MEMENTO COMPTABLE – 2013

PricewatherhouseCoopers pwc



Editions Francis Lefebvre

Matière : Comptable
Parution : 22/10/12
A jour : 01/09/12
Nbre pages : 2030
Format : 150 x 230
EAN : 9782851159397

NOUVEAUTES DE L'EDITION 2013

- **Conséquences comptables de toutes les nouveautés sociales et fiscales** (taxe sur les dividendes, taxe sur les transactions financières, contribution exceptionnelle de 5 %, réforme des déficits et du carry-back,...)

- Nouveaux cas pratiques sur les **prestations de services**, la comptabilisation des actifs (biens de faible valeur, apports d'immeubles...), **les bons de réduction**, **l'intégration fiscale**, **etc**.

- Nouvelles informations dans le rapport de gestion sur le **développement durable** et calendrier d'application pour les sociétés cotées et non cotées

- **Dernières publications en matière de commissariat aux comptes** concernant les dividendes, l'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital, la prévention et le traitement des difficultés des entreprises

- Et enfin **Nouvelles règles comptables attendues dès 2013** : quotas de CO2, instruments financiers, VEFA,…, sans oublier les modifications attendues des directives comptables européennes.

Tous les mécanismes de la comptabilité, des plus simples aux plus complexes…

Le **Mémento Comptable 2013** synthétise toute la réglementation française.

Il analyse au regard des textes, de la doctrine et de la pratique :
- les **règles** et **procédures** à respecter, la méthode comptable à appliquer et chaque type de comptes à connaître,
- les **obligations** en matière d'information financière, d'audit et de contrôle des comptes,
- les **interférences** entre comptabilité, fiscalité, droit social et droit des sociétés.

Pratique et opérationnel, le **Mémento Comptable** est illustré de schémas d'écriture, exemples chiffrés, liste de comptes du PCG, modèles de bilan et de compte de résultat... pour une mise en application facilitée.

Les auteurs prennent position sur les questions les plus complexes, notamment lorsque les règles comptables et fiscales divergent.

LES AUTEURS

PricewatherhouseCoopers

P. Dufils et C. Lopater, experts-comptables, commissaires aux comptes, associés PwC
A.-L. Blandin, commissaire aux comptes, associée PwC
M.-A. Deysine, avocat fiscaliste, associée Landwell et Associés.

SOMMAIRE

Introduction

L'entreprise et les personnes qui, à titre interne ou externe, contribuent à l'établissement ou au contrôle des documents comptables se trouvent confrontées, de manière permanente et de plus en plus rapide, à un grand nombre de textes dans lesquels la nature des obligations qui leur incombent et leur étendue sont fréquemment difficiles à déterminer. Conservant le choix opéré lors des précédentes éditions, c'est-à-dire faire un exposé aussi méthodique que possible, et non une simple réunion de textes, nous avons continué, pour cette **32e édition,** à confronter cet ouvrage à la pratique et à intégrer, pour l'examen de chaque problème particulier, les éléments nouveaux résultant de la réglementation, des recommandations, des réflexions et des commentaires récents et, le cas échéant, notre avis (qu'il nous soit permis à cette occasion de remercier les lecteurs qui nous ont fait part de leurs observations) **avec le souci constant de présenter une hiérarchisation précise des sources de la réglementation comptable.** Elle commande en effet les notions d'image fidèle, de régularité et de sincérité.
Le lecteur retrouvera la structure générale de l'ouvrage qu'il connaît.
L'ouvrage présenté ne constitue pas un manuel de techniques comptables. Ce n'est pas son but ; d'excellents documents existent dans ce domaine. Seul le premier chapitre résume les différents acquis en matière technique tels qu'ils se présentent actuellement, réunis sous le titre « Structures et problématiques comptables ». L'orientation de l'ouvrage se présente davantage comme une confrontation entre l'ensemble des règles et des normes actuellement existantes auxquelles la technique doit être à même d'apporter des réponses satisfaisantes.
Il va sans dire que, centré sur la réglementation comptable, l'ouvrage présuppose que, par ailleurs, les opérations réalisées sont conformes à la réglementation spécifique qui s'y attache. Cet aspect est cependant rappelé à différents moments dans l'ouvrage, notamment à l'occasion de la présentation des dispositions de contrôle tant interne qu'externe.
Les **interférences** étroites et permanentes qui existent entre les aspects comptables et les aspects fiscaux - et les implications financières importantes qui s'attachent aux dispositions fiscales - **ont conduit** au fur et à mesure de l'exposé **à rappeler les** spécificités des **règles fiscales** chaque fois qu'il a paru utile ou important avec renvoi aux paragraphes du Mémento Fiscal. De même, dans la mesure où il réglemente la nature de certaines opérations (touchant particulièrement aux capitaux propres ou à la présentation des comptes), le **droit des sociétés** a été rappelé de manière plus détaillée - en correspondance avec le Mémento des sociétés commerciales. Enfin, compte tenu de son importance, notamment au regard du contrôle externe des comptes, dans la mesure où il s'agit de textes comportant une référence comptable ou des implications comptables directes, le **droit pénal des affaires** a fait l'objet des rappels ou développements que nous paraissait appeler la description des opérations.
Dans le **titre I « Règles de base de la comptabilité »,** sont regroupés, outre les éléments techniques, les aspects réglementaires généraux en distinguant :

- la hiérarchisation, les caractéristiques et l'application des sources de la réglementation comptable (un liséré couleur permet l'accès direct aux textes comptables intégraux et aux listes des textes réglementaires, des publications doctrinales et des adaptations professionnelles) ;

- les aspects matériels (en quelque sorte « opérationnels ») présentés en tant qu'obligations de forme de caractère permanent, s'imposant à la comptabilité de l'entreprise.

Le **titre II,** intitulé **« L'activité courante de l'entreprise »,** a pour objet l'étude des différents cycles d'opérations et les règles qui en régissent la comptabilisation. Chaque chapitre est, en principe, structuré de la manière suivante : rappel des notions usuelles et problèmes d'ensemble ; examen de la réglementation en matière d'enregistrement des opérations et/ou d'évaluation ; schémas usuels de comptabilisation et problèmes particuliers ; organisation matérielle et valeur probante de la comptabilité : réglementation de forme, aspects généraux des contrôles internes et externes, le cas échéant, normes comptables internationales ; informations comptables : obligations et recommandations en matière de présentation. Le cas échéant, des compléments pratiques sont fournis à la fin de chaque chapitre.
Chacun de ces chapitres couvre un des aspects de l'activité de l'entreprise. La synthèse est réalisée dans le chapitre 17 « Les documents de synthèse » qui traite des règles de présentation générale des comptes annuels et d'autres documents comme le tableau de financement, les documents semestriels et prévisionnels et les données de base de l'analyse financière.
Le **titre III « Extension et coopération »** place l'entreprise et sa comptabilité dans les perspectives particulières imposées par la complexité de la vie économique. Il s'agit aussi bien des problèmes d'organisation dans l'espace (établissements multiples) que des dispositions propres aux accords de coopération interentreprises. Depuis 2009, les problèmes particuliers liés aux fusions, scissions et apports partiels d'actifs, sont détaillés dans un Mémento spécifique « Fusions & Acquisitions ». Un chapitre est consacré aux obligations juridiques des sociétés en matière de consolidation, les développements comptables faisant également l'objet de deux Mémentos spécifiques « Comptes Consolidés (en règles françaises) » et « IFRS ».
Le **titre IV** concerne **« Information et contrôle »** (liséré gris). La comptabilité joue un rôle déterminant dans l'information comptable et financière diffusée par l'entreprise. Sa présentation par type d'entreprise (toutes entreprises, sociétés commerciales, sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé) et les nombreux tableaux comparatifs lui confèrent un caractère résolument pratique. Le contrôle externe effectué par le commissaire aux comptes ou le professionnel de l'expertise comptable, indispensable à la fiabilité de l'information, est décrit sous tous ses aspects : éléments juridiques (légaux et contractuels), techniques (normes d'exercice professionnel) et de synthèse (information et rapports). Enfin cette partie est complétée par un chapitre traitant des problèmes d'actualité et des perspectives, dont l'objectif est de présenter les changements principaux qui peuvent en résulter pour les entreprises.
L'ouvrage se termine par des **appendices** (liséré couleur) - de caractère pratique pour les entreprises - comprenant des

modèles de bilans et de comptes de résultat avec passage des comptes aux postes et la liste des comptes du PCG. Enfin, une **table alphabétique** permet de faciliter la consultation de l'ensemble.
En achevant cette introduction, nous souhaitons signaler que cet ouvrage est un travail d'équipe **au sein du département « Publications et Consultations » de PwC** et spécialement remercier pour cette édition :
• Anne-Lyse Blandin, Commissaire aux comptes, Associée PwC, responsable des publications et consultations France ainsi que Eric Ferdjallah-Chérel, Bénédicte Le Maux, Magali Dos Santos (Commissaires aux comptes), Anthony Manzi, Jean-Michel Monteil, Hélène Ollivier, Carole Pariset et Axelle Vigne pour l'étude et la préparation des textes,
• Marie-Amélie Deysine, avocat, associée Landwell & Associés, pour ses avis et conseils en matière fiscale, avec le concours de Sophie Chevance, fiscaliste, assistée de Stéphan Viale,
• Anne-Marie Lavigne, Associée PwC, responsable Normes d'audit assistée de Catherine Gey pour le suivi de l'actualité en matière d'audit et de contrôle,
• Evelyne Berthier pour la gestion administrative de l'ouvrage,
• Emilie Freulon, Laurence Laudrin, Muthoni Meyer, Corinne Ouchebouq, Ségolène du Rostu pour les supports administratifs,
• Charlotte de Zutter et Marie-Claude Carnavaggio pour la gestion documentaire,
• Elodie Guez pour l'information financière.
Comme pour les éditions précédentes, notre souci étant de contribuer à faciliter le travail de tous, nous espérons avoir fait oeuvre utile et permis aux différents utilisateurs de disposer d'une information commode permettant de réserver l'essentiel de leur temps pour l'appréciation de chaque situation et pour juger de la solution à promouvoir, dans un domaine naturellement complexe qui impose de nombreuses adaptations en fonction de l'évolution juridique et économique.
C'est avec cet espoir que nous vous présentons cette nouvelle édition.
1er septembre 2012
Pierre DUFILS et Claude LOPATER

Principales abréviations

AC	Avis de conformité du Conseil national de la comptabilité
AGO	Assemblée générale ordinaire
AMF	Autorité des marchés financiers
AN	Journal officiel débats parlementaires Assemblée nationale
ANC/CNC	Autorité des normes comptables / Conseil national de la comptabilité
Ansa	Association nationale des sociétés par actions
BCF	Bulletin Comptable et Financier Francis Lefebvre
BODGI	Bulletin officiel de la direction générale des impôts
BOI	Bulletin officiel des impôts (nouvelle dénomination du BODGI depuis le 1er février 1987)
Bull. CNC	Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité
Bull. CNCC	Bulletin de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes
Bull. CNCC CEP, CNP	Bulletin de la CNCC - Chronique de la Commission d'éthique professionnelle et du Comité des normes professionnelles
Bull. CNCC EC,	Bulletin de la CNCC - Chronique de la Commission des études comptables et de la Commission des études

EJ	juridiques
Bull. COB	Bulletin de la Commission des opérations de bourse
Cass. civ.	Cour de cassation, chambre civile
Cass. com.	Cour de cassation, chambre (ou section) commerciale et financière
Cass. crim.	Cour de cassation, chambre criminelle
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
CCRCS	Comité de coordination du Registre du Commerce et des sociétés
CE	Conseil d'Etat
CE (na)	Conseil d'Etat (non admission du pourvoi)
CE CAPC	Commission d'admission des pourvois en cassation devant le Conseil d'Etat
C. civ.	Code civil
CCLRF	Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières
C. com. art. L, R ou A	Code de commerce (partie législative ou réglementaire)
CCSF	Comité consultatif du secteur financier
C. ass.	Code des assurances
C. env.	Code de l'environnement
C. mon. fin.	Code monétaire et financier
CGI	Code général des impôts
CGI, A	Code général des impôts, Annexe
CSS	Code de la sécurité sociale
Circ.	Circulaire
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne (anciennement CJCE)

CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
Cnil	Commission nationale de l'informatique et des libertés
COB	Commission des opérations de bourse (devenue AMF)
Comm.	Communiqué
CRBF	Comité de la réglementation bancaire et financière
CRC	Comité de la réglementation comptable
CRDS	Contribution au remboursement de la dette sociale
CSG	Contribution sociale généralisée
C. trav.	Code du travail
D. adm.	Documentation administrative
DGFiP	Direction générale des Finances Publiques
Doc. FL	Documentation Francis Lefebvre
DLF	Direction de la législation fiscale
DSS	Direction de la sécurité sociale
FASB	Financial Accounting Standards Board (norme américaine : FAS suivi du numéro)
FRC	Feuillet Rapide Comptable (mise à jour mensuelle du Mémento Comptable)
H3C	Haut Conseil du commissariat aux comptes
IAS	International Accounting Standards (norme internationale : IAS suivi du numéro)
Ifa	Imposition forfaitaire annuelle des sociétés
Ifac	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IR, IS	Impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés
JO	Journal officiel

JOCE	Journal officiel des Communautés européennes
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
LPF	Livre des procédures fiscales
Mémento Fiscal	Mémento pratique fiscal Francis Lefebvre
Mémento Retraite	Mémento pratique retraite - maladies et autres risques Francis Lefebvre
Mémento Social	Mémento pratique social Francis Lefebvre
Mémento Sociétés	Mémento pratique des sociétés commerciales Francis Lefebvre
NEP	Normes d'exercice professionnel
NI	Note d'information (exemples : NI CNC ; NI CNCC)
OEC	Ordre des experts-comptables
Ord.	Ordonnance
PCG art.	Plan comptable général 1999, article (numéro)
PCG 82 p.	Plan comptable général 1982 (4e édition), page (numérotation de l'Imprimerie nationale)
Rec.	Recommandation
Règl.	Règlement (exemples : Règl. CRC, Règl. Cob, Règl. CBV)
RFC	Revue française de comptabilité
Règl. AMF	Règlement général de l'AMF
RJF	Revue de jurisprudence fiscale Francis Lefebvre
Rép.	Réponse ministérielle
Sén.	Journal officiel débats parlementaires Sénat
TA	Tribunal administratif
TC	Tribunal de commerce

TGI	Tribunal de grande instance
Trib. cor.	Tribunal correctionnel

Titre I

Règles de base de la comptabilité

Chapitre 1 Structures et problématique comptables

Section 1 L'évolution du rôle de la comptabilité

100

101

L'histoire de la comptabilité et l'évolution de sa technique et de ses objectifs sont liées au développement du commerce et de l'industrie et aux besoins qui sont apparus successivement.

Dès que les hommes ont échangé des biens, ils ont cherché à conserver des traces de leurs transactions et de leurs résultats. Les archéologues ont retrouvé dans les civilisations inca, égyptienne et romaine par exemple, des formes d'enregistrement comptable. D'une manière empirique, une **comptabilité simple** s'est formée enregistrant uniquement les **dépenses** et les **recettes** et fournissant le solde possédé en **monnaie.** L'utilisation de la monnaie a été évidemment importante pour le développement de la comptabilité ; sans nul doute, une économie de troc n'aurait pas suscité une évolution comparable.
Après le Moyen Age, l'apparition de la notion de **capital productif,** selon laquelle le commerce doit permettre de créer un capital complémentaire qui peut être réemployé, et le développement concomitant du **crédit** ont fourni les bases nécessaires à l'élaboration d'un **système comptable.**
La nécessité de tenir des **comptes de personnes** (les créances et dettes des correspondants) est apparue la première. Par extension, on a songé à tenir un compte pour l'ensemble des biens possédés et enfin un compte retraçant les gains et les pertes monétaires, cet ensemble de comptes conduisant à l'élaboration du **système** dit **de la « partie double ».**
Les historiens estiment que la comptabilité à « partie double » est apparue vers 1340 à Gênes. La découverte de l'imprimerie permit de généraliser cette méthode, notamment avec les traités de Luca Pacioli, dont le premier ouvrage édité en 1494 sous le titre « Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita » en énonce les principes fondamentaux dans le chapitre relatif aux transactions et écritures.
Depuis cette date, la comptabilité à partie double, bien que s'étant enrichie de développements techniques, n'a pas subi de changement fondamental.
Toutefois, malgré la possibilité d'introduire une **comptabilité de patrimoine,** les comptes utilisés restaient étroitement liés à la notion de recettes et de dépenses et la tenue des comptes ne s'écartait pas du domaine certain des **mouvements de valeurs,** revêtant un aspect purement mécanique (traduction descriptive du passé) pour l'établissement d'un état des actifs et des passifs (balance ou bilan).
Selon le Professeur Fourastié (La comptabilité, PUF) : « le chef d'entreprise était donc obligé de ne pas considérer comme « argent comptant » les sommes que le comptable lui signalait comme étant des bénéfices ; il devait en réserver une partie pour faire face aux aléas non comptabilisés. Le commerçant prit alors l'habitude de corriger ce bilan incomplet par l'inscription d'un chiffre global au passif. Il estimait les aléas, et en ajoutait le montant aux dettes certaines chiffrées par le comptable... ».
Plus tard, le développement et la croissance des entreprises, avec l'apport des capitaux extérieurs, a nécessité, en grande partie en vue des distributions, une **individualisation** correcte entre le **capital** et les **revenus** et des principes de **calcul des résultats** permettant de maintenir intégralement le capital (ou la force productive) et de le rémunérer.
Il était donc nécessaire qu'après ces travaux d'enregistrement et de classement des faits de manière purement mécanique **(la tenue des comptes),** le chef d'entreprise intervienne dans la comptabilité pour y introduire, en vue de la détermination du résultat, les éléments nécessaires de prévision, d'appréciation et d'évaluation, par référence notamment à l'évolution de la valeur des biens, à la nécessité de les renouveler périodiquement et d'assurer la continuité de l'entreprise, enfin de faire face aux risques, cette intervention du chef d'entreprise constituant les **opérations d'inventaire.**
Enfin, le développement des entreprises avec l'apport d'investisseurs nombreux a donné comme rôle complémentaire à la comptabilité de **fournir des informations** aux utilisateurs externes sur le résultat des opérations, les renseignements fournis (les **états financiers** devant être clairs et compréhensibles et, d'une manière générale, vérifiables), d'où la nécessité, pour la protection de ces utilisateurs, d'un **contrôle externe.**

Le **développement industriel** a accentué les **besoins internes** en matière de connaissance des **coûts** et des **prix de revient** et une **comptabilité industrielle** (ou « analytique d'exploitation » ou « des coûts et prix de revient ») est venue compléter ou s'intégrer dans les enregistrements et a ainsi permis de rendre la comptabilité plus utile pour l'information et la prise de décision des dirigeants. De plus, sur le plan interne, les entreprises s'intéressant surtout aux prévisions, le rôle de la comptabilité, en complément de ceux mentionnés ci-avant pour les besoins externes, s'est également orienté vers l'élaboration de bases de référence pour la **prévision** et la vérification de leur réalisation.
Le rôle d'information de la comptabilité s'était donc tout d'abord confiné à répondre à des **besoins microéconomiques** (besoins internes du chef d'entreprise, besoins externes des apporteurs de capitaux ou des tiers traitant avec l'entreprise). Ce rôle d'information s'est trouvé élargi par les **besoins de l'Etat** pour lequel la comptabilité de l'entreprise est un instrument indispensable pour connaître l'économie de la Nation et orienter la politique économique. Tout comme les besoins précédents, ce nouveau rôle de la comptabilité s'accompagnait de certaines contraintes.
En outre, la comptabilité et les informations qui en résultent sont pour l'Etat un excellent instrument pour connaître, en vue de la détermination des différents impôts, les bases des revenus et de la fortune des entreprises, ainsi que les opérations réalisées par elles.
De cette évolution se dégagent essentiellement deux aspects complémentaires que l'on retrouve le plus souvent au niveau de l'organisation comptable : le premier orienté vers l'information externe (la **comptabilité financière**), le second vers l'information interne (la **comptabilité de gestion**). Cette distinction est opérée par les anglo-saxons sous les termes « Financial accounting » et « Management accounting ». Elle correspond également à la distinction faite par le Plan comptable français entre « comptabilité générale » et « comptabilité analytique », à condition toutefois de considérer comme accessoires les aspects d'enregistrements mécaniques qui y sont contenus et comme essentielles leurs finalités propres en matière d'information pour la prise de décision des utilisateurs externes et des dirigeants.
Pratiquement, ces **deux branches de la comptabilité** puisent leurs renseignements des mêmes enregistrements et des mêmes sources, mais :

- la **comptabilité financière** apparaît comme le procédé retenu pour la présentation des informations à l'usage des différents groupes extérieurs ; elle se réfère au passé et à la gestion des responsables ;

- la **comptabilité de gestion** apparaît comme le procédé retenu pour la présentation des informations à l'usage des responsables de la gestion et permettant, par référence au passé, de prévoir et d'orienter les décisions de gestion.

« La comptabilité financière est exclusivement intéressée par des informations d'ordre historique sur ce qui s'est produit, alors que la comptabilité de gestion est intéressée à la fois par ces mêmes informations et par les estimations de ce qui se produira dans le futur. La **confusion entre ces deux aspects** comptables explique une partie des controverses et des reproches qui sont adressés habituellement aux états financiers » (Introduction française de l'ouvrage de H.F. Stettler « Audit : principes et méthodes générales »).

Section 2 Structures comptables fondamentales

A. Schémas comptables de base

108

Dans le cadre de son activité générale (l'ensemble des opérations étant supposé s'inscrire à l'intérieur des diverses réglementations qui lui sont imposées), l'entreprise se procure des moyens de production, les utilise pour l'élaboration de biens et de services qu'elle met à la disposition de sa clientèle. Pour une période donnée, les recettes procurées par les biens ou les services offerts à la clientèle, rapprochées des dépenses nécessaires à leur production, font ressortir le **résultat** de l'entreprise.
Fondamentalement, toute acquisition de moyens de production **(emplois)** s'accompagne obligatoirement d'un financement mis à la disposition de l'entreprise **(ressources).**

a. Les **ressources** sont de trois sortes. Il y a d'abord celles qui ont été fournies par l'exploitant, les associés ou les actionnaires et qui sont normalement laissées de manière **permanente** dans l'entreprise. D'autres ne sont laissées dans l'entreprise que de manière **temporaire** (sous forme par exemple de crédits accordés par les fournisseurs, les créanciers, les banquiers, etc.). Ces ressources constituent des dettes à long, moyen ou court terme envers les tiers. Enfin, l'entreprise peut engendrer elle-même de nouvelles ressources : les **profits** qu'elle réalise.
L'ensemble de ces ressources est appelé **« Passif »** ; il se décompose en **capitaux propres** (apports des associés ou de l'entrepreneur individuel) et **capitaux empruntés** (dettes de l'entreprise envers les tiers).

b. Les **emplois** de ces ressources forment l'**« Actif »** de l'entreprise. On distingue les emplois **permanents** (actif immobilisé : terrains, immeubles, titres de participation, brevets, etc.), des emplois **temporaires** (actif circulant : créances, valeurs mobilières de placement, disponibilités). Enfin, par opposition aux profits, les **pertes** constituent elles aussi un mode d'emploi des ressources financières.

109

Le bilan est une représentation des ressources et des emplois dont dispose une entité comptable. Cette représentation se fait sous la forme d'une **égalité** qui **traduit l'équilibre des emplois et des ressources** et décrit le patrimoine de l'entreprise avec ses biens et ses dettes, ses éléments d'actif et de passif :

ACTIF	=	PASSIF
EMPLOIS	=	RESSOURCES

Dans le cadre de l'ancien plan comptable (1957), le classement retenu pour le bilan présentait les ressources et leurs emplois par **ordre de liquidité et d'exigibilité croissantes.**
Puis il a été estimé, dans le cadre du **PCG,** que le **classement** des emplois et des ressources devait se faire en première analyse (le critère liquidité-exigibilité devenant secondaire) selon leur destination ou leur provenance, c'est-à-dire de leur **fonction dans le processus d'activité économique.** D'où la présentation suivante :

Actif (emplois)	Passif (ressources)
Actif immobilisé	Capitaux propres
Actif circulant	Provisions
Régularisations	Dettes

Analyse du résultat des opérations

110

Le bilan fait apparaître le résultat de l'entreprise mais ne donne pas les opérations qui ont permis de le constituer ; pour les obtenir, la comptabilité utilise un autre état qui récapitule les opérations ayant influencé le résultat final : le compte de résultat.
Il faut distinguer parmi les opérations réalisées par une entreprise :

a. Les opérations qui n'ont pas d'influence sur le résultat Elles consistent, par exemple, en une modification de la structure des emplois ou des ressources, ou encore en une modification équivalente des emplois et des ressources.

- L'encaissement d'une créance sur un client (diminution d'une créance et augmentation des disponibilités) constitue une modification de la structure des emplois.

- L'acceptation d'une traite (qui remplace une dette par une autre dette de même montant, mais de nature différente) constitue une modification de la structure des ressources.

- Le règlement d'une dette envers un fournisseur (diminution d'une dette et diminution du même montant d'une créance sur la banque) constitue une modification de la structure des emplois et des ressources.

b. Les opérations qui ont une incidence sur le résultat L'entreprise fournit des biens et des services **(produits)** et, pour les fournir, elle consomme d'autres biens et services **(charges).** La traduction monétaire de ces opérations dégage un solde qui constitue le résultat.

PRODUITS - CHARGES = RESULTAT

Le **résultat d'un exercice** est constitué :

- par des opérations provenant de **l'activité normale** de l'entreprise ;

- par des **opérations exceptionnelles** n'entrant pas directement dans le cadre de l'activité normale ;

- par des **éléments favorables ou défavorables d'origine antérieure** qui viennent modifier le résultat.

Pour des soucis de gestion, les comptables ont cherché à déterminer le **résultat de l'activité normale,** d'une part, et, d'autre part, les autres éléments ayant influencé le résultat global.

On avait ainsi distingué le **compte d'exploitation générale** comprenant les charges et produits de l'exercice considéré du **compte de pertes et profits** comprenant le résultat d'exploitation, les résultats exceptionnels (pertes et profits exceptionnels) et les pertes et profits sur exercices antérieurs.
Selon le PCG, il est utilisé **un seul compte de résultat** distinguant les opérations d'exploitation, les opérations financières et les opérations exceptionnelles.

Relation entre le bilan et le compte de résultat

111

Le **compte « Résultat »** est un **compte du bilan** qui fait apparaître les ressources de l'exercice provenant de l'activité de l'entreprise. Les comptes d'analyse du résultat ne sont que des subdivisions du compte de bilan « Résultat », créés pour les besoins d'information sur les composantes du résultat. Le résultat de l'exercice est égal :

- au bilan, en principe, à la variation des capitaux propres de l'entreprise provenant de son activité ;

- au compte de résultat, à la différence entre les produits et les charges.

Bien entendu, le montant obtenu est identique :

VARIATION DES CAPITAUX PROPRES DE L'EXERCICE [(1)] (BILAN)	=	**RESULTAT** (BILAN) et (COMPTE DE RESULTAT)	=	**PRODUITS** - **CHARGES** (COMPTE DE RESULTAT)
(1) Provenant de l'activité de l'entreprise.				

Cette relation et cette double égalité ressortent clairement de la balance des comptes établie à la clôture de chaque exercice (voir n° 123).

Signification économique et financière du bilan et du compte de résultat - Comptabilité et inventaire

112

Selon le Professeur Fourastié (« La comptabilité », PUF) : « Le compte de résultat a un sens essentiellement économique ; il décrit la vie de l'entreprise dans un passé récent et ne donne aucune idée de ce qui s'est passé antérieurement. Il n'indique que bien approximativement la solidité financière d'une entreprise ; par contre, il montre avec beaucoup de netteté quelle est sa situation industrielle et commerciale. On y voit combien l'entreprise a fait d'affaires, et si elle en a tiré un bénéfice ou une perte. Le bilan, au contraire, ne donne que bien peu de renseignements sur l'activité technique d'une société ; mais il donne une idée de sa puissance financière, de son crédit, de ses moyens d'action. Ainsi, tandis que le **compte de résultat** est un document d'ordre **économique,** le **bilan** est un document d'ordre **financier.** Le bilan n'est qu'une chose secondaire : en comptabilité la détermination du prix de revient et du bénéfice commercial importe avant tout. Le bilan donne des renseignements d'une toute autre nature, que l'on pourrait obtenir

entièrement par des moyens extra-comptables. »
« En effet, on définit en général le bilan comme la description de ce que l'entreprise possède et de ce qu'elle doit. Mais ceci n'est qu'une définition très approximative et grossière. Pour comprendre ce qu'est le bilan, il est nécessaire de saisir qu'il est le résultat de **deux activités d'essences profondément différentes : la comptabilité et l'inventaire.** Pour obtenir un bilan à partir de la comptabilité, il faut en effet effectuer une **série d'opérations qui dépassent le cadre de la comptabilité et que l'on appelle l'inventaire.** La comptabilité est de nature technique, elle enregistre, elle classe, elle additionne ; l'inventaire est de nature économique, il prévoit, il apprécie, il évalue. »

113

Dans le fonctionnement comptable, une distinction importante doit donc être faite entre la partie **« mécanique »** de la comptabilité (enregistrement au jour le jour des opérations selon le mécanisme de la partie double) et **l'arrêté des comptes** (les opérations d'inventaire) dans lequel interviennent diverses notions de **présentation, d'évaluation, d'appréciation** (dépréciation, risques et provisions).
Les besoins d'informations périodiques ont conduit à déterminer les résultats par tranche de vie de l'entreprise, c'est-à-dire par **exercice.** Pour déterminer le résultat à partir des éléments enregistrés au jour le jour, il faut procéder à des opérations d'inventaire qui ont pour but :

a. de **vérifier** que **les enregistrements effectués au jour le jour** correspondent à la réalité des existants physiques (inventaire des biens possédés et des dettes) ;

b. de **répartir les charges et les produits** dans le temps (opérations de régularisation). Pour connaître le résultat d'un exercice, il faut y rattacher les charges et les produits le concernant, sans tenir compte du fait que les dettes et les créances correspondantes sont ou non payées ou encaissées.

Le mécanisme comptable ne connaît que les charges et produits enregistrés pendant l'exercice ; or il faut analyser ceux qui concernent l'exercice. Ces deux notions ne coïncident pas toujours, car certains produits ou certaines charges ont été enregistrés pendant l'exercice, mais concernent un ou plusieurs exercices suivants. De même, certaines charges à payer ou produits à recevoir n'ont pas encore été comptabilisés mais concernent l'exercice ; ainsi, à la clôture de l'exercice, l'entreprise peut avoir reçu des biens ou utilisé des services pour lesquels la facture n'est pas encore parvenue.
Il est donc nécessaire, pour l'établissement de la situation financière, de corriger le bilan au moyen de comptes spéciaux et de corriger le compte de résultat en y incluant les charges et les produits relatifs à l'activité de l'exercice, et eux seulement. Tel est l'objet des comptes « Charges à payer », « Charges constatées d'avance », « Produits à recevoir » et « Produits constatés d'avance ». Pour rattacher les charges à l'exercice concerné, il est également nécessaire de connaître le montant du stock initial et du stock final, ce qui permet de calculer les consommations de l'exercice. Les stocks sont obtenus par **l'inventaire physique** qui est ensuite **valorisé.**

c. d'**apprécier,** en fonction de l'évolution des faits économiques, les **augmentations de valeur ou les dépréciations subies** ; la valeur d'un bien ou d'un placement peut diminuer ou augmenter. Certains biens subissent des **dépréciations,** dues à l'usure ou à l'obsolescence, qu'il convient de constater au cours de la période où elles se sont produites.

La perte de valeur subie par les immobilisations s'effectue par **leur amortissement** et la charge correspondante est enregistrée au compte de résultat par une dotation aux amortissements. D'autres postes d'actif peuvent subir des modifications de valeurs en baisse (stocks, créances, titres, etc.) ; elles sont traduites dans le bilan sous forme de **« Dépréciations ».**

Remarque
Provision pour dépréciation : les termes « provision pour dépréciation » ont disparu de la terminologie comptable et du PCG et sont remplacés par « dépréciation » (Règlement CRC n° 2005-09 du 3.11.2005). Pour plus de détails, voir n° 2551.

Fiscalement, En revanche, le terme « provision pour dépréciation » est encore en usage. C'est la raison pour laquelle, dans les développements fiscaux de cet ouvrage, cette expression continue à être utilisée, en marquant cependant cette différence terminologique au moyen de parenthèses, de la manière suivante : « (provision pour) dépréciation ».

d. de **porter un jugement sur l'avenir,** en constituant si nécessaire des **provisions** lorsque les événements en cours rendent probables certaines dépenses ou certaines pertes.

Ces opérations d'inventaire sont liées à un concept sous-jacent, celui de la **continuité de l'entreprise.** Il convient en effet de souligner :

- que ces opérations d'inventaire n'ont pas pour but de dresser un état des valeurs de liquidation, mais uniquement de corriger l'enregistrement des transactions de chaque exercice ;

- que le bilan n'est qu'une représentation (de la situation d'un patrimoine) qui repose sur des **conventions techniques.**

Il convient de noter toutefois, d'un point de vue de théorie comptable, que le caractère vérifiable de la comptabilité ne peut être obtenu que par l'enregistrement chronologique et exhaustif des opérations et que l'inventaire n'a de signification que par comparaison et opposition avec les informations résultant de la mécanique comptable.

B. Procédures d'enregistrement

114

L'activité de l'entreprise se traduit par des échanges et des transactions avec d'autres entités. La comptabilité saisit les faits qui modifient la composition ou la répartition d'un patrimoine. Elle enregistre des **mouvements de valeurs** en utilisant comme unité de mesure, l'unité monétaire. Ces mouvements de valeurs, appelés **flux,** peuvent concerner des biens matériels ou des valeurs monétaires. Dans le premier cas, il s'agit d'un **« flux réel »** et dans le second cas d'un **« flux monétaire »** ou **« flux financier ».** **Les opérations** de l'entreprise constituent un **ensemble de flux** :

Exemple

Exemple Achat de marchandises au comptant : flux réel (entrée de marchandises) et flux monétaire (sortie d'espèces) ; vente de marchandises : flux réel (sortie de marchandises) et autre flux réel (entrée d'un droit de créance).

Les opérations qui mettent l'entreprise en relation avec d'autres entités correspondent à des **flux externes,** mais les mouvements de valeurs à l'intérieur même de l'entreprise sont des **flux internes** (usure de biens, transformations, etc.). La comptabilité enregistre ainsi l'ensemble des flux qui concernent une entité comptable.

Suivi des opérations : le compte

Principe

115

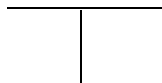
Afin de suivre dans le détail les variations et les opérations affectant les biens, les dettes, les charges, les produits, les profits et les pertes, on utilise un **instrument de classement fonctionnel** appelé **« compte ».** Le compte permet de suivre l'évolution d'un élément particulier du patrimoine ou d'un élément de l'activité.

Le nombre de comptes n'est pas fixé et dépend du degré de détail souhaité. On peut, par exemple, vouloir suivre les variations du compte « Immobilisations », mais on peut vouloir aussi enregistrer distinctement le « Matériel de transport », ou aller encore plus loin dans le détail en distinguant les « Camions » des « Automobiles ». En ce qui concerne les charges, on peut vouloir les suivre par fonction (par exemple, « Charges de la direction commerciale ») ou par nature (par exemple, « Achats »), ou encore vouloir obtenir plus de détails et utiliser les comptes « Achats de marchandises », « Achats de matières premières », etc.

116

Le compte donne une **représentation numérique des augmentations ou diminutions** traduites en valeurs monétaires qui ont, soit affecté un élément du patrimoine, soit contribué à former le résultat. Toutes les opérations se traduisent dans les comptes.
Au lieu d'utiliser des signes arithmétiques, les augmentations sont constatées dans une colonne et les diminutions dans l'autre. Par convention, la partie gauche est appelée **« débit »** et la partie droite **« crédit ».**

Compte



Débit	Crédit

Les termes **« débit »** et **« crédit »** signifiaient à l'origine dettes (débit) et créances (crédit) ; mais en comptabilité, ils ont perdu cette signification. En effet, la comptabilité ne tenait que des comptes de personnes (débiteurs ou créanciers) ; par exemple, un banquier inscrivait dans une colonne « doit » (devenu « débit ») ce que les clients lui devaient et dans une colonne « avoir » (devenu « crédit ») les créances que les tiers avaient sur lui.

Relations entre les comptes : la comptabilité en partie double

117

Pour que les comptes soient équilibrés, il faut nécessairement que, pour chaque opération, l'un des comptes soit débité et l'autre crédité, selon un mécanisme appelé **« partie double ».**
De l'analyse des ressources et emplois de l'entreprise et de ses opérations, se dégage une égalité :
Biens - Dettes = Résultat = Produits - Charges
d'où :

BIENS + CHARGES = DETTES + PRODUITS

Cette égalité fondamentale permet d'expliquer la **technique de la comptabilité à partie double,** utilisée pour la tenue de la comptabilité générale. Pour qu'elle soit constamment respectée, il est nécessaire que les comptes de biens et de charges fonctionnent de la même manière, et que les comptes de produits et dettes fonctionnent également d'une manière identique mais inverse de la précédente.
Pour cela, la convention suivante a été adoptée :

- **les comptes de biens et charges (emplois) augmentent au débit et diminuent au crédit** ;
- **les comptes de dettes et produits (ressources) augmentent au crédit et diminuent au débit.**

118

Remarque
Les égalités fondamentales du bilan permettent également d'expliquer le mécanisme de la partie double :

a. Egalité « Emplois = ressources »

Exemple

Exemple

	Dettes (débit)	Dettes (crédit)	Banques (débit)	Banques (crédit)
Bilan d'ouverture		1 100	1 100	
Opérations de l'exercice :				
– Réalisation nouvel emprunt (200) :				
ressource : capitaux empruntés (crédit)		200		
emploi : banque (débit)			200	
– Remboursement ancien emprunt de 130 :				
ressource : banque (crédit)				130
emploi : paiement de la dette (débit)	130			
Totaux :	130	1 300	1 300	130
Bilan de clôture		1 170	= 1 170	

b. Egalité « Actif - Passif = 0 »
Chaque opération effectuée par l'entreprise se traduit dans (au moins) deux comptes avec des mouvements d'égal montant et de sens inverse de telle manière que l'égalité Actif - Passif = 0 soit toujours vérifiée.

Débits		Crédits	
Bilan d'ouverture	A	Bilan d'ouverture	P
Opérations de l'exercice	↗A↘P	Opérations de l'exercice	↘A↗P

Exemple :	Dettes (débit)	Dettes (crédit)	Banque (débit)	Banque (crédit)
Bilan d'ouverture		1 100	1 100	
Opérations de l'exercice				
– Réalisation nouvel emprunt (200) :				
banque (↗ A)			200	
dettes (↗ P)		200		
– Remboursement ancien emprunt (130) :				
dettes (↘ P)	130			
banque (↘ A)				130
Totaux :	130	1 300	1 300	130
Bilan de clôture :		1 170	= 1 170	

Fonctionnement des comptes

120

Selon le principe de la partie double, toute opération de l'entreprise ayant une incidence financière est traduite par **une écriture affectant au moins deux comptes** dont l'un est débité et l'autre crédité d'une somme identique :

- les **comptes d'actif** (biens et créances) sont « mouvementés » au débit (gauche) pour constater les augmentations et au crédit (droite) pour constater les diminutions ;

- les **comptes de passif** (capitaux propres et dettes) sont mouvementés au crédit pour constater les augmentations et au débit pour constater les diminutions ;

- les **comptes de charges** enregistrent au débit les augmentations et, exceptionnellement, les diminutions sont créditées ;

- les **comptes de produits** sont crédités pour constater les augmentations et, exceptionnellement, débités pour constater les réductions de revenus.

Lorsqu'une opération comptable est enregistrée, le total des sommes inscrites au débit des comptes et le total des sommes inscrites au crédit des comptes doivent être égaux.

121

Les **écritures comptables** sont enregistrées sur un document appelé **« Journal ».** Le comptable y mentionne, dans un **ordre chronologique,** la date et les circonstances de chaque fait constaté, ainsi que les montants du débit et du crédit.

Date	Montant débit	Montant crédit
Compte débité X	x	

Date	Montant débit	Montant crédit
à compte crédité Y		x
à compte crédité Z		x
(selon pièce n° ...)		

Dans ce Mémento, les écritures sont schématisées par une présentation des comptes en T, la partie droite correspondant au crédit et la partie gauche au débit.

Exemple

Exemple L'écriture suivante :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
601	Achat matières premières à Durand	1 000	
4456	TVA déductible	170	
401	à Fournisseurs (Durand)		1 170

est schématisée ainsi :

401 Fournisseurs		4456 T.V.A. déductible		601 Achats matières	
	1170	170		1 000	

122

En principe, les comptes sont matériellement représentés par un **folio** ou une **fiche.** L'ensemble de ces comptes constitue le **« grand-livre ».** Celui-ci n'est pas obligatoirement un livre et est souvent constitué par un fichier informatique.

Contrôle des comptes : la balance

123

L'ensemble des comptes, classés selon un **plan** conventionnel, peut être présenté dans un document faisant apparaître, pour chacun d'eux, les montants totaux des débits et des crédits et le solde qui peut être soit débiteur, soit créditeur. Ce document est appelé **balance** :

Compte (libellé)	Mouvements		Soldes	
	Débits	**Crédits**	**Débiteurs**	**Créditeurs**
Totaux	A = A		B = B	

Les totaux A correspondent aux totaux du journal.

La balance possède des propriétés arithmétiques simples. **La somme des débits est égale à la somme des crédits** et le **total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs.** Ainsi constitue-t-elle un instrument de contrôle qui permet de s'assurer qu'à tout débit enregistré correspond un crédit du même montant. Elle permet, en outre, d'obtenir les montants cumulés de chaque compte à une date donnée et d'établir le bilan et le compte de résultat. **Les soldes de la balance** mettent en évidence la liaison entre le « Résultat de l'exercice » et, d'une part, le bilan, d'autre part, les comptes d'analyse du résultat (appelés comptes de gestion) ainsi que l'égalité :

VARIATION CAPITAUX PROPRES	=	RESULTAT	=	PRODUITS	-	CHARGES



Systèmes comptables

Système classique : journal et grand-livre

124

Dans ce système, toutes les écritures sont enregistrées, dans un premier temps, sur un **journal unique,** en indiquant la date de l'opération, le libellé, le compte débité, le compte crédité et les montants de l'opération.



Exemple **Journal**

Date	Libellé	Compte	Montant	
			D	**C**
1/1	Achats à Dupont	601	1 000	
1/1	Facture Dupont n° 32	401		1 000
2/1	Règlement à Dupont	401	1 000	

Date	Libellé	Compte	Montant	
			D	C
2/1	Chèque banque n° 013	512		1 000
3/1	Achats à Durand	601	1 500	
3/1	Facture Durand n° 10	401		1 500

Ces écritures sont ensuite reportées sur un **grand-livre.** Par exemple, le compte 401 « Fournisseurs » se présentera ainsi, d'après les écritures passées au journal : **401 « Fournisseurs »**

Date	Libellé	Montant		Totaux		Solde	
		D	C	D	C	D	C
1/1	Facture Dupont n° 32		1 000		1 000		1 000
2/1	Règlement à Dupont chèque 013	1 000		1 000	1 000	-	-
3/1	Facture Durand n° 10		1 500	1 000	2 500	-	1 500

Système journal général - grand-livre

125

Le système énoncé au n° précédent peut être simplifié, pour éviter les travaux de recopie, lorsque le nombre d'écritures est peu important, par l'utilisation d'un **journal grand-livre unique** dans lequel des colonnes de ventilation sont prévues pour les différents comptes.

Date	Libellé	Fournisseurs		Achats		Banque	
		D	C	D	C	D	C
1/1	Facture Dupont n° 32		1 000	1 000			
2/1	Règlement à Dupont	1 000					1 000
3/1	Facture Durand n° 10		1 500	1 500			

Système centralisateur

126

L'emploi du système classique est limité par le nombre d'écritures, soit parce que le report des écritures du journal sur le grand-livre représente un travail trop important, soit que l'utilisation d'un journal grand-livre s'avère impossible compte tenu du nombre de comptes utilisés, soit enfin que l'on ait besoin de décentraliser les enregistrements ; d'où l'utilisation de **« journaux auxiliaires »** pour les différents types d'opérations du journal.
Les journaux auxiliaires qui sont créés en pratique sont :

- le **journal des achats** qui regroupe l'ensemble des factures reçues (achats, frais) ;

- le **journal des ventes** qui regroupe l'ensemble des facturations émises ;

- le **journal de trésorerie** éventuellement réparti entre les journaux de banque, de comptes-chèques postaux, de caisse, d'effets à recevoir, d'effets à payer ;

- le **journal des opérations diverses.**

Des comptes de nature technique, appelés **comptes de liaison,** s'avèrent nécessaires pour l'enregistrement des opérations nécessitant l'utilisation de deux journaux, par exemple, journal de caisse et journal de banque.

Ainsi, un virement de la caisse à la banque est enregistré à la fois dans le journal de caisse et dans le journal de banque. Pour éviter ce double emploi, on utilise des « comptes de liaison » : dans le journal de banque, la contrepartie de l'encaissement est créditée au **compte « virements internes »** (et non au compte « caisse ») et, réciproquement, dans le journal de caisse, la contrepartie du décaissement est débitée au même compte « virements internes » ; lors de la centralisation ce dernier compte se trouve soldé.



Ces journaux, sauf celui des opérations diverses, sont caractérisés par **l'utilisation répétitive d'un ou plusieurs comptes.** Ainsi dans le journal des achats le compte répétitif de chaque opération est le compte « Fournisseurs ». L'utilisation de journaux auxiliaires conduit à une centralisation du résumé des opérations mensuelles sur un **« journal général »** et à son report sur les **comptes du grand-livre.**

Remarque
Avec l'évolution des systèmes informatiques, le système centralisateur se situe, en pratique, de plus en plus en bout de chaîne en cas de système intégré : achats, ventes, paye, etc., et comptabilité (qui regroupe en général les comptabilités générale, analytique et budgétaire).

Balance carrée

127

Le journal général, le grand-livre et la balance peuvent être établis en une seule fois, sur un même registre, par l'utilisation d'une balance carrée dont le tracé comporte :

- la liste des comptes (comme dans toute balance) ;

- des colonnes de centralisation des journaux auxiliaires (débits et crédits) ;

- les colonnes de la balance (totaux et soldes).

Traitement informatique

129

La tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatisés s'opère selon des principes identiques aux systèmes précédents. Le classement fonctionnel des comptes et la nature même de la comptabilité trouvent leur application normale dans le traitement informatique. En effet, **seule l'écriture comptable demande une décision et un choix,** les **autres opérations** étant strictement **matérielles** : report sur les comptes, centralisation, addition, édition de balance, contrôle de l'égalité des mouvements, débit et crédit.

En pratique, il existe deux types de systèmes :

- sans traducteur comptable qui nécessite une double saisie en gestion et en comptabilité générale (écriture) ;

- avec traducteur comptable qui, à partir d'une saisie unique, traduit automatiquement chaque opération selon des paramétrages (appelés couramment « schémas comptables ») et génère les écritures comptables.

Section 3 Problématique comptable

A. En matière d'information

Les problèmes posés par la comptabilité financière sont indissociables de son **objectif essentiel** qui est de mettre en forme des **états financiers** (bilan, compte de résultat, notes annexes et commentaires) destinés à fournir périodiquement ou occasionnellement aux associés ou aux tiers intéressés des **informations** sur la situation financière et sur les résultats de l'activité sociale (dans le cadre de la continuité de l'entreprise), ces informations étant en général les seuls éléments fiables dont ils disposent pour juger la gestion de l'entreprise, comparer, prévoir et évaluer sa situation et sa capacité bénéficiaire, et enfin **prendre** en conséquence leurs **décisions.**
Il en résulte les conséquences et les remarques suivantes :

Fiabilité de l'information

132

Les informations ne peuvent être fiables que dans la mesure où l'entreprise n'a pas de possibilité d'en infléchir le contenu, ce qui suppose que l'utilisateur externe a l'assurance que l'entreprise a préparé ses états financiers et les commentaires y afférents conformément à un **ensemble de normes préexistantes** et définies sous forme soit de réglementation, soit d'usage (notion de principes comptables généralement acceptés), soit encore à la fois de réglementation et d'usage.

Comparabilité de l'information

133

La fiabilité des informations dispensées par les entreprises, en se référant à des règles existantes, induit donc en principe leur **comparabilité** :

- **dans le temps,** en principe assurée si l'entreprise utilise d'un exercice à l'autre les mêmes formes de présentation et les mêmes méthodes d'évaluation ou, si ce n'est pas le cas, présente des états financiers selon les méthodes tant anciennes que nouvelles ou donne des informations suffisantes pour assurer la comparabilité ;

- **interentreprises,** assurée en principe si les entreprises se réfèrent à des présentations, des méthodes et un vocabulaire communs et donnent toutes informations utiles sur les éventuelles dérogations ou particularités.

Toutefois, par suite d'évolutions propres, **les réglementations ou les principes retenus ne sont pas toujours similaires d'un pays à l'autre et les possibilités de comparaison sur le plan international s'en trouvent affectées,** d'où l'importance de l'harmonisation internationale des normes.

Qualité de l'information

134

Les informations ne peuvent être utiles et **significatives** que si elles répondent à certaines caractéristiques de **qualité** qu'il convient de définir. Les auteurs mentionnent en général, outre la comparabilité citée ci-avant, les éléments suivants : utilité, quantifiabilité, vérifiabilité, objectivité.

- L'**utilité** est la qualité primordiale d'une technique d'information qui doit répondre, avant tout, aux besoins internes et externes de l'entreprise, par une appropriation aux usages attendus. Elle implique la **rapidité** de l'information, indispensable à la prise de décision ;

- La **« quantifiabilité »** impose que l'information puisse être transcrite sous une forme qui permette les sommations et comparaisons, par l'utilisation d'une unité de compte : la **monnaie.** Des informations complémentaires peuvent être fournies au moyen d'unités physiques : quantités, volumes, poids, etc. ;

- La **« vérifiabilité »** est cette qualité de l'information qui permet à des professionnels indépendants et compétents d'aboutir, en examinant la même information et les mêmes éléments de base (contrôle des comptes), aux mêmes conclusions. Elle repose à la fois sur la définition des règles ou principes évoqués ci-avant en matière d'enregistrement, de classification, d'évaluation et de présentation et sur des procédures d'élaboration de cette information qui permettent de conserver des preuves (pièces justificatives) des enregistrements ;

- L'**objectivité** suppose, d'une part, l'impartialité dans la tenue des comptes et leur présentation, d'autre part, l'utilisation de méthodes éliminant dans la mesure du possible les marges d'appréciation personnelle. Elle s'impose à l'information externe destinée à différents prescripteurs, une information autre (mais susceptible d'être rapprochée) pouvant toutefois être utilisée pour les besoins internes.

Appréciation de la capacité bénéficiaire de l'entreprise

139

Le résultat comptable de l'entreprise dépend des **règles d'évaluation** adoptées, la variation des capitaux propres provenant de l'activité de l'exercice étant différente selon les valeurs des éléments d'actif et de passif retenues aux bilans d'ouverture et de clôture. Par exemple, il faut déterminer si les actifs doivent être évalués au coût historique, à leur valeur d'usage, ou leur valeur de vente ou encore selon toute autre méthode.

Il convient de définir, définitions qui évoluent sensiblement actuellement avec les nouveaux instruments financiers, s'il y a lieu de retenir uniquement les **bénéfices** effectivement **réalisés,** estimant qu'eux seuls peuvent faire l'objet d'une distribution, ou également ceux qui peuvent être considérés comme **quasiment acquis** (opérations à long terme), ou encore ajouter ceux qui ne sont que **potentiels** (écarts de réévaluation) en vue de les identifier afin d'éviter leur distribution.

Contrôle interne

140

A côté d'un cadre constitué de principes comptables ou de règles, il est essentiel de ne pas oublier que la fiabilité, la **sincérité** et la **valeur probante** des comptes et de l'information qui en résulte ainsi que la coïncidence entre les données comptables et la réalité, ne peuvent être assurées que si l'entreprise dispose d'une **organisation,** ou contrôle interne de l'entreprise, **suffisante.**

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 398.
Sur le rapport du président sur le contrôle interne institué dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699. Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Bénéfice par action

141

Le résultat par action est l'un des chiffres des états financiers qui retient l'attention car il est considéré, à tort ou à raison, comme révélateur de la santé financière d'une entreprise : les actionnaires et analystes financiers en apprécient la croissance,

les dirigeants d'entreprises veillent sur son évolution afin de préserver la bonne image de leur société et de donner la preuve de leur talent à bien la gérer. Le premier texte de doctrine comptable en France a été publié par l'OEC en juillet 1993.

Sur l'information à fournir à ce titre, voir n° 3063 s.

Bilan social

142

L'évolution et la conception du rôle de l'entreprise conduisent à soulever des problèmes plus larges tels que la comptabilisation des « ressources humaines » et la prise en compte des relations de l'entreprise avec son environnement social et économique. Sur l'établissement du bilan social, voir n° 3700.

Pour plus de détails sur les **informations sociales, environnementales et sur le développement durable** à fournir par les entreprises dans leur rapport de gestion, voir n° 3697 XI.

Diffusion d'éléments prévisionnels

143

De manière prudente, la France s'est orientée vers l'obligation d'établir des éléments de ce type, limités à une année, éléments devant rester purement internes à l'entreprise (voir n° 3709 s.).

En pratique, des données prévisionnelles sont systématiquement fournies dans certains documents publiés dans des occasions particulières (par exemple : prospectus en cas d'émission de valeurs mobilières ou d'admission à un marché).

La problématique comptable ne se limite pas à l'entreprise

144

En effet, le processus comptable se caractérise par :

- l'organisation matérielle d'enregistrements destinés à retracer l'activité d'une entité et à justifier le passage d'une situation à une autre ;

- la définition des droits des parties intéressées à la gestion d'une entité économique ;

- la fourniture des informations extérieures sur l'activité, la situation et les résultats de l'entité.

Sous cette formulation, le domaine d'application de la **comptabilité** est très large et **n'exclut aucun des aspects de l'activité économique.**

B. En matière d'organisation (externalisation de la fonction comptable)

145

L'externalisation de la fonction comptable peut se définir comme un partenariat efficace et durable au sein duquel une entreprise confie la responsabilité de tout ou partie d'une fonction à un partenaire qui s'engage sur des résultats définis d'un commun accord. L'obligation de résultat et la liberté dans le choix des moyens utilisés sont les éléments forts qui caractérisent ce type de prestation. Les éléments les plus importants sont résumés ci-après.

Pour plus de détails, voir BCF 8/99, p. 31 s.

Avantages de l'externalisation

145-1

Avoir recours à un tiers, expert dans le traitement des informations administratives et comptables, permet à l'entreprise :

- **de dégager du temps à consacrer aux clients (internes et externes) et à la stratégie.** L'externalisation permet de libérer des ressources pour les affecter aux activités créatrices de valeur pour les clients ;

- **de gagner en réactivité et flexibilité pour organiser la croissance.** L'externalisation permet d'adapter plus facilement les ressources en fonction du volume d'activité et ainsi de transformer des coûts fixes en coûts variables ;

- **d'optimiser les coûts de fonctionnement tout en améliorant la qualité.** L'externalisation permet d'accéder aux savoir-faire et aux capacités d'innovation des « meilleurs » en profitant des économies d'échelle et de la mutualisation des moyens.

Périmètre de la fonction comptable couvert par l'externalisation

145-2

En fonction de l'organisation propre de chaque entreprise, le périmètre peut couvrir la comptabilité générale, la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire, les comptabilités clients et fournisseurs, la gestion financière et la trésorerie, la facturation clients, la gestion de la paye, la gestion des immobilisations, le reporting et la consolidation.

Contrat d'externalisation

145-3

Le contrat d'externalisation doit permettre :

- de maîtriser le coût des services,

- d'assurer une qualité de service conforme aux attentes de l'entreprise utilisatrice,

- de faciliter une éventuelle évolution des prestations en fonction de nouvelles contraintes ou opportunités (opération de croissance, nouvelle réglementation...),

- de se réapproprier les prestations externalisées en cas de rupture de contrat.

Par ailleurs, il doit prévoir le partage des travaux entre les partenaires. Celui-ci dépend de chaque contexte rencontré. Cependant, il existe des principes de base qui permettent d'orienter la réflexion sur le mode de fonctionnement. Par exemple, l'entreprise doit absolument garder sous sa responsabilité l'ensemble des tâches de validation (ex. : signature des règlements...). Le prestataire doit quant à lui assurer l'ensemble des opérations à forte connotation réglementaire (ex. : contrôles de conformité des pièces...). Un exemple de répartition fréquemment rencontrée dans le domaine de la comptabilité fournisseurs est présenté ci-après :

Responsabilité ENTREPRISE		**Responsabilité** PRESTATAIRE
• Gestion des fichiers fournisseurs • Traitements des demandes d'achat, des commandes (mention	**Echanges d'informations**	• Réception des factures : contrôles formels,

des imputations analytiques) et des réceptions • Validation des factures (bon à payer si rapprochement non systématique) • Gestion de la trésorerie : gestion prévisionnelle des décaissements, indication de la répartition des règlements entre les banques. • Emission des règlements urgents • Signature des titres de paiement	- Fichiers - Commandes / Bons de réception - Titres de paiement - Relevés des comptes de tiers	contrôle de l'existence de la commande. • Comptabilisation des factures • Obtention du bon à payer • Mise en règlement : émission des règlements, comptabilisation des règlements, expédition des règlements. • Editions et analyses : éditions des journaux, justification des comptes, états d'analyse, prévisions des décaissements. • Archivage des factures

Contrôle interne

145-4

Les obligations légales en matière de documentation et d'évaluation du contrôle interne de l'entreprise (voir n° 3699) ne s'imposent pas automatiquement aux prestataires des services externalisés. Les entreprises doivent donc prévoir contractuellement que leurs prestataires prennent des dispositions adéquates en matière de contrôle interne et leur rendent compte périodiquement de leurs travaux. Les entreprises doivent également se laisser la possibilité de contrôler ou faire contrôler l'exactitude des informations remontées.

Sur l'externalisation de la fonction informatique, voir n° 332-10.

Chapitre 2 La réglementation comptable

150

151

Le droit de la comptabilité s'est formé :

- d'une part, lors des interventions successives du législateur, en fonction des besoins particuliers des commerçants ou de ceux de la collectivité ;

- d'autre part, au fur et à mesure de l'élaboration d'une jurisprudence et d'une doctrine comptables.

En 1982-1983, la mise en harmonie des textes français avec les prescriptions de la 4e directive européenne a renforcé ce droit en lui donnant une valeur législative et réglementaire.

Sur les modifications attendues de la 4e directive européenne, voir n° 5837.

En 1998, la loi n° 98-261 a institué le Comité de la réglementation comptable avec pour objectif d'unifier les sources de droit et de les faire évoluer plus rapidement.
En 2010, le Comité de la réglementation comptable ainsi que le Conseil national de la comptabilité ont été remplacés par l'Autorité des normes comptables donnant ainsi à la France une Autorité comptable unique et reconnue.

Sur la mission et le fonctionnement de l'ANC, voir n° 210.

L'introduction des IFRS en Europe et la convergence des règles françaises vers les nouvelles normes qui en découlent (voir n° 5790) ont été depuis 1998 un puissant facteur d'évolution de la comptabilité qui a trouvé son aboutissement avec l'entrée en vigueur des règles comptables sur les passifs en 2002 puis sur les actifs et sur les amortissements et dépréciations au 1er janvier 2005 (voir n° 1301 s.).

Pour tous les textes comptables de référence, voir le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

Sur les prochaines évolutions attendues des règles comptables, voir n° 5875.

Section 1 Origines du droit de la comptabilité

152

On peut imaginer que la comptabilité s'est tout d'abord développée **pour répondre uniquement aux besoins de son utilisateur,** le commerçant ou le chef d'entreprise. L'organisation économique et sociale a conduit le législateur à intervenir progressivement dans ce domaine et, parallèlement au développement de la comptabilité comme **moyen de gestion et de direction des entreprises,** diverses interventions législatives et réglementaires ont reconnu puis formalisé son rôle (à des degrés divers). On peut, dans le cadre français, retrouver ces diverses préoccupations :

153

I. La comptabilité est un **moyen de preuve entre commerçants** En 1673, une ordonnance de Colbert a imposé aux commerçants la tenue de livres de comptes. En fait, ils en tenaient déjà, mais cette obligation a introduit des **règles de forme** dont le respect conférait une valeur probante aux livres de commerce, instruments de preuve en cas de litige. Cette réglementation a été reprise par le Code de commerce selon lequel la comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce.

154

II. La comptabilité est un **moyen d'information des associés, des épargnants, des salariés et des tiers en général** Le législateur est intervenu pour protéger leurs intérêts en imposant aux entreprises (en sus de l'obligation déjà prévue par le Code de commerce d'établir un inventaire, un bilan et un compte de résultat) soit la **présentation,** soit la **publication d'informations sur leur situation financière.**

Déjà l'article 44 de la loi du 24 juillet 1867 prévoyait que : « les administrateurs sont responsables... des fautes qu'ils auraient commises dans leur gestion, notamment en distribuant ou en laissant distribuer sans opposition des dividendes fictifs ».
La réglementation s'étendit à la présentation de la véritable situation de l'entreprise, et non plus seulement au contrôle de la réalité du dividende : « sont punis les gérants qui, même en l'absence de toute distribution, ont sciemment publié ou présenté aux actionnaires un bilan inexact en vue de dissimuler la véritable situation de l'entreprise » (décret-loi du 8 août 1935).
Ces obligations ont été reprises dans la loi du 24 juillet 1966 applicable à toutes les sociétés commerciales et codifiée depuis dans le Code de commerce (livre II).

Notamment, la **protection des épargnants** a conduit le législateur à imposer des obligations supplémentaires aux sociétés cotées sur un marché réglementé. De même, en ce qui concerne l'harmonisation européenne, le traité de Rome (art. 54-3 g)

avait prévu de coordonner les garanties exigées de certaines sociétés dans les Etats membres de l'Union européenne pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers, d'où la mise en application de la 4e directive européenne.

Sur les modifications attendues de la 4e directive européenne, voir n° 5830.

Le législateur est également intervenu en **faveur des salariés,** soit pour protéger leurs intérêts, soit pour les informer. Des règles d'ordre comptable ont ainsi été introduites dans le Code du travail pour permettre aux inspecteurs du travail certaines vérifications. L'ancien article L 143-5 du livre I du Code du travail obligeait les employeurs à reproduire sur un livre de paie les mentions portées sur les bulletins de paie. Dans le domaine de **l'information des salariés,** l'ordonnance du 22 février 1945 (modifiée par la loi du 28 octobre 1982) a reconnu au **comité d'entreprise** le même droit de communication des documents sociaux qu'aux actionnaires. Ce dernier peut, aux frais de l'entreprise, se faire assister, à titre de conseil technique, par un expert-comptable choisi sur une liste officiellement agréée. En outre, les articles L 2323-6 et L 2323-19 du Code du travail obligent les employeurs à informer et consulter le comité d'entreprise sur les questions intéressant l'organisation, la gestion et la marche générale de l'entreprise, sur les modifications de l'organisation économique ou juridique et sur les prises de participation (voir n° 5040). Enfin, il faut mentionner les obligations en matière de bilan social (humain) (introduites par la loi du 12 juillet 1977 dans le Code du travail aux articles L 438-1 s. recodifiés aux articles L 2323-68 et s.).
D'une manière générale, le moyen d'information représenté par les documents de synthèse de la comptabilité n'est pas réservé aux associés ou aux salariés ; tous les **participants potentiels de l'entreprise** et tous les **participants à la vie économique** du pays doivent pouvoir en avoir connaissance. Le législateur a donc prévu une information des tiers, notamment par le dépôt au greffe du tribunal de commerce des comptes sociaux pour certaines entités.
En outre, dans le cadre de la **prévention des difficultés des entreprises** (loi du 1er mars 1984 et décret du 1er mars 1985 - désormais intégrés dans les parties législative et réglementaire du Code de commerce - voir n° 201 et 3709 s.), il a été prévu pour certaines entités, dont les sociétés commerciales d'une certaine taille, l'obligation d'établir des documents prévisionnels (compte de résultat prévisionnel et plan de financement) ou d'analyse du passé (tableau de financement, situation semestrielle de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible), ces documents restant purement internes à l'entreprise et communiqués uniquement au conseil de surveillance, aux commissaires aux comptes et au comité d'entreprise.
Enfin, depuis 1986, existe l'obligation pour toute société mère d'établir et de publier des **comptes consolidés,** pour les groupes d'une certaine taille (C. com. art. L 233-16 s.).

155

III. La comptabilité est également un **moyen de calcul de l'assiette de différents impôts** En effet, le bénéfice et le chiffre d'affaires (assiette des principaux impôts) sont tirés des documents comptables. Le droit fiscal, intéressé au premier chef par la détermination du bénéfice imposable, est donc intervenu progressivement dans le domaine comptable pour fixer les règles que les commerçants doivent suivre pour la tenue de la comptabilité et les évaluations qui s'y attachent. Il en est résulté une **interpénétration croissante des problèmes fiscaux et des problèmes comptables.**

Diverses mesures législatives ou réglementaires sont intervenues, parmi lesquelles la loi du 31 juillet 1917, qui a introduit la notion de bénéfice commercial. La loi du 4 avril 1926 a obligé les entreprises industrielles et commerciales à joindre à leur déclaration de bénéfice un résumé du compte de pertes et profits. Plus tard, une copie du bilan, un relevé des amortissements et des provisions furent également exigés.
En août 1945, une ordonnance autorisa la réévaluation des bilans et ses décrets d'application prescrivirent une présentation uniforme des bilans et des règles d'évaluation auxquelles les entreprises ayant réévalué leur bilan devaient se conformer. Le décret du 7 août 1958, notamment, a fixé, pour les entreprises ayant réévalué leur bilan (les autres conservant leur liberté de choix), le cadre comptable et les définitions à respecter pour la présentation des bilans et les tableaux annexes (immobilisations, amortissements, etc.) ainsi que des règles d'évaluation concernant principalement les stocks et les valeurs mobilières.
Avec le décret du 12 août 1964 des règles obligatoires, s'appliquant à l'ensemble des entreprises, sont publiées. Ce décret comportait la normalisation des documents suivants : bilan, tableau des résultats de l'exercice, tableau des immobilisations et des amortissements, tableau des plus-values et chiffre d'affaires de l'exercice, ainsi que des règles d'évaluation ; mais il fut rapidement abrogé. Le décret n° 65-968 du 28 octobre 1965 puis le décret n° 84-184 du 14 mars 1984 codifiés au CGI (A III, art. 38 ter et s.) ont institué des règles d'évaluation applicables à toutes les entreprises imposées au bénéfice réel ; il y est précisé que les inscriptions aux différents postes des états financiers doivent respecter les définitions édictées par le Plan comptable général (dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt).

156

IV. Cependant, l'utilisation progressive de la comptabilité comme moyen de preuve, d'information et de calcul de l'assiette de l'impôt s'est heurtée à des difficultés. En effet, chaque commerçant pouvait organiser sa comptabilité comme il l'entendait, en fonction de ses besoins, sous réserve de respecter des réglementations parcellaires de fond et de forme. Chaque entreprise pouvait, suivant ses propres concepts, choisir le mode de présentation de ses résultats. En l'absence d'une terminologie

adoptée par tous, les comptes des différentes entreprises ne pouvaient être que disparates. Les conceptions et les structures économiques évoluant rapidement, la nécessité d'une politique économique au niveau national se faisait de plus en plus pressante. L'amélioration de la connaissance de l'économie devait conduire à rechercher des renseignements homogènes. **La comptabilité devait donc être réglementée,** d'où l'élaboration d'un **Plan comptable général.**

Déjà, certains pays avaient ressenti cette nécessité, tels que l'Allemagne qui avait élaboré, dès 1937, un plan comptable et l'URSS qui avait mis en oeuvre, en 1930, une comptabilité industrielle adaptée au plan d'équipement national. D'autre part, la mise au point d'un Plan comptable général était réclamée par les professionnels spécialisés dans l'étude, l'utilisation ou la vérification des comptabilités. Un décret de 1941 institua une Commission du Plan comptable qui en 1942 présenta le résultat de ses travaux. Le premier Plan comptable comprenait un cadre divisé en classes, une liste des comptes et des règles et définitions concernant le fonctionnement des comptes ; étant donné les circonstances, ce document ne fut pas officialisé, il permit cependant aux praticiens d'être sensibilisés aux problèmes de normalisation et d'apporter toutes les critiques nécessaires à son amélioration.
En 1946, une commission de normalisation des comptabilités fut créée par décret. Celle-ci réunissait des représentants de tous les groupements intéressés : syndicats patronaux et ouvriers, administrations, techniciens. Elle rédigea un Plan comptable approuvé par l'arrêté ministériel du 18 septembre 1947. Le décret du 22 octobre 1947 et l'arrêté du 30 décembre 1947 prévoyaient son application obligatoire à partir du 1er janvier 1948 pour les sociétés nationalisées et les sociétés dans lesquelles l'Etat avait des intérêts. Cependant, le Plan devait être adapté à chaque secteur d'activité et un décret n° 47-188 du 16 janvier 1947 créa le Conseil supérieur de la comptabilité avec mission de procéder à cette adaptation. Après la révision du « Plan 1947 », un nouveau Plan comptable fut approuvé par arrêté ministériel le 11 mai 1957. Le Conseil supérieur de la comptabilité fut cette même année remplacé par le « Conseil national de la comptabilité ».
Le Plan 1957 a fait l'objet d'une révision à partir de 1971 dont l'aboutissement est un document (appelé dans l'ouvrage « Plan comptable général » ou PCG) applicable à partir du 1er janvier 1984.
En 1996 est créé le comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité et en 1998 le Comité de la réglementation comptable. En 1999, la refonte du PCG démarrée en 1996 est adoptée le 29 avril par le Comité de la réglementation comptable sous la forme d'un règlement (n° 99-03) et homologuée par arrêté interministériel du 22 juin (JO du 21 septembre).

Ce PCG constitue la **base générale du droit comptable** et est régulièrement modifié et complété par les réglements du CRC et, depuis 2010, de l'ANC (voir n° 227 s.).

Selon le plan stratégique 2011-2012, publié fin décembre 2011 par l'Autorité des normes comptables (créée en 2009 en remplacement du Conseil national de la comptabilité et du Comité de la réglementation comptable, voir n° 210), le PCG devrait faire l'objet d'une réécriture à droit constant en 2013, intégrant notamment un grand nombre d'avis du comité d'urgence du CNC. Sur l'évolution des règles françaises et le plan stratégique de l'ANC, voir n° 5875.

Pour tous les textes comptables de référence, voir le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

157

V. Mais la formation d'un droit de la comptabilité n'est pas seulement le résultat de réglementations particulières. La **jurisprudence et la doctrine** ont également contribué à l'élaboration de **« principes comptables »** qui ont été intégrés, par la loi du 30 avril 1983, dans le Code de commerce, devenant ainsi des **règles comptables.** En particulier, les juridictions répressives ont précisé certains principes comptables, à la suite de procès concernant la distribution de dividendes fictifs, ou la présentation et la publication de bilan inexact.
En outre, les avis du Conseil national de la comptabilité (voir n° 285) ont longtemps contribué à créer les règles comptables. L'ANC a pris le relais avec, outre ses règlements, des recommandations et des positions.

Sur le rôle de l'**Autorité des normes comptables (ANC),** voir n° 210.

L'**Autorité des marchés financiers** (AMF), créée en 2003 en remplacement du **Conseil des marchés financiers** (CMF), de la **Commission des opérations de bourse** (COB) et du **Conseil de discipline de la gestion financière** (CDGF), qui est chargée de contrôler les informations fournies par les sociétés cotées, formule également des recommandations comptables et prescrit des règlements concernant l'information du public (voir n° 5060-1).

158

VI. Enfin, l'Europe s'est ouverte sur l'international :

- la **Commission européenne,** dans le cadre de l'harmonisation du droit des sociétés, a établi une directive concernant la structure et le contenu des comptes annuels des sociétés ainsi que le rapport de gestion, les modes d'évaluation et la publicité

de ces documents (4e directive : Bilan et comptes) et une autre relative aux documents consolidés (7e directive : Comptes consolidés).

Sur les modifications attendues des 4e et 7e directives européennes, voir n° 5837.

En 2001, elle s'est résolument tournée vers l'unification des marchés financiers et l'harmonisation comptable internationale ;

- le **Comité des normes comptables internationales** (International Accounting Standards Board : IASB) a été créé en 1973, à la suite d'une initiative des professionnels, en vue d'établir de telles normes (voir n° 252). Des travaux ont été entrepris pour réduire sensiblement les options figurant dans ces normes. L'harmonisation internationale des normes comptables (et de l'information financière), qui a abouti à l'application depuis le 1er janvier 2005 des normes IFRS, était devenue essentielle pour que les grandes entreprises puissent répondre aux attentes de leurs investisseurs et pour que l'Europe ait un langage commun.

Les normes IFRS sont donc devenues obligatoires pour les comptes consolidés des sociétés cotées sur un marché réglementé en Europe depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 4630). Le CNC s'en est inspiré largement pour faire évoluer le Plan comptable général dans un mouvement dit de « convergence » (voir n° 5790).

Section 2 Application des différentes sources de réglementation

170

Le droit français repose sur un ensemble de règles formelles hiérarchisées ; la comptabilité ne constitue pas un domaine à part et cette hiérarchisation s'y applique sans exception. Mais les sources de droit sont d'origines diverses (Code de commerce, Code général des impôts, etc.) et les règles à retenir peuvent apparaître parfois contradictoires. Aussi convient-il d'examiner quelles règles s'appliquent dans le domaine comptable.

I. La hiérarchie des sources

171

La hiérarchie est la suivante :

- réglementation internationale (traités internationaux, règlements européens, directives et décisions européennes) ;
- textes législatifs (lois et ordonnances) ;
- textes réglementaires (décrets et arrêtés) ;
- jurisprudence nationale (décisions des tribunaux) ;
- doctrine (autres sources).

Réglementation internationale

172

Traités internationaux

La suprématie des traités internationaux sur le droit interne résulte de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 : les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie. Il s'ensuit que les conventions internationales l'emportent sur le droit interne, c'est-à-dire sur les lois et, à plus forte raison, sur les décrets ou arrêtés.

Règlements européens

Selon l'article 249 du Traité instituant la Communauté européenne (ex-art. 189), « le **règlement** a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout Etat membre ».
Il existe deux sortes de règlements européens :

- les règlements adoptés par le Conseil seul ou conjointement avec le Parlement européen,

- les règlements de la Commission.

Le règlement entre en vigueur à la date qu'il fixe ou, à défaut, le 20e jour suivant sa publication au JOUE.
La Cour de cassation, en application du principe de la sécurité juridique, considère qu'un règlement communautaire ne peut être appliqué rétroactivement à des faits antérieurs à ce règlement (Cass. com. 22 octobre 2002, n° 1692 FS-P).

Il existe un règlement européen majeur en matière comptable : le règlement dit « IFRS 2005 » (voir n° 185).

Directives européennes

« La **directive** lie tout Etat membre destinataire quant au résultat à atteindre, en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens ».

Les Etats ont **obligation** de transposer dans leur droit national les directives. Ils peuvent procéder par voie législative, réglementaire ou par instructions administratives.

Selon le Conseil d'Etat (arrêt du 3 février 1989, n° 74052) :

- les directives ont un caractère obligatoire seulement en ce qui concerne les objectifs assignés aux Etats ;

- le délai limite d'aménagement constitue un objectif ;

- après l'expiration des délais impartis par une directive, les autorités nationales ne peuvent ni laisser subsister des dispositions réglementaires qui ne seraient plus compatibles avec les objectifs définis ni édicter des dispositions réglementaires qui seraient contraires à ces objectifs.

- la jurisprudence interprétant une réglementation doit être prise en considération pour apprécier si la « législation nationale » qu'elle interprète est compatible avec ou conforme aux objectifs d'une directive. Tel n'est en revanche pas le cas des instructions constitutives d'une doctrine administrative ou des circulaires administratives.

Le Conseil d'Etat se reconnaît compétent pour apprécier la conformité d'une loi interne française avec les dispositions du droit communautaire européen (CE 20 octobre 1989, n° 108243). En conséquence, compte tenu de la primauté du droit communautaire sur notre droit interne, en cas de conflit entre les deux sources de droit, les juridictions administratives doivent écarter le texte interne (loi, décret d'application ou même jurisprudence antérieure) et appliquer le texte communautaire (disposition du traité de Rome ou d'une directive).
Toutefois, les entreprises ne peuvent, en principe, invoquer la non-compatibilité d'une loi avec une directive que dans le cadre d'un litige impliquant une opération intra-communautaire et non pas une situation purement interne (CE 17 juillet 2007, n° 262967). Le Conseil d'Etat admet cependant, même en cas de litige n'impliquant que des sociétés françaises, d'interpréter une loi transposant une directive à la lumière de cette directive lorsque le législateur n'a pas prévu de différence de traitement entre opérations internes et opérations transfrontalières (CE 17 juin 2011, n° 324392). En outre, le Conseil d'Etat reconnaît la possibilité de se prévaloir, dans le cadre d'un recours contre une décision administrative individuelle non réglementaire, des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive non transposée à temps par l'Etat (CE 30 octobre 2009, n° 298348).

L'ensemble des conclusions de ces arrêts paraît applicable aux règles et à la doctrine comptables en vigueur, au regard des 4e et 7e directives européennes.

Sur les conséquences du défaut de transposition ou de la mauvaise transposition en droit interne des directives communautaires, voir Mémento Union européenne n° 555 à 590.
Sur les modifications attendues des 4e et 7e directives européennes, voir n° 5837.

Décisions européennes

La décision est obligatoire dans tous ses éléments pour les destinataires qu'elle désigne. Elle impose à la fois le résultat à atteindre et les modalités d'exécution. Elle doit être motivée et notifiée à ses destinataires.

Réglementation française

Textes législatifs et réglementaires

174

I. Lois et ordonnances
Ne portent le nom de **lois** que les textes votés par le Parlement ; les lois ne statuent que sur des points importants et, depuis 1958, limités impérativement par la Constitution (art. 34).
Les **ordonnances** se situent au même niveau de la hiérarchie que les lois lorsqu'elles sont ratifiées par une loi. En l'absence de ratification elles ont une valeur réglementaire.

Les **travaux préparatoires** (exposé des motifs, débats parlementaires) peuvent fournir des indications très utiles pour éclairer le sens de la loi lorsque celui-ci est ambigü. En revanche, lorsque le texte de la loi est clair, celui-ci doit être appliqué et ce, même si les travaux préparatoires sont contraires (CE 27 octobre 1999, n° 188685).

176

II. Décrets et arrêtés
Les décrets adoptés par le Gouvernement comprennent soit des dispositions revêtant la forme de **règlements d'administration publique** (décrets préparés par le Conseil d'Etat, souvent même rédigés par lui), soit des dispositions revêtant la forme de **décrets en Conseil d'Etat** (décrets pris après consultation du Conseil d'Etat mais sans qu'il soit nécessaire que celui-ci se prononce en assemblée), soit enfin des **décrets simples** (préparés par les ministres).
Au-dessous des décrets se placent les arrêtés qui, en matière comptable, ne sont que des **arrêtés interministériels.**

A un même niveau, **les dispositions générales des textes législatifs et réglementaires ne peuvent prévaloir sur toutes dispositions particulières.** C'est ainsi que prévalent :

- la réglementation spécifique aux sociétés commerciales sur la réglementation concernant l'ensemble des commerçants ;

- la réglementation spécifique aux établissements de crédit sur la réglementation concernant l'ensemble des sociétés commerciales.

Remarques

1. Date d'application Les lois et règlements entrent en vigueur dès le lendemain de leur publication au Journal officiel (JO) sur tout le territoire national, sauf disposition contraire (art. 1er du Code civil modifié par l'Ord. n° 2004-164 du 20 février 2004). Toutefois, pour les **décrets et arrêtés concernant les entreprises,** parus au Journal officiel à compter du 1er octobre 2011, un mécanisme d'entrée en vigueur différée d'au moins deux mois à compter de leur date de publication est prévu. Les dates d'entrée en vigueur sont programmées, sauf circonstances particulières, soit le 1er janvier, soit le 1er juillet de chaque année (Circ. Premier Ministre 23 mai 2011).

2. Format électronique du JO La version électronique du Journal officiel a la même valeur juridique que l'édition imprimée (Ord. n° 2004-164 du 20 février 2004, art. 5-1). La publication de certains actes administratifs sous format électronique au JO suffit à assurer leur entrée en vigueur (Décret n° 2004-617 du 29 juin 2004, art. 1).

La jurisprudence

178

Les tribunaux (tribunaux de l'ordre administratif ou de l'ordre judiciaire suivant le cas) ont pour mission de s'assurer, à l'occasion de l'examen des recours contentieux dont ils sont saisis, que les dispositions des lois ont été exactement appliquées. Si aucun texte n'habilite les juges à créer « le droit » (chaque arrêt ne statuant que pour l'espèce dans laquelle il intervient), les Cours Suprêmes (Cour de cassation et Conseil d'Etat), qui ont vocation à trancher des points de droit, tendent en pratique à unifier la jurisprudence des juridictions inférieures et à garantir la sécurité juridique en limitant les revirements jurisprudentiels.

Les autres sources

179

(exemples : réponses ministérielles, circulaires administratives, recommandations d'organismes compétents...) sont constituées par des interprétations ou des avis sur des points que les textes législatifs et réglementaires n'ont pas précisés et forment la **doctrine.** Elle contribue à dégager des solutions mais ne présente **pas de caractère obligatoire.**

II. Conséquences de la hiérarchie des sources

180

Il convient d'examiner ces conséquences :

- d'une part, pour l'établissement des comptes annuels et celles applicables pour l'établissement des déclarations et documents fiscaux,

- et, d'autre part, pour l'établissement des comptes consolidés, voir n° 185.

A. Comptes annuels et résultat fiscal

Règles applicables pour l'établissement des comptes annuels

181

Les règles comptables françaises, exposées ci-après, applicables aux comptes annuels, proviennent de la 4e directive européenne 78/660/CEE, transposée en 1982 et 1983 en France. L'ancienneté de cette directive n'empêche pas pour autant l'évolution des règles françaises, pour 2 raisons :

- les options très souples, laissées à l'époque dans la 4e directive afin de trouver un compromis entre les différents Etats membres,

- les modifications apportées depuis 1978 à cette directive, notamment pour la rendre compatible avec les IFRS.

Sur les modifications attendues de la 4e directive européenne, voir n° 5837.

Principe

181-1

Les règles proviennent des textes suivants :

Tous les textes comptables de référence, ainsi que le PCG à jour des différents règlements ANC et CRC sont dans le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

I. Code de commerce
Il s'agit des articles L 123-12 à L 123-28 résultant de la loi du 30 avril 1983 et des articles 1 à 27 du **décret** d'application du 29 novembre 1983 désormais abrogé et intégré dans la partie réglementaire du Code de commerce aux articles R 123-172 à R 123-208 ;

II. Plan comptable général (PCG)
Jusqu'à l'homologation du règlement n° 99-03 du CRC (PCG 1999, voir n° 227 s.), le « PCG 82 » (arrêté ministériel du 27 avril 1982 mis à jour par l'arrêté du 9 décembre 1986) s'appliquait.
Depuis l'arrêté d'homologation du règlement n° 99-03 du CRC, le PCG 1999 refondu à droit constant (voir n° 227 s.), et régulièrement mis à jour par les règlements du CRC et désormais de l'ANC postérieurs au règlement n° 99-03 (voir n° 284-1), s'applique.

Dans cet ouvrage, la **référence** au PCG, à jour des règlements de l'ANC et du CRC publiés depuis le règlement n° 99-03, est présentée de la manière suivante : **PCG, art. xxx.**

Ces textes forment un tout et regroupent **l'ensemble des règles comptables** d'établissement et de présentation des comptes annuels **auxquelles les commerçants doivent se conformer.**

A condition de ne pas être soumis à une réglementation particulière ; voir commentaires sur l'application du PCG n° 230.

Ces règles doivent être respectées, pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels, même si elles ne sont pas obligatoires du point de vue fiscal et même si elles divergent des règles fiscales.

Ainsi, si les règles de détermination du résultat fiscal sont différentes, les divergences donnent lieu soit à des déductions, soit à des réintégrations extra-comptables sur l'imprimé n° 2058-A de détermination du résultat fiscal (voir n° 183-1).

Influence de la fiscalité

181-2

Elle existe dans les situations (limitées) suivantes :

I. Lorsque l'entreprise souhaite bénéficier d'avantages fiscaux (amortissements ou provisions) déterminés uniquement en fonction des règles du CGI. Dans ce cas, les articles 39-1-2° et 39-1-5° du CGI imposant la constatation comptable de tous les amortissements et provisions pour pouvoir être déduits, il en résulte que même ceux ne traduisant pas une dépréciation ou un risque comptable doivent être comptabilisés, pour ne pas pénaliser l'entreprise sur le plan fiscal.
Afin de tenir compte de ces obligations et opportunités fiscales, le PCG a créé des **comptes spéciaux** tant au bilan (compte 14 « Provisions réglementées ») qu'au compte de résultat (comptes 687 et 787 : dotations et reprises concernant les provisions exceptionnelles). Ainsi, les utilisateurs des comptes peuvent connaître les incidences des règles fiscales dérogatoires des règles comptables au bilan (elles figurent dans les capitaux propres) et au compte de résultat (elles ne faussent pas le résultat courant).

Sur les amortissements dérogatoires, voir n° 1475 s.
Sur les autres provisions réglementées, voir n° 3220 s.

S'agissant de méthodes fiscales non comptables, elles ne sont **pas** concernées par le **principe de permanence des méthodes** (comptables). Voir n° 363-3.

II. Lorsque les textes comptables laissent un choix, l'entreprise retiendra, généralement, la solution comptable la plus avantageuse sur le plan fiscal, voir n° 361-1 s.

Sanctions

181-3

Il n'existe pas de sanctions directement attachées au non-respect d'une règle comptable. Néanmoins, ce non-respect peut entraîner les conséquences suivantes :

- délit de présentation ou publication de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle (voir n° 5155),

- délit de fausse information (voir n° 5185-4),

Remarque
Responsabilité pénale de la personne morale : ces infractions sont susceptibles d'engager la responsabilité pénale des personnes

morales, même si aucune disposition expresse du Code pénal ne le prévoit (C. pén. art. 121-2). Sur les conditions de mise en cause de cette responsabilité pénale, voir Mémento Sociétés n° 9980 à 10082.

- délit de distribution de dividendes fictifs (voir n° 5165),

- certification avec réserves ou refus de certifier du (ou des) commissaire(s) aux comptes (voir n° 5371-1),

- information par le commissaire aux comptes au conseil d'administration et à l'assemblée, concernant les irrégularités (voir n° 5365 s.),

- révélation des faits délictueux, par le commissaire aux comptes, au procureur de la République (voir n° 5368),

- sanctions pénales prévues par le CGI (voir n° 320-2),

- non-respect d'un arrêté ministériel (amende de 38 € au plus applicable aux contraventions de 1re classe ; C. pén. art. R 610-5).

En outre, si l'entreprise venait à cesser ses paiements, une absence de toute comptabilité conforme aux dispositions légales ou encore une tenue de comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière pourraient entraîner (voir n° 320-4) :

- pour les dirigeants, la faillite personnelle ou la banqueroute (voir n° 321),

- pour l'entreprise, sa condamnation en tant que personne morale.

Règles applicables pour l'établissement des déclarations et documents fiscaux

183



Les règles fiscales figurent dans :

- le Code général des impôts (CGI) ;

- et ses annexes (décrets et arrêtés d'application). Le décret n° 84-184 du 14 mars 1984 (modifié suite aux nouvelles règles comptables sur les actifs) a édicté des définitions et des règles d'évaluation (CGI A III, art. 38 ter à 38 undecies) auxquelles sont tenues de se conformer les entreprises industrielles et commerciales relevant de l'IR suivant un régime de bénéfice réel ainsi que les personnes morales passibles de l'IS.

Les règles fiscales sont susceptibles d'être complétées ou interprétées par :

- **la doctrine de l'Administration fiscale** : l'Administration ne peut, en principe, pratiquer un redressement portant sur l'assiette de l'IS en contradiction avec sa propre doctrine applicable au moment où il en a été fait application (LPF, art. L 80 A, voir Mémento Fiscal, n° 79540).

Remarque
Refonte de la doctrine administrative : à compter de septembre 2012, la doctrine de l'Administration fiscale retranscrite sous les formes listées dans le tableau ci-dessous (instructions, réponses ministérielles, rescrits, etc.) devrait être rapportée (Communiqué du 18 mai 2012, www.impots.gouv.fr). L'ensemble de la doctrine de l'Administration sera en effet consolidée au sein du Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP), accessible sur le site www.bofip.impots.gouv.fr. Ce Bulletin sera mis à jour, en temps réel, des évolutions de la position de l'Administration. Compte tenu des dates d'impression de cet ouvrage, les références à la doctrine administrative n'ont pu être actualisées, pour cette édition 2013, des références BOFiP.

- **la jurisprudence fiscale** : les tribunaux sont amenés à préciser les textes législatifs et réglementaires, et à confirmer ou infirmer des solutions retenues par la doctrine de l'Administration fiscale.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse des principales sources d'interprétation des règles fiscales :

Sources d'interprétation des règles fiscales	
Doctrine de l'Administration fiscale (1)	**Jusqu'à septembre 2012** (7) : Instructions fiscales (2) et projets d'instruction (3) Réponses ministérielles (4) Rescrits (5)

Sources d'interprétation des règles fiscales	
	Réponses écrites de l'Administration aux organismes professionnels [(6)] **A compter de septembre 2012** : Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) [(7)]
Jurisprudence fiscale Décisions rendues par	Les juridictions administratives (TA, CAA, CE) Les juridictions civiles (TGI, CA, Cour de cassation) pour certains impôts (notamment droits d'enregistrement) La CJUE sanctionnant un texte fiscal français Le Conseil constitutionnel en cas de questions prioritaires de constitutionnalité
(1) Opposable à l'Administration sur le fondement de l'article L 80 A du LPF (BOI 13 L-10-10 n° 20 à 35). (2) Publiées au Bulletin officiel des Impôts (BOI), au Bulletin officiel de la Comptabilité publique, au Journal officiel et sur le site internet du Premier ministre (www.circulaires.gouv.fr), compilées le cas échéant dans la Documentation Administrative (D. adm.). Les instructions antérieures au 1er mai 2009 non publiées sur le site internet sont abrogées mais le contribuable peut continuer à s'en prévaloir (Décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 ; BOI 13 A-4-09). (3) Accessibles sur le site internet de l'Administration fiscale (www.impots.gouv.fr), et opposables jusqu'à publication de l'instruction définitive (Communiqué MINEFE 16 avril 2010). (4) Rép. Palmero, Sén. 10 mai 1980, p. 1829, BOI 13 L-7-96 et Rép. Mathieu, Sén. 28 août 1997, p. 2198. En revanche, les contribuables ne peuvent opposer les interventions du ministre lors des débats parlementaires (CE 29 juillet 1983, n° 33640). (5) Publiés sur le site internet de l'Administration fiscale (www.impots.gouv.fr). (6) CE 2 juin 1976, n° 89361. (7) Sur le remplacement des instructions et autres textes par le BOFiP, voir remarque ci-avant.	

183

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Refonte de la doctrine de l'administration fiscale** - La nouvelle doctrine abroge l'intégralité de la doctrine antérieure à compter du 12 septembre 2012... *FRC 10/12 Inf. 2*

Lien entre le résultat comptable et le résultat fiscal

183-1

Pour la détermination du résultat fiscal (CGI A III, art. 38 quater), les entreprises doivent **respecter les définitions édictées par le PCG sous réserve** que celles-ci ne soient **pas incompatibles** avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. Il en résulte que (BODGI 4 G-6-84 repris dans D. adm. 4 G-3327, n° 25 s.) :

- les **tableaux comptables** de la liasse fiscale (bilan, compte de résultat...), c'est-à-dire les tableaux n° 2050 à 2057, doivent être établis **conformément aux règles comptables** ;

- le **résultat fiscal** (imprimé n° 2058-A) est établi en fonction des **définitions et règles d'évaluation** édictées par le CGI (A III, art. 38 ter à 38 undecies) ;

- pour les **éléments complémentaires** à joindre à la déclaration de résultat (notice DGFiP n° 2032), les règles comptables s'appliquent, ces éléments devant être identiques à ceux fournis dans l'annexe comptable.

Remarque
Conséquences fiscales d'une nouvelle règle comptable : lorsqu'une entreprise de bonne foi a interrogé l'Administration fiscale sur les conséquences fiscales d'une nouvelle règle comptable et n'a pas obtenu de réponse avant l'expiration du délai de déclaration, aucun intérêt de retard ne pourra lui être appliqué en cas de rehaussement ultérieur sur ce point (CGI, art. 1727 II 2 bis ; BOI 13 N-1-10).

Les conséquences en sont les suivantes :

I. En l'absence de dispositions fiscales contraires (loi et textes d'application), les **règles comptables** sont **applicables** (art. 38 quater de l'annexe III au CGI précité).

D'une manière plus générale, dans ces situations le Conseil d'Etat tend à harmoniser comptabilité et fiscalité en refusant toute interprétation différente de la norme comptable, notamment par voie de doctrine administrative (CE 25 février 2004, n° 222904). Exemple : provision pour chèques-cadeaux (voir n° 622).

Il admet en outre l'opposabilité d'une option comptable sur le plan fiscal, en l'absence de disposition fiscale législative ou réglementaire contraire (CE 13 juillet 2011, n° 311844).
Il résulte de ce lien entre comptabilité et fiscalité que la prise en compte des arguments comptables est devenue indispensable dans le cadre d'un contrôle fiscal, notamment lorsque ce dernier porte sur la distinction charges/immobilisations. Tenir compte de la comptabilité peut, à notre avis, prendre différentes formes :

- il peut s'agir de l'utilisation d'un avis de l'ANC (ou antérieurement du CNC), d'un plan comptable professionnel lorsque le contrôle porte sur des faits durant lesquels les dispositions de ces plans étaient encore en vigueur (voir n° 295), voire jusqu'à des interprétations données par les normes internationales lorsque les règles fiscales reposent sur des règles comptables issues des IFRS ;

- l'ANC peut également être saisie par toutes les parties prenantes au contrôle fiscal (Administration fiscale mais aussi contribuables) pour confirmer la correcte application d'un texte comptable.

II. En cas d'incompatibilité entre règles fiscales et règles comptables, les divergences donnent lieu soit à des réintégrations, soit à des déductions extra-comptables sur l'**imprimé n° 2058-A** de détermination du résultat fiscal.

Sur la comptabilisation de provisions réglementées ou d'amortissements dérogatoire, voir n° 1475 et 3220.
Sur cet imprimé, des éléments considérés comme partie intégrante du résultat fiscal de l'exercice sont réintégrés et des éléments compris dans le résultat comptable de l'exercice sont déduits. Ces différences sont soit permanentes (produits jamais imposables ou charges jamais déductibles) soit temporaires (existence d'une anticipation ou d'un différé de taxation). De telles différences peuvent également résulter de distinctions fiscales que la comptabilité ignore (plus ou moins-values à long et à court terme, par exemple).

Pour le passage du résultat comptable au résultat fiscal, voir le Hors-Série au FRC 2/12 Hors Série « Du résultat comptable au résultat fiscal 2011 ».

Le « Code Comptable » mis à jour mensuellement et disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre) (voir n° 227) indique sous chaque article du PCG concerné les éventuelles divergences avec la fiscalité.

B. Comptes consolidés

185

La hiérarchie des sources, exposée au n° 172, est également applicable aux comptes consolidés, la réglementation européenne (traités, règlements et directives) s'imposant par rapport à la réglementation française. Néanmoins, une distinction doit être faite entre, d'une part, les sociétés cotées et, d'autre part, les sociétés non cotées :

- depuis le 1er janvier 2005, le règlement européen « IFRS 2005 » impose directement à toutes les sociétés européennes cotées sur un marché réglementé d'établir leurs comptes consolidés en normes IFRS (voir n° 4630). Ainsi, l'application de la hiérarchie des sources a pour conséquence de rendre caduque, sans intervention du législateur français, l'application des règles françaises pour les comptes consolidés des sociétés cotées et de leur substituer l'application des normes IFRS (voir n° 250) ;

- pour les sociétés non cotées sur un marché réglementé (à l'exception de celles ayant opté pour les IFRS en application du Code de commerce), le Code de commerce reste la source du droit comptable.

Pour plus de détails, voir le chapitre 21 consacré aux comptes consolidés (n° 4600 s.).

Tous les textes de référence applicables aux comptes consolidés des sociétés non cotées sur un marché réglementé et ne relevant pas des normes IFRS sont dans le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

Section 3 Portée générale de chacune des sources de droit comptable

199

Nous exposons ci-après les **principaux éléments** contenus dans chaque source, **chacun faisant l'objet de développements ultérieurs.**

I. Les sources comptables législatives et réglementaires françaises

200

Les sources législatives et réglementaires **de nature comptable** sont constituées, d'une part, par le **Code de commerce** (textes résultant de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et son décret d'application n° 83-1020 du 29 novembre 1983 désormais intégré dans la partie règlementaire du Code de commerce, voir n° 201) et, d'autre part, par le Plan comptable général **(PCG) et les autres règlements du CRC et de l'ANC,** l'ensemble formant un tout cohérent.

A. Le Code de commerce

201

Les articles L 123-12 à L 123-28 du **Code de commerce** et les dispositions prises pour son application (décret du 29 novembre 1983 désormais intégré dans la partie réglementaire du Code de commerce aux articles R 123-172 à R 123-208) constituent un **cadre unique des règles comptables générales, applicables à tous les commerçants, personnes physiques ou morales.**

Remarque
Références au Code de commerce : dans le Mémento Comptable la **référence aux dispositions législatives** du Code de commerce est présentée de la manière suivante : **C. com. art. L xxx.** ; la **référence aux dispositions réglementaires : C. com. art. R xxx, ou C. com. D xxx** (selon que la disposition réglementaire est issue d'un décret en Conseil d'Etat ou d'un décret simple). Voir textes intégraux reproduits au n° 280-1 (dispositions législatives) et au n° 280-2 (dispositions réglementaires).

En ce qui concerne **les sociétés commerciales,** le Code de commerce (livre II, art. L 210-1 à L 252-12) et sa partie réglementaire (voir ci-avant) comportent les dispositions relatives à la diffusion et au contrôle des comptes annuels, aux documents qui doivent les accompagner et aux autres informations comptables qui doivent être établies (et, le cas échéant, diffusées) ainsi que les règles applicables pour l'établissement des comptes consolidés.

B. L'Autorité des normes comptables (ANC)

Mission réglementaire de l'ANC

210

Créée par l'**ordonnance** du 22 janvier 2009, l'Autorité des normes comptables est devenue **LE** régulateur comptable français en remplacement du Conseil national de la comptabilité (CNC) et du Comité de la réglementation comptable (CRC). Les modalités d'application de cette réforme ont été précisées par **décret** (Décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010). Les règles de fonctionnement de l'ANC sont définies par son règlement intérieur, homologué par arrêté ministériel (Arrêté du 11 mars 2010, JO du 31).
L'ANC est investie d'une mission réglementaire (Ord. n° 2009-79 du 22 janvier 2009, art. 1[er]) : elle est chargée d'établir sous

forme de **règlements** les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée.

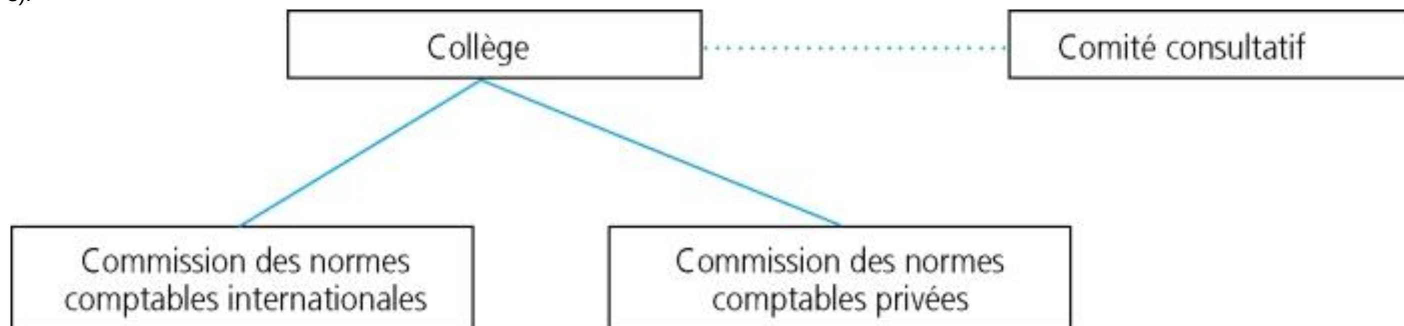
Sur le rôle de l'ANC en matière d'interprétation et d'application des règles, voir n° 246.

Remarque
Normalisation comptable publique : la normalisation comptable du secteur public en France est confiée à un organe distinct de l'ANC, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). Toutefois, la loi de finances rectificative pour 2009 prévoit un travail commun entre l'ANC et le CNOCP à travers la création d'un conseil composé paritairement de membres de ces deux organes de normalisation, chargé d'émettre des recommandations tendant à développer la convergence des normes comptables publiques et privées (Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, art. 108).

Structure et fonctionnement de l'ANC

211

L'ANC comprend un collège, des commissions spécialisées et un comité consultatif. Ses missions sont exercées par le collège, qui s'appuie sur les commissions spécialisées pour les réaliser (Ord. n° 2009-79 du 22 janvier 2009, art. 2). Les commissions spécialisées comprennent chacune un président et un vice-président, désignés par le président du collège parmi les membres de celui-ci, et 7 membres désignés par le collège en raison de leur compétence comptable et économique. En cas d'urgence constatée par leur président, le collège et les commissions spécialisées de l'ANC peuvent se prononcer au moyen d'une consultation écrite de leurs membres, y compris par voie électronique (Décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010, art. 3).



I. Le collège
Le **collège** de l'ANC est l'**organe de décision** chargé d'adopter les règlements. Il arrête les orientations stratégiques de l'ANC et valide le programme de travail des commissions spécialisées sur lesquelles il s'appuie.
Le collège de l'ANC comprend 16 membres (Ord. n° 2009-79 du 22 janvier 2009, art. 2) :

- un président, désigné par décret, choisi en raison de ses compétences économiques et comptables,
- un conseiller d'Etat désigné par le vice-président du Conseil d'Etat,
- un conseiller à la Cour de cassation désigné par le premier président de celle-ci,
- un conseiller maître à la Cour des comptes désigné par le premier président de celle-ci,
- un représentant de l'AMF désigné par le président de celle-ci,
- deux représentants de l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) désignés par le président de celle-ci,
- huit personnes nommées, en raison de leurs compétences économique et comptable, par le ministre chargé de l'économie après consultation des organisations représentatives des entreprises et des professionnels de la comptabilité,
- un représentant des organisations syndicales représentatives des salariés nommé par le ministre chargé de l'économie après consultation des organisations syndicales.

II. Les commissions

a. La Commission des normes comptables privées Cette commission est chargée d'examiner, préalablement à la délibération du collège :

- les **projets de règlements** relatifs aux prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée ;

- les **projets d'avis** sur toute disposition législative et réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables à ces personnes, élaborée par les autorités nationales, voir n° 246 ;

- et sous réserve des attributions de la Commission des études comptables internationales, les **projets d'études et de recommandations** en matière de coordination et de synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable.

b. La Commission des normes comptables internationales Cette commission est chargée d'examiner, préalablement à la délibération du collège :

- les **projets d'avis et de prises de position** prévus dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales, voir n° 246 ;

- ainsi que, en matière de normes comptables internationales, les projets d'études et de recommandations en matière de coordination et de synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable.

Chaque commission spécialisée se réunit valablement dès lors que sont présents 6 de ses membres, dont le président ou le vice-président (Décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010, art. 1).

Remarque
Groupes de travail : ils sont constitués par les commissions des normes comptables internationales et privées pour traiter les sujets qui nécessitent une expertise spécifique approfondie. Ces groupes sont chargés d'analyser les problématiques, l'ensemble de la documentation produite sur le sujet, de confronter les analyses techniques, et d'élaborer des positions techniques avec pour objectif d'arrêter une position française acceptée par l'ensemble des parties prenantes (entreprises, professionnels du chiffre, régulateurs...). Leurs travaux font l'objet d'une note d'orientation validée par la commission spécialisée à laquelle ils se rattachent. La composition de ces groupes est arrêtée par le directeur général de l'ANC qui convoque leurs réunions. Chaque réunion fait l'objet d'un compte-rendu adressé aux membres de la commission concernée et aux membres du collège qui ont assisté à la réunion de ces groupes (art. 5 du règlement intérieur de l'ANC).

III. Les autres commissions spécialisées
Le collège de l'ANC peut également constituer, pour une durée limitée qu'il fixe, d'autres commissions spécialisées dont il définit l'objet.

IV. Le Comité consultatif
Il est composé de 25 membres représentants du monde économique et social, dont 2 représentants des syndicats représentatifs de salariés, nommés pour une durée de trois ans renouvelable par arrêté du ministre chargé de l'économie après avis du président du collège de l'ANC. Présidé par le président du collège, il se réunit au moins une fois par an. Le président du collège présente un rapport d'activité et un programme de travail annuel sur lequel le comité peut formuler des observations. L'ANC dispose de services dirigés par **un directeur général** (Ord. n° 2009-79 du 22 janvier 2009, art. 3).

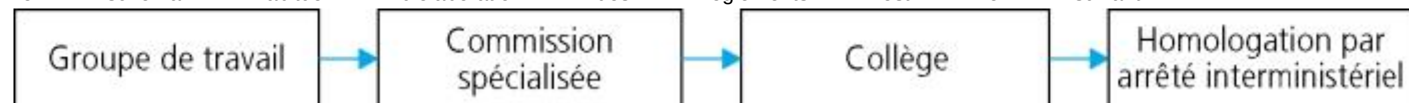
Elaboration des règles comptables

214

L'ANC est notamment chargée d'élaborer sous forme de **règlements,** l'ensemble des règles comptables applicables aux entreprises tenues d'établir des documents comptables.

L'ANC ne peut toutefois pas **modifier les dispositions d'une loi** (par exemple les dispositions législatives du Code de commerce) **ou d'un décret** qui lui sont juridiquement supérieurs.
Sur la faculté de l'ANC d'émettre des avis et des recommandations, voir n° 246.

Le schéma habituel d'élaboration des règlements est le suivant :



Le collège se réunit valablement dès lors que 10 de ses membres sont présents. A défaut, il se réunit dans un délai de 8 jours, sans condition de quorum. Il rend ses avis à la majorité des membres présents. En cas de partage égal des voix, la voix du président est prépondérante. Ces avis sont, en général, le fruit des travaux menés par un groupe de travail constitué à cet effet

et validés par la commission spécialisée.
Les projets de règlements élaborés par le collège et les commissions spécialisées (voir n° 211) sont préparés sous la direction du directeur général de l'ANC. Pour avoir force obligatoire, les règlements de l'ANC doivent être **homologués par arrêté interministériel** (Ord. n° 2009-79 du 22 janvier 2009, art. 4), voir n° 218.

Remarque
Saisine de l'ANC : l'ANC peut également être saisie par toute personne intéressée par les questions comptables (entreprises, structures de représentation de secteurs d'activité, commission des études comptables de la CNCC, commission du droit comptable de l'OEC, experts-comptables et commissaires aux comptes...).
Pour la liste des règlements de l'ANC (et du CRC), voir n° 284 s.

Homologation et publication des règlements votés par le collège de l'ANC

218

Les règlements adoptés par l'ANC sont publiés au Journal officiel après homologation **par arrêté du ministre chargé de l'économie, pris après avis du garde des Sceaux, ministre de la justice, et du ministre chargé du budget** (ord. n° 2009-79 du 22 janvier 2009, art. 4).

D'autres ministres peuvent également être concernés (voir n° 230).

Dès leur homologation, ces règlements mettent à jour le PCG ou le règlement relatif aux comptes consolidés, le cas échéant. Ils ont donc force obligatoire et s'appliquent à toutes les personnes visées à compter de sa **date d'application.**

Sur les règlements ANC et CRC intégrés dans le PCG depuis 1999, voir la table de correspondance du « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

Les règlements de l'ANC et du CRC sont applicables aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter :

- d'un jour franc après la publication du règlement au JO, si rien n'est précisé dans le règlement ;

Cette date d'application résulte des règles générales du droit et a été confirmée par le ministère de la justice dans une lettre adressée par C. Arrighi de Casanova, chef du Bureau du Droit Commercial, à A. Dorison, secrétaire général du CNC, en juin 2000.

- ou de la date précisée dans le règlement, qui est forcément postérieure à celle précitée, un arrêté ne pouvant être rétroactif.

Ceci n'exclut pas que, pour favoriser une application anticipée des règlements, certains prévoient, de manière optionnelle, une application aux exercices en cours. La publication sous forme électronique au JO suffit en outre à assurer l'entrée en vigueur des règlements de l'ANC (Décret n° 2004-617 du 29 juin 2004, art. 1, al. 5) (voir n° 176).

Conformément aux dispositions de l'avis du CNC n° 97-06 (intégré dans le PCG), les changements comptables ayant pour origine un règlement (homologué) émanant de l'ANC constituent des changements de réglementation à traiter comme tels. Voir n° 362 s.

En effet, l'ANC est une « autorité compétente » dont les textes s'imposent à l'entreprise dès qu'ils sont homologués.

Remarque
Note de présentation des règlements : la publication du règlement homologué sur le site de l'ANC est toujours accompagnée d'une note de présentation. Cette dernière comporte des commentaires et, le cas échéant, des exemples, permettant une correcte interprétation et application du règlement. En conséquence, elle constitue une source de doctrine au même titre que les avis antérieurement émis par le CNC en amont d'un règlement (voir n° 246).

Prise en compte des particularités sectorielles

220

Sur les particularités :

- des entreprises du secteur public et des sociétés d'économie mixte (SEM), voir n° 230-1,

- des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, voir n° 230-2,

- des entreprises d'assurance et de réassurance, des institutions de prévoyance et des mutuelles, voir n° 230-3,
- des sociétés civiles, voir n° 230-4,
- du secteur agricole, voir n° 230-5,
- des professions libérales, voir n° 230-6,
- des artisans, voir n° 230-7,
- des personnes morales de droit privé exerçant une activité économique et dépassant deux des trois seuils, voir n° 230-8,
- des associations et des fondations, voir n° 230-9,
- des OPCVM et des organismes de titrisation, voir n° 230-10,
- d'autres secteurs, voir n° 230-11.

C. Le Plan comptable général (PCG)

Caractère réglementaire du Plan comptable général

227

Homologué par l'arrêté du 22 juin 1999 (paru au JO du 21 septembre 1999, p. 14107), le PCG s'impose à toutes les entreprises industrielles et commerciales ainsi qu'aux entités tenues légalement d'établir des comptes annuels (voir n° 230 s.). En conséquence, les **définitions, principes** et **éléments** fournis par le PCG (et non repris dans le Code de commerce) ont un caractère **obligatoire** et s'imposent à toutes les entreprises industrielles et commerciales (y compris les entreprises individuelles ; voir toutefois pour les petits commerçants n° 337 s.), les plans comptables professionnels ne faisant qu'y apporter les adaptations justifiées par les spécificités des branches d'activité.

Si des particularités d'activité, de structure ou d'opérations le justifient, des adaptations peuvent être apportées aux dispositions de ce plan, ces adaptations étant approuvées dans la même forme que ce plan. Une mention dans l'annexe est alors requise (PCG, art. 531-1/1, voir n° 295).

Les plans comptables professionnels existant antérieurement ont été révisés après la mise à jour du PCG 1999 pour tenir compte des dispositions de ce plan. Toutefois, ils n'ont pas été mis à jour depuis et ne tiennent pas compte des modifications provoquées par la convergence PCG/IFRS. Sur leur validité, voir remarque n° 295 s.

fiscal 2011 » et vers le Mémento Fiscal 2012,
- chaque article du PCG renvoie directement au n° du paragraphe concerné soit du Mémento Comptable, soit du Mémento Comptes consolidés,
- l'historique du PCG et du règlement « Conso » est retracé à travers deux tables de correspondance de 1999 à 2012,
- enfin une table alphabétique très détaillée donne directement accès aux articles du PCG et du règlement « Conso ».

PCG « Refonte 1999 »

228

Le PCG, entièrement refondu et réécrit à « droit quasi constant » sous la forme d'articles (comme un code), a été adopté par le CRC le 29 avril 1999 (Règl. CRC n° 99-03). Depuis son homologation par arrêté ministériel (voir n° 227), il se substitue au « PCG 82 ».
Le PCG ne comporte qu'un seul volet consacré exclusivement à la comptabilité générale. S'agissant d'un règlement, le PCG se limite à énoncer des normes comptables. Le contexte juridique, les définitions de certaines opérations ou transactions, leurs particularités, les recommandations, commentaires, explications, interprétations et exemples qui figuraient dans le PCG 82 n'ont ainsi, pour la plupart, pas été repris. Toutefois, le PCG ayant été réécrit à droit constant, c'est-à-dire sur la base des textes existants, sans ajout de règles nouvelles, les anciennes définitions restent valides. Et ce tant qu'elles ne sont pas en opposition avec les évolutions des textes, le PCG étant régulièrement mis à jour par les règlements du CRC et désormais par ceux de l'ANC (voir n° 229).

En conséquence, il est toujours possible de se référer (ce que nous faisons dans le Mémento) :

- aux dispositions du PCG 1982 non reprises dans le PCG 1999 mais qui, dans la logique de la réécriture à droit constant, sont nécessaires ou utiles au traitement comptable des opérations qu'elles visent (par exemple les définitions du PCG 1982 relatives aux titres et aux subventions) ;

- aux exemples qui figuraient dans le PCG 1982, ceux-ci n'étant pas, par définition, repris ;

- aux dispositions du PCG 1982 relatives à la comptabilité analytique. En effet, il ne s'agit pas de règles proprement dites et ces dispositions n'ont pas été infirmées par un autre texte.

C'est pourquoi, dans ce Mémento, nous continuons ponctuellement à nous référer au PCG 1982.

Le PCG 1999 intègre également les avis du CNC publiés depuis la précédente mise à jour du PCG en 1986 et dans les mêmes limites que précitées, s'agissant de n'énoncer que des normes.

Pour la liste des avis du CNC qui ont été intégrés dans le PCG, voir n° 285-1 et 285-3.
Sur la portée de ces avis intégrés ou non dans le PCG, voir n° 246.

Les articles du PCG sont numérotés de façon indiciaire et discontinue par chapitres et sections. Ils comportent 4 chiffres, les trois premiers correspondant respectivement au titre, au chapitre et à la section, le quatrième, séparé par un tiret, à la numérotation séquentielle des articles qui composent la section. En cas d'absence de section, le 3[e] chiffre est le chiffre 0. Ainsi, le 1[er] article porte le numéro 110-1, le premier 1 correspond au titre I, le deuxième 1 correspond au chapitre 1, le 0 indique l'absence de section dans ce chapitre, et -1 signifie qu'il s'agit du 1[er] article de ce chapitre ; de même l'article 314-1 correspond au 1[er] article de la section 4 du chapitre 1 du titre III.

La rédaction donne un caractère impératif aux solutions retenues par le PCG et tend, de fait, à limiter le nombre de cas particuliers ou exceptions aux règles comptables édictées.

Le PCG actuel

229

La codification sous la forme d'articles numérotés du PCG vise à faciliter la mise à jour régulière du PCG par les règlements du CRC et désormais ceux de l'ANC (voir n° 210 s.).

En effet, contrairement aux plans qui l'ont précédé, il s'agit d'un texte évolutif destiné à intégrer au fur et à mesure et par voie réglementaire les travaux (français, européens et internationaux) d'amélioration et d'adaptation à la vie des affaires des règles comptables actuelles.

Le PCG actuel correspond au PCG « Refonte 1999 » (voir n° 228) mis à jour des règlements du CRC et de l'ANC émis depuis, en particulier ceux relatifs aux passifs et aux actifs. Pour la liste complète des règlements qui ont modifié le PCG, voir n° 280-3.

Sur les questions liées à la « convergence » du PCG vers les normes IFRS, voir n° 5790.

Le PCG est mis à jour mensuellement dans le « Code Comptable » disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

Sur les prochaines évolutions attendues du PCG, voir n° 5875.

D. Les règles comptables sectorielles

Limites du champ d'application du PCG

230

Les dispositions du PCG s'appliquent à toute personne physique ou morale (dénommées entités dans le règlement) soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques (PCG, art. 110-1).
Il est donc **applicable à toutes les entreprises industrielles et commerciales,** ainsi qu'à toute structure quels qu'en soient l'objet social ou la forme juridique dès lors qu'il existe une obligation légale d'établissement des comptes annuels.
En conséquence, des états financiers qui ne respecteraient pas cette réglementation ne pourraient être qualifiés de comptes et donc être présentés et publiés en tant que tels.
Le PCG est un texte de portée générale. Il est donc présenté comme un référentiel unique et incontournable pour l'établissement de comptes exigé par la loi, sauf s'il existe des dispositions particulières.

Les adaptations sectorielles sont opérées sous la forme de plans comptables professionnels (voir n° 295) ou, exceptionnellement, de plans comptables particuliers (voir n° 296). Leur utilisation implique une information dans l'annexe (PCG, art. 531-1/1, voir n° 295). Sur la mise à jour de ces plans comptables professionnels, voir remarque n° 295-1.

Pour des précisions sur les banques, voir n° 230-2.
Pour des précisions sur les sociétés d'assurance, les institutions de prévoyance et les mutuelles, voir n° 230-3.

Mais il **ne peut pas modifier les textes particuliers.** Aussi, tant que ces derniers ne seront pas modifiés, le PCG ne sera pas applicable aux entreprises concernées. Il résulte, de ce principe général, les conséquences suivantes pour les différents agents économiques.

Entreprises du secteur public et sociétés d'économie mixte

230-1

Le décret n° 47-2051 du 22 octobre 1947 a rendu le Plan comptable général immédiatement obligatoire dans les établissements publics à caractère industriel et commercial (Epic), les sociétés d'économie mixte où la participation de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20 % du capital, sous la forme d'un **« plan particulier »** établi dans chaque cas et ayant pour objet de l'adapter à la situation particulière de l'entreprise.

Remarques

1. Plan comptable applicable aux Epic Le CNC a adopté un plan comptable pour les Epic dotés d'un agent comptable (Avis CNC n° 2000-20 du 29 novembre 2000), afin de tenir compte notamment de la réécriture du PCG 1999 (voir n° 296-1). Ce plan comptable a été intégré dans l'instruction codificatrice n° 02-060-M95 du 18 juillet 2002 portant réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial.

2. Etablissements publics de l'Etat d'une certaine taille Ils sont également tenus d'établir des comptes consolidés et sont visés par le règlement CRC n° 99-02, voir n° 4611 s.

3. Sociétés d'économie mixtes locales Leurs dispositions comptables ont fait l'objet d'un règlement du CRC (Règl. CRC n° 99-05 homologué par arrêté du 14 décembre 1999, voir n° 284-1).

Etablissements de crédit (et assimilés) et entreprises d'investissement

230-2

L'inventaire et les comptes annuels des établissements de crédit et entreprises d'investissement sont dressés dans les conditions fixées par l'Autorité des normes comptables après avis du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières (CCLRF) (C. mon. fin. art. L 511-35, L 511-37 et L 533-5).

Sur la liste des règlements du CRC et de l'ANC relatifs aux établissements de crédit et entreprises d'investissement, voir n° 284-1 III.

L'Autorité de contrôle prudentiel pouvant exiger des règles d'évaluation à des fins prudentielles différentes de celles qui pourraient être adoptées par l'ANC en matière comptable, le règlement CRBF n° 98-03 du 7 décembre 1998 a été adopté et a ainsi rendu possible la « déconnexion » entre le domaine comptable et le domaine prudentiel.

L'Autorité de contrôle prudentiel est une autorité administrative indépendante née de la fusion de la Commission bancaire et de l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles. Adossée à la Banque de France, elle est chargée de l'agrément et de la surveillance des établissements bancaires et d'assurance et de la préservation de la stabilité du système financier.

I. Etablissements de crédit

Ils sont soumis aux dispositions des règlements CCLRF et des instructions de l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) qui les complètent, aux règlements ANC/CRC et aux avis et recommandations de l'ANC/CNC qui les concernent. Un céderom BAFI (11 chapitres, mise à jour juillet 2008), qui remplace l'ancien recueil DREP, définit le plan de comptes (appelé Plan de Comptes des Etablissements de Crédit : PCEC) et les différents états réglementaires internes que les établissements doivent transmettre à l'ACP.
Les états financiers publiables (bilan, hors-bilan, compte de résultats et annexe), conformes à la 4e directive bis, sont définis, quant à eux, par deux règlements : le règlement CRB n° 91-01 modifié notamment par les règlements CRC n° 99-04 et n° 2000-03 précités (comptes sociaux) et le règlement CRC n° 99-07 modifié précité (comptes consolidés).

Dans un communiqué du 7 janvier 2005, le CNC s'est prononcé favorablement à l'application, par les établissements de crédit, des dispositions du règlement CRC n° 99-07 relatif aux OPCVM.

II. Compagnies financières

(C. mon. fin. art. L 517-1 et L 612-1 modifié par l'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010, art. 1 et art. 95 de la loi n° 96-597 du 2 juillet 1996).
Elles sont tenues, dans les mêmes conditions que les établissements de crédit, d'établir leurs comptes sous forme consolidée et de respecter les ratios prudentiels et sont également soumises à la surveillance de l'Autorité de contrôle prudentiel (envoi d'états périodiques sous forme consolidée, contrôles sur place) conformément aux dispositions du règlement CCLRF n° 2000-03 (art. 3).

III. Entreprises d'investissement

Elles sont définies (C. mon. fin. art. L 531-4) comme « des personnes morales, autres que les établissements de crédit, qui ont pour profession habituelle et principale de fournir des services d'investissement ».
Les compétences des autorités bancaires s'appliquent aux entreprises d'investissement. Ainsi, la publicité des informations destinées aux autorités compétentes, et les normes de gestion, sont établies sous réserve des attributions de l'AMF pour les sociétés de gestion de portefeuille (SGP), par le CCLRF après avis de l'AMF (C. mon. fin. art. L 611-3).
Doivent être distinguées :

a. Les entreprises d'investissement autres que les SGP agréées avant le 6 juillet 1996 (date d'entrée en vigueur de la loi n° 96-597 du 2 juillet 1996 qui les avait créées), qui restent soumises aux règles comptables qu'elles appliquaient antérieurement (Règl. CRC n° 99-07 du 24 novembre 1999 et n° 2002-04 du 12 décembre 2002).

b. Les entreprises d'investissement autres que les SGP agréées après le 6 juillet 1996 qui sont soumises aux dispositions comptables fixées par le CBV et Euronext Paris (Règl. CRC n° 99-07 du 24 novembre 1999 et n° 2002-04 du 12 décembre 2002).

c. Les SGP qui appliquent les règles du PCG sous la surveillance de l'AMF (C. mon. fin. art. L 611-3).

IV. Caisses d'épargne et de prévoyance

Etant agréées en tant qu'établissements de crédit (C. mon. fin. art. L 511-9), elles sont de plein droit assujetties aux dispositions indiquées ci-avant au I.

Sociétés d'assurance et de réassurance, Institutions de prévoyance, Mutuelles

230-3

Remarques
Elaboration et homologation des textes comptables spécifiques :

1. Respect des spécificités du secteur Depuis la création du CRC puis de l'ANC (voir n° 210 s.), tous les textes comptables du niveau des arrêtés sont établis ou modifiés par le normalisateur français.
Pour les règlements concernant les entreprises régies par le Code des assurances ou le Code de la mutualité, deux dispositions visent à garantir le respect des spécificités de ces secteurs lors des votes à l'ANC :

- un système de double examen est prévu, l'adoption des règlements de l'ANC étant subordonnée à un avis préalable du Conseil supérieur de la mutualité ;

- deux représentants de l'Autorité de contrôle prudentiel participent avec voix délibérative au vote du règlement (à la place du ministre sectoriel, voir n° 230).

2. Homologation par arrêté interministériel L'homologation des règlements relatifs aux institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale ou aux organismes régis par le Code de la mutualité est également signée par le ministre chargé de la Sécurité sociale (en plus des 3 ministres homologuant en général les arrêtés : voir n° 218).
En outre, étant responsable de la réglementation relative au secteur de l'assurance, le ministre de l'économie peut exercer un contrôle supplémentaire du respect des spécificités propres à ce secteur, notamment en matière prudentielle, lors de l'homologation du règlement de l'ANC.

Remarque
Refonte des règles comptables : dans le cadre de la mise en oeuvre de la réforme européenne des règles de solvabilité (« Solvabilité 2 »), le président de l'ACAM avait saisi le président du CNC dans un courrier du 15 décembre 2009 afin que soient examinées les conditions dans lesquelles les règles comptables françaises applicables aux entreprises d'assurance (comptes individuels et comptes consolidés) pourraient converger avec les principes requis pour l'établissement des états nécessaires au contrôle de la solvabilité. Le président de l'ANC a répondu favorablement à cette demande dans un courrier du 8 juin 2010.

3. Contrôle par l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) : Les sociétés d'assurance, de réassurance, de prévoyance et les mutuelles relèvent de la compétence de l'ACP, née de la fusion de la Commission bancaire et de l'ACAM (C. mon. fin. art. L 612-2 modifié par l'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010, art. 1).

I. Sociétés d'assurance
(y compris **mutuelles** régies par le Code des assurances) **et de réassurance** Les sociétés d'assurance sont tenues d'appliquer les règles édictées par le Code des assurances (C. ass. art. L 310-12 s.) et notamment (C. ass. art. L 342-1 et L 345-2) concernant les comptes sociaux et consolidés des entreprises d'assurance.

Ces textes définissent le plan comptable des sociétés d'assurance. Ils ont été modifiés par l'arrêté du 21 décembre 2009 portant adaptation des dispositions comptables relatives à la réassurance et des informations à donner en annexe aux comptes annuels, pris sur avis du CNC n° 2009-12 du 1er octobre 2009.

II. Sociétés de réassurance pures
L'article L 342-1 du Code des assurances prévoit qu'elles évaluent leurs actifs et leurs engagements, tiennent leur comptabilité, présentent et publient leurs comptes dans les mêmes conditions que les entreprises d'assurance, sous réserve d'adaptations éventuelles fixées ultérieurement par voie réglementaire.

III. Institutions de prévoyance
Elles sont tenues d'appliquer les règles édictées par les articles R 931-11-1 s. du Code de la sécurité sociale. Le CNC a émis le 17 février 1998 un avis favorable ainsi que des explications sur les dispositions comptables contenues dans les projets de décret et d'arrêté relatifs aux comptes des institutions de prévoyance (Avis n° 98-02).

IV. Mutuelles régies par le Code de la mutualité
Elles sont tenues d'établir des comptes annuels conformément à l'article L 114-17 du Code de la mutualité.
Le CNC a adopté lors de l'assemblée plénière d'octobre 2002 deux avis relatifs au plan comptable des mutuelles. Ces avis ont fait l'objet de règlements du CRC :

- n° 2002-06 du 12 décembre 2002 homologué par arrêté du 27 décembre 2002 relatif au plan comptable des **mutuelles relevant du Code de la mutualité** et **assumant un risque d'assurance,** et modifié par le règlement n° 2009-05 homologué par arrêté du 29 décembre 2009 ;

- n° 2002-07 du 12 décembre 2002 homologué par arrêté du 27 décembre 2002 relatif au plan comptable des **mutuelles relevant du Code de la mutualité** et **n'assumant aucun risque d'assurance ni de réassurance** directement ou indirectement.

Remarque
Etablissement de comptes consolidés : le règlement CRC n° 2002-08 du 12 décembre 2002 homologué par arrêté du 27 décembre 2002 prévoit que les mutuelles, unions et fédérations **soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés ou combinés** en application de l'article L 212-7 du Code de la mutualité doivent établir ces comptes conformément aux dispositions du règlement CRC n° 2000-05 du 7 décembre 2000, relatif aux règles de consolidation et de combinaison applicables aux sociétés d'assurance et institutions de prévoyance.

Sur les obligations comptables des mutuelles qui dépassent deux des trois seuils fixés par l'article C. com. R 612-1 ou un des deux seuils prévus par l'article C. com. R 612-3 (établissement des comptes prévisionnels), voir n° 230-8.

Sociétés civiles

230-4

Voir en général, **Mémento Sociétés civiles,** pour chaque type de société.

I. Sociétés civiles de placements immobiliers (SCPI)
Les SCPI, exclues du champ d'application du Code de commerce, sont tenues d'appliquer un Plan comptable général adapté (C. mon. fin. art. L 214-78) (voir Mémento Sociétés civiles n° 38000 s.).
En outre, le règlement général de l'AMF prévoit pour les SCPI faisant des offres au public des obligations en matière d'expertise immobilière (art. 422-44 s.) et en matière d'information financière (art. 422-18). Une recommandation commune COB/CNC n° 95-01 (Bull. COB n° 295, octobre 1995, p. 45 s.) porte sur les méthodes à mettre en oeuvre par les experts chargés d'évaluer les actifs immobilisés des SCPI (Bull. CNC n° 104, 3e trim. 1995). Les recommandations du rapport de la COB du 3 février 2000, relatif à l'expertise immobilière du patrimoine des sociétés faisant des offres au public, s'appliquent notamment aux SCPI. Voir n° 1450-2.

Sur la possibilité de transformer les SCPI en OPCI, voir n° 230-10.

II. Sociétés (d'une certaine taille) ayant une activité économique
Voir n° 230-8.

Tel est le cas notamment des sociétés immobilières et des sociétés civiles professionnelles.

III. Autres sociétés civiles
Elles n'entrent pas directement dans le champ d'application du PCG, sauf dispositions particulières réglementaires (voir Mémento Sociétés civiles n° 17560 s.) ou statutaires.

En effet, la plupart des statuts suppléent au silence du législateur en imposant la tenue d'une comptabilité qui résulte, outre la prescription des statuts, des obligations d'ordre général envers les associés, les tiers et l'administration fiscale. D'ailleurs, certaines sont amenées à appliquer le PCG du fait de la réglementation fiscale (notamment sociétés imposables à l'IS).

IV. Sociétés d'épargne forestière (SEF)
Elles ont été créées par la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt.
Les SEF sont soumises à un plan comptable spécifique proche de celui applicable aux SCPI, défini par le règlement CRC n° 2002-11 du 27 décembre 2002.

Agriculture

230-5

Voir en général Mémento Agriculture, n° 64000 s.

I. Activités agricoles
Le Plan comptable général agricole (PCGA) a été approuvé par arrêté ministériel du 11 décembre 1986 après avoir donné lieu à un avis du CNC en date du 9 juillet 1986. Le PCGA :

- **est recommandé** pour **l'ensemble des exploitations agricoles** ;

- **est obligatoire** pour les **sociétés commerciales** à activité agricole et les **personnes morales de droit privé** non commerçantes à activité agricole tenues d'établir des comptes annuels.

Si des particularités d'activité, de structure ou d'opérations le justifient, des adaptations pourront être apportées aux dispositions ci-avant par arrêté pris après avis de l'ANC.
Dans un document (document n° 84, mars 1990), le CNC a regroupé, d'une part, le plan de comptes applicable aux activités agricoles, d'autre part, des tableaux de rapprochement entre les postes du bilan et du compte de résultat et les comptes.

II. Sociétés coopératives agricoles et unions de coopératives agricoles
Elles doivent (C. rural art. L 524-6), quelle que soit leur taille, tenir une **comptabilité conforme** aux principes et méthodes définis dans le **Code de commerce** aux articles L 123-12 à L 123-22.

Un plan comptable particulier, approuvé par arrêté du 2 juillet 1986, s'impose en pratique comme cadre général à toutes les sociétés coopératives agricoles ainsi qu'aux unions de coopératives agricoles. Cependant, ce plan n'a pas été mis à jour des règlements du CRC et de l'ANC venus modifier le PCG depuis 1999. En conséquence, les dispositions de ce plan non conformes au PCG actuel ne sont plus applicables, voir n° 295, remarque.

Fiscalement, Le bénéfice des **sociétés commerciales à activité agricole** doit être déterminé d'après les règles applicables aux BIC. La mise en oeuvre du Plan comptable général agricole ne modifie pas les conditions d'application de ces dispositions (Rép. Delahais, AN 5 mars 1990, p. 997).

III. Organismes de mutualité sociale agricole
Depuis le 1er janvier 2002, les organismes de mutualité sociale agricole sont soumis aux dispositions du **plan comptable unique des organismes de sécurité sociale** (Arrêté du 30 novembre 2001, voir n° 230-11).

Professions libérales

230-6

Voir pour plus de détails, **Mémento des Professions libérales.**
Si elles travaillent sous la forme d'une **société civile professionnelle,** voir n° 230-8.
Si elles travaillent sous la forme d'une **société d'exercice libéral,** société commerciale par la forme, elles doivent appliquer le PCG (Rép. Kerguéris, AN 12 février 2001, p. 855), voir n° 230.

I. Professions libérales et titulaires de charges et offices
Le PCG ne leur est pas, en principe, applicable, tant que n'aura pas été révisée la nomenclature comptable applicable aux membres d'associations agréées de gestion (Arrêté du 30 janvier 1978).

II. Etudes de notaires
L'arrêté du 22 juillet 1988 (JO du 31 juillet 1988) a institué un plan comptable notarial, basé sur le PCG dont il constitue une adaptation aux spécificités de la profession. Ce plan a fait l'objet d'un avis du CNC en date du 12 avril 1988.

III. Huissiers de justice
L'arrêté du 11 mai 2007 (modifié par l'arrêté du 1er octobre 2008) prévoit, pour les comptes ouverts **depuis le 1er janvier 2011,** le passage d'une comptabilité de trésorerie à une comptabilité d'engagement.

Selon la CNCC (Bull. n° 161, mars 2011, EC 2010-53, p. 145), le passage d'une comptabilité de caisse (ou de trésorerie) à une comptabilité d'engagement, basée sur l'application des règles issues du PCG, constitue un changement de réglementation comptable conduisant nécessairement à l'établissement d'un bilan comptable d'ouverture conforme à la nouvelle réglementation. Lors du premier exercice d'application du PCG, des comptes pro forma de l'exercice n-1 doivent être établis et l'annexe doit comporter des informations comparatives. Rien ne s'oppose toutefois à ce que des données comparatives ponctuelles soient établies et fournies dans l'annexe pour l'exercice précédent celui de première application, sans avoir à établir un jeu de comptes pro forma complet, comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe.

En outre, quelle que soit la forme juridique et la taille de l'office, l'arrêté retient la présentation simplifiée des comptes annuels.

Depuis le 1er janvier 2012, les commissaires aux comptes doivent attester de la conformité des logiciels de comptabilité des huissiers de justice (Décret n° 2009-1661 du 28 décembre 2009, art. 9) aux prescriptions définies par l'arrêté du 31 mai 2011. Voir n° 5307-3.

Remarque
Personne morale de droit privé non commerçante ayant à la fois une activité économique et un but lucratif : lorsque l'office d'huissier est une personne morale de droit privé non commerçante ayant à la fois une activité économique et un but lucratif, l'office doit

établir et publier ses comptes conformément aux règles prévues aux art. C. com. L 612-1 à L 612-3 et L 612-5 applicables aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (Arrêté du 11 mai 2007, art. 4). Voir n° 230-8. Sur l'obligation de nommer un commissaire aux comptes, voir n° 5252-2.

IV. Autres professions libérales
(Conseils juridiques ; Administrations judiciaires ; Mandataires liquidateurs ; Avocats ; Experts-comptables ; etc.) Voir Mémento des Professions libérales.

Artisans

230-7

N'ayant pas la qualité de commerçants, ils ne sont **pas obligatoirement** assujettis à l'application du **PCG.** Leurs seules obligations comptables résultent de dispositions fiscales. Le CGI leur impose les obligations suivantes (du fait que, selon l'article 34, les bénéfices réalisés par l'exercice d'une profession artisanale sont considérés comme des BIC) :

a. Régime du bénéfice réel (art. 54) : « Ils sont tenus de représenter à toute réquisition de l'Administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration... ».

b. Régime des micro-entreprises Les entreprises relevant de ce régime (voir n° 341) doivent tenir et présenter, sur demande de l'Administration, un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, appuyées de factures et de toutes autres pièces justificatives ainsi qu'un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats lorsque leur commerce principal est la vente de marchandises, d'objets ou de logement (CGI, art. 50-0).

c. En matière de TVA (art. 286) : « Toute personne assujettie à la TVA doit : ... « 3° Si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par le présent chapitre, avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas... » (voir n° 665).

Il en résulte notamment que les artisans :

- n'ont pas à établir d'annexe (au sens comptable du terme) ;

- n'ont pas à tenir de livre d'inventaire (mais dans le régime du bénéfice réel, ils doivent faire un inventaire, notamment des stocks) ;

- doivent tenir un livre-journal (ou registre) suivi au jour le jour, notamment s'ils sont assujettis à la TVA ;

- sont indirectement conduits à utiliser le PCG du fait de son emploi dans les imprimés fiscaux (Rép. Frêche, AN 6 mai 1985, p. 2023).

Pour les artisans adhérents d'un centre de gestion agréé, voir aussi n° 343.

Personnes morales de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique (y compris sociétés civiles) et dépassant deux des trois seuils

230-8

Il s'agit des seuils fixés par l'article C. com. R 612-1 (50 salariés, 3,1 millions € de chiffre d'affaires ou de ressources, 1 550 000 € de total de bilan).

Selon le bulletin CNCC (n° 92, décembre 1993, EC 93-03, p. 534), sont également concernées les personnes (associations notamment, voir n° 230-9) ne dépassant pas ces seuils mais ayant désigné volontairement un commissaire aux comptes (voir n° 230-9).

I. Obligations comptables
Ces personnes doivent :

a. Etablir des comptes annuels selon les principes et les méthodes définis aux articles L 123-12 et suivants du Code de commerce.
Les comptes annuels sont soumis, en même temps qu'un rapport de gestion, à l'approbation de l'organe délibérant au plus tard

dans les six mois de la clôture de l'exercice et transmis aux commissaires aux comptes quarante-cinq jours au moins avant la réunion à laquelle ils doivent être approuvés (C. com. art. R 612-2) ;

b. Etablir les 4 documents liés à la prévention des difficultés des entreprises (C. com. art. L 612-2 et R 612-3), à condition d'atteindre soit un nombre de salariés égal ou supérieur à 300, soit un montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources égal ou supérieur à 18 millions € (voir n° 3709 s.).

II. Notion d'activité économique et exemples de personnes visées :

a. Par « activité économique », il faut entendre selon la rép. garde des Sceaux (JO Déb. AN, 6 décembre 1983, p. 6016), « toute activité de production, de transformation ou de distribution de biens meubles ou immeubles et toute prestation de services en matière industrielle, commerciale, artisanale et agricole » ; il a également cité les associations gestionnaires agissant dans le domaine de la santé et de la protection sociale (cliniques, centres de soins, maisons de retraite, associations pour personnes handicapées, centres d'aides ménagères), des loisirs, du tourisme, de la formation et de l'éducation. En revanche, seraient exclus les organisations strictement professionnelles, les syndicats, les congrégations, les comités d'entreprise (Rep. Jacquat, AN 31 octobre 1988, p. 3124), etc. Pour la CNCC, l'activité économique s'entend de la production, de la transformation et de la circulation des biens et des richesses (NI. IX « Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés », § 1.211).

b. Exemples de personnes reconnues par des organismes compétents ou par la pratique comme ayant le caractère **de personnes morales de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique.** Tel est le cas :
- de certaines associations (voir n° 230-9), les associations cultuelles n'entrant pas dans cette catégorie (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-22, p. 653) ;
- de certaines fondations (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, EC 2003-123, p. 645) ;
- de certaines sociétés civiles, telles que les sociétés civiles immobilières utilisées pour des opérations de construction, de commercialisation ou de gestion d'immeubles (NI. IX précitée, § 1.214), les sociétés civiles coopératives à capital variable dont l'objet social est la construction d'un immeuble (Bull. CNCC n° 91, septembre 1993, EJ 93-132, p. 417) ;
- de la caisse nationale de compensation de cotisations de sécurité sociale des VRP à cartes multiples (« CCVRP ») (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-43, p. 691 s.) ou les sociétés civiles d'exploitation agricole (Bull. CNCC n° 116, décembre 1999, EJ 99-186, p. 696) ;
- des Carpa (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-68-A, p. 87) ;

Sur les missions particulières confiées aux commissaires aux comptes, voir n° 5307-3.

- des centres de gestion agréés (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EJ 2007-121, p. 552 s.).

III. Définitions des seuils
(C. com. art. R. 612-1) :

- les **salariés** pris en compte sont ceux qui sont liés à la personne morale par un contrat de travail à durée indéterminée ; le nombre de salariés est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile ;
Selon le bulletin CNCC (n° 96, décembre 1994, EJ 94-206, p. 751 s.), un salarié à temps partiel compte pour un salarié à temps plein dès lors qu'il a un contrat de travail à durée déterminée.

- le montant hors taxes du **chiffre d'affaires** est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante. Le montant des **ressources** est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante ;

- le **total du bilan** est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Appréciation des seuils : selon le bulletin CNCC (n° 81, mars 1991, EJ 91-10, p. 153), il convient de les examiner à partir de comptes annuels établis selon les **règles comptables généralement admises.** Ainsi (Bull. CNCC n° 89, mars 1993, EJ 92-254, p. 134 s.), les produits financiers entrent logiquement dans le montant des ressources.

Associations, fondations et fonds de dotation

230-9

I. Associations et fondations
Les modalités d'établissement des comptes des associations et fondations soumises à des obligations législatives ou réglementaires **d'établissement de comptes annuels** sont définies par le règlement du CRC n° 99-01 du 16 février 1999.

Sont concernées (article 1[er] du règlement précité) :

- les associations et les fondations ayant une activité économique (voir n° 230-8, II) et dépassant deux des trois seuils suivants : 50 salariés, 3 100 000 € de chiffre d'affaires hors taxes ou de ressources, 1 550 000 € de total bilan (C. com. art. L 612-1 et R 612-1) ;

Remarque
Associations professionnelles ou interprofessionnelles collectant la participation des employeurs à l'effort de construction (CIL) : pour ces dernières, l'obligation d'établir des comptes annuels s'applique, sans condition de seuils (C. com. art. L 612-1 sur renvoi de l'art. L 313-8 du Code de la construction et de l'habitation).

- les associations subventionnées annuellement pour plus de 153 000 € (C. com. art. L 612-4) ;

Sur la nature des subventions à prendre en compte pour déterminer ce seuil, voir n° 5252-2 ;

- les associations et fondations recevant, pour un montant annuel supérieur à 153 000 €, des dons qui ouvrent droit à un avantage fiscal (art. 4-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 et art. 1er du décret n° 2007-664 du 30 avril 2007, voir communiqué de la CNCC, Bull. n° 146, juin 2007, p. 267) ;

- les associations et fondations faisant appel à la générosité publique (article 4 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 modifié par l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005) ;

- les associations qui émettent des obligations (C. mon. fin. art. L 213-15) ;

- et toutes les associations ou fondations qui sont soumises à des obligations législatives ou réglementaires d'établissement de comptes annuels.

En pratique, les associations ou fondations concernées doivent se conformer aux dispositions particulières du plan comptable des associations, fondées sur le Plan comptable général, et qui comprend les adaptations suivantes (Règl. 99-01, art. 2 et 4) :

- règles de comptabilisation (notamment du résultat comptable, des subventions de fonctionnement et conventions de financement) ;

- règles d'évaluation et de réévaluation des éléments du patrimoine ;

- traitement des contributions volontaires en nature ;

- liste et contenu des comptes de fonds associatifs ;

- règles de présentation des comptes annuels ;

- création ou modification de comptes par rapport à la nomenclature du Plan comptable général.

Certaines associations ont des **obligations comptables supplémentaires** et notamment :

- **les associations ayant une activité économique dont l'effectif est égal ou supérieur à 300 salariés ou dont le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources est égal ou supérieur à 18 millions €** doivent communiquer les documents d'information financière et prévisionnelle liés à la prévention des difficultés (C. com. art. L 612-2). Il en est de même pour les **associations professionnelles ou interprofessionnelles collectant la participation des employeurs à l'effort de construction,** sans condition de seuils (l'article L 313-8 du Code de la construction et de l'habitation renvoyant à l'art. C. com. art. L 612-2) ;

- **les associations et fondations faisant appel à la générosité du public** dans le cadre d'une campagne à l'échelon national doivent établir un **compte d'emploi annuel des ressources (CER)** collectées auprès du public (art. 3 et 4 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991). Ce compte d'emploi annuel des ressources doit être intégré dans l'annexe des comptes annuels depuis la modification de l'art. 4 de la loi précitée par l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005. Son attestation par le commissaire aux comptes prévue à l'art. 1er de l'arrêté du 30 juillet 1993 ne trouve donc plus à s'appliquer, le CER ne constituant plus un document autonome (Voir communiqué de la CNCC, Bull. n° 145, mars 2007, p. 15). En outre, le CER doit être publié selon les modalités précisées par décret (Décret n° 2009-540 du 15 mai 2009 et arrêté du 2 juin 2009). Les règles relatives à l'élaboration du CER ont été introduites dans le règlement CRC n° 99-01 relatif aux associations et fondations par le règlement CRC n° 2008-12.

Dans une communication, la CNCC a précisé les diligences à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes sur le CER (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p 2 à 11).
Sur le contrôle du CER par la Cour des comptes, voir FRC 11/10 inf. 3.

La loi prévoit pour certaines associations et fondations des **obligations de publications** de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.
Sont concernées :

- les associations subventionnées annuellement pour plus de 153 000 € (C. com. art. L 612-4 et D 612-5) ;

- les associations professionnelles ou interprofessionnelles collectant la participation des employeurs à l'effort de construction (CIL) sans condition de seuils (C. constr. et hab. art. R 313-24 modifié par le décret n° 2012-721 du 9 mai 2012) ;

- les associations et fondations recevant, pour un montant annuel supérieur à 153 000 €, des dons qui ouvrent droit à un avantage fiscal (art. 4-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 et art. 1er du décret n° 2007-664 du 30 avril 2007).

Les comptes annuels et le rapport du commissaire aux comptes doivent être transmis dans un délai de 3 mois à compter de l'approbation des comptes pour publication par voie électronique sur le site de la Direction des Journaux officiels (Décret n° 2009-540 du 14 mai 2009, art. 1er et arrêté du 2 juin 2009). Selon une réponse ministérielle (Rép. Marland-Militello n° 95584, JO du 11 octobre 2011, AN quest. p. 10820), l'absence de publication des comptes annuels n'est pas sanctionnée pénalement et ne constitue donc pas un fait à porter à la connaissance du procureur de la République par le commissaire aux comptes. Ce dernier signale cette absence à la réunion suivante de l'organe délibérant.

II. Fonds de dotation

Créés par la loi de modernisation de l'économie (Loi n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 140), ils ont l'obligation d'établir des comptes annuels comprenant au moins un bilan et un compte de résultat. Pour les fonds de dotation recevant des dons issus de la générosité publique, un compte d'emploi des ressources (CER) doit en outre figurer dans l'annexe.
Un règlement du CRC précise les règles comptables qui leur sont applicables et prévoit que les fonds de dotation s'assimilent à des fondations de patrimoine avec dotation (Règlement CRC n° 2009-01 du 3 décembre 2009 pris sur avis CNC n° 2009-01 du 5 février 2009).

Ces comptes doivent faire l'objet d'une publication dans les 6 mois de la clôture de l'exercice sur le site internet de la Direction des Journaux officiels, dans les mêmes conditions que les associations et fondations soumises aux prescriptions de l'article L 612-4 du Code de commerce (Décret n° 2009-158 du 11 février 2009, art. 4).
Pour plus de détails sur les obligations comptables des fonds de dotation, voir n° 81500 s. du Mémento Associations.

OPCVM, OPCI et Fonds communs de titrisation (ex-FCC)

230-10

I. OPCVM (Sicav et FCP)

Leurs dispositions sont précisées par le Code monétaire et financier (art. L 214-2 à L 214-41 modifiés par l'ordonnance n° 2011-915 du 1er août 2011).
Les modalités d'application de ces dispositions ont été précisées dans le plan comptable OPCVM (Règl. CRC n° 2003-02 du 16 décembre 2003) modifié par le Règl. ANC n° 2011-05 du 10 novembre 2011.

Les dispositions du Règl. n° 2011-05 entrent en vigueur à compter des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013. Une application anticipée pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012 est néanmoins autorisée.

Par ailleurs, l'AMF a défini les modalités de valorisation des produits de taux dans les OPCVM (Bull. COB, n° 369, juin 2002, p. 67 s.).

II. OPCI

(Organismes de placement collectif immobilier) Les OPCI ont été créés par l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 et s'insèrent dans le chapitre relatif aux « placements collectifs » du Code monétaire et financier aux côtés des OPCVM, des organismes de titrisation, des SCPI, des SEF et des sociétés d'investissement à capital fixe (C. mon fin. art. L 214-1). Leurs règles de composition et de fonctionnement sont définies par le décret n° 2006-1542 du 6 décembre 2006. L'OPCI est un instrument de gestion collective immobilière dont le cadre juridique est largement inspiré de celui des OPCVM.
Les OPCI peuvent prendre deux formes juridiques (C. mon fin. art. L 214-89) :

- les fonds de placement immobilier (FPI) : propriété sans personnalité morale. Ces fonds, à destination des particuliers, présentent des caractéristiques proches des actuelles SCPI et sont notamment soumis au régime de la fiscalité immobilière. A ce titre, l'ordonnance précitée prévoit les modalités de transformation des SCPI en OPCI pour celles qui souhaiteraient adopter le nouveau dispositif.

- les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (Sppicav), sociétés anonymes soumises au Code de commerce.

Les règles comptables applicables aux OPCI sont définies par le règlement CRC n° 2008-11 du 3 avril 2008 qui dispose que, sous réserve des adaptations prévues par le règlement, les OPCI appliquent les dispositions du plan comptable des OPCVM.

III. Fonds communs de titrisation (ex-FCC)

Le CRC a émis le règlement n° 2003-03 du 2 octobre 2003 relatif aux règles comptables spécifiques applicables aux FCC (qui s'appliquent à notre avis aux fonds communs de titrisation et également aux sociétés de titrisation), notamment :

- le traitement comptable des créances et des parts ;

- les documents de synthèse (modèles de bilan et de tableau de formation du solde de liquidation et contenu de l'annexe) ;

- d'autres éléments d'information (inventaire du portefeuille de créances, par catégorie, ainsi que de ses variations ; nombre et valeurs des parts, par tranche de parts émises dans le public).

Ces règles spécifiques mises à part, le PCG leur est applicable.
L'avis CU CNC n° 2004-D du 13 octobre 2004 a précisé les situations dans lesquelles il convient de consolider les FCC (désormais fonds communs de titrisation), organismes étrangers et conduits multi-cédants français ou étrangers, voir Mémento Comptes consolidés n° 2027-1.

Divers

230-11

I. Comités d'entreprise
Selon le ministre de la Justice (Rép. Bonhomme, AN 2 mai 1988, p. 1836) :

- les comités d'entreprise ne sont pas tenus d'établir des comptes annuels conformes aux principes et méthodes définis au Code de commerce ;

- ils peuvent se contenter de dresser un état des recettes et des dépenses et opérer un rapprochement entre les deux ; ce qui répond à l'obligation de faire un compte-rendu détaillé de leur gestion financière (prévue par C. trav. art. R 2323-37) ;

- toutefois, ils peuvent décider d'établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe : ils ne sont alors pas juridiquement tenus d'appliquer les règles du Code de commerce, mais ils peuvent s'en inspirer.

Remarques

1. Une proposition de loi, votée par l'Assemblée nationale le 26 janvier 2012, prévoit l'obligation pour les comités d'entreprises d'établir des comptes annuels dont les modalités seraient fixées par décret et par un règlement de l'ANC. Les comités d'entreprises dépassant certains seuils auraient, en outre, l'obligation d'établir des comptes consolidés et de publier leurs comptes.

2. Nomination volontaire d'un commissaire aux comptes La CNCC a précisé qu'en pareil cas, le comité d'entreprise doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe, selon les principes et méthodes comptables définis par le Code de commerce et le PCG (Bull. n° 147, septembre 2007, EC 2007-65, p. 491).

II. Partis politiques

Ils ont l'obligation de tenir une comptabilité et d'arrêter leurs comptes chaque année (art. 11-7 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 modifié par la loi n° 95-65 du 19 janvier 1995, art. 17 relative à la limitation des dépenses électorales et à la clarification du financement des activités politiques).
Pour des **précisions** sur les points suivants : partis et groupements concernés, nature des comptes à produire, définition du périmètre à retenir en ce qui concerne les auxiliaires du parti (mandataires et autres), nécessité ou non d'établir des comptes consolidés, **se reporter** à l'avis technique CNCC (Bull. n° 166, juin 2012, p. 231 s.) et, pour les dispositions comptables générales, au document CNC (n° 97, 1er trimestre 1992 repris et commenté dans Bull. CNCC n° 90, juin 1993, p. 177 s.) ainsi qu'à l'avis CNC n° 95-02 (Bull. CNC n° 102, 1er trimestre 1995).

Selon le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C), en l'absence de précision, et sous réserve d'une position différente qui pourrait être donnée par l'ANC, il ne peut pas être considéré que le principe d'image fidèle est inclus dans le référentiel défini par l'avis n° 95-02. L'opinion des commissaires aux comptes ne pourra donc être exprimée en référence à ce principe. Elle sera formulée en termes de conformité des comptes, dans tous les aspects significatifs, avec le référentiel défini par l'avis n° 95-02 (Avis H3C n° 2011-21 du 28 novembre 2011). Sur la mission des commissaires aux comptes dans les partis et groupements politiques, voir n° 5307-3.

III. Organismes de formation
(C. trav. art. L 6352-6 et art. D 6352-16 à D 6352-17) Les dispensateurs de formation qui ont un statut de droit privé doivent établir, chaque année, un bilan, un compte de résultat et une annexe selon les principes et méthodes comptables définis au **Code de commerce.**
Le plan comptable de ces organismes a été homologué par arrêté du 2 août 1995.

Les organismes à activités multiples doivent suivre d'une façon distincte en comptabilité leur activité au titre de la formation professionnelle continue. Les centres de formation d'apprentis (CFA) ont l'obligation d'établir une comptabilité distincte de celle de l'organisme gestionnaire, qu'il soit soumis aux règles de la comptabilité publique ou privée (Décret n° 2000-470 du 31 mai 2000). Le plan comptable particulier des CFA a été modifié par l'avis CNC n° 2003-04 afin d'intégrer les obligations introduites par le décret précité.

IV. Etablissement en France de sociétés étrangères
(voir n° 4060 s.) Elles ne sont **pas soumises aux obligations comptables** définies par la loi française, notamment le Code de

commerce.
Leurs seules obligations comptables résultent des **dispositions fiscales** (CGI, art. 54) qui exigent de tenir une comptabilité permettant de déterminer leur résultat imposable en France à l'IS (Rép. Ehrmann, AN 16 septembre 1991, p. 3723).

V. Collectivités territoriales
Les textes applicables aux comptes des collectivités territoriales (notamment loi du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables, décret du 29 décembre 1962 et instructions M14 (pour les communes), M52 (pour les départements) et M71 (pour les régions) ont utilisé les principes et dispositions du Plan comptable général comme référence. Voir n° 296-1.

VI. Syndicats de copropriétaires
La loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 (art. 75) leur impose des règles comptables spécifiques pour la tenue de leurs comptes (budget prévisionnel, charges et produits de l'exercice, situation de trésorerie et annexes au budget prévisionnel). Ces règles ont été fixées par le décret n° 2005-240 du 14 mars 2005 et l'arrêté ministériel de la même date : elles prévoient que les comptes couvrant obligatoirement un exercice de 12 mois, sont tenus, toutes taxes comprises, en partie double suivant la comptabilité d'engagement (et non de caisse) en distinguant les charges et les produits des opérations courantes et ceux relatifs aux travaux.
Les documents présentés aux copropriétaires comprennent un état financier mentionnant les créances, les dettes, la trésorerie et les emprunts ; un compte de gestion récapitulant les opérations courantes et les opérations exceptionnelles ou les travaux ; un budget à voter pour les charges et les produits sur opérations courantes ainsi qu'un état des travaux votés faisant apparaître le réalisé et le prévisionnel pour chaque opération.
L'arrêté précité précise (art. 8) que « les règles du Plan comptable général ne peuvent pas être appliquées » et fixe la nomenclature comptable et les règles qui doivent être obligatoirement utilisées.

VII. Organismes de sécurité sociale

Ces organismes appliquent depuis le 1er janvier 2002 un plan comptable unique approuvé par arrêté du 30 novembre 2001 et pris après avis du CNC du 20 avril 2000 (Avis n° 2000-04). Ce plan comptable unique a été modifié par l'arrêté du 30 janvier 2008 (JO du 13 février).

Ce plan comptable unique est applicable aux organismes d'assurance vieillesse des professions libérales, artisanales, industrielles et commerciales, à la Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles et aux caisses mutuelles régionales.

VIII. Syndicats professionnels, leurs unions, les associations de salariés ou d'employeurs (organisations syndicales et professionnelles)
Ils doivent établir des comptes annuels, et le cas échéant des comptes consolidés dans des conditions fixées par décret (C. trav. art. L 2135-1 et L 2135-2). Les comptes des organisations syndicales et professionnelles dont les ressources sont supérieures ou égales à 230 000 € à la clôture de l'exercice comportent un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ils sont établis conformément aux dispositions du règlement CRC n° 99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations sous réserve de certaines adaptations prévues par le règlement CRC n° 2009-10 (C. trav. art. D 2135-2).

Les organisations syndicales et professionnelles dont les ressources sont inférieures à 230 000 € peuvent établir des comptes annuels simplifiés avec la possibilité de n'enregistrer leurs créances et leurs dettes qu'à la clôture de l'exercice. Lorsque leurs ressources sont inférieures à 2 000 €, les comptes annuels peuvent prendre la forme d'un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des ressources perçues et des dépenses effectuées, ainsi que les références aux pièces justificatives (C. trav. art. L 2135-1, art. D 2135-3 et D 2135-4).

Depuis 2010, et de façon échelonnée (2010 aux niveaux confédéral et fédéral, 2011 aux niveaux régional et départemental, 2012 à tous les niveaux), les organisations syndicales et professionnelles ont l'obligation de faire approuver leurs comptes annuels par l'assemblée générale des adhérents, de les publier, et le cas échéant, de les faire certifier par un commissaire aux comptes (voir n° 5252-2).
La CNCC a publié une note relative aux nouvelles obligations des organisations syndicales et professionnelles et à la mission légale des commissaires aux comptes (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, p. 438).
Les organisations syndicales et professionnelles dont les ressources sont égales ou supérieures à 230 000 € à la clôture d'un exercice assurent la publicité de leurs comptes et du rapport du commissaire aux comptes sur le site internet de la Direction des Journaux officiels en les transmettant par voie électronique, dans un format exclusivement pdf, dans les 3 mois à compter de l'approbation des comptes par l'organe délibérant statutaire (C. trav. art. D 2135-7 et arrêté du 4 avril 2011).

Pour les autres organisations syndicales et professionnelles, la publicité des comptes est assurée dans les 3 mois à compter de leur approbation, soit par publication sur leur site internet, soit par transmission des comptes (ou du livre des ressources et des dépenses) par voie électronique à la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, et du travail et de l'emploi dans le ressort de laquelle leurs statuts ont été déposés (C. trav. art. D 2135-8). Les comptes annuels ne sont librement consultables qu'à la condition que cette consultation ne soit pas susceptible de porter atteinte à la vie privée de ses membres.

Remarque
Organisations syndicales de la fonction publique : les dispositions relatives à l'établissement, à la certification et à la publicité des

comptes des syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs et de leurs unions et des associations de salariés ou d'employeurs sont applicables aux organisations syndicales de la fonction publique (Courrier du Ministère de la fonction publique adressé à la CNCC du 8 novembre 2011, Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, p. 672).

IX. Etablissements de paiement
La directive européenne sur les services de paiement du 13 novembre 2007, a créé le statut d'établissement de paiement, réservé à des acteurs non bancaires tels que les grandes surfaces, les entreprises de télécommunications, etc. (Directive 2007/64/CE du Parlement européen et du Conseil, transposée par l'ordonnance n° 2009-866 du 15 juillet 2009). Les modalités d'établissement des comptes sociaux et consolidés de ces établissements ont été précisées par un règlement du CRC pris sur un avis du CNC (Avis CNC n° 2009-19 et Règlement CRC n° 2009-08 du 3 décembre 2009).

Selon les textes précités, il convient de distinguer entre :

- les établissements de paiement « purs » : leurs comptes individuels et consolidés sont établis selon les règles applicables aux établissements de crédit ;

- les établissements de paiement « hybrides » : leurs comptes individuels sont établis selon les règles du PCG, mais des informations complémentaires doivent être fournies en annexe ; leurs comptes consolidés sont établis selon les dispositions du règlement CRC n° 99-02 applicables aux sociétés commerciales.

Remarque
Publicité des comptes : les règles générales de dépôt des comptes individuels et consolidés auprès des greffes des tribunaux de commerce s'appliquent aux établissements de paiement (Note de présentation de l'avis précité, § 4). En outre, les comptes individuels doivent être publiés au Balo ou dans un journal habilité (Règlement précité, art. 5).

II. Les sources comptables jurisprudentielles et doctrinales françaises

A. La jurisprudence

243

I. Jurisprudence comptable
Les tribunaux sont amenés à **préciser les règles comptables édictées par les textes législatifs et réglementaires,** plus spécialement lorsqu'ils ont à juger des délits de présentation ou de publication de bilan inexact (comptes annuels ne donnant pas une image fidèle de l'entreprise) ou de distribution de dividendes fictifs et **à confirmer ou infirmer des solutions retenues par la doctrine** (Voir également n° 178).

Mais il ne s'agit que de l'application des grands principes (amortissements, provisions, tenue de comptabilité, etc.). Sur des points plus précis, la première et seule jurisprudence comptable date de 1994 et a trait au portage de titres (voir n° 1912 s.).

Juridiquement, La jurisprudence émane des juridictions du 1er degré (TGI, TI, tribunaux de commerce, tribunaux de police...), des Cours d'appel et de la Cour de cassation.

II. Jurisprudence fiscale
Un certain nombre d'arrêts du Conseil d'Etat peuvent être considérés comme de la jurisprudence « comptable » dès lors qu'ils ne s'appuient pas sur un texte fiscal précis.

Tel est le cas, par exemple, de l'arrêt du Conseil d'Etat du 21 août 1996 définissant les critères d'immobilisation pour les redevances versées en application de contrats de louage de marques et de brevets (CE précité, n° 154488, voir n° 1639-4) ou l'arrêt du 3 novembre 2003 sur la non-incorporation de l'ancienne taxe professionnelle dans le coût de revient des stocks (CE 3 novembre 2003, n° 248888, voir n° 1182).

B. La doctrine française

L'Autorité des normes comptables (ANC)

246

I. Missions doctrinales de l'ANC
Elles ont été définies par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 (art. 1). Outre sa mission réglementaire (voir n° 210), l'ANC a pour mission d'émettre, dans le domaine comptable, des avis et recommandations concernant l'ensemble des secteurs économiques.
En liaison avec les services, associations ou organismes compétents, elle est chargée de :

- donner un **avis** sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables aux personnes mentionnées ci-avant, élaborée par les autorités nationales ;

A cet effet, le collège peut être saisi par le président ou par le rapporteur public de toute question relative à l'interprétation ou l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent. Il doit alors statuer dans un délai maximum de 3 mois à compter de la date de la saisine (Décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010, art. 8).

- émettre, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'économie, des **avis et prises de position** dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales ;

- enfin, veiller à la **coordination** et la **synthèse des travaux théoriques et méthodologiques** conduits en matière comptable ; proposer toute mesure dans ces domaines, notamment sous forme d'**études** et de **recommandations.**

Dans le cadre de ses missions, elle peut consulter les organismes, sociétés ou personnes intéressés par ses travaux et être consulté par eux.

Sur la structure et le fonctionnement de l'ANC, voir n° 211.

II. Avis de l'ANC

a. Les différents types d'avis L'ANC émet :

- des avis relatifs à toute disposition législative et réglementaire contenant des mesures de nature comptable élaborées par les autorités nationales (voir n° 285-1)

- des avis « interprétatifs » ou d'application des règles (aucun avis de ce type n'a cependant été émis par l'ANC à ce jour).

L'ANC ayant un pouvoir réglementaire, elle émet directement des règlements lorsque les règles comptables doivent être modifiées ou créées. Les avis préparatoires aux règlements tels que le CNC pouvaient les émettre n'existent donc plus.

Toutefois, les règlements de l'ANC sont accompagnés d'une note de présentation qui commentent les dispositions du règlement au même titre que les avis antérieurs du CNC préparatoires aux règlements du CRC.

Remarque
Avis du CNC : avant la création de l'ANC en 2009, le CNC, qui n'avait pas de pouvoir réglementaire, émettait deux types d'avis :

- des avis ayant pour objet de créer de nouvelles règles ou de modifier les anciennes. Ces avis étaient en général destinés à être transmis au CRC afin qu'un règlement soit adopté par celui-ci puis homologué par arrêté interministériel (voir n° 284-1). Seule la partie destinée à créer ou à modifier des règles était transmise au CRC afin d'être adoptée par celui-ci, puis homologuée par arrêtés interministériels (voir n° 210 s.).
En pratique, pour distinguer les 2 parties, la partie transmise au CRC, constituant des règles, figure en gras dans l'avis, l'autre partie, constituant des interprétations, étant en maigre.

- des avis destinés uniquement à interpréter les règles déjà existantes (comprenant les avis du comité d'urgence du CNC, voir n° 285-3).

b. La force de ces avis Ne faisant pas l'objet d'un arrêté, toutes les interprétations des règlements figurant dans les avis du CNC et de l'ANC ne constituent pas, sur un plan juridique, des règles comptables à part entière. Toutefois, s'agissant d'interprétations officielles des règles existantes, elles en constituent **en pratique.**

En effet, jusqu'à ce que le CRC devienne opérationnel en février 1999, la vocation essentielle du CNC était d'émettre les « règles de bonne conduite » en matière comptable (voir n° 285). « Ces avis, dans la mesure où ils ne sont pas infirmés par la réglementation qu'ils ont précédée, sont, comme le plan, une **source de droit** » (Rép. Colibeau AN 25 octobre 1972, p. 4333) et « la régularité s'appréciera notamment eu égard aux avis du CNC qui ont valeur interprétative des règles comptables en vigueur » (Bull. COB n° 38, mai 1972). En conséquence (Bull. CNCC n° 79, septembre 1990, EC 90-05, p. 388), les avis du CNC doivent s'appliquer et il n'est pas possible d'y déroger, sauf s'il s'agit de cas exceptionnels visés à l'article C. com. L 123-14 (voir n° 361-4).

Ces déclarations, très claires du temps du CNC, nous paraissent plus que jamais valables depuis l'instauration de l'ANC. En effet, l'ANC étant dotée de pouvoirs réglementaires, c'est la même instance qui établit les règlements et qui ensuite les commente, avec les mêmes membres. Ce processus donne d'autant plus de crédibilité et de légitimité aux avis qui seront émis.

Sur la force des avis du CNC et de l'ANC sur le plan fiscal, voir n° 183-1.

III. Force des recommandations de l'ANC
Elles constituent un élément de doctrine qui, en l'absence de précisions des textes législatifs et réglementaires, indique une **bonne pratique** à appliquer par les entreprises.

IV. Autres documents publiés par l'ANC
Les communiqués, prises de positions, notes d'information, rapports et études publiés par l'ANC n'ont qu'une valeur doctrinale.
Les anciennes réponses du Secrétariat du CNC, publiées dans les bulletins CNC anciens ont également une valeur doctrinale, à condition de ne pas avoir été rendues caduques par un texte ultérieur.
Sur les **travaux** actuellement en **cours** à l'ANC, voir n° 5999.

L'Ordre des experts-comptables (OEC)

247

Aucun texte n'a donné mission à l'Ordre des experts-comptables de définir et de fixer le contenu de la doctrine comptable. C'est le rôle de l'ANC (voir n° 210). Mais vis-à-vis de ses membres, il a été amené à préciser « les principes comptables généralement admis » (voir n° 291) et les règles figurant dans la loi et les usages, pour qu'une application juste en soit faite par les réviseurs. Ces principes élaborés par le Conseil supérieur de l'OEC sont diffusés sous forme de **recommandations** et, depuis 1991, d'**avis** et donnent aux entreprises des indications sur l'application des règles comptables. Par ce biais, l'OEC a aidé et aidera activement aux travaux de l'ANC.
L'OEC publie trois séries de textes : **Principes comptables** (Rec. et Avis), **Missions** (Normes), **Comportement professionnel.**
En outre, la **« Revue française de comptabilité »** (« dont les articles n'engagent que leurs auteurs ») et la revue **« Sic »** (science, indépendance, conscience) présentent des études sur divers points de la doctrine comptable ainsi que l'actualité professionnelle.

Sur la mission de l'OEC en tant que normalisateur vis-à-vis des experts-comptables, voir n° 5251-5.
Sur les textes publiés par l'OEC, voir n° 291-1.
Sur les normes à l'usage des experts-comptables, voir n° 5381.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)

248

L'article L 821-6 du Code de commerce, créé par la loi de sécurité financière du 1er août 2003, a redéfini le statut de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.
Elle est instituée auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice comme un **établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale,** chargée de **représenter la profession de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics.**
Elle concourt au **bon exercice de la profession,** à sa **surveillance** ainsi qu'à **la défense de l'honneur et de l'indépendance** de ses membres.

Pour plus de détails sur la CNCC et son fonctionnement, son rapport d'activité est publié sur son site (www.cncc.fr).

La CNCC donne son avis, lorsqu'elle y est invitée par le garde des Sceaux, sur les questions entrant dans ses attributions et soumet aux pouvoirs publics toutes propositions utiles relatives à la mission des commissaires aux comptes.

Selon son président (Bull. CNCC n° 78, juin 1990, p. 133 s.), la CNCC a toujours considéré qu'il n'entrait **pas dans sa mission de créer le droit ou la doctrine,** sauf indirectement par sa participation aux procédures d'élaboration de la réglementation. Mais elle a toujours estimé aussi qu'elle ne pouvait laisser sans réponse un commissaire aux comptes en difficulté.
Ainsi, la CNCC ne se substitue pas aux organes compétents pour dire la doctrine. Mais elle est amenée à le faire exceptionnellement, considérant qu'un avis réfléchi et fruit d'une large concertation apporte plus de sûreté et d'autorité à la décision d'un commissaire aux comptes.
Suivant la même logique, la CNCC dispose d'un Département des marchés financiers (DMF), dans le but d'améliorer la prise en compte des spécificités des mandats dans les sociétés procédant à des offres au public ou dont les titres sont admis aux négociations sur un

marché réglementé.
Les questions comptables et d'information financière sont traitées par la Commission des études comptables et les réponses sont publiées dans le Bulletin trimestriel de la CNCC (voir n° 286).

Sur les attributions de la CNCC en tant que normalisateur de la profession de commissaire aux comptes, voir n° 5251-5.
Sur la mission de la CNCC concernant le contrôle des diligences des commissaires aux comptes, voir n° 5298.

La CNCC établit, à l'attention des commissaires aux comptes, et en application des dispositions légales et réglementaires : des projets de normes d'exercice professionnel - NEP (qui sont homologuées par le garde des Sceaux après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes) (C. com. art. L 821-1, voir n° 5252) ; des communiqués et des informations techniques (voir n° 5252).

Remarque
NEP : sur leur évolution, voir n° 5252 ; sur la liste des NEP, voir n° 5376.

Sur les publications de la CNCC, voir n° 286 et n° 5380 s.

Autorité des marchés financiers (AMF)

249

Créée par la loi de sécurité financière du 1er août 2003, l'Autorité des marchés financiers résulte de la fusion de la COB, du Conseil des marchés financiers (CMF) et du Conseil de discipline de la gestion financière (CDGF).

Sur la mission générale de l'AMF, voir n° 5060-1.
Sur la composition, le statut et les pouvoirs de l'AMF, voir n° 5060-2 s.

249-1

L'AMF est souvent associée aux travaux d'**étude** et de **préparation** des projets de **lois et des textes** d'application des **textes comptables** : en effet, un représentant de l'AMF désigné par le président de celle-ci est membre du collège de l'ANC (voir n° 246).

Inversement, le président de l'ANC est membre du collège de l'AMF.

L'AMF est également conduite à **préciser l'application de certaines règles comptables** dans le cadre de sa mission de surveillance de l'information lors de la délivrance de son visa sur les notes d'information. En outre, l'AMF délivre aux sociétés les informations et des précisions au travers de ses publications (www.amf-france.org).

Sur le règlement, les instructions et recommandations de l'AMF, voir n° 5192 s.

L'autorité de l'AMF porte tant sur les sociétés cotées que sur leurs commissaires aux comptes (voir n° 5305-5), conférant à ses interventions une grande portée.
Enfin, l'AMF apporte son concours à la **normalisation** relative aux **marchés financiers** au niveau européen (notamment par le rôle qu'elle joue au sein de l'ESMA (ex-CESR, voir n° 5060-5) et au niveau international (par sa qualité de membre de l'OICV, voir n° 5060-6).
De ce fait, en poursuivant le travail effectué antérieurement par la COB et compte tenu de ses pouvoirs renforcés, l'AMF a nécessairement un rôle important dans la transparence des marchés financiers et dans la mise en application des IFRS par les sociétés cotées.

III. Les sources comptables européennes

Un grand nombre de textes législatifs et réglementaires français sont inspirés, voire directement issus, de la réglementation européenne (au travers notamment de la transposition obligatoire des directives européennes).

A. Le mécanisme européen d'adoption des IFRS (CE, ARC, Efrag)

250

Dans le cadre de l'harmonisation de l'information financière au sein des Etats membres (sur la base de l'art. 44 (ex-art. 54) du traité instituant la Communauté européenne), c'est la **Commission européenne** qui élabore les règlements et directives. Après approbation au niveau européen, chaque Etat membre a l'obligation de transposer les directives dans sa législation nationale.

En raison du désaccord entre les Etats membres sur l'utilité de la directive en tant qu'instrument d'harmonisation comptable, **l'adoption et la transposition des directives comptables n'ont pu se réaliser que difficilement.**
Sur les modifications attendues des 4e et 7e directives européennes, voir n° 5830.

Devant la difficulté de progresser dans la voie de l'harmonisation des règles comptables au travers des directives, le règlement européen « IFRS 2005 » a été adopté le 19 juillet 2002. Ce règlement :

- rend **obligatoires les normes IFRS pour les comptes consolidés de toutes les sociétés cotées européennes,**

- et permet aux Etats membres d'étendre l'application des normes IFRS, d'une part, aux comptes consolidés des sociétés non cotées et, d'autre part, aux comptes individuels de toutes les sociétés, cotées ou non.

Sur l'application des IFRS en France, voir n° 253.
Les normes IFRS applicables ne sont connues qu'à l'issue d'une décision d'adoption par la Commission européenne (après examen par le Parlement européen et le Conseil de l'UE qui disposent, depuis mars 2008, d'un droit de veto sur toute proposition), laquelle doit se prononcer sur leur applicabilité en Europe dans le cadre du **mécanisme d'adoption** mis en place par le règlement européen.

En effet, le règlement prévoit que les IFRS applicables en Europe sont celles qui satisfont aux critères énoncés par le règlement et qui sont approuvées selon un **mécanisme à double niveau** :

- un **niveau technique** représenté par l'European Financial Reporting Advisory Group/**EFRAG** et le Standards Advice Review Group/**SARG** ;

L'EFRAG a été créé en 2001 par des organisations européennes représentant des émetteurs, des investisseurs et des professionnels de la comptabilité participant au processus d'information financière. A la suite des réformes opérées dans la structure administrative de l'EFRAG, son conseil de surveillance doit comprendre quatre membres possédant de l'expérience dans le domaine de l'élaboration des politiques des pouvoirs publics.

- un **niveau politique** avec le Comité de la réglementation comptable (Accounting Regulatory Committee/**ARC**).

L'ARC est devenu un Comité de réglementation avec contrôle depuis l'adoption de la modification du règlement (CE) 1606/2002 en mars 2008.

Afin de garantir qu'aucune IFRS ne présente de lacune susceptible d'entraver leur application dans l'Union européenne, toutes les IFRS doivent être soumises à ce mécanisme d'adoption.
Sur les textes adoptés à ce jour, voir n° 297.

Pour plus de détails sur l'environnement et l'évolution des IFRS, voir Mémento IFRS n° 11000 s.

B. Les autres comités

Le Comité de contact des directives comptables

251

Le Comité de contact des directives comptables est un organe consultatif composé de représentants des Etats membres et de la Commission, créé en application de l'article 52 de la 4e directive. Ses fonctions sont les suivantes :

- faciliter une application harmonisée des directives comptables par une concertation régulière portant notamment sur les problèmes que pose leur mise en oeuvre ;

- conseiller, si nécessaire, la Commission au sujet des compléments ou modifications à apporter aux directives comptables.

Le Forum consultatif de la comptabilité

Créé en 1991, le Forum est un organisme consultatif composé d'experts représentant les principales organisations concernées par la comptabilité au sein de l'Union européenne. Sa principale vocation depuis 1995, consiste à transmettre à la Commission les commentaires des préparateurs et des utilisateurs des comptes sur les documents techniques préparés par le Comité de contact (voir n° 251).

IV. Les sources comptables internationales

International Accounting Standards Board (IASB)

252

Des représentants des principales organisations comptables de différents pays dont la France ont fondé en 1973 un organisme appelé « International Accounting Standards Committee (IASC) ». En 2001, l'IASC devient l'IASB, dirigé par l'IASCF (désormais renommé IFRS Foundation) qui a vu le jour à l'issue d'une réforme visant à adapter l'IASB aux enjeux de la normalisation comptable internationale. Pour tenir compte de la généralisation des normes à plus de 100 pays, une révision de la constitution de l'IFRS Foundation (ex-IASCF) été initiée dès 2008.
La structure révisée de l'IASB est la suivante :

- le **Monitoring Board** est une instance de supervision de l'IFRS Foundation,

Le Monitoring Board est composé des représentants de la Commission européenne, de la SEC, du régulateur japonais (FSA) et de l'Organisation internationale des commissions de valeurs mobilières (OICV-IOSCO). Il a pour missions d'assurer une interaction formelle entre l'IFRS Foundation (ex-IASCF) et les principaux régulateurs boursiers internationaux, de contribuer à garantir la responsabilité publique de l'IFRS Foundation (ex-IASCF), et de promouvoir le développement d'un corps de normes IFRS de grande qualité. Dans ce cadre, il a pour responsabilités :

- de participer au processus de sélection des membres de l'IFRS Foundation (les « Trustees ») et d'approuver leur nomination ou leur renouvellement ;

- d'examiner les modalités de financement de l'IASB conclues ou envisagées par les Trustees ;

- d'examiner la supervision par les Trustees du processus de normalisation de l'IASB (procédures d'élaboration des normes, de détermination de son programme de travail, etc.) ;

- de s'entretenir avec les Trustees de leurs responsabilités (en particulier les aspects réglementaires, légaux et politiques liés à la supervision de l'IASB) ;

- et de soumettre pour examen à l'IASB, via l'IFRS Foundation (ex-IASCF), des sujets d'actualité liés à l'information financière afin qu'ils soient traités dès que possible.

- l'**IFRS Foundation (ex-IASCF),** un conseil de surveillance composé de 22 membres **(Trustees),**

Les 22 Trustees regroupent des régulateurs, des auditeurs, des industriels et des banquiers, selon la répartition géographique suivante : Europe (6), Amérique du Nord (6), Asie-Océanie (6) et reste du monde (4). Ils sont responsables notamment du financement de l'organisme, de la promotion de leurs travaux et d'une bonne application des IFRS, de la désignation des membres de l'IASB, de l'IFRS Interpretations Committee (ex-IFRIC) et de l'IFRS Advisory Council ainsi que d'établir et amender les procédures de ces 3 instances et

enfin d'approuver les amendements de la Constitution après avoir suivi un « due process ». Ils ont également la possibilité de faire des commentaires sur l'agenda de l'IASB sans toutefois interférer dans sa détermination, de manière à garantir son indépendance.

- l'**IASB** (International Accounting Standards Board) le conseil exécutif,

L'IASB constitue donc l'instance de normalisation comptable de l'IFRS Foundation (ex-IASCF).

Il est composé de 15 membres, y compris un président et un vice-président. Ce nombre doit être porté à 16 au 1er juillet 2012, avec 3 membres maximum à temps partiel. Les membres de l'IASB sont choisis de sorte à représenter l'ensemble des parties prenantes : auditeurs, préparateurs d'états financiers, régulateurs, utilisateurs d'états financiers et universitaires. Un professionnel français, membre de l'IASB, assure la liaison entre cette organisation et la CNCC/OEC (liaison member). A compter du 1er juillet 2012, la répartition géographique des membres de l'IASB sera la suivante : Europe (4), Amérique du Nord (4), Asie et Océanie (5) et reste du monde (3).

- l'**IFRS Interpretations Committee,** un comité permanent d'interprétations (ex-IFRIC),

Ce comité a pour rôle d'examiner les problèmes d'interprétation rencontrés à l'occasion de l'application d'une norme et de définir un traitement approprié qui fasse consensus. Le Comité est constitué de 14 membres votants, un président et 2 observateurs non votants.

- l'**IFRS Advisory Council (ex-SAC),** un comité consultatif de normalisation,

L'IFRS Advisory Council, constitué de 50 membres nommés par les Trustees, représente les organisations et les représentants des parties intéressées appropriés ayant un intérêt pour l'information financière internationale et provenant d'origines géographiques et professionnelles diverses. Il doit être consulté par l'IASB sur tous les sujets importants.

- et le **FCAG** (Financial Crisis Advisory Group), un comité consultatif créé par l'IASB et le FASB (le normalisateur américain).

Composé de 15-20 dirigeants de haut niveau ayant une grande expérience des marchés financiers internationaux et sensibles à la transparence de l'information financière, son rôle principal est de conseiller l'IASB et le FASB sur les incidences de la crise financière mondiale et des changements potentiels de l'environnement réglementaire mondial, sur la normalisation comptable. Pour plus de détails sur l'environnement des IFRS, voir Mémento IFRS n° 11000 s.

Utilisation des normes IFRS en France

253

Les normes IFRS ont une utilisation multiple :

I. Dans les règles françaises
Jusqu'en 2005, l'évolution du PCG a été entièrement inspirée par les normes IFRS, le but, clairement énoncé, étant la **convergence des règles françaises** vers les IFRS (voir n° 5790 s.).

Tel a été le cas pour les règlements CRC sur les passifs, les amortissements et les actifs et la recommandation du CNC sur les retraites.

II. A la place des règles françaises
Depuis le 1er janvier 2005, les normes IFRS ont remplacé :

- **obligatoirement** les règles françaises dans les comptes consolidés des sociétés cotées (voir n° 4631),

- sur **option,** les règles françaises dans les comptes consolidés des sociétés non cotées (voir n° 4632).

En revanche, cette substitution n'est pas possible pour les comptes annuels où les règles françaises demeurent seules applicables (Ord. n° 2004-1382 du 20 décembre 2004).
Tableau récapitulatif des obligations et options en France relatives aux IFRS

Tableau récapitulatif des obligations et options en France relatives aux IFRS				
	Règles françaises		**Normes IFRS**	
	Comptes sociaux	**Comptes consolidés**	**Comptes sociaux**	**Comptes consolidés**

Tableau récapitulatif des obligations et options en France relatives aux IFRS				
	Règles françaises		**Normes IFRS**	
	Comptes sociaux	**Comptes consolidés**	**Comptes sociaux**	**Comptes consolidés**
Sociétés cotées (1)	obligatoire	interdiction	interdiction (3)	obligatoire
Sociétés non cotées (2)	obligatoire	obligatoire sauf option IFRS	interdiction	possible sur l'option

(1) Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, pour plus de détails, voir n° 4631.
(2) Sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché non réglementé, pour plus de détails, voir n° 4632.
(3) La possibilité ou l'obligation de préparer des comptes individuels conformes aux normes IFRS ouverte par le règlement « IFRS 2005 » n'a pas été retenue par l'ordonnance du 20 décembre 2004, transposant ledit règlement.

Section 4 Les principes comptables

Généralités

260

La présentation des résultats issus de la comptabilité, technique d'information, se fonde sur des **conventions,** dénommées **« principes comptables »,** dont le respect est un des éléments de la sincérité des comptes.
Dans certains pays, ces principes ont fait l'objet d'une **codification** ; dans d'autres, ils ne résultent que des **usages** permettant aux émetteurs et aux utilisateurs des états financiers de résoudre certains problèmes posés par la pratique et d'adopter un même cadre de référence. Ils peuvent soit être fixés par le législateur, soit être définis par les organismes professionnels intéressés, experts, représentants des utilisateurs et de l'ensemble des activités économiques et industrielles.
Ces principes comptables généralement admis évoluent et changent avec le temps ; ainsi le principe du nominalisme n'est plus universellement admis et des principes de remplacement ont été proposés ; d'autres principes sont en évolution, par exemple le traitement des impôts différés.
Suivant des avis communément émis, les informations transmises par l'intermédiaire de la comptabilité ne peuvent être significatives que dans la mesure où l'entreprise n'a pas la possibilité d'en infléchir le contenu. Même si ceux qui préparent les comptes sont honnêtes et visent à donner aux états financiers une image fidèle de la réalité, même si les utilisateurs ont des connaissances comptables approfondies, la compréhension de la comptabilité ne peut être obtenue que si l'entreprise a utilisé des **conceptions et des méthodes préalablement définies et acceptées par tous.**
Pour les comptables et les utilisateurs de l'information, la **communication** est donc un problème fondamental. La comptabilité montre aux tiers comment la direction d'une entreprise s'est acquittée de ses responsabilités ; pour que les états financiers soient effectivement utiles aux tiers, il est indispensable que les parties intéressées s'entendent, d'une part, sur la définition et les caractéristiques de la comptabilité, et, d'autre part, sur les principes comptables adoptés, ceux-ci étant des règles destinées à assurer une présentation fidèle et conforme à la réalité des données comptables, communiquées dans les états financiers.
La comptabilité est un **langage** qui doit assurer une fonction de communication. Le bilan doit être établi selon des règles reconnues par tous et il est souhaitable que des solutions communes soient adoptées sur des problèmes particuliers.

Mais comme tout langage, elle a ses limites, voir n° 355.

En France, le Code de commerce énonce les principes généraux (qui sont également repris dans le PCG).

Sur les perspectives d'évolution de certains de ces principes et, notamment dans le cadre de la convergence des principes français vers les normes IFRS, voir n° 5790 s.

Les principes généraux

Principe de continuité d'activité ou d'exploitation

261

« Pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités » (C. com. art. L 123-20).

Selon la NI.I CNCC « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » de février 2010 (§ 3.54), deux situations peuvent être envisagées à la clôture :

- la continuité d'exploitation est incertaine : la situation n'est pas définitivement compromise mais dépend de la réalisation de certaines conditions (par exemple : obtention de commandes, d'une ligne de crédit, du soutien de la société mère...) ;

- ou elle est définitivement compromise : lorsqu'une décision de cessation d'activité a été prise ou a été formellement engagée par les dirigeants, ou lorsqu'une décision judiciaire a été prononcée visant à mettre un terme aux activités de la société.

Lorsque la continuité d'exploitation est définitivement compromise du fait d'une décision visant à la liquidation de la société, les comptes annuels sont établis en valeurs liquidatives.

En conséquence, d'une manière générale, on doit se placer dans la perspective d'une continuité de l'exploitation et non d'une liquidation, sauf, bien entendu, pour les éléments du patrimoine qu'il a été décidé de liquider ou si l'arrêt ou la réduction de l'activité est prévisible, qu'elle résulte d'un choix ou d'une obligation.
Ce principe est à la base des règles d'évaluation figurant dans le Code de commerce.
La forme des états comptables serait fondamentalement différente si ce principe n'existait pas.
D'ailleurs, le PCG (art. 120-1) énonce ce principe dans une perspective de comparabilité, en préalable au principe de permanence des méthodes : « La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entreprise dans une perspective de continuité d'activité ».

Pour une appréciation de la continuité de l'exploitation, l'examen des incidences sur les comptes de différentes situations et des événements post-clôture, la certification en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation et la présentation des éléments d'une évaluation en valeurs liquidatives, voir n° 3543 s.

Principe de spécialisation des exercices (ou d'autonomie ou d'indépendance des exercices)

262

Ce principe est en relation directe avec celui de la continuité. Les différents utilisateurs de l'information comptable (propriétaires, dirigeants, personnel, tiers et l'Etat) ont besoin d'informations périodiques. Il faut déterminer les résultats de la gestion passée de l'entreprise et prévoir les résultats futurs, et donc découper la vie continue des entreprises en périodes ou en **exercices comptables.**

Ainsi, le PCG (art. 313-1) précise que pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice les produits acquis à cet exercice et les charges supportées par l'exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits et les charges acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Cette spécialisation des exercices s'effectue pratiquement par le biais des **comptes de régularisation** définis par le PCG (art. 434-1) de la manière suivante : « ils sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à **rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement** ».

Ce principe a été traduit dans le droit français par le Code de commerce. Les règles d'établissement des divers documents comptables ont posé le principe de la **durée d'un an des exercices comptables** (auquel il peut être dérogé exceptionnellement, voir n° 336 s.). L'inventaire doit être fait chaque année ; les entreprises à caractère industriel et commercial doivent déposer chaque année une déclaration des résultats auprès de l'administration fiscale et les associés ou actionnaires d'une société commerciale doivent chaque année se réunir en assemblée générale pour approuver les **comptes annuels.**

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 36 et 37), des règles particulières étant prévues afin de garantir l'imposition des bénéfices en l'absence de clôture d'un exercice pendant l'année civile (principe d'annualité de l'impôt, voir n° 336-2). La jurisprudence fait application du principe d'indépendance (ou de spécificité) des exercices pour exclure d'un exercice les produits et les charges qui ne s'y rapportent

pas (CE 22 octobre 1980, n° 6940). L'interprétation fiscale de ce principe est en outre plus stricte que la règle comptable en ce qui concerne notamment la prise en compte des événements post-clôture (voir n° 2577-1 et 2829).

Il ne faut pas confondre ce principe avec un autre principe, « le rattachement des charges aux produits » par exercice, qui n'est pas clairement explicité par les textes.

Celui-ci consiste à analyser les charges de l'exercice (déterminées par application du principe de spécialisation des exercices) et à les rattacher à l'exercice ou à des exercices ultérieurs selon que les **produits correspondants** sont constatés dans l'exercice ou non. De ce « principe » résulte par exemple :

- l'inscription en stocks tant que ceux-ci ne sont pas vendus,

- l'inscription en charges constatées d'avance des biens et services dont l'utilisation interviendra ultérieurement (par exemple les achats non stockés non consommés à la clôture de l'exercice),

- la constitution d'une provision pour garantie dès l'inscription en produits des ventes qui la génèrent,

- etc.

Remarque
Les limites à l'application du principe de rattachement : l'application du principe de rattachement des charges aux produits ne doit pas conduire à comptabiliser au bilan des éléments ne répondant pas à la définition d'un actif ou d'un passif. En conséquence, il est interdit de constater à l'actif des charges différées ou des charges à étaler, celles-ci étant obligatoirement :

- soit comptabilisées à l'actif, si elles remplissent les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation corporelle (voir n° 1303 s.), d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603) ou d'un stock (voir n° 1103) ou si elles sont attribuables au coût d'acquisition (voir n° 1401 s. pour les immobilisations et 1165 s. pour les stocks) ou de production (voir n° 1430 s. pour les immobilisations corporelles, 1686 s. pour les immobilisations incorporelles et 1170 s. pour les stocks) ;

- soit passées en charges, si elles ne remplissent pas ces critères.

Toutefois, par exception et bien qu'ils ne répondent pas à la définition d'un actif :

- les frais d'établissement restent comptabilisés à l'actif sur décision de gestion (voir n° 2326 s.),

- les écarts de conversion - Actifs restent obligatoirement comptabilisés à l'actif (voir n° 2082).

Principe du nominalisme (ou des coûts historiques ou de stabilité de l'unité monétaire)

263

C'est l'un des plus controversés actuellement. Il consiste à respecter la **valeur nominale** de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Il suppose donc que l'unité monétaire est une unité de mesure stable et que l'on peut additionner les unités monétaires de différentes époques. **Ce principe est toujours celui du droit français** :

- Le Code de commerce (art. L 123-18) et le PCG (art. 321-1) prévoient qu'« à leur date d'entrée dans le patrimoine, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition... ».
La réévaluation, qui constitue une exception à ce principe, est évoquée de manière restrictive (voir n° 3305 et s.) ; il en est de même de la possibilité de mise en équivalence de certains titres (voir n° 1855 et s.) ;

- le Code civil (art. 1895) prévoit que : « L'obligation qui résulte d'un prêt en argent, n'est toujours que de la **somme énoncée au contrat.** S'il y a eu augmentation ou diminution d'espèces avant l'époque du paiement, le débiteur doit rendre la somme prêtée, et ne doit rendre que cette somme **dans les espèces ayant cours au moment du paiement** ».

Fiscalement, S'il en est en principe de même (CE 29 juillet 1983, n° 39012, CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261), il existe toutefois quelques exceptions fiscales d'origine légale au principe du nominalisme telles que la réévaluation légale (comme sur le plan comptable, voir n° 3305 et s.), l'évaluation des OPCVM à la clôture à leur valeur liquidative (voir n° 1914-1 et 1914-2) et de la prise en compte des écarts de change latents (voir n° 2082 et 2082-1).

Toutefois, des créances peuvent être comptabilisées à leur valeur actualisée (et non à leur valeur nominale) dès lors qu'elles ont été acquises pour cette valeur.

Fiscalement, Il en est en principe de même (voir CE 6 décembre 1978, n° 12561 ; CE 25 mai 1983, n° 30061),

Remarques

1. Coût d'acquisition valeur nominale ou actualisée ? Selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interviewé lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2001 », Les Echos Conférences - PwC, le Code de commerce ne le précise pas. En conséquence, pour certains biens acquis au moyen de paiements échelonnés dans le temps, il serait possible de retenir comme coût d'entrée du bien la valeur des paiements actualisés (position retenue pour la première fois en règles françaises dans le cadre des licences UMTS, voir avis CU CNC n° 2002-B du 9 janvier 2002 ; voir n° 1638-1).

2. Nominalisme et inflation En période d'**inflation,** ce principe a été très souvent critiqué par de nombreux auteurs qui ont fait remarquer que les changements survenus dans le pouvoir d'achat de la monnaie, dus aux variations du niveau général des prix des biens et services, réduisaient la fiabilité de la monnaie comme unité de mesure.

3. Nominalisme et valeur de marché Les réflexions comptables sur les instruments financiers ont mis en évidence que, dans certains cas, il pouvait être plus approprié de se référer à la **valeur de marché** et non au coût historique. Sur les travaux en cours à l'ANC sur la comptabilisation des instruments financiers, voir n° 5875.

4. 4e Directive et juste valeur Sur le plan européen, afin d'être compatible avec les normes IFRS, la 4e directive a été spécifiquement modifiée afin de permettre l'application de la juste valeur par tous les Etats membres. Cette option n'a cependant pas été retenue par la France.

Principe de prudence

264

Selon le PCG (art. 120-3), la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entreprise.
Le principe de prudence est désormais déconnecté dans son énoncé des obligations de régularité et de sincérité et de la notion d'image fidèle. Enoncé en tant que principe autonome, il n'en reste pas moins l'un des piliers de l'évaluation comptable (avec notamment le principe de continuité de l'activité). Il doit être appliqué de façon à ne pas transférer sur des exercices futurs des incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entreprise. Cette **approche** correspond mieux à la réalité des affaires et à la perception **moderne** de ce principe afin d'éviter la publication de comptes caractérisés, soit par des provisions excessives garantissant des résultats futurs, soit à l'inverse par l'absence de provisions ou d'informations relatives à des opérations importantes et significatives.
Le Code de commerce et le PCG précisent certaines applications de ce principe :

- même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires (C. com. art. L 123-20, al. 2 et PCG, art. 311-5 et 312-2) ;

- il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes (C. com. art. L 123-20, al. 3 et PCG, art. 313-5) ;

- seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels (C. com. art. L 123-21 et PCG, art. 313-2) ;

- si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non (C. com. art. L 123-18, al. 2 et PCG, art. 322-2) ;

- la plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée (C. com. art. L 123-18, al. 4 et PCG, art. 322-2).

Il en résulte un traitement comptable différent des charges et des produits : un **produit** ne doit être comptabilisé que s'il est **réalisé,** alors qu'une **charge** doit être prise en compte dès lors que sa réalisation est **probable** voire éventuelle. De même, toutes les moins-values qui apparaissent à la clôture d'un exercice doivent être constatées ; en revanche, les plus-values non encore réalisées ne sont pas comptabilisées ; elles ne seront prises en considération qu'au moment où les biens correspondants sortiront de l'actif.

Il ne faut toutefois pas confondre prudence et excès de prudence. Ainsi :
- les traitements comptables **« prudents à l'excès »** ont été **critiqués par l'AMF** (Rapport COB 1995) car ils donnent une image flatteuse des résultats des exercices futurs et peuvent défavoriser les actionnaires actuels par rapport aux futurs.

En outre, les règles privilégient dans certains cas la qualité et la comparaison de l'information financière au principe de prudence. Tel est le cas :

- des provisions, dont les conditions de constitution sont encadrées (voir n° 2577-1 s.) ;

- des instruments financiers, pour lesquels la valeur de marché est de plus en plus préconisée (voir n° 263).

Principe de fixité (ou de permanence des méthodes)

265

L'article C. com. L 123-17 précise que : **« A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant,** personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes ». Allant plus loin que l'article C. com. L 123-17, le PCG (art. 120-4 et 130-5) a repris les points majeurs de l'avis CNC n° 97-06 de juin 1997 en matière de dérogation au principe de permanence des méthodes, c'est-à-dire la **recherche d'une meilleure information** :

- soit, à la suite d'un changement exceptionnel dans la situation de l'entreprise ;

- soit, par la simple adoption d'une méthode préférentielle qui conduit, par définition, à une meilleure information ; ce choix devient alors définitif car un retour à la méthode précédente impliquerait une régression dans la qualité de l'information financière produite.

Sur les modalités d'application de ce principe, notamment les distinctions entre changements comptables et changements fiscaux, entre changements de méthodes et de réglementation, entre changements et erreurs, voir n° 362 s. Sur la liste des méthodes préférentielles, voir n° 361-2.

Fiscalement, Ce principe de permanence des méthodes n'existe pas, la comparabilité des résultats d'un exercice à l'autre n'étant pas recherchée. Ainsi, de nombreuses options fiscales sont annuelles (ex. : régime des sociétés mères, voir n° 1861). Cette liberté de changement d'option fiscale trouve toutefois mécaniquement ses limites lorsque l'option fiscale est adossée à une option comptable. Dans ce cas, le principe de permanence des méthodes s'applique de facto sur le plan fiscal (ex. : frais d'acquisition d'immobilisations, voir n° 1404-3, frais de développement, voir n° 1643).

Principe d'importance relative (dit de matérialité)

266

La notion d'importance relative a été introduite dans le PCG en 1999 (art. 120-2). En effet, désormais, la régularité et la sincérité s'apprécient par rapport à la traduction de la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés (voir n° 351 s.). A notre avis, par « événements enregistrés » il faut comprendre tous les événements susceptibles d'influencer les comptes de l'exercice, que ce soit le bilan, le compte de résultat ou l'annexe.

Le principe d'importance relative n'est pas défini de manière explicite dans la réglementation française. Ce principe est proche du concept « d'**importance significative** » qui gouverne dans le PCG les informations à fournir dans l'annexe, mais celui-ci non plus n'a pas donné lieu à une définition précise (voir toutefois développements n° 368-2). Ce principe d'importance relative est introduit dans une proposition de directive comptable unique d'octobre 2011 destinée à remplacer les 4e et 7e directives relatives aux comptes individuels et aux comptes consolidés. Pour plus de détails, voir n° 5837.

Principe de non-compensation

267

« Les éléments d'actif et de passif doivent être **évalués séparément.** Aucune **compensation** ne peut être opérée **entre les postes** d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat » (C. com. art. L 123-19 et PCG, art. 130-2 et 130-3).

Par **postes,** il faut comprendre les lignes du bilan et du compte de résultat.

Le PCG (art. 410-5) ajoute que toute **compensation** est interdite **entre les comptes,** sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur. Ceci nous paraît être le cas, par exemple, pour le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » qui vient en diminution des achats dans le plan comptable. En revanche, il ne peut être effectué de compensation entre deux

éléments comptables concernant un même tiers (exemples : créance sur un client et dette à l'égard du même client, TVA déductible et TVA collectée par l'entreprise) ou entre deux opérations distinctes concernant le même élément (exemples : valeur d'origine d'une immobilisation et subvention d'équipement la concernant, valeur d'origine d'un bien et dépréciation le concernant, non-compensation entre plus-values et moins-values) (Bull. CNC n° 29, janvier 1977, p. 17). De même, il ne peut être effectué de compensation entre une provision pour risques et charges et un produit à recevoir lié à la dépense, telle une indemnité d'assurance ou une créance correspondant à un recours exercé contre un tiers (PCG, art. 323-8).
Selon le Comité de contact de la 4[e] directive européenne interprétant l'article C. com. L 123-19 issu de l'article 7 de la 4[e] directive européenne (Bull. CNC n° 67, 2[e] trimestre 1986, p. 8) :

- le principe de non-compensation ne vise pas le mécanisme de compensation légale, voir n° 511 ;

- il n'y a pas d'exception à ce principe dans la structure du bilan ou du compte de résultat ;

- toutefois, le principe d'image fidèle requiert de ne présenter, dans certains cas, que le résultat final d'une opération complexe, lorsque les résultats intermédiaires sont, du point de vue économique, sans importance par rapport au résultat financier envisagé ;

- en revanche, la justification d'une compensation par la seule appartenance à un groupe de sociétés ne constitue pas une raison suffisante pour déroger à ce principe.

Ce principe peut s'avérer d'application délicate lorsqu'il s'agit de traduire des opérations complexes.

Fiscalement, Ce principe de non-compensation est également applicable (hors compensation légale, voir n° 511).

Principe de bonne information

268

Au-delà de la conformité aux règles et aux principes, le problème essentiel est d'apporter aux différents utilisateurs des documents financiers, une information satisfaisante, c'est-à-dire une information suffisante et significative pour les comprendre. Ce principe correspond à l'idée de **« sincérité objective »** proche de la notion anglo-saxonne de **« fairness ».** Il souligne l'importance qui s'attache aux informations financières figurant dans les notes annexes ou les rapports de la direction par exemple. A cet égard, la publicité des méthodes comptables utilisées par l'entreprise est l'un des éléments de cette bonne information.

L'énoncé des conditions à remplir pour satisfaire à l'obligation de sincérité (voir PCG 82 p. I.5) : « les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations » désigné comme « principe de bonne information » n'a pas été considéré comme étant d'essence normative et n'a par conséquent pas été repris dans le PCG.

Désormais, ce principe est inclus dans les notions plus larges de sincérité et d'image fidèle (voir n° 351 s.).

Principe de prééminence de la réalité sur l'apparence

269

Dans le cas de certaines transactions, il existe des difficultés pour résoudre des problèmes comptables d'application, les uns voulant traduire l'opération juridique, les autres la réalité financière. La résolution de ces difficultés doit être effectuée dans le respect du principe de prééminence de la réalité sur l'apparence.
Ce principe n'est **pas formulé,** en tant que tel, **en France** pour les **comptes individuels.** Il a cependant déjà été mis en avant :

- pour certaines opérations complexes comme « in-substance defeasance » (voir n° 2218-5) ou les « Autres fonds propres » (voir n° 3163) ;

- pour déterminer la date de comptabilisation des actifs, non plus à la date du transfert de propriété, mais à la date du transfert de contrôle (voir n° 1320 s.).

Fiscalement, Il en est de même, bien que le Conseil d'Etat privilégie de plus en plus fréquemment une approche économique au détriment de la traditionnelle approche juridique (voir par exemple sur la prise en compte de loyers inégaux n° 586, ou sur le calcul des plus ou moins-values de cession de titres suite à un coup d'accordéon n° 1920-2).

En revanche, **dans les comptes consolidés,** il est intégré dans certains articles de la réglementation concernant notamment les comptes consolidés (C. com. art. L 233-16 ou art. R 233-10) et figure explicitement dans le Règlement CRC n° 99-02 (§

300, al. 1), comme un des principes généraux permettant de tenir compte des caractéristiques propres à la consolidation et aux objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés.

Dans l'introduction de son Livre blanc « 50 propositions pour améliorer les comptes consolidés », la profession comptable souligne que « ce principe lorsqu'il est évoqué, est généralement interprété à tort comme la prééminence de l'économique sur le juridique. En fait, au-delà de la qualification juridique apparente des opérations (trop souvent liée à un simple formalisme), une véritable analyse de la substance de la transaction conduirait souvent à la même lecture en termes de réalité économique et de réalité juridique et, par voie de conséquence, au traitement comptable approprié. Le concept anglo-saxon de « substance over form » pourrait donc être utilement transposé et intégré aux principes français. »

En pratique également, l'AMF elle-même l'applique ; mais c'est un principe à manier avec prudence sur certaines opérations de sorties de bilan.

Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

270

« Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent » (C. com. art. L 123-19, al. 3 et PCG, art. 130-2).
Le PCG précise qu'il s'agit du bilan de clôture avant répartition.

Pour aboutir à cette correspondance, le PCG 82 (p. II.62) demandait, le cas échéant, l'établissement d'un tableau de passage en cas de modifications dans la structure des postes du bilan d'ouverture.

Depuis l'interprétation de l'avis CNC n° 97-06 relatif aux changements comptables intégré dans le PCG, ce principe n'est plus un obstacle à l'imputation directe sur les capitaux propres des incidences des changements de méthode comptable (PCG, art. 314-1), une écriture comptabilisée dès l'ouverture de l'exercice ne modifiant nullement les comptes de l'exercice précédent ni le bilan d'ouverture (voir n° 364-2). Il en est de même des corrections d'erreurs lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres (PCG, art. 314-3). Voir n° 364 s. et 2395.

Fiscalement, Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique qu'aux exercices prescrits et au premier exercice non prescrit (le bilan d'ouverture du 1er exercice non prescrit correspondant au bilan de clotûre du dernier exercice prescrit, voir n° 2395). Au-delà, à la différence de la comptabilité, les bilans peuvent être modifiés par l'Administration (dans le cadre d'un contrôle fiscal) ou le contribuable (sur réclamation).

Section 5 Compléments pratiques

I. Règles comptables françaises

A. Textes des règles comptables applicables aux comptes annuels

280

Les règles comptables applicables aux comptes annuels figurent dans deux textes :

- le Code de commerce (articles L 123-12 à L 123-28), voir n° 280-1, et sa partie réglementaire correspondant (notamment) à l'intégration du décret du 29 novembre 1983 par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, voir n° 201 ;

- le PCG, voir n° 280-3.

Les **textes intégraux** du Code de commerce et de la partie réglementaire correspondant à l'intégration du décret du 29 novembre 1983 sont fournis ci-après.

Le texte du PCG à jour des derniers règlements du CRC figure dans le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre) (voir présentation n° 227).

Code de commerce : articles L 123-12 à L 123-28

280-1

Ils proviennent de la **loi n° 83-353 du 30 avril 1983** (relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la 4e directive adoptée par le Conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978). Ils ont été recodifiés dans le Code de commerce par l'ordonnance n° 2000-912 du 18 septembre 2000 (auparavant ils figuraient aux articles 8 à 17-4 de l'ancien Code de commerce).
Ces articles ont été **modifiés et complétés** par :

- la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 (loi de finances pour 1985),
- la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 (relative aux comptes consolidés),
- la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 (relative au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises),
- la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985,
- la loi n° 89-1008 du 31 décembre 1989,
- la loi n° 94-126 du 11 février 1994,
- la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998,
- la loi n° 2003-7 du 3 janvier 2003,
- la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005,
- la loi n° 2008-776 du 4 août 2008,
- l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009,
- la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011.

Remarque
Références au Code de commerce : dans le Mémento Comptable la **référence** à ces dispositions est présentée de la manière suivante : **C. com. art. L xxx.**

Section 1 Des obligations comptables applicables à tous les commerçants

Art. L 123-12 Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.
Elle doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise.
Elle doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.
Art. L 123-13 Le bilan décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'entreprise, et fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres.
Le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement. Il fait apparaître, par différence après déduction des amortissements et des provisions, le bénéfice ou la perte de l'exercice. Les produits et les charges, classés par catégorie, doivent être présentés soit sous forme de tableaux, soit sous forme de liste.
Le montant des engagements de l'entreprise en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements.
L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.
Art. L 123-14 Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.
Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle mentionnée au présent article, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.
Si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat, il doit y être dérogé. Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.
Art. L 123-15 Le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent comprendre autant de rubriques et de postes qu'il est nécessaire pour

donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.
Les éléments composant les capitaux propres sont fixés par décret. Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que les mentions à inclure dans l'annexe sont fixés par un règlement de l'Autorité des normes comptables.
Art. L 123-16 Les commerçants, personnes physiques ou morales, peuvent, dans des conditions fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels lorsqu'ils ne dépassent pas à la clôture de l'exercice des chiffres fixés par décret pour deux des critères suivants : le total de leur bilan, le montant net de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice. Ils perdent cette faculté lorsque cette condition n'est pas remplie pendant deux exercices successifs.
Art. L 123-16-1 Les personnes morales mentionnées à l'article L 123-16 et placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent présenter une annexe établie selon un modèle abrégé fixé par un règlement de l'Autorité des normes comptables.
Art. L 123-17 A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.
Art. L 123-18 A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.
Pour les éléments d'actif immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non.
Les biens fongibles sont évalués soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.
La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ne peut être utilisé à compenser les pertes ; il est inscrit distinctement au passif du bilan.
Art. L 123-19 Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément.
Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat.
Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.
Art. L 123-20 Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence. Pour leur établissement, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités.
Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires.
Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.
Art. L 123-21 Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. Peut être inscrit, après inventaire, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée et acceptée par le cocontractant lorsque sa réalisation est certaine et qu'il est possible, au moyen de documents comptables prévisionnels, d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération.
Art. L 123-22 Les documents comptables sont établis en euros et en langue française.
Les documents comptables et les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.
Les documents comptables relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.
Art. L 123-23 La comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce.
Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit.
La communication des documents comptables ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de société et en cas de redressement ou de liquidation judiciaires.
Art. L 123-24 Tout commerçant est tenu de se faire ouvrir un compte dans un établissement de crédit ou dans un bureau de chèques postaux.

Section 2 Des obligations comptables applicables à certains commerçants

Art. L 123-25 Par dérogation aux dispositions des premier et troisième alinéas de l'article L 123-12, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice et ne pas établir d'annexe.
Par dérogation aux dispositions du premier alinéa de l'article L 123-12, les personnes morales ayant la qualité de commerçant, à l'exception de celles contrôlées par une société qui établit des comptes en application de l'article L 233-16, placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition, peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice.
Art. L 123-26 Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L 123-13, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent inscrire au compte de résultat, en fonction de leur date de paiement, les charges dont la périodicité n'excède pas un an, à l'exclusion des achats.
Art. L 123-27 Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L 123-18, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent procéder à une évaluation simplifiée des stocks et des productions en cours, selon une méthode fixée par règlement de l'Autorité des normes comptables.
Art. L 123-28 Par dérogation aux dispositions des articles L 123-12 à L 123-23, les personnes physiques bénéficiant du régime défini à l'article 50-0 du Code général des impôts peuvent ne pas établir de comptes annuels. Elles tiennent un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes qu'elles perçoivent au titre de leur activité professionnelle. Elles tiennent également, lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats. Un décret fixe les conditions dans lesquelles ce livre et ce registre sont tenus.

Intégration du décret du 29 novembre 1983 dans la partie réglementaire du Code de commerce

(dispositions prises en application des articles L 123-12 à L 123-28 du Code de commerce)

280-2

Le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 (pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés) a été **intégré** (à droit constant) **dans la partie réglementaire du Code de commerce** par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, voir n° 201.

Remarque
Dans le Mémento Comptable, la **référence** à ces dispositions réglementaires est présentée de la manière suivante : **C. com. art. R xxx** ou **D xxx** (selon que la disposition réglementaire est issue d'un décret en Conseil d'Etat ou d'un décret simple).

Art. R 123-172 Un document décrivant les procédures et l'organisation comptables est établi par le commerçant dès lors que le document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles.
Ce document est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels il se rapporte.
Art. R 123-173 Tout commerçant tient obligatoirement un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire.
Le livre-journal et le livre d'inventaire peuvent, à la demande du commerçant, être cotés et paraphés dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du tribunal dans le ressort duquel le commerçant est immatriculé. Chaque livre reçoit un numéro d'identification répertorié par le greffier sur un registre spécial.
Des documents sous forme électronique peuvent tenir lieu de livre-journal et de livre d'inventaire ; dans ce cas, ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.
Art. R 123-174 Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés opération par opération et jour par jour pour le livre-journal.
Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.
Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.
Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini au document mentionné à l'article R 123-172.
Art. R 123-175 Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre et ventilées selon le plan comptable.
Art. R 123-176 Le livre-journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins du commerce l'exigent.
Les écritures portées sur les journaux et les livres auxiliaires sont centralisées une fois par mois au moins sur le livre-journal et le grand livre.
Art. R 123-177 L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire.
Les données d'inventaire sont regroupées sur le livre d'inventaire et distinguées selon la nature et le mode d'évaluation des éléments qu'elles représentent. Le livre d'inventaire est suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan.
Les comptes annuels sont transcrits chaque année sur le livre d'inventaire, sauf lorsqu'ils sont publiés en annexe au registre du commerce et des sociétés conformément à l'article R 123-111.
Art. R 123-178 Pour l'application de l'article L 123-18 :

1° Le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien ;

2° Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production : les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent la période de fabrication. En ce qui concerne les éléments de l'actif circulant tel qu'il est défini au 2° de l'article R 123-182, cette faculté est limitée à ceux dont le cycle de production dépasse nécessairement la durée de l'exercice ; la justification et le montant de ces inclusions figurent à l'annexe ;

3° La valeur vénale d'un bien acquis à titre gratuit correspond au prix qui aurait été acquitté dans des conditions normales de marché ;

4° La valeur actuelle est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise ;

5° La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle ; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Art. R 123-179 La dépréciation d'une immobilisation est, sous réserve des dispositions du deuxième alinéa, constatée par l'amortissement. Celui-ci consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement.
Un règlement de l'Autorité des normes comptables peut toutefois prévoir des modalités d'amortissement différentes pour ceux des commerçants qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères fixés par le 2° de l'article R 123-200.
Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution.

L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.
Les amortissements et les dépréciations sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants.
Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.
Les dépréciations et provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister. Il ne peut en être de même pour les amortissements que dans des cas exceptionnels exposés dans l'annexe.
Art. R 123-180 Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que la liste des informations contenues dans l'annexe peuvent être adaptés par secteurs d'activité après avis de l'Autorité des normes comptables.
Les comptes annuels peuvent être présentés en négligeant les centimes.
Art. R 123-181 Les éléments du patrimoine de l'entreprise sont classés à l'actif et au passif du bilan suivant leur destination et leur provenance. Les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise constituent l'actif immobilisé. Lorsqu'un élément d'actif ou de passif relève de plusieurs postes du bilan, mention est faite dans l'annexe des postes dans lesquels il ne figure pas.
Art. R 123-182 L'actif du bilan fait apparaître successivement les éléments suivants :

1° Au titre de l'actif immobilisé : les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières ;

2° Au titre de l'actif circulant : les stocks et en-cours, les avances et acomptes versés sur commandes, les créances, les valeurs mobilières de placement et les disponibilités ;

3° Les comptes de régularisation ;

4° Les primes de remboursement des obligations et les écarts de conversion.
La contrepartie du capital souscrit non appelé figure distinctement comme premier poste de l'actif.

Art. R 123-183 Les postes de l'actif distinguent notamment :

1° Parmi les immobilisations incorporelles : les frais d'établissement, les frais de recherche et de développement, les concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires, le fonds commercial ainsi que les avances et acomptes ;

2° Parmi les immobilisations corporelles : les terrains, les constructions, les installations techniques, matériels et outillages, les avances et acomptes ainsi que les immobilisations corporelles en cours ;

3° Parmi les immobilisations financières : les participations, les créances rattachées à des participations, les autres titres immobilisés et les prêts ;

4° Parmi les stocks et en-cours : les matières premières et autres approvisionnements, les en-cours de production, les produits intermédiaires et finis ainsi que les marchandises ;

5° Parmi les créances : les créances clients, le capital souscrit, appelé et non versé ;

6° Parmi les valeurs mobilières de placement : les actions que la société a émises et dont elle est propriétaire.

Art. R 123-184 Constituent des participations les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice.
Art. R 123-185 Le montant des primes de remboursement d'emprunts est porté à l'actif du bilan au poste à intitulé correspondant. Il est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt selon des modalités indiquées à l'annexe. Les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursée ne peuvent en aucun cas y être maintenues.
Art. R 123-186 Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminées peuvent figurer à l'actif du bilan au poste « frais d'établissement ».
Les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan, au poste correspondant, à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale.
Les éléments acquis du fonds de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan sont inscrits au poste « fonds commercial ».
Les éléments constitutifs des postes ci-dessus mentionnés sont commentés à l'annexe.
Art. R 123-187 Les frais d'établissement ainsi que les frais de recherche appliquée et de développement sont amortis selon un plan et dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs : il en est justifié à l'annexe.
Tant que ces postes ne sont pas apurés, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis.
Art. R 123-188 Les frais d'exploration minière assimilés à des frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan sous ce poste. Le point de départ du plan d'amortissement correspondant peut être différé jusqu'au terme des recherches sous réserve de l'application éventuelle des dispositions de l'article R 123-179. Dans ce cas, par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article R 123-187, une société filiale au sens de l'article L 233-1 peut procéder à une distribution anticipée de dividendes si la société mère gage cette distribution par la constitution des réserves nécessaires.
Art. R 123-189 Les charges comptabilisées pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur figurent à l'actif du bilan au poste « Comptes de régularisation ».
Les produits comptabilisés pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur figurent au passif du bilan au poste « Comptes de régularisation ».

Ces postes font l'objet d'une information explicative à l'annexe.
Les produits à recevoir et les charges à payer, rattachés aux postes de créances et de dettes, sont détaillés à l'annexe.
Art. R 123-190 Le passif du bilan fait apparaître successivement les éléments suivants : les capitaux propres, les autres fonds propres, les provisions, les dettes, les comptes de régularisation et les écarts de conversion.
Les postes du passif distinguent notamment :

1° Parmi les capitaux propres : le capital, les primes d'émission et primes assimilées, les écarts de réévaluation, le résultat de l'exercice, les subventions d'investissement et les provisions réglementées, ainsi que les réserves en isolant la réserve légale, les réserves statutaires ou contractuelles et les réserves réglementées ;

2° Parmi les autres fonds propres : le produit des émissions de titres participatifs, les avances conditionnées ;

3° Les provisions ;

4° Parmi les dettes : les emprunts obligataires convertibles, les autres emprunts obligataires, les emprunts et dettes auprès des établissements de crédit, les emprunts et dettes financiers divers, les avances et acomptes reçus sur commandes en cours, les dettes fournisseurs, les dettes fiscales et sociales ainsi que les dettes sur immobilisation.

Art. R 123-191 Les capitaux propres correspondent à la somme algébrique des apports, des écarts de réévaluation, des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue, des pertes, des subventions d'investissement et des provisions réglementées.
Art. R 123-192 Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître par différence les éléments du résultat courant et le résultat exceptionnel dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise.
Art. R 123-193 Le compte de résultat fait apparaître successivement, outre les variations de stocks :

1° Au titre des charges : les charges d'exploitation, les charges financières, les charges exceptionnelles ainsi que la participation des salariés aux fruits de l'expansion et l'impôt sur le bénéfice ; les postes de charges distinguent notamment :

a) Au titre des charges d'exploitation : les achats de marchandises, les achats de matières premières et autres approvisionnements, les autres achats et charges externes, les impôts, taxes et versements assimilés, à l'exception de l'impôt sur le bénéfice, les rémunérations du personnel et des dirigeants, les charges sociales, les dotations aux amortissements et aux dépréciations et les dotations aux provisions qui se rapportent à l'exploitation ;

b) Au titre des charges financières : les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions relatives aux éléments financiers, les intérêts et charges assimilées, les différences négatives de change et les moins-values de cession de valeurs mobilières de placement ;

c) Parmi les charges exceptionnelles, celles afférentes aux opérations de toute nature présentant ce caractère, qu'il s'agisse d'opérations de gestion, d'opérations en capital, d'amortissements, de dépréciations ou de provisions ;

2° Au titre des produits : les produits d'exploitation, les produits financiers et les produits exceptionnels ; les postes de produits permettent de distinguer notamment :

a) Au titre des produits d'exploitation : les ventes de marchandises et la production vendue de biens et de services, le montant net du chiffre d'affaires, la production immobilisée, les subventions d'exploitation et les reprises sur dépréciations et provisions qui se rapportent à l'exploitation ;

b) Au titre des produits financiers : les produits des participations, les produits des autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé, les autres intérêts et produits assimilés, les reprises sur provisions et dépréciations relatives aux éléments financiers, les différences positives de change et les plus-values de cessions de valeurs mobilières de placement ;

c) Parmi les produits exceptionnels, ceux afférents aux opérations de toute nature présentant ce caractère, qu'il s'agisse d'opérations de gestion, d'opérations en capital ou de dépréciations et de provisions ;

3° Le résultat de l'exercice.

Art. R 123-194 Le compte de résultat de l'exercice présenté sous forme de liste conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L 123-13 permet également de dégager successivement le résultat d'exploitation, le résultat financier, le résultat courant avant impôt et le résultat exceptionnel.
Art. R 123-195 Outre les informations obligatoires prévues aux articles L 123-13 à L 123-21, L 232-1 à L 232-23, R 123-179 à R 123-189 du présent code et à l'article R 313-14 du Code monétaire et financier, l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière et sur le résultat de l'entreprise.
Art. R 123-196 Les informations prévues à l'article R 123-195 portent notamment sur les points suivants :

1° Les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat ;

2° Les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions, leur montant par catégories en distinguant ceux qui ont été pratiqués pour l'application de la législation fiscale ;

3° Les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice à l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat, et les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison ;

4° Les mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé ;

5° La nature, le montant et le traitement comptable des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments exprimés en monnaie étrangère ;

6° Les méthodes utilisées, en cas de réévaluation, pour le calcul des valeurs retenues, la liste des postes concernés au bilan et au compte de résultat et les montants correspondants, le traitement fiscal de l'écart de réévaluation, les mouvements ayant affecté pendant l'exercice les postes de passif concernés ;

7° Les créances et les dettes classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part, les créances à un an au plus et, d'autre part, les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans ;

8° L'indication pour chacun des postes relatifs aux dettes de celles garanties par des sûretés réelles ;

9° Le montant des engagements financiers classés par catégories, en distinguant ceux qui concernent les dirigeants, les filiales, les participations et les autres entreprises liées ; une entreprise est considérée comme liée à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable.

Art. R 123-197 Les personnes morales mentionnent en outre dans l'annexe :

1° Pour chaque poste du bilan concernant les éléments fongibles de l'actif circulant, l'indication de la différence entre l'évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix du marché connus à la clôture des comptes ;

2° La liste des filiales et participations, telles qu'elles sont prévues aux articles L 233-1 et L 233-2, avec l'indication pour chacune d'elles de la part de capital détenue directement ou par prête-nom, du montant des capitaux propres et du résultat du dernier exercice clos ; les titres d'une société émettrice représentant moins de 1 % du capital social d'une société détentrice peuvent être regroupés ; si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet des informations figurant sur la liste ;

3° Le nombre et la valeur nominale des actions, parts sociales et autres titres composant le capital social, regroupés par catégorie selon les droits qu'ils confèrent, avec l'indication de ceux qui ont été créés ou remboursés pendant l'exercice ;

4° Les parts bénéficiaires avec l'indication de leur nombre, de leur valeur et des droits qu'elles confèrent ;

5° L'identité de toute société établissant des comptes consolidés dans lesquels les comptes annuels de la société concernée sont inclus suivant la méthode de l'intégration globale ;

6° L'indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant les entreprises liées ;

7° Le montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées en distinguant, d'une part, ceux qui ont fait l'objet de provisions et, d'autre part, ceux qui ont été contractés au profit de dirigeants ;

8° Le montant des avances et des crédits alloués aux dirigeants sociaux avec l'indication des conditions consenties et des remboursements effectués pendant l'exercice ;

9° La nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, à condition que les risques ou les avantages résultant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulgation de ces risques ou avantages est nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société. Un règlement de l'Autorité des normes comptables en fixe les modalités.

Art. R 123-197-1 Les sociétés anonymes qui adoptent une présentation simplifiée en application de l'article L 123-16 mentionnent dans l'annexe la liste des transactions effectuées entre, d'une part, la société et ses principaux actionnaires et, d'autre part, la société et les membres de ses organes d'administration et de surveillance, si ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché. Les modalités d'élaboration de cette liste sont précisées par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

Art. R 123-198 Les personnes morales ne pouvant adopter une présentation simplifiée de leurs comptes dans les conditions de l'article L 123-16 et R 123-200 à R 123-202 font également figurer dans l'annexe :

1° Le montant des rémunérations allouées au titre de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance à raison de leurs fonctions : ces informations sont données de façon globale pour chaque catégorie ; elles peuvent ne pas être fournies lorsqu'elles permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes ;

2° Les obligations convertibles, échangeables en titres similaires avec l'indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et des droits qu'ils confèrent ;

3° La ventilation de l'impôt entre la partie imputable aux éléments exceptionnels du résultat et la partie imputable aux autres éléments, avec l'indication de la méthode utilisée ;

4° La ventilation du montant net du chiffre d'affaires par secteur d'activité et par marché géographique ; si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet de cette information ;

5° La ventilation par catégorie de l'effectif moyen, salarié d'une part et mis à disposition de l'entreprise pendant l'exercice d'autre part ; l'effectif employé à temps partiel ou pour une durée inférieure à l'exercice est pris en compte en proportion du temps de travail effectif, par référence à la durée conventionnelle ou légale du travail ;

6° L'indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application des dispositions fiscales énoncées au point 2 ci-dessus et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres ;

7° L'indication des accroissements et des allégements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle ;

8° Les éléments constitutifs du poste « frais d'établissement » énoncé au premier alinéa de l'article R 123-186 ;

9° Le montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au II de l'article L 822-11. Ces informations ne sont pas fournies si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation et si l'annexe des comptes consolidés les mentionne ;

10° L'impact financier des opérations mentionnées au 9° de l'article R 123-197 ;

11° La liste des transactions, au sens de l'article R 123-199-1, effectuées par la société avec des parties liées lorsque ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché. Cette information n'est pas requise pour les transactions effectuées par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ou entre ses filiales détenues en totalité. Les modalités d'élaboration de cette liste sont précisées par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

Art. R 123-199 Les éléments chiffrés de l'annexe sont, sauf exception dûment justifiée, déterminés selon les mêmes principes et les mêmes méthodes que pour l'établissement du bilan et du compte de résultat.
Ils concernent l'ensemble des activités de l'entreprise quel que soit le lieu de leur exercice. Ils sont vérifiables par rapprochement avec des documents justificatifs.
Les éléments chiffrés qui figurent déjà au bilan ou au compte de résultat peuvent être omis dans l'annexe.
Art. R 123-199-1 Les mots : « partie liée » et « transactions entre parties liées » ont le même sens que celui défini par les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004, notamment la partie de son annexe IAS 24 intitulée « objet des informations relatives aux parties liées », ainsi que par tout règlement communautaire qui viendrait le modifier.
Art. R 123-200 Pour l'application de l'article L 123-16 relatif à l'adoption d'une présentation simplifiée des comptes annuels :

1° En ce qui concerne le bilan et le compte de résultat établis par les personnes physiques et personnes morales ayant la qualité de commerçant, le total du bilan est fixé à 267 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 534 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à 10 ;

2° En ce qui concerne l'annexe établie par les personnes morales ayant la qualité de commerçant, le total du bilan est fixé à 3 650 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 7 300 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à 50.
Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.
Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.
Le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée.

Art. R 123-201 Le bilan simplifié prévu à l'article L 123-16 fait apparaître successivement les éléments suivants :

1° Au titre de l'actif immobilisé : les immobilisations incorporelles en distinguant le fonds commercial, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières ;

2° Au titre de l'actif circulant : les stocks et en-cours, les avances et acomptes versés sur commandes, les créances en distinguant les clients, les valeurs mobilières de placement et les disponibilités ;

3° Les charges constatées d'avance ;

4° Les capitaux propres détaillés comme il est indiqué à l'article R 123-190, à l'exception des réserves qui peuvent être regroupées ;

5° Les provisions ;

6° Les dettes en distinguant : les emprunts et dettes assimilées, les avances et acomptes sur commandes en cours et les fournisseurs ;

7° Les produits constatés d'avance.

Art. R 123-202 Le compte de résultat simplifié prévu à l'article L 123-16 fait apparaître successivement, outre les variations de stocks, les éléments suivants :

1° Les charges d'exploitation en distinguant les achats, les autres charges externes, les impôts, taxes et versements assimilés, à l'exception de l'impôt sur le bénéfice, les rémunérations du personnel et des dirigeants, les charges sociales ainsi que les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions qui se rapportent à l'exploitation ;

2° Les charges financières ;

3° Les charges exceptionnelles ;

4° L'impôt sur le bénéfice ;

5° Les produits d'exploitation en distinguant les ventes de marchandises, la production vendue et les subventions d'exploitation ;

6° Les produits financiers ;

7° Les produits exceptionnels.

Art. R 123-203 Par dérogation à l'article R 123-174, les personnes mentionnées aux articles L 123-25 et L 123-28 peuvent procéder à l'enregistrement comptable des encaissements et des paiements en retenant la date de l'opération figurant sur le relevé qui leur est adressé par un établissement de crédit.
Art. R 123-204 Par dérogation à l'article R 123-176, les personnes mentionnées aux articles L 123-25 à L 123-27 et au 1° de l'article R 123-200 peuvent centraliser ces écritures tous les trois mois.
Art. R 123-205-1 Le livre mentionné à l'article L 123-28 distingue les règlements en espèces des autres règlements et indique les références des pièces justificatives.
Le registre mentionné à ce même article présente chronologiquement le détail des achats, en distinguant les règlements en espèces et en indiquant les références des pièces justificatives.
Art. R 123-207 Les personnes mentionnées aux articles L 123-25 à L 123-28 sont dispensées de produire les justificatifs des frais généraux accessoires lorsqu'une telle dispense est accordée en matière fiscale. Elles peuvent, en outre, enregistrer forfaitairement, selon un barème publié chaque année par l'administration fiscale, les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels.
Art. R 123-208 Par dérogation aux dispositions des 1° à 5° de l'article R 123-178, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A bis du Code général des impôts peuvent déterminer :

1° La valeur d'inventaire des biens en stocks en pratiquant sur le prix de vente de ces biens à la date du bilan un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entreprise sur chaque catégorie de biens ;

2° La valeur d'inventaire des travaux en cours en retenant le montant des acomptes réclamés avant facturation.

Règlement CRC n° 99-03 : Plan comptable général (PCG)

280-3

Tous les règlements et avis de l'ANC/CRC/CNC cités ci-après sont consultables sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr).

Le texte de base du PCG est constitué par le règlement CRC n° 99-03 (homologué par l'arrêté du 22 juin 1999, JO du 21 septembre 1999 p. 14107) pris sur avis du CNC n° 98-13 du 17 décembre 1998.
Ce règlement CRC n° 99-03, dont l'appellation en pratique est **PCG,** a été **modifié et complété** par :

- Règl. CRC n° 99-08 relatif au traitement comptable des contrats à long terme (arrêté du 20 décembre 1999, JO du 31) pris sur avis du CNC n° 99-10.

- Règl. CRC n° 99-09 relatif aux changements de méthodes comptables (arrêté du 20 décembre 1999, JO du 31) pris sur avis du CNC n° 99-10.

- Règl. CRC n° 2000-06 relatif aux passifs (arrêté du 17 janvier 2001, JO du 19) pris sur avis du CNC n° 2000-01.

- Règl. CRC n° 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs qui deviendra obligatoire à compter de 2005 (arrêté du 27 décembre 2002, JO du 31) pris sur avis du CNC n° 2002-07 et n° 2002-12.

- Règl. CRC n° 2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées (arrêté du 7 juin 2004, JO du 8) pris sur avis du CNC n° 2004-01.

- Règl. CRC n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs (arrêté du 24 décembre 2004, JO du 1er janvier 2005) pris sur avis du CNC n° 2004-15.

- Règl. CRC n° 2004-07 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à objectif sportif visées à l'art. 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 (relative à l'organisation et à la formation des activités physiques et sportives) (arrêté du 24 décembre 2004, JO du 1er janvier 2005), pris sur avis du CNC n° 2004-12.

- Règl. CRC n° 2004-08 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre (arrêté du 24 décembre 2004, JO du 1er janvier 2005), pris sur avis du Comité d'urgence du CNC n° 2004-C.

- Règl. CRC n° 2004-13 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif (arrêté du 24 décembre 2004, JO du 1er janvier 2005), pris sur avis du CNC n° 2004-18.

- Règl. CRC n° 2004-15 relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers (arrêté du 24 décembre 2004, JO du 1er janvier 2005) pris sur avis du CNC n° 2004-21.

- Règl. CRC n° 2005-09 portant diverses modifications au règlement CRC n° 99-03 et à l'article 15.1 du règlement CRC n° 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs (arrêté du 26 décembre 2005, JO du 3 janvier 2006) pris sur avis du Comité d'urgence n° 2005-C et n° 2005-D.

- Règl. CRC n° 2007-02 relatif à la comptabilisation de l'imposition forfaitaire annuelle (arrêté du 28 décembre 2007, JO du 30), pris sur avis du CNC n° 2006-05 du 31 mars 2006.

- Règl. CRC n° 2007-03 afférent à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation (arrêté du 28 décembre 2007, JO du 30), pris sur avis du CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006.

- Règl. CRC n° 2008-01 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie (arrêté du 11 décembre 2008, JO du 21), pris sur avis du CNC n° 2008-03 du 7 février 2008 (voir n° 4295 s.).

- Règl. CRC n° 2008-15 afférent au traitement comptable des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés (arrêté du 29 décembre 2008, JO du 30), pris sur avis du CNC n° 2008-17 du 6 novembre 2008.

- Règl. ANC n° 2010-02 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan (arrêté du 29 décembre 2010, JO du 31). Voir n° 2011 et 2670.

- Règl. ANC n° 2010-11 afférent au traitement comptable de la contribution économique territoriale (CET) (arrêté du 29 décembre 2010, JO du 31). Voir n° 872.

- Règl. ANC n° 2011-02 relatif au modèle abrégé d'annexe des comptes annuels (arrêté du 27 décembre 2011, JO du 30). Voir n° 3661-1 et 3685.

- Règl. ANC n° 2011-03 relatif à l'annexe des comptes annuels des fonds et sociétés mentionnés aux articles 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis du Code général des impôts (arrêté du 27 décembre 2011, JO du 30).

Les avis du CNC et du Comité d'urgence du CNC suivants ont été intégrés dans le règlement CRC n° 99-03 :
25. Amortissements dérogatoires (19/12/1984).
26. Comptabilisation de la créance résultant du report en arrière des déficits (26/02/1985).
27. Notion de chiffre d'affaires (27/03/1985).
28. Traitement dans la comptabilité des entreprises des ristournes perçues des coopératives (24/01/1986).
29. Comptabilisation des opérations réalisées sur le marché à terme d'instruments financiers (09/07/1986).
30. Règles comptables applicables aux sociétés de portefeuille (13/12/1987).
31. Traitement comptable des dépenses de logiciels (09/01 et 29/04/1987).
32. Comptabilisation des opérations de taux d'intérêt (10/07/1987).
34. Evaluation des titres par équivalence dans les comptes individuels (12/07/1988).
35. Traitement comptable des bons de souscription (17/11/1988).
36. Comptabilisation de l'opération d'« in-substance defeasance » (15/12/1988).
37. Règles applicables aux sociétés qui optent pour le régime de l'intégration fiscale (02/06/1989).
38. Traitement comptable des remises accordées à un débiteur par ses créanciers dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (26/10/1989).
40. Comptabilisation des ventes à réméré de titres (15/12/1989).
41. Traitement comptable du supplément d'impôt sur les sociétés dû sur les distributions (15/12/1989).
93-06. Comptabilisation de la TVA intracommunautaire (19/05/1993).
93-07. Comptabilisation de la créance sur le Trésor résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA (08/12/1993).
94-01. Traitement comptable des engagements financiers sur titre de capital (16/09/1994).
95-10. Traitement comptable de la contribution de 10 % (24/11/1995).
97-06. Changements comptables - Compléments sur les corrections d'erreurs (18/06/1997).

97-C. Majoration de l'impôt sur les sociétés (15/09/1997).
98-B. Certificat de valeur garantie : CVG (10/07/1998).
98-D. Traitement comptable des actions propres (17/12/1998).

Les avis du CNC ne sont pas tous, et en intégralité, intégrés dans le PCG. Ils constituent néanmoins une source importante d'interprétations des règlements CRC, pris à partir de ces avis (voir liste au n° 285 s.).
Règlements de l'ANC de caractère général ne modifiant néanmoins pas le PCG :

- Règl. ANC n° 2011-04 relatif au traitement comptable du dispositif prévu à l'article 1er de la loi n° 2011-894 (prime sur dividendes) (arrêté du 27 décembre 2011, JO du 30). Voir n° 905-3.

Le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre), reprend, outre le texte intégral du PCG, les avis CNC et CU CNC tout au long des articles du PCG, ce qui permet de lire les précisions directement sous la règle énoncée.

B. Textes des règles comptables applicables aux comptes consolidés

282

Tous les règlements et avis de l'ANC/CRC/CNC cités ci-après sont consultables sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr).

Les règles comptables applicables aux comptes consolidés figurent dans deux textes :

- le Code de commerce : articles L 233-16 à L 233-28 issus de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, et articles R 233-3 à R 233-16, issus du décret du 23 mars 1967 intégré dans la partie réglementaire du Code de commerce par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007,

- le règlement CRC n° 99-02 (arrêté du 22 juin 1999, JO du 31 juillet 1999, p. 11475 s.) pris sur avis du CNC n° 98-10 du 17 décembre 1998.

Ce règlement a été modifié et complété par :

- Règl. CRC n° 2000-07 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 99-02 (arrêté du 17 janvier 2001, JO du 19) pris sur avis du CNC n° 2000-12 et 2000-14 du 20 octobre 2000.

- Règl. CRC n° 2002-12 modifiant et complétant l'annexe au règlement CRC n° 99-02, relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques (section VI combinaison) (arrêté du 27 décembre 2002, JO du 31), pris sur avis du CNC n° 2002-13 du 22 octobre 2002.

- Règl. CRC n° 2004-03 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 425 du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, (arrêté du 7 juin 2004, JO du 8) pris sur avis du CNC n° 2004-05 du 25 mars 2004 et avis du CNC n° 2004-08 du 6 avril 2004.

- Règl. CRC n° 2004-14 relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, (arrêté du 24 décembre 2004, JO du 1er janvier 2005), pris sur avis du CNC n° 2004-21 du 27 octobre 2004.

- Règl. CRC n° 2005-10 du 3 novembre 2005 afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques (arrêté du 26 décembre 2005, JO du 3 janvier 2006) pris sur avis du CNC n° 2005-10.

- Règl. CRC n° 2008-03 du 3 avril 2008 afférent au traitement comptable des opérations de fiducie (arrêté du 11 décembre 2008, JO du 21), pris sur avis du CNC n° 2008-03 du 7 février 2008.

- Règl. CRC n° 2008-10 du 3 avril 2008 afférent à la présentation des informations pro forma (arrêté du 11 décembre 2008, JO du 21), pris sur avis du CNC n° 2008-06 du 6 mars 2008.

- Règl. ANC n° 2010-01 du 3 juin 2010 (homologué par l'arrêté du 26/07/2010, JO du 28/07/2010) relatif aux modalités de première application du règlement CRC n° 99-02 par les sociétés dont les instruments financiers sont transférés d'un marché réglementé (Euronext) vers un marché multilatéral de négociation (Alternext), voir n° 4631.

- Règl. ANC n° 2010-03 du 2 septembre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan (arrêté du 29 décembre 2010, JO du 31).

Remarque
Avis intégrés dans le Règlement n° 99-02 : les avis suivants ont été intégrés dans le règlement CRC n° 99-02 :

- Traitement comptable de l'écart d'acquisition (01/1990).

- 97-B. Traitements postérieurs à la première consolidation des variations constatées sur les valeurs attribuées aux éléments d'actif et de passif lors de l'entrée d'une filiale dans le groupe (11/07/1997).

Pour les avis du Comité d'urgence du CNC relatifs au règlement CRC n° 99-02, voir n° 285-3.

Pour le texte intégral de ces règles
voir le « Code Comptable »,
mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la
Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre)

Autres règlements de l'ANC relatifs aux comptes consolidés (mais ne modifiant pas le règlement 99-02) :
- Règl. ANC n° 2012-02 du 7 mars 2012 relatif à l'application de l'article L 233-24 du Code de commerce (passage des IFRS aux règles françaises pour les comptes consolidés des sociétés non cotées) - (en cours d'homologation à la date de mise à jour du présent ouvrage). Voir n° 4632.

C. Liste de l'ensemble des règlements de l'ANC (du CRC pour les règlements antérieurs à 2010)

284

Sur le processus d'élaboration et d'homologation des règlements de l'ANC, voir n° 211 et 218.
Avant 2010 et la création de l'ANC (voir n° 210), le Comité de la réglementation comptable était chargé d'élaborer, après avis du CNC, l'ensemble des règles comptables applicables aux entreprises tenues d'établir des documents comptables. Comme les règlements actuels de l'ANC, ceux du CRC devaient être homologués par arrêtés interministériels pour avoir force obligatoire.

Règlements de l'ANC homologués par arrêté (du CRC pour les règlements antérieurs à 2010)

284-1

I. Règlements de portée générale relatifs à l'établissement des comptes individuels
Voir n° 280-3

II. Règlements de portée générale relatifs à l'établissement des comptes consolidés
Voir n° 282

III. Règlements relatifs aux banques

Tous les règlements et avis de l'ANC/CRC/CNC cités ci-après sont consultables sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr).

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 99-04 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels annuels des établissements de crédit (arrêté du 14/12/1999, JO du 30)		Avis n° 98-05 du 23/06/1998
Règl. n° 99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du CRBF (arrêté du 20/12/1999, JO du 31)		Avis n° 99-06 du 23/09/1999
	Règl. n° 2000-08 modifiant et complétant l'annexe (arrêté du 17/01/2001, JO du 19)	Avis n° 2000-16 du 20/10/2000 et n° 2000-19 du 29/11/2000
	Règl. n° 2004-04 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 424 (arrêté du 7/06/2004, JO du 8)	Avis n° 2004-09 du 6/04/2004
	Règl. n° 2005-02 relatif aux règles de consolidation (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/01/2006)	Avis n° 2005-09 du 20/10/2005
	Règl. n° 2008-04 afférent au traitement comptable des opérations de fiducie (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)	Avis n° 2008-03 du 7/02/2008
	Règl. n° 2008-13 relatif à la présentation des informations pro forma (arrêté du 29/12/2008, JO du 30)	Avis n° 2008-18 du 4/12/2008
	Règl. n° 2009-09 afférent à l'actualisation du Règl. CRC n° 99-07 relatif aux comptes consolidés (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)	Avis n° 2009-20 du 3/12/2009
	Règl. n° 2010-05 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan (arrêté du 29/12/2010, JO du 31)	

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 2000-02 relatif à la comptabilisation des actions propres et évaluation et comptabilisation des titres à revenu variable détenus par les entreprises relevant du CRBF (arrêté du 10/11/2000, JO du 12 décembre)		Avis n° 2000-05 et 2000-09 du 29/05/2000
Règl. n° 2000-03 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises relevant du CRBF (arrêté du 10/11/2000, JO du 12 décembre)		Avis n° 2000-07 du 28/05/2000
	Règl. n° 2004-16 relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE (arrêté du 24/12/2004, JO du 1/01/2005)	Avis n° 2004-21 du 27/10/2004
	Règl. n° 2005-04 relatif aux documents de synthèse individuels (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/01/2006)	Avis n° 2005-07 du 21/06/2005 et n° 2005-09 du 20/10/2005
	Règl. n° 2007-05 afférent aux informations relatives aux actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation (arrêté du 28 décembre 2007, JO du 30)	Avis n° 2006-10 du 30/06/2006
	Règl. n° 2008-02 afférent aux informations relatives au traitement comptable des opérations de fiducie (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)	Avis n° 2008-03 du 7/02/2008
Règl. n° 2000-04 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises relevant du CRBF (arrêté du 10/11/2000, JO du 12 décembre)		Avis n° 2000-08 du 29/05/2000
	Règl. n° 2005-05 modifiant l'annexe du Règl. n° 2000-04 (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/01/2006)	Avis n° 2005-07 du 21/06/2005

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 2001-02 modifiant le règlement CRB n° 91-03 relatif à l'établissement et à la publication des situations trimestrielles et du tableau d'activité et de résultats semestriels individuels et consolidés des établissements de crédit		Avis n° 2001-04 du 26/06/2001
Règl. n° 2002-02 relatif au contrôle des entreprises d'investissement par un seul commissaire aux comptes (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-03 du 28/03/2002
Règl. n° 2002-03 relatif au traitement comptable du risque de crédit dans les entreprises relevant du CRBF (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-04 du 28/03/2002
	Règl. n° 2005-03 relatif au traitement comptable du risque de crédit (arrêté du 26/12/2005, JO du 3 janvier 2006)	Avis n° 2005-07 du 21/06/2005
	Règl. n° 2007-06 afférent au caractère douteux des découverts modifiant l'article 3 bis du règlement n° 2002-03 (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)	Avis n° 2006-16 du 21/12/2006
Règl. n° 2002-04 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises d'investissement (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-05 du 27/06/2002
	Règl. n° 2004-18 relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27/09/2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er janvier 2005)	Avis n° 2004-21 du 27/10/2004
	Règl. n° 2010-06 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan (arrêté du 29/12/2010, JO du 31)	
Règl. n° 2002-05 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises d'investissement (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)	Règl. n° 2010-07 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan (arrêté du 29/12/2010, JO du 31)	Avis n° 2002-06 du 27/06/2002

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 2003-06 relatif à l'enregistrement des opérations avec service de règlement/livraison différés portant sur des titres réalisées par les entreprises relevant du CRBF (arrêté du 22/12/2003)		Avis n° 2003-12 du 21/10/2003
Règl. n° 2004-13 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er /01/2005)		Avis n° 2004-18 du 27/12/2004
Règl. n° 2004-17 modifiant le règl. CRC n° 2000-05 relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er /01/2005)		Avis n° 2004-21 du 27/10/2004
Règl. n° 2005-01 relatif à la comptabilisation des opérations sur titres modifiant le règlement CRB n° 90-01 du 23 février 1990 (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/01/2006)		Avis n° 2005-09 du 20/10/2005
Règl. n° 2007-01 relatif à la comptabilisation des comptes et plans d'épargne-logement dans les établissements habilités à recevoir des dépôts d'épargne-logement et à consentir des prêts d'épargne-logement (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)		Avis n° 2006-02 du 31/03/2006
Règl. n° 2007-04 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation pour les établissements de crédit et entreprises d'investissement habilités (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)		Avis n° 2006-10 du 30/06/2006
Règl. n° 2008-07 afférent à la comptabilisation des frais d'acquisition de titres, modifiant le règlement n° 90-01 du CRB relatif à la comptabilisation des opérations sur titres (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)		Avis n° 2008-05 du 6/03/2008
Règl. n° 2008-17 afférent aux transferts de titres hors de la catégorie « titres de transaction » et hors de la catégorie « titres de placement » et à la comptabilisation des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés modifiant le règlement n° 99-01 du CRB (arrêté du 29/12/2008, JO du 30)		Avis n° 2008-19 du 8/12/2008
Règl. n° 2009-03 relatif à la comptabilisation des commissions reçues par un établissement de crédit et des coûts marginaux de transaction à l'occasion de l'octroi ou de l'acquisition d'un concours (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)		Avis n° 2009-05 du 2/7/2009

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 2009-04 afférent à la valorisation des swaps et modifiant le règlement n° 90-15 du CRB relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)		Avis n° 2009-06 du 23/7/2009
Règl. n° 2009-06 afférent à l'information financière intermédiaire des établissements de crédit et des entreprises d'investissement et modifiant les règlements n° 91-01, 91-03 et 97-03 du CRB (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)		Avis n° 2009-14 du 1/10/2009
Règl. n° 2010-04 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du CRB n° 91-01 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels des établissements de crédit (arrêté du 29/12/2010, JO du 31)		
Règl. n° 2010-08 relatif aux publications annuelles et trimestrielles modifiant le règlement du CRB n° 91-01 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels des établissements de crédit (arrêté du 29/12/2010, JO du 31)		
Règl. n° 2010-09 relatif aux publications annuelles et trimestrielles modifiant le règlement du CRB n° 97-03 relatif à l'établissement et à la publication des comptes des entreprises d'investissement autres que les sociétés de gestion de portefeuille (arrêté du 29/12/2010, JO du 31)		

IV. Règlements concernant les assurances et les mutuelles

Tous les règlements et avis de l'ANC/CRC/CNC cités ci-après sont consultables sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr).

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le Code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale ou par le Code rural (arrêté du 17/01/2001, JO du 19)		Avis n° 2000-06 du 20/04/2000
	Règl. n° 2001-01 (arrêté du 3/02/2004, JO du 20)	Avis n° 2000-06 du 20/04/2000

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
	Règl. n° 2004-05 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 426 (arrêté du 7/06/2004, JO du 8)	Avis n° 2004-10 du 6/04/2004
	Règl. n° 2004-10 modifiant le paragraphe 30013 (provision pour risque d'exigibilité) (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er /01/2005)	Avis n° 2004-14 du 23/06/2004
	Règl. n° 2007-08 modifiant les paragraphes 3002 et 32 afférents aux méthodes de conversion des comptes d'entreprises établissant leurs comptes en monnaies étrangères (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)	Avis n° 2007-02 du 4/05/2007
	Règl. n° 2008-05 afférent au traitement comptable des opérations de fiducie (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)	Avis n° 2008-03 du 7/02/2008
	Règl. n° 2008-14 relatif à la présentation des informations pro forma (arrêté du 29/12/2008, JO du 30)	Avis n° 2008-18 du 4/12/2008
Règl. n° 2002-06 relatif au plan comptable des mutuelles relevant du Code de la mutualité et assumant un risque d'assurance (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-09 du 22/10/2002
	Règl. n° 2007-10 (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)	Avis n° 2007-02 du 4/05/2007
	Règl. n° 2009-05 (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)	Avis n° 2009-12 du 1/10/2009 (contrats de réassurance dite « finite » et contrats de réassurance

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
		purement financière)
Règl. n° 2002-07 relatif au plan comptable des mutuelles relevant du Code de la mutualité et n'assumant aucun risque d'assurance ni de réassurance, directement ou indirectement (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-08 du 22/10/2002
Règl. n° 2002-08 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des mutuelles, unions et fédérations régies par le Code de la mutualité (arrêté du 27/12/2002, JO du 25/05/2003)		Avis n° 2000-06 du 20/04/2000
Règl. n° 2002-09 relatif aux règles de comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises régies par le Code des assurances (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-10 du 22/10/2002
	Règl. n° 2004-02 modifiant le paragraphe 3012 (arrêté du 7/06/2004, JO du 8)	Avis n° 2004-04 du 25/03/2004
	Règl. n° 2007-09 modifiant le paragraphe 3012 (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)	Avis n° 2007-02 du 4/05/2007
Règl. n° 2004-11 relatif aux opérations d'assurance réalisées dans le cadre d'un patrimoine d'affectation (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er /01/2005)		Avis n° 2004-16 du 27/10/2004
	Règl. n° 2008-06 (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)	Avis n° 2008-16 du 2/4/2008 du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières
Règl. n° 2004-19 modifiant l'arrêté du 27/03/1998 sur les comptes des institutions de prévoyance et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er /01/2005)		Avis n° 2004-21 du 27/10/2004
Règl. n° 2005-06 relatif aux règles de comptabilisation des instruments financiers à terme par les mutuelles relevant du Code de la mutualité et assumant un risque d'assurance et les institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/03/2006), pris sur avis du Conseil supérieur de la mutualité du		Avis n° 2009-12 du 1/10/2009

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
27/10/2005.		
Règl. n° 2007-07 relatif au traitement comptable des opérations en devises des entreprises régies par le Code des assurances, des mutuelles relevant du Code de la mutualité et assumant un risque d'assurance et des institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du Code de la sécurité sociale (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)		Avis n° 2007-02 du 4/05/2007
Règl. n° 2009-02 relatif à la dépréciation des titres de l'activité de placement des institutions de retraite complémentaire dotées de fédérations modifiant le règlement n° 99-01 du CRB (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)		Avis n° 2009-04 du 3/06/2009
Règl. n° 2012-01 relatif au traitement comptable du changement de régime fiscal des mutuelles et des institutions de prévoyance dans les comptes consolidés ou combinés des exercices clos au 31 décembre 2011 (en cours d'homologation à la date de parution du présent ouvrage)		

V. Règlements concernant d'autres activités (associations, concessions, OPCVM, etc.)

Tous les règlements et avis de l'ANC/CRC/CNC cités ci-après sont consultables sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr).

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
Règl. n° 99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations (arrêté du 8/04/1999, JO du 4 mai)		Avis n° 98-12 du 17/12/1998
	Règl. n° 2004-12 relatif au traitement comptable des opérations d'une association souscriptrice d'un contrat d'assurance et des groupements d'épargne retraite populaire (GERP) (arrêté du 6/05/2005, JO du 28)	Avis n° 2004-17 du 27/10/2004
	Règl. n° 2008-12 afférent à l'établissement du compte d'emploi annuel des ressources des associations et des fondations modifiant le Règl. CRC n° 99-01 (arrêté du 11/12/2008, JO du	Avis n° 2008-08 du 3/04/08 relatif à l'élaboration du compte d'emploi annuel des ressources des associations et fondations faisant appel à la générosité publique

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
	21) Règl. n° 2009-01 relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotation, et modifiant le Règl. CRC n° 99-01 (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)	Avis n° 2009-01 du 5/02/2009 relatif aux règles comptables applicables aux fondations et aux fonds de dotation
Règl. n° 99-05 relatif au traitement comptable des concessions d'aménagement dans les SEML (arrêté du 14/12/1999, JO du 30)		Avis n° 99-05 du 18/03/1999
Règl. n° 99-06 relatif aux dispositions comptables applicables aux SCPI (arrêté du 14/12/1999, JO du 30)		Avis n° 98-06 du 23/06/1998
Règl. n° 2002-11 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés d'épargne forestière (arrêté du 27/12/2002, JO du 28/03/2003)		Avis n° 2002-15 du 22/10/2002
Règl. n° 2002-13 relatif aux comptes consolidés ou combinés des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions (arrêté du 27/12/2002, JO du 31)		Avis n° 2002-14 du 22/10/2002
Règl. n° 2003-02 relatif au plan comptable des OPCVM (1e partie) (arrêté du 16/12/2003, JO du 30)	Règl. n° 2011-05 du 10 novembre 2011 relatif au plan comptable des OPCVM (arrêté du 27/12/2011, JO du 30)	Avis n° 2003-08 du 24/06/2003
- Règl. n° 2003-03 relatif aux règles comptables applicables aux fonds communs de créances (arrêté du 16/12/2003, JO du 30)		Avis n° 2003-09 du 24/06/2003
- Règl. n° 2004-09 relatif au plan comptable des fonds communs de placement à risques (arrêté du 24/12/2004, JO du 1er /01/2005)		Avis n° 2004-13 du 23/06/2004
- Règl. n° 2005-07 relatif au plan comptable des OPCVM (3e partie) (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/01/2006)		Avis n° 2005-08 du 21/06/2005
- Règl. n° 2005-08 relatif aux dispositions comptables applicables aux institutions de		Avis n° 2005-05 du 21/06/2005

Règlement CRC/ANC	Modifié par	Avis du CNC correspondant
retraite complémentaire dotées de fédérations (arrêté du 26/12/2005, JO du 3/01/2006)		
Règl. n° 2007-11 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des coopératives (arrêté du 28/12/2007, JO du 30)		Avis n° 2007-06 du 4/05/2007
Règl. n° 2008-08 relatif aux modalités d'identification, de comptabilisation et d'évaluation du fonds agricole (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)		Avis du n° 2008-02 du 10/01/2008
Règl. n° 2008-09 relatif à l'harmonisation des règles comptables et de présentation des documents de synthèse des sociétés de perception et de répartition des droits (SPRD) (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)		Avis n° 2008-04 du 6/03/2008
Règl. n° 2008-11 relatif aux règles comptables applicables aux organismes de placement collectif immobilier (OPCI) (arrêté du 11/12/2008, JO du 21)		Avis n° 2007-01 du 4/05/2007
Règl. n° 2008-16 relatif aux règles comptables particulières applicables aux comités interprofessionnels du logement (CIL) (arrêté du 29/12/2008, JO du 30)		Avis n° 2008-12 du 4/09/2008
Règl. n° 2009-07 relatif à la transformation d'une société en Scop (Société coopérative ouvrière de production) (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)		Avis n° 2009-18 du 3/12/2009
Règl. n° 2009-08 relatif aux modalités d'établissement des comptes des établissements de paiement (arrêté du 29/12/2009, JO du 31)		Avis n° 2009-19 du 3/12/2009
Règl. n° 2009-10 afférent aux règles comptables des organisations syndicales (arrêté du 31/12/2009, JO du 7/01/2010)		Avis n° 2009-07, 2009-08 et 2009-09 du 3/09/2009
Règl. n° 2011-01 relatif au plan comptable applicable aux organismes paritaires collecteurs de la formation professionnelle continue (arrêté du 27/12/2011, JO du 30/12)		

II. Doctrine comptable française

A. Liste des avis et recommandations de l'ANC (et du CNC pour les avis antérieurs à 2010)

285

Ne sont cités ci-après que les principaux avis du CNC (désormais l'ANC) ayant une portée pratique. Tous les textes du CNC antérieurs à 2010 sont consultables sur son site : www.cnc.minefi.gouv.fr
Les textes publiés par l'ANC à partir de 2010 sont consultables sur le site : www.anc.gouv.fr

Les travaux en cours de l'ANC sont regroupés dans le chapitre 24 « Actualité et perspectives », n° 5999 s. Les documents portant sur des **adaptations professionnelles** ne sont pas repris ici mais sont détaillés au n° 295 s.

Avis de l'ANC (et du CNC pour les avis antérieurs à 2010)

285-1

I. Concernant les comptes individuels

a. Avis de portée générale

- Avis intégrés dans le PCG (Règl. CRC n° 99-03) : voir n° 280-3.

- Avis relatifs à des dispositions législatives ou réglementaires contenant des mesures de nature comptable.

2001-01. Projet de décret portant adaptation de la valeur en euros de certains montants exprimés en francs dans les textes réglementaires relevant du ministère de la justice (décret en Conseil d'Etat) du 1er mars 2001.

2001-05. Projet de décret du ministère de la justice relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés.

2002-11. Projet de décret relatif aux obligations indexées sur le niveau général des prix.

2004-19. Projet d'ordonnance transmis par la Direction du Trésor afférent à la transposition du :

- règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, communément appelé « Règlement IAS » ;

- et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance, communément appelée « Directive modernisation ».

2004-20. Projets de décrets en Conseil d'Etat afférents à la transposition de la directive 2003/38/CE du Conseil du 13 mai 2003 modifiant, en ce qui concerne les montants exprimés en euros, la directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines sociétés, communément appelée « Directive Seuils ».

2005-03. Projet de décret pris pour l'application de la directive n° 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés modifiant le décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales et le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés.

2006-04. Afférent aux projets de décret et d'arrêté transmis par la Direction générale du Trésor et de la politique économique relatif aux retraites professionnelles supplémentaires.

2006-06. Afférent au projet de décret relatif à la comptabilisation des obligations indexées sur l'inflation émises par les entreprises du secteur privé.

2006-17. Afférent au projet de décret modifiant le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et le décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales.

2008-11. Afférent au projet de décret portant transposition des dispositions de la directive n° 2006/46/CE14 juin 2006 relatives aux opérations non inscrites au bilan et aux transactions entre les parties liées.

2008-15. Afférent au projet de décret pris en application de l'article 9 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

2010-01. Afférent au projet de décret relatif à la comptabilité simplifiée des commerçants.

Sur les avis du Comité d'urgence et autres avis interprétatifs, voir n° 285-3.

- Avis ponctuels non intégrés dans le PCG.

94-03. Traitement des changements de méthodes comptables à l'occasion de la 1e application des 10 nouvelles normes de l'IAS révisées (13/12/1994).

98-01. Conséquences comptables du passage à la monnaie unique (17/2/1998).

98-04. Modification des anciens articles 13 et 16 du Code de commerce (17/2/1998) (liés à l'euro ; art. L 123-19 et L 123-22 nouveaux).

98-09. Traitement comptable des arrondis de conversion, liés à l'introduction de l'euro (17/12/1998, avis complémentaire à l'avis n° 98-01).

2001-03. Dispositions comptables applicables aux entités soumises au PCG dans le cadre du passage à l'euro fiduciaire.

2006-12. Relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels.

2008-14. Afférent au traitement comptable d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de transmission universelle de patrimoine (TUP).

2008-16. Relatif à la comptabilisation du supplément de réserve spéciale de participation prévu à l'article L 3324-9 du Code du travail.

2009-03. Relatif au traitement comptable des redevances de fortage (ou foretage).

2009-13. Relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen n° 1907/2006 REACH.

b. Avis relatifs à des activités spécifiques

- Avis portant sur des adaptations professionnelles : voir n° 295 s.

- Avis intégrés dans des règlements autres que le PCG (voir n° 284-1) :

- Avis ponctuels non intégrés dans un règlement :

2001-02. Dispositions comptables applicables dans le cadre du passage à l'euro fiduciaire du 1er mars 2001.

2002-17. Projet de décret relatif aux comptes du syndicat des copropriétaires.

2003-04. Relatif aux obligations comptables applicables aux centres de formation des apprentis (CFA).

2004-11. Modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social (résultant du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs et du règlement CRC n° 2002-10 modifié par le règlement CRC n° 2003-07 sur amortissements et dépréciations).

2004-13 Plan comptable des FCPR.

2004-17 Traitement comptable des opérations d'une association souscriptrice d'un contrat collectif d'assurance et des groupements d'épargne retraite populaire (GERP).

2005-01. Traitement comptable des droits d'exploitation audiovisuelle cédés à titre gratuit, en application de l'art. 4 de la loi n° 2003-708 du 1er août 2003, par les fédérations sportives aux sociétés.

2005-02 Projet de loi transmis par la Direction générale du Trésor et de la politique économique afférent à la transposition de la directive 2003/41/CE du Parlement européen et du Conseil du 3 juin 2003 concernant les activités et la surveillance des institutions de retraite professionnelle.

2005-08 Relatif au plan comptable des OPCVM (3e partie).

2005-09 Relatif à la comptabilisation des opérations sur titres modifiant des règlements CRC.

2005-11 Relatif au plan comptable des établissements et organismes de diffusion culturelle situés à l'étranger.

2006-01 Relatif aux cessions de titres de créances amortissables par l'Etablissement de Retraite Additionnelle de la Fonction Publique.

2006-03. Modifiant le traitement comptable des frais d'acquisition et de cession des titres applicable au Fonds de réserve pour les retraites.

2006-07. Relatif aux dépréciations des titres relevant de l'art. R 332-19 du Code des assurances, de l'art. R 931-10-40 du Code de la sécurité sociale et de l'art. R 212-52 du Code de la mutualité.

2006-08. Afférent au projet d'arrêté modifiant l'art. A 333-3 du Code des assurances relatif au calcul de la réserve de capitalisation.

2006-11. Afférent au projet d'arrêté relatif au compte de dépôt obligatoire des huissiers de justice prévu aux articles 30-1 à 30-5 du décret n° 56-222 du 29 février 1956 pris pour l'application de l'ordonnance du 2 novembre 1945 relative au statut des huissiers de justice.

2006-14. Afférent à la sécurisation du financement des charges nucléaires pris en application de l'article 20 de la loi n° 2006-739 du 28 juin 2006 de programme relative à la gestion durable des matières et déchets radioactifs.

2007-03. Afférent au projet de décret portant modification des règles de constitution de la provision pour pertes de change et de son calcul et modifiant le Code des assurances, le Code de la sécurité sociale et le Code de la mutualité (partie réglementaire).

2007-04. Afférent aux projets d'arrêtés modifiant les dispositions comptables du Code des assurances et du Code de la sécurité sociale relatives aux opérations en devises.

2007-05. Relatif aux règles comptables applicables aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R 314-1 du Code de l'action sociale et des familles appliquant l'instruction budgétaire et comptable M22, ainsi qu'aux associations et fondations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les règlements n° 99-01 et n° 99-03 du CRC.

2008-01. Relatif à l'actualisation du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (voir n° 230-11 VII).

2008-09. Relatif au projet d'actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M22, applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux relevant de l'article L 312-1 du Code de l'action sociale et des familles, à leurs budgets annexes et aux groupements de coopération sociale ou médico-sociale publics exerçant les missions énoncées au b du 3° de l'article L 312-7 du même code.

2008-10. Relatif à la comptabilisation des instruments financiers du fonds de réserve pour les retraites modifiant l'avis n° 2003-07 du 23 juin 2003.

2008-13. Relatif au projet d'instruction budgétaire et comptable M 71, applicable aux régions.

2008-20. Relatif au projet d'arrêté réformant la provision pour risque d'exigibilité des organismes d'assurance.

2009-02. Relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des organisations syndicales.

2009-04. Relatif à la dépréciation des titres de l'activité de placement des institutions de retraite complémentaire dotées de fédérations AGIRC-ARRCO.

2009-05. Relatif à la comptabilisation des commissions reçues par un établissement de crédit et des coûts marginaux de transaction à l'occasion de l'octroi ou de l'acquisition d'un concours.

2009-10. Afférent aux projets de décrets pris en application de l'article 10 de la loi du 20 août 2008 et modifiant le Code du travail.

2009-11. Afférent au projet d'arrêté pris en application de l'article L 511-45 du Code monétaire et financier (lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, dispositions prudentielles applicables aux établissements de crédit).

2009-15. Relatif aux transformations des Institutions de Retraite Supplémentaires (IRS) en Institutions de Gestion de Retraite Supplémentaire (IGRS).

2009-16. Relatif aux règles comptables applicables à l'Etablissement public des fonds de prévoyance militaire et de l'aéronautique (EPFPMA).

2009-17. Relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées.

2010-02. Afférent au projet de décret relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des établissements de crédit.

2010-03. Afférent à un projet d'arrêté relatif à l'attestation de conformité des logiciels de comptabilité des offices d'huissiers de justice.

2010-04. Afférent à un projet d'arrêté relatif à l'attestation de conformité des logiciels des offices de notaires.

2011-01. Projets de décret et d'arrêté relatifs au plan d'épargne populaire et portant modification du Code des assurances.

2011-02. Projet de décret relatif à l'entrepreneur individuel.

285-2

II. Concernant les comptes consolidés

a. Avis de portée générale

- Avis intégrés dans le règlement CRC n° 99-02 : voir n° 282.

- Avis intégré dans un règlement autre que le Règl. n° 99-02 :

02-13. Avis Section VI - Combinaison - de l'annexe au règlement CRC n° 99-02 du 29 avril 1999.

- Avis ponctuels non intégrés dans le Règl. n° 99-02 :

94-02. Méthodologie relative aux comptes combinés (28/10/1994).

99-14. Comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques (7/12/1999).

b. Avis relatifs à des activités spécifiques

- Avis intégrés dans des règlements autres que le règlement n° 99-02 (voir n° 284-1) :

99-06. Etablissement de crédit (règlement n° 99-07).

2000-06. Règles de consolidation des entreprises régies par le Code des assurances, des mutuelles régies par le Code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale ou le Code rural (règlement CRC n° 2000-05).

2000-08. Documents de synthèse consolidés des entreprises du CCLRF (règlement n° 2000-04).

2000-19. Méthode dérogatoire du paragraphe 215 de l'annexe au règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 (Règl. n° 2000-08).

2002-06. Documents de synthèse consolidés des entreprises d'investissement.

2004-09. Modification des paragraphes 1002, 10052 et 424 du règlement CRC n° 99-07.

2004-10. Modification des paragraphes 1002, 10052 et 426 du règlement CRC n° 2000-05.

- Avis ponctuels non intégrés dans un règlement du CRC :

2000-13. Méthode dérogatoire du paragraphe 215 de l'annexe au règlement CRC n° 2000-05 du 4 juillet.

2000-15. Paragraphe 2801 « Adaptation de la méthode visée au paragraphe 215 de l'annexe au règlement CRC n° 2000-05 du 4 juillet, aux opérations aboutissant au contrôle conjoint à l'issue de l'opération ».

2000-16. Paragraphe 2801 « Adaptation de la méthode visée au paragraphe 215 de l'annexe au règlement CRC n° 99-07 du 24 novembre 1999, aux opérations aboutissant au contrôle conjoint à l'issue de l'opération ».

2000-17. Remplacement des termes TIAP-titres immobilisés de l'activité de portefeuille dans l'annexe au règlement CRC n° 2000-05 du 4 juillet 2000.

2000-18. Section VI Combinaison de l'annexe au règlement CRC n° 2000-05 du 4 juillet 2000.

2004-14. Traitement comptable de la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes consolidés des entreprises d'assurance.

2005-04. Projet d'ordonnance relative à l'établissement des comptes consolidés des entreprises d'assurance et des établissements de crédit et à la certification des retraitements prudentiels utilisés pour le calcul de la marge de solvabilité ajustée des entreprises d'assurance et modifiant le Code des assurances (partie législative).

2006-09 Afférent au projet d'arrêté pris en application de l'art. L 114-6 du Code de la sécurité sociale portant adoption des règles de combinaison des comptes des organismes de la sécurité sociale.

Avis du Comité d'urgence du CNC (antérieurs à 2007)

Remarque
Le Comité d'urgence a été supprimé lors de la réforme du CNC en 2007. Depuis cette date, le collège de l'ANC approuve tous les avis sans distinguer ceux ayant un caractère d'urgence. A partir de 2008, ils sont donc tous présentés au n° 285-1 et au n° 285-2.

285-3

I. Concernant les comptes individuels

a. Avis de portée générale

- Avis antérieurs au PCG 1999 (Règl. CRC n° 99-03) intégrés dans celui-ci : voir n° 280-3 (Avis n° 97-C, n° 98-B, n° 98-D).

- Autres avis :

97-A. Coûts liés au passage à la monnaie unique (24/1/1997).

98-E. Conséquences comptables du passage à la monnaie unique (avis du 17/12/1998 complémentaire à l'avis n° 98-01).

2000-A. Comptabilisation des changements de méthodes portant sur des engagements de retraite et assimilés (6/7/2000).

2000-D. Traitement comptable des frais d'émission et d'acquisition de titres (21/12/2000).

2002-C. Notion de baisse anormale et momentanée des cours pour l'évaluation des titres cotés.

2002-D. Traitement comptable des reclassements d'actions propres initialement comptabilisés dans la catégorie « valeurs mobilières de placement » ou « titres de transaction » au profit de la catégorie « titres immobilisés ».

2003-D. Traitement comptable des indemnités d'assurance reçues à la suite de la destruction d'une immobilisation.

2003-E. Modalités de 1e application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement CRC 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

2003-F. Modifiant l'article 15 du règlement CRC 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

2004-A. Traitement comptable des modifications du montant des engagements relatifs aux indemnités de fin de carrière (Impacts de la loi Fillon).

2004-C. Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans les comptes individuels (et consolidés).

2004-E. Comptabilisation des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) accordés par les entreprises à leurs clients.

2004-F. Comptabilisation du droit individuel à la formation-DIF.

2005-A. Traitement comptable de la taxe exceptionnelle de 2,5 % sur les réserves spéciales des plus-values à long terme (art. 39 de la loi de finances rectificative n° 2004-1485 du 30 décembre 2004).

2005-B. Relatif aux conditions de constatation d'une provision chez la société mère bénéficiant du régime de l'intégration fiscale (art. 223-A du CGI). Cet avis a été annulé et supprimé par l'avis CU CNC n° 2005-G.

2005-C. Modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées.

2005-D. Modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

2005-E. Relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive.

2005-G. Relatif aux conditions de constatation d'une provision chez la société mère bénéficiant du régime de l'intégration fiscale (art. 223 A du CGI). Cet avis annule et remplace l'avis CU CNC n° 2005-B du 2 mars 2005.

2005-H. Relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels.

2005-J. Relatif aux modalités d'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes.

2006-A. Relatif au traitement comptable des frais d'acquisition des titres et des frais d'émission d'emprunt dans les comptes individuels.

2006-B. Afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées.

2006-C. Afférent à l'interprétation des dispositions de l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 du CNC, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, excluant, dans les comptes individuels, « les contrats de location au sens d'IAS 17 », du champ d'application du Règl. CRC n° 2004-06 (4/10/2006).

2006-D. Relatif au traitement comptable du dispositif des certificats d'économie d'énergie (résultant de la loi de programme n° 2005-781 du 13 juillet 2005 fixant les orientations de la politique énergétique) (4/10/2006).

2007-A. Afférent à la comptabilisation de la contribution financière relative aux coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers (DEEE) (10/1/2007).

2007-C. Relatif à l'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes des titres de participation définis à l'article 39-1-5° du CGI.

2007-D. Afférent aux modalités d'application du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées (15/6/2007).

b. Avis relatifs à des activités spécifiques

98-A. Comptabilisation des charges différées dans les sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes (18/5/1998).

98-C. Traitement comptable des obligations indexées sur l'inflation au regard de l'article R 332-19 du Code des assurances (22/7/1998).

99-A. Comptabilisation des intérêts compensateurs en charges différées dans les SA d'HLM (5/7/1999).

2001-F. Traitement comptable applicable aux redevances versées par les opérateurs au titre de l'autorisation à établir et exploiter un réseau radioélectrique de 3e génération (rendu caduc par l'avis n° 2002-B).

2002-B. Traitement comptable applicable à la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de 3e génération.

2002-F. Relatif aux provisions pour dépréciation à caractère durable (entreprises régies par le Code des assurances, organismes régis par le Code de la mutualité et institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale).

2003-A. Modalités de première application du règlement CRC n° 2002-03 du 12 décembre 2002 relatif au risque de crédit dans les entreprises relevant du CCLRF au regard des crédits restructurés.

2003-B. Modalités de comptabilisation des cotisations dues par les entreprises relevant du CCLRF soumises au système de fonds de garantie de dépôts prévu par la loi n° 99-532 du 25 juin 1999.

2003-C. Conséquences comptables résultant de l'application du nouveau régime fiscal introduit par l'article 11 de la loi de finances pour 2003, dans les comptes individuels (et consolidés) des sociétés d'investissements immobiliers cotées.

2003-G. Traitement des encours douteux.

2004-B. Traitement comptable de la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes individuels suite au décret n° 2003-1236 du 22 décembre 2003.

2004-G. Traitement comptable des primes émises par les organismes d'assurance.

2005-F. Relatif aux modalités d'évaluation et de transcription comptable des opérations de transfert de biens, droits et obligations réalisées par un centre de gestion agréé et habilité au profit d'une association de gestion et de comptabilité ou d'un centre de gestion agréé en application de l'art. 5-II-3° de l'Ord. n° 2004-279 du 25 mars 2004.

2005-I. Relatif à la comptabilisation des droits à paiement unique établis par le règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil du 29 septembre 2003 dans le cadre du soutien des revenus relevant de la PAC.

2007-B. Relatif à la comptabilisation du crédit d'impôt lié aux avances remboursables sans intérêt pour l'acquisition ou la construction de logements en accession à la propriété.

II. Concernant les comptes consolidés

a. Avis de portée générale

- Avis antérieurs au règlement n° 99-02 et intégrés dans celui-ci lors de sa création : voir n° 282 (Avis n° 97-B).

- Autres avis :

99-B. Interprétation des dispositions du § 215 du règlement CRC n° 99-02 (8/12/1999) (remplacé par l'avis CNC n° 2000-B).

2000-B. Se substitue à l'avis CNC n° 99-B (6/7/2000).

2000-C. Possibilité d'un retraitement en comptes consolidés, à des fins d'homogénéité, des comptes individuels d'une société consolidée qui appliquerait une méthode préférentielle non retenue au niveau des méthodes définies par le groupe (21/12/2000).

2000-E. Traitement comptable des écarts d'acquisition antérieurement imputés sur les capitaux propres lors de cession de tout ou partie d'une activité appartenant à l'ensemble consolidé (21/12/2000).

2001-A. Questions relatives à l'interprétation et à l'application des dispositions de l'annexe au règlement CRC n° 99-02 (29/01/2001).

2001-B. Question relative à l'interprétation et à l'application des dispositions de l'annexe au règlement CRC n° 99-02 (27/03/2001).

2001-D. Pour la 1e application du règlement CRC n° 2000-06 relatif aux passifs (4/7/2001).

2002-E. Traitement de l'effet fiscal des cessions internes ainsi que des provisions pour dépréciation ou pour risques et charges, fiscalement déductibles, portant sur des titres de participation d'entreprises consolidés.

2003-E. Modalités de 1e application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues par l'article 15 du règlement CRC 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

2006-E. Relatif aux mesures transitoires de comptabilisation des parts de marché dans les comptes consolidés établis en application des règlements CRC n° 99-02, n° 99-07 et 2000-05 (6/12/2006).

b. Avis relatifs à des activités spécifiques

2001-A. Questions relatives à l'interprétation et à l'application des dispositions de l'annexe aux règlements n° 99-07 et 2000-05 du CRC concernant les banques et les assurances (29/1/2001).

2001-B. Question relative à l'interprétation et à l'application des dispositions de l'annexe aux règlements n° 99-07 et 2000-05 du CRC concernant les banques et les assurances (27/3/2001).

2001-C. Questions relatives à l'interprétation et à l'application des dispositions de l'annexe au règlement CRC n° 2000-05 (périmètre de consolidation, élimination d'opérations internes, méthode d'évaluation préférentielle pour le calcul des provisions techniques en assurance-vie) (6/6/2001).

2001-E. Obligation ou non pour les groupes de consolider des sociétés anonymes d'HLM (4/7/2001).

2001-G. Traitement des opérations internes sur engagements de retraite et de prévoyance du groupe vis-à-vis des salariés dans les comptes consolidés des compagnies d'assurance soumises au règlement CRC n° 2000-05.

2002-A. Traitement comptable des frais d'acquisition reportés dans les comptes consolidés des compagnies d'assurance soumises au règlement CRC n° 2000-05.

2003-C. Conséquences comptables résultant de l'application du nouveau régime fiscal introduit par l'article 11 de la loi de finances pour 2003, dans les comptes consolidés (et individuels) des SIIC.

2004-B. Traitement comptable de la provision pour risque d'exigibilité dans les comptes consolidés suite au décret n° 2003-1236 du 22 décembre 2003.

2004-D. Dispositions particulières concernant la consolidation des fonds communs de créances (désormais fonds communs de titrisation) et des organismes étrangers.

Recommandations de l'ANC (et du CNC

pour les recommandations antérieures à 2010)

285-4

I. Recommandations générales

99 R-01. Comptes intermédiaires (18/3/1999).

2003 R-01. Règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires (1/4/2003).

2003 R-02. Prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises (21/10/2003).

2004 R-02. Format du compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et tableau de variation des capitaux propres, des entreprises sous référentiel comptable international (hors entreprises de banque et d'assurance) (27/10/2004, remplacé par la recommandation 2009-R-03 du 2 juillet 2009).

2009-R-01 du 5 février 2009. Modalités de première application du règlement n° 2008-15 du CRC afférent au traitement comptable des plans d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés.

2009-R-02 du 5 mars 2009. Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre.

2010 R-01. Application du règlement de l'ANC n° 2010-01 relatif aux modalités de première application du règlement CRC n° 99-02 pour les sociétés passant de Euronext à Alternext.

2011-02 du 10 novembre 2011 relative au traitement comptable du dispositif prévu à l'article 1 de la loi n° 2011-894 (dispositif de la « prime sur dividendes » pour les entreprises établissant leurs comptes consolidés selon les normes comptables internationales).

II. Recommandations relatives à des activités spécifiques

98 R-01. Communication financière dans le rapport de gestion des entreprises relevant du CCLRF (ex-CRBF) (23/6/1998).

2001 R-01. Comptes intermédiaires des entreprises régies par le Code des assurances, des organismes régis par le Code de la mutualité, et des institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale ou le Code rural.

2001 R-02. Comptes intermédiaires des entreprises relevant du CCLRF (ex-CRBF).

2004 R-01. Dispositions comptables afférentes aux PERP (23/6/2004).

2004 R-03. Format des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau de variation des capitaux propres et tableau de flux de trésorerie) des entreprises relevant du CCLRF (ex-CRBF) sous référentiel comptable international (27/10/2004, remplacé par la recommandation 2009-R-04 du 2 juillet 2009).

2005 R-01. Format des états financiers des organismes d'assurance sous référentiel comptable international (24/3/2005).

2006 R-01. Modifiant la recommandation n° 2005 R-01 relative au format des états financiers des organismes d'assurance sous référentiel comptable international (30/6/2006), remplacé par la recommandation 2009-R-05 du 2 juillet 2009.

Recommandation du 15 octobre 2008 en matière de valorisation de certains instruments financiers à la juste valeur.

Recommandation du 15 décembre 2008 pour les organismes d'assurance pour l'arrêté des comptes en période de crise financière.

Recommandation du 19 décembre 2008. Modalités de reconnaissance de participations aux bénéfices différées actives dans les comptes consolidés ou combinés des organismes d'assurance faisant référence aux principes existants dans les normes locales françaises pour l'établissement des états financiers consolidés publiés en normes IFRS.

2011-01 du 3 février 2011 relative à l'application de l'article 26 de la loi n° 2010-1330 sur la réforme des retraites (applicable aux organismes assureurs).

B. Bulletins CNCC

286

Les bulletins CNCC donnent trimestriellement un panorama de la législation et de la réglementation, des réponses ministérielles, de la jurisprudence, des recommandations et avis du Conseil et du H3C. Ils présentent également une chronique en réponse aux questions des commissaires aux comptes qui apporte d'intéressants avis doctrinaux sur des points controversés.

Parmi ces questions, un grand nombre concerne l'application des règles comptables. Elles sont donc largement reprises dans ce Mémento. En outre, par le biais de la Solution **Navis comptable conso/IFRS,** mise à jour mensuellement, qui intègre toutes nos publications, le lecteur aura accès directement aux sources CNCC citées.

Voir la liste des textes CNCC publiés au n° 5380.

C. Recommandations de l'AMF

287

Pour la liste complète des recommandations de l'AMF et de la COB en vigueur, voir n° 5197 s.

D. Liste des recommandations de l'OEC

291

Sont mentionnés ci-après les textes comptables de l'OEC. Les textes professionnels sont listés dans le chapitre 23 « Audit et contrôle » (voir n° 5381 s.).
A chaque problème traité dans le Mémento Comptable, les textes correspondants de l'OEC sont soit mentionnés, soit explicités.
En outre, par le biais de la Solution **Navis comptable conso/IFRS,** mise à jour mensuellement, qui intègre toutes nos publications, le lecteur aura accès directement aux sources de l'OEC citées.

Recommandations comptables de l'OEC

291-1

Remarque
Mise à jour des recommandations de l'OEC : les recommandations comptables de l'OEC n'ont pas été mises à jour et en particulier, elles n'ont pas fait l'objet de mise à jour lors de la révision du PCG en 1999. Néanmoins, nous avons maintenu dans cet ouvrage, aux différents paragraphes concernés par le problème traité, les éléments essentiels de ces recommandations qui constituent des éléments utiles de doctrine et qui nous paraissent toujours d'actualité.

Principes comptables
Recommandations (série 1)

11. Pertes sur contrats à long terme (1981)

12. Evénements postérieurs à la date de clôture (1982)

13. Traitement comptable des créances payables à terme et non productives d'intérêts (ou productives d'un faible taux d'intérêt) (1982)

14. Présentation comptable des opérations de regroupement (1983)

15. Changements de méthodes (1984)

16. Comptabilisation des obligations de retraite (1985)

17. Principes d'établissement et de présentation des comptes prévisionnels (1986)

18. Provisions (1986)

19. Rattachement des charges et produits financiers (1987)

20. Comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices (1987)

21. Distinction entre le résultat courant et le résultat extraordinaire (1988)

22. Tableau de financement (1988)

23. Méthode d'évaluation actuarielle des engagements de retraite (1990)

Avis

24. Les engagements (1991)

25. La prise en compte des produits (1991)

26. La prise en compte des charges (1992)

27. Le résultat par action (1993)

28. Distinction entre les capitaux propres et les dettes (1994)

29. Comptabilisation des contrats de location (1995)

30. Le tableau des flux de trésorerie (1997)

Autres textes de doctrine comptable

- Réévaluation des bilans (avis, 1977)
- Etablissement de certaines données corrigées des effets de variation de prix (1981)
- Accélération de la publication des résultats (1982)
- Adaptation aux entreprises commerciales autres que les sociétés par actions de la recommandation relative aux événements postérieurs à la date de clôture (1984)

III. Adaptations professionnelles du PCG

295

Le PCG (art. 110-1 et 531-1/1) prévoit le recours aux adaptations professionnelles, voir n° 230.
En pratique, plusieurs situations peuvent se présenter.

Absence d'adaptations professionnelles

Le PCG s'impose tel quel à toutes les entreprises industrielles ou commerciales ;

Certains secteurs professionnels ont substitué purement et simplement le PCG à leurs anciens plans comptables professionnels (voir liste n° 295-2).

Plan comptable professionnel (PCP)

Les plans comptables professionnels validés par **avis de conformité du CNC** sous l'égide du PCG 1982 sont théoriquement restés en vigueur, le PCG ayant été refondu à droit constant en 1999. En revanche, les adaptations professionnelles depuis lors doivent normalement faire l'objet d'un **règlement de l'ANC** (qui est homologué par arrêté). Les adaptations **s'imposent** alors à toutes les entreprises du secteur concerné. Dans ce cas, l'annexe mentionne (PCG, art. 531-1/1) leur application avec référence au règlement correspondant de l'ANC (antérieurement un avis du CNC). Les autres dispositions du PCG (non adaptées) s'imposent également.

Remarque
Validité des plans comptables particuliers : à ce jour, les règlements du CRC venus modifier le PCG depuis 1999 n'ont pas donné lieu à une mise à jour des plans comptables professionnels ni des plans particuliers. Par conséquent, selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interviewé lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, les spécificités prévues par ces plans comptables ne sont plus applicables lorsqu'elles dérogent aux dispositions d'un règlement CRC (ANC désormais) modifiant le PCG. En revanche, les dispositions des PCP qui ne sont pas contredites par un règlement venu modifier le PCG depuis 1999 restent applicables.

Le CNC ne les a approuvées que pour autant :

- qu'elles **ne dérogent pas aux dispositions générales** du PCG relatives aux conventions de base, à la nomenclature des comptes et à la présentation des documents de synthèse ;

Notamment, certains traitements particuliers prévus par les plans comptables professionnels peuvent devenir caducs à la suite de nouveaux règlements venant modifier le PCG (voir remarque, n° 295-1).

- qu'elles correspondent à de **simples interprétations professionnelles** de ces dispositions générales.

Elles sont donc **limitées** :

- à des précisions sur les modalités d'application des règles d'évaluation, ce qui peut se traduire par une réduction des options offertes par les règles générales,

A titre d'exemple, depuis l'entrée en vigueur du règlement CRC n° 2004-06 sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, les traitements en charges différées ou à étaler prévus par les plans comptables professionnels ne doivent plus être appliqués. En effet, le règlement précité ayant supprimé ces 2 comptes, ces traitements sont désormais caducs (voir n° 2301).

- à des précisions quant au contenu de certains comptes,

- à des comptes complémentaires spécifiques à la profession,

- le cas échéant, à des postes supplémentaires des comptes annuels.

Cas particuliers : Entreprises dont les activités dépendent de plusieurs secteurs professionnels La limitation des dérogations aux spécificités de la branche réduira considérablement les difficultés rencontrées. S'il en subsiste, la recommandation suivante du CNC nous paraît toujours valable (Bull. CNC n° 6, avril 1971, p. 11) :

- respect des obligations prévues dans les divers plans considérés ;

- choix, parmi les plans concernés, des comptes recommandés adaptés aux besoins de l'entreprise.

Lorsqu'il y a incompatibilité entre deux obligations, l'entreprise choisit celle qui correspond le mieux aux exigences de sa gestion. Si les incidences sont significatives, elle devra s'en expliquer en annexe (en ce sens, Bull. CNCC n° 36, décembre 1979, EJ 79-34, p. 472). Voir **liste des plans,** n° 295-1.

Fiscalement, En l'absence de règles fiscales incompatibles (CGI A III, art. 38 quater), le Conseil d'Etat admet de prendre en compte les dispositions d'un plan comptable professionnel (CE 30 décembre 2003, n° 236174 ; CE 27 juillet 1984, n° 34580). L'Administration a déjà eu l'occasion de s'y référer (notamment Rescrit du 6 juillet 2010 n° 2010/38).

Guide comptable professionnel

Les indications fournies en plus du contenu du plan comptable professionnel constituent **uniquement** des commentaires ayant valeur de **recommandation** pour les entreprises du secteur concerné.

Remarque
Non-respect d'un guide professionnel : le non-respect des recommandations d'un guide ne peut être assimilé, en l'absence de règle, à une dérogation à une prescription comptable telle que celle visée à l'article C. com. L 123-14 (voir n° 361-4). Il ne peut donc en

résulter une irrégularité au sens de l'article C. com. L 823-9 ou L 823-12 (sauf bien entendu, si la méthode utilisée ne s'avère pas conforme aux règles : lois, décrets, arrêtés). Voir remarque ci-avant.

Plans comptables particuliers

S'éloignant beaucoup plus du PCG que les plans comptables professionnels, ils ont toujours nécessité une approbation par arrêté. Voir toutefois remarque n° 295-1. Voir liste des plans n° 296-1.

A. Liste des adaptations professionnelles au PCG

295-1

Les tableaux des pages suivantes regroupent les secteurs professionnels pour lesquels des adaptations professionnelles ont été émises (pour les autres secteurs, voir n° 295-2). Ils indiquent :

- la référence de l'avis de conformité (AC) ;
- l'existence d'un plan (et/ou d'un guide) publié ;
- l'adresse et le numéro de téléphone où l'on peut se procurer ces éléments.

Remarque
Caducité de certains avis de conformité : les avis de conformité du CNC antérieurs à la refonte du PCG (voir n° 295) n'ont pas été repris dans le règlement CRC n° 99-03 du 29 avril 1999. Ils n'ont donc plus de force juridique (Interview d'Antoine Bracchi, Président du CNC, lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC. Les avis, qui se prononcent sur des dispositions qui n'existent plus, car modifiées ou abrogées par un texte nouveau, devraient de ce fait être considérés comme caducs.

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
ADMINISTRATEURS DE BIENS	n° 21 du 21/12/83	« Plan comptable professionnel des administrateurs de biens », éd. 1984	Confédération nationale des administrateurs de biens 53, rue du Rocher 75008 Paris, tél. : 01-42-93-60-55 www.unis-immo.fr
AERONAUTIQUES ET SPATIALES (Industries)	n° 16 du 21/12/83	« Guide comptable des industries aéronautiques et spatiales », éd. 1985	Groupement des industries françaises aéronautiques et spatiales (GIFAS) 8, rue Galilée, 75116 Paris, tél. : 01-44-43-17-00 www.gifas.asso.fr
AGENCES et BUREAUX DE VOYAGES	n° 34 du 12/03/84	« Guide comptable professionnel des agences de voyages », éd. 1984	Syndicat national des agences de voyage 15, place du général Catroux, 75017 Paris tél. : 01-44-01-99-90

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
			www.snav.org
AGENTS IMMOBILIERS	n° 37 du 14/05/84	Non	Fédération nationale de l'immobilier - FNAIM 129, rue du Faubourg Saint-Honoré, 75008 Paris, tél. : 01-44-20-77-00
BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS (Industries du) (Plan commun)	n° 9 du 22/04/83 (1)	« Plan comptable professionnel des industries du bâtiment », éd. 1989	Fédération française du bâtiment 33, avenue Kléber, 75784 Paris Cedex 16, tél. : 01-40-69-51-00 www.ffbatiment.fr
BOISSONS (Industries et commerce de gros), EAUX MINERALES (distribution) (Plan commun)	n° 13 du 12/10/83	« Plan comptable général : Présentation, commentaire, et adaptation » « Plan comptable et annexe », éd. 1984	Association française des éleveurs, embouteilleurs, distributeurs de vins et spiritueux (AFED) 18, rue d'Aguesseau, 75008 Paris, tél. : 01-42-68-82-46
BOISSONS (Producteurs et grossistes), EAUX MINERALES (distribution) (Plan commun)	Idem	Idem	Fédération nationale des boissons (FNB) 49, rue de la Glacière, 75013 Paris, tél. : 01-45-87-21-41 www.fnb-info.fr
BOUCHERIE DE DETAIL (Commerce)	n° 33 du 12/03/84	« Le nouveau » Plan comptable professionnel de la boucherie et boucherie - charcuterie de détail », éd. 1983 (plus disponible)	Confédération française de la boucherie et charcuterie traiteur (CFBCT) 98, boulevard Pereire, 75850 Paris Cedex 17, tél. : 01-40-53-47-50 www.boucherie-france.fr
CARROSSERIE, COMMERCE et REPARATION DE L'AUTOMOBILE, DU CYCLE ET DU MOTOCYCLE	n° 23 du 21/12/83	« Plan comptable des professionnels de l'automobile », éd. 2001	Conseil national des professions de l'automobile (CNPA) 50, rue Rouget de l'Isle, 92158 Suresnes Cedex, tél. : 01-40-99-55-00 www.cnpa.fr
CASINOS	n° 35-V du 12/10/83	Non	Casinos de France 22, rue d'Anjou 75008 Paris tél : 01-42-65-58-58
CHIMIQUES (Industries)	n° 6 du 22/04/83	« Guide comptable professionnel pour les industries chimiques », éd. 1983	Union des industries chimiques Le Diamant 92909 Paris La Défense Cedex tél. : 01-46-53-11-00 www.uic.fr

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
CINEMA (Distribution) (Plan commun)	n° 41 du 19/12/84	« Guide professionnel de normalisation comptable pour les entreprises de production et de distribution de films », éd. 1986	Fédération nationale des distributeurs de films (FNCD) 74, avenue Kléber 75016 Paris Tél : 01 56-90-33-00
CINEMA (Production) (Plan commun)	Idem	Idem	Union des producteurs de films (UPF) 18, rue de Vienne 75008 Paris Tél : 01-44-90-07-10 www.upfilms.fr
COMMERCE EXTERIEUR (Entreprises de)	n° 14 du 12/10/83	« Guide comptable professionnel pour les entreprises de commerce extérieur », éd. 1984	Confédération française du commerce de gros et du commerce international (C.G.I) 18, rue des Pyramides, 75001 Paris, tél. : 01-44-55-35-00 www.cgi-cf.com
CONSTRUCTION ELECTRIQUE et ELECTRONIQUE (Industries de la)	n° 12 du 12/10/83	« Guide comptable des industries françaises de la construction électrique, électronique et informatique », éd. 1983 (plus disponible)	Fédération des industries électriques et électroniques et de communication (FIEEC) 11-17, rue Hamelin, 75016 Paris, tél. : 01-45-05-70-70 www.fieec.fr
COOPERATIVES ARTISANALES (Sociétés)	n° 93-02 du 3/02/93	« Guide comptable des coopératives et groupement d'artisans », éd. 1993	Fédération française des coopératives et groupements d'artisans (FFCGA) 72, avenue de la Liberté 92024 Nanterre Cedex, tél. : 01-47-24-88-77
COOPERATIVES DE COMMERÇANTS DETAILLANTS (Sociétés)	n° 1 du 21/12/82	« Guide comptable », éd. 1983	Fédération des enseignes du commerce associé 77, rue de Lourmel, 75015 Paris, tél. : 01-44-37-02-00
COOPERATIVES DE CONSOMMATEURS	n° 29 du 25/01/84	« Plan comptable », éd. 1984 (plus disponible)	Fédération nationale des coopératives de consommateurs (FNCC) 207, rue de Bercy, 75012 Paris, tél. : 01-43-45-45-42
EDITION	n° 26 du 21/12/83 modifié par n° 99-09 du 23/09/99	« Guide comptable », éd. 2001	Syndicat national de l'édition 115, Bd St-Germain, 75006 Paris Cedex, tél. : 01-44-41-40-50 www.sne.fr

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
FONDERIE	n° 8 du 22/04/83	« Plan comptable révisé détaillé et commenté », éd. 1983 (plus disponible)	SEDOM 39-41, rue Louis Blanc, 92400 Courbevoie, tél. : 01-47-17-62-42 www.fim.net
HOTELLERIE	n° 27 du 25/01/84	« Plan comptable de l'industrie hôtelière », éd. 1983	Fonds d'assurance formation de l'industrie hôtelière 3, rue de la Ville l'Evêque, 75008 Paris, tél. : 01-40-17-20-20 www.fafih.com
HOTELLERIE DE PLEIN AIR	n° 45 du 27/11/90 (2)	Non	Fédération nationale de l'hôtellerie de plein air - FNHPA 105, rue Lafayette, 75010 Paris, tél. : 01-48-78-13-77 www.fnhpa-france.com
IMPRIMERIE ET INDUSTRIES GRAPHIQUES	n° 4 du 22/04/83	« Plan comptable », éd. 1983 (plus disponible)	Fédération de l'Imprimerie et de la communication graphique (FICG) 68, Bd St Marcel, 75005 Paris, tél. : 01-44-08-64-46
INGENIERIE, SOCIETES D'ETUDES, INGENIEURS-CONSEILS, SOCIETES DE CONSEILS	n° 3 du 21/12/82	« Plan comptable », éd. 1983	Chambre syndicale des sociétés d'études et de conseils (SYNTEC) 3, rue Léon Bonnat, 75016 Paris, tél. : 01-44-30-49-00 www.syntec.fr
LAITIERES (Industries)	n° 39 du 12/07/84	Non	Fédération nationale de l'industrie laitière 42, rue de Châteaudun, 75009 Paris, tél. : 01-49-70-72-85
MACHINISME AGRICOLE (Entreprises de Service et de distribution du)	n° 24 du 21/12/83	« Plan comptable SEDIMA », éd. 1983	Syndicat national des entreprises de service et de distribution du machinisme agricole (SEDIMA) 6, bd Jourdan, 75014 Paris, tél. : 01-53-62-87-00 www.sedima.fr
MAROQUINERIE		Guide comptable, éd. 1983	Fédération nationale de l'industrie de la chaussure de France 51, rue de Miromesnil, 75008 Paris, tél. : 01 44 71 71 71
MATERIAUX DE CONSTRUCTION (Industries de carrières et)	n° 18 du 21/12/83	Non	Association des industries de produits de construction (AIMCC) 3, rue Alfred Roll,

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
			75849 Paris Cedex 17, tél. : 01-44-01-47-80 www.aimcc.org
MATERIELS DE BATIMENT DE TRAVAUX PUBLICS ET DE MANUTENTION (Distributeurs, loueurs et réparateurs de)	n° 25 du 21/12/83	« Plan comptable professionnel », éd. 1984	Fédération nationale des distributeurs, loueurs et réparateurs de matériel du bâtiment, de travaux publics et de manutention - DLR 28, rue Chapsal, 94340 Joinville-le-Pont, tél. : 01-45-11-17-00 www.dlr.fr
MECANIQUES ET TRANSFORMATRICES DES METAUX (Industries)	n° 8 du 22/04/83	« Plan comptable révisé détaillé et commenté », éd. 1983 (plus disponible)	Fédération des industries mécaniques 39-41, rue Louis Blanc, 92400 Courbevoie tél. : 01-47-17-60-00 www.fim.net
METAUX NON FERREUX (Industries des)	n° 36 du 14/05/84	Non	Fédération des minerais, minéraux et industries des métaux non ferreux 17, rue de l'Amiral Hamelin 75783 Paris cedex 16, tél. : 01-40-76-44-50 www.fedem.fr
MEUNERIE (Industries de la)	n° 15 du 12/10/83	Non	Association nationale de la meunerie française 66, rue La Boétie, 75008 Paris, tél. : 01-43-59-45-80 www.meuneriefrancaise.com
PHONOGRAMMES (Fabricants, producteurs, éditeurs et distributeurs de)	n° 10 du 16/06/83	« Adaptation du guide comptable professionnel au PCG révisé », éd. 1983	Syndicat national de l'édition phonographique et audiovisuelle (SNEP) 131, bd Sébastopol 75002 Paris, tél. : 01-44-13-66-66 www.disqueenfrance.com
PRESSE (Entreprises de)	n° 42 du 13/06/85	« Guide comptable », éd. 1994	Fédération nationale de la presse française (FNPS) 13, rue Lafayette, 75009 Paris, tél. : 01-53-20-90-50 www.fnps.fr
PRODUITS AMYLACES (Industries des)	n° 22 du 21/12/83	Non	Union des syndicats des industries des produits amylacés et de leurs dérivés 4, place d'Estienne d'Orves, 75009 Paris, tél. : 01-48-78-51-00

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
			www.usipa.fr
PROMOTEURS DE CONSTRUCTION IMMOBILIERE	n° 38 du 12/07/84	« Guide comptable », éd. 1984	Fédération nationale des promoteurs-constructeurs (FPC) 106, rue de l'Université, 75007 Paris, tél. : 01-47-05-44-36 www.fnpc.fr
PUBLICITE (Entreprises de)	n° 35 du 14/05/84	« Guide comptable », éd. 1976	Association des agences conseils en communication (AACC) 40, Bd Malesherbes, 75008 Paris, tél. : 01-47-42-13-42 www.aacc.fr
RAFFINAGE ET DISTRIBUTION DES HYDROCARBURES (Industries de)	n° 30 du 12/03/84	« Plan comptable », éd. 1984	Union française de l'industrie pétrolière (UFIP) 4, avenue Hoche, 75008 Paris, tél. : 01-40-53-70-00 www.ufip.fr
RECHERCHE ET PRODUCTION DES HYDROCARBURES (Industries de)	n° 31 du 12/03/84	« Plan comptable », éd. 1984	Union française de l'industrie pétrolière (UFIP) 4, avenue Hoche, 75008 Paris, tél. : 01-40-53-70-00 www.ufip.fr
SIDERURGIE ET MINES DE FER (Industries de)	n° 28 du 25/01/84	Non	Fédération française de l'acier (FFA) 5, rue Luigi Cherubini 93212 La Plaine-Saint-Denis Cedex tél. : 01-71-92-20-29 www.ffa.fr
SPECTACLES (Entreprises de)	n° 40 du 19/12/84	Non	Syndicat des directeurs de théâtres privés 48, rue Laborde, 75008 Paris, tél. : 01-42-27-87-83 www.theatresprives.com
SUCRERIES, RAFFINERIES, DISTILLERIES	n° 11 du 16/06/83	« Guide comptable », éd. 1983	Syndicat national des fabricants de sucre de France 23, avenue d'Iéna, 75783 Paris Cedex 16, tél. : 01-44-05-39-99 www.lesucre.com
TEXTILE (Industries de)	n° 32 du 12/03/84	« Guide comptable », éd. 1984	Union des industries textiles 37, rue de Neuilly, BP 121, 92113 Clichy Cedex, tél : 01-55-90-09-72

Secteur	Avis de conformité CNC (AC)	Documentation publiée	Organisme professionnel où l'on peut se procurer de la documentation
			www.textile.fr
THEATRES CINEMATOGRAPHIQUES ET VIDEOGRAPHIES (salle de cinéma) (Plan commun)	n° 41 du 19/12/84	« Mémento Pratique des salles de cinéma », éd. 2000	Fédération nationale des cinémas français 15, rue de Berri, 75008 Paris, tél. : 01-53-93-76-76 www.fncf.org
TRANSPORTS MARITIMES	n° 17 du 21/12/83	« Guide comptable des armateurs de France », éd. 1983	Comité central des armateurs de France 47, rue Monceau, 75008 Paris, tél. : 01-53-89-52-52 www.armateursdefrance.org
TRANSPORTS ROUTIERS DE VOYAGEURS, DE MARCHANDISES ET LES ACTIVITES AUXILIAIRES DU TRANSPORT	n° 5 du 22/04/83	« Guide comptable - Tome 1 », éd. 1984	Groupement national des transports combinés (GNTC) 21, rue du Rocher 75008 Paris, tél. : 01-42-93-53-88 www.gntc.asso.fr
TRAVAUX PUBLICS (Industries du bâtiment et des) (plan commun)	n° 9 du 22/04/83 et avis complémentaires des 12/03/84 et 30/05/84	« Plan comptable des industries du bâtiment », éd. 1989	Fédération nationale des travaux publics (FNTP) 3, rue de Berri, 75008 Paris, tél. : 01-44-13-31-44 www.fntp.fr
VERRE (Industries du)	n° 7 du 22/04/83	« Guide comptable », éd. 1973	Fédération des chambres syndicales de l'Industrie du verre 114, rue La Boétie, 75008 Paris, tél. : 01-42-65-60-02 www.fedeverre.fr
VIANDE (Industrie et commerce du bétail et de la)	n° 44 du 13/06/85	« Guide comptable », éd. 1986 (plus disponible)	Office national viandes de l'élevage et de l'aviculture (OFIVAL) 80, avenue des Terroirs de France, 75607 Paris Cedex 12, tél. : 01-44-68-50-00
VIDEOGRAPHIE (Edition) (Plan commun)	n° 41 du 19/12/84	Non	Syndicat de l'édition vidéo numérique (SEVN) 24, rue Marbeuf, 75008 Paris, tél. : 01-42-25-33-04 www.sev-video.org

(1) Et avis complémentaire des 12/03/84 et 30/05/84.
(2) Doc. CNC n° 93 de 1992.

295-2

Pour les **secteurs suivants,** le PCG 82 a été jugé suffisant pour prendre en compte de façon satisfaisante leurs problèmes spécifiques (voir n° 295). Il en est donc, en principe, de même pour le PCG actuel refondu à droit constant (voir n° 227 s.). En conséquence, **aucun plan (ou guide) comptable** professionnel ne leur est plus **applicable** et il n'existe donc plus de diffusion à ce titre.
Alimentation animale (Industrie de l')
Ameublement (Industrie de l')
Biscuiterie - Biscotterie (Industries)
Brasserie (Industries de la)
Caoutchouc (Industrie du)
Chocolaterie - Confiserie (Industries)
Commissionnaires Agréés près de la Bourse de Commerce de Paris
Confiserie (Commerce de Gros)
Conserve (Industries de la)
Construction Automobile et Equipement pour véhicules (Industries)
Cristalleries, Verreries à la main et mixtes
Eaux minérales (Production)
Epicerie en Gros (Commerce de l')
Exploitations frigorifiques
Habillement (Industrie de l')
Maisons d'Alimentation à Succursales
Maroquinerie
Matières plastiques (Transformation)
Papiers, Cartons, Celluloses (Industries)
Parfumerie (Industries de la)
Pâtes alimentaires (Industries des)
Pelleteries et Fourrures (Industries des)
Produits Industriels vendus aux détaillants (Commerce de Gros des)
Produits Industriels vendus aux industriels - Utilisateurs (Commerce de Gros des)
Produits pharmaceutiques (Industries)
Produits du Sol, Engrais et Produits connexes (Commerce des)
Salaisons (Charcuterie en gros, conserves de viande)
Tannerie-Mégisserie (Industrie de la)

B. Liste des plans comptables particuliers

Afin de faciliter la lecture, nous avons distingué les plans comptables relevant de la comptabilité privée de ceux relevant de la comptabilité publique.

Remarque
Validité des plans comptables particuliers : à ce jour, les règlements du CRC venus modifier le PCG depuis 1999 n'ont pas donné lieu à une mise à jour des plans comptables professionnels ni des plans particuliers. Par conséquent, selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interviewé lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, les spécificités prévues par ces plans comptables ne sont plus applicables dès lors qu'elles dérogent aux dispositions d'un règlement CRC (désormais ANC) modifiant le PCG.
En revanche, les dispositions des PCP qui ne sont pas contredites par un règlement venu modifier le PCG depuis 1999 restent applicables.

Comptabilité privée

296

Remarque
Les **holdings** n'ont pas fait l'objet d'un plan comptable particulier.

Personnes, Sociétés ou Organismes	**Textes de référence**
Agriculture (voir n° 230-5.I)	Avis CNC du 9/07/86 et Arrêté du 11/12/86
Associations (voir n° 230-9)	Règl. CRC n° 99-01 du 16/02/99 pris sur avis du CNC n° 98-12 du 17/12/98
Comités interprofessionnels du logement (CIL)	Règl. CRC n° 2008-16 du 4/12/08 pris sur avis du CNC n° 2008-12 du 4/09/08
Coopératives agricoles « bétail et viande »	AC du 17/12/87
Coopératives agricoles (voir n° 230-5.II)	AC des 13/06/85 et 14/11/85 Arrêté du 2/07/86
Coopératives de transformation de la betterave	AC du 17/12/87
Coopératives d'utilisation de matériel agricole (Cuma)	AC du 29/02/88
Dispensateurs de formation professionnelle et organismes de formation qui ont un statut de droit privé (voir n° 230-11)	Avis CNC n° 95-04 du 09/01/95 Arrêté du 2/08/95
Etablissements de crédit	Voir n° 230-2
Etablissements ou organismes de diffusion culturelle dépendant du ministère des affaires étrangères et du ministère de la coopération	Avis CNC n° 2005-11 du 20/10/05 et arrêté du 23/12/05
Etablissements privés de santé	Arrêté du 22/01/08 modifié par arrêté du 18/03/2011
Etablissements privés sociaux et médico-sociaux	Avis CNC n° 2000-03 du 20/04/00 et n° 2007-05 du 4/05/07 et arrêté du 11/01/2012
Etablissements sanitaires et sociaux publics et privés à but non lucratif	AC du 17/04/86 et Arrêté du 12/08/87, modifié par arrêté du 12/08/87
Exploitants d'abattoirs publics	AC n° 43 du 13/06/85
Fonds communs de titrisation (ex-FCC) et, à notre avis, sociétés de titrisation (voir n° 230-10.II)	Règl. CRC n° 2003-03 du 2/10/03 pris sur avis CNC n° 2003-09 du 24/06/03
FRR (Fonds de réserve pour les retraites)	Avis CNC n° 2003-07 du 23/06/03 (modifiés par avis n° 2006-13 et n° 2008-10)
Huissiers de justice	Avis CNC n° 2006-15 du 24/10/06 Arrêté du 11/05/07 modifié par l'arrêté du 1er octobre 2008

Personnes, Sociétés ou Organismes	Textes de référence
Mutuelles assumant un risque d'assurance	Voir n° 230-3.IV
Mutuelles n'assumant aucun risque d'assurance	Voir n° 230-3.IV
Notaires (voir n° 230-6.II)	Avis CNC du 12/04/88 et arrêté du 22/07/88
OPCA	Règl. ANC n° 2011-01
OPCVM (Organismes de placement collectif en valeurs mobilières) : Sicav et Fonds Communs de Placement (FCP) (voir n° 230-10.I)	Règl. CRC n° 2003-02 du 2/10/03 (modifié par le Règl. ANC n° 2011-05) pris sur avis CNC n° 2003-08 du 24/06/03 et arrêté du 16/12/03 et avis CNC n° 2005-08 du 21 juin 2005
Organismes mutualistes	Arrêté du 22/03/85
Partis et groupements politiques (voir n° 230-11)	Avis CNC n° 95-02 du 13/12/94
Services privés sociaux et médico-sociaux d'aide à domicile	AC du 17/04/86 Arrêté du 6/08/86 modifié par arrêté du 19/12/06
Société d'épargne forestière (voir n° 230-4.IV)	Règl. CRC 2002-11 du 12/12/02 pris sur avis CNC 02-15 du 22/10/02 et arrêté du 27/12/02
Sociétés anonymes d'HLM. Fondations et sociétés coopératives d'HLM	Inst. n° 92-10 du 27/04/92 Avis CNC du 23/01/92
Sociétés civiles de placements immobiliers (SPCI) (voir n° 230-4.I)	Règl. CRC n° 99-06 pris sur l'avis CNC n° 98-06 du 23/06/98 et arrêté du 26/04/95 modifié par arrêté du 14/12/99
Sociétés concessionnaires d'autoroutes	AC du 11/10/88 Avis CNC complémentaire du 19/12/89
Sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (Safer)	AC du 21/12/83 Avis CNC complémentaire du 17/12/87
Sociétés d'assurance	Voir n° 230-3
Sociétés de crédit immobilier	Inst. n° 86-21 du 26/02/86
Sociétés de portefeuille	Avis CNC n° 30 du 13/02/87
Sociétés d'économie mixte locales (SEML)	Règl. CRC n° 99-05 pris sur avis CNC n° 99-05 du 18/03/99
Sociétés immobilières d'investissement (SII)	AC des 21/12/83 et 12/07/84
Syndicats de copropriétaires	Avis CNC n° 2007-17 du 22/10/02 Décret n° 2005-240 du 14/03/2005

Comptabilité publique

296-1

Personnes, sociétés ou organismes	Textes de référence
Association nationale pour la formation professionnelle des adultes	Avis CNC n° 97-05 du 18/06/97
Caisse d'amortissement de la dette sociale	Avis CNC n° 99-04 du 18/03/99
Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des TNS des professions non agricoles (voir n° 230-11 VII)	Arrêté du 30/11/01 modifié par l'arrêté du 30/01/08
Caisses mutuelles régionales (voir n° 230-11 VII)	Arrêté du 30/11/01 modifié par l'arrêté du 30/01/08
Centre national de la fonction publique territoriale	Avis CNC n° 99-03 du 18/03/99
Centres de formation d'apprentis	AC n° 31-V du 12/10/83 Avis CNC n° 2003-04 du 1/04/03
Centres de gestion de la fonction publique territoriale	Avis CNC n° 99-02 du 18/03/99 et arrêté du 14/12/09 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M832
Chambres d'agriculture	Avis CNC n° 2000-10 du 20/10/00
Comptabilité publique	Avis CNC n° 2004-07 du 6/04/04
Etablissement français du sang	Avis CNC n° 2000-21 du 29/11/00 (arrêté du 7/02/01)
Etablissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel	Avis CNC n° 99-12 du 7/12/99
Etablissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif	Arrêté du 16/12/2010 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M14
Etablissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN)	Avis CNC n° 93-05 du 3/02/93
Etablissements publics fonciers	Avis CNC n° 99-08 du 23/09/99
Etablissements publics nationaux à caractère administratif	Avis CNC n° 98-03 du 17/02/98
Etablissements publics nationaux à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable	Avis CNC n° 2000-20 du 29/11/00

Personnes, sociétés ou organismes	Textes de référence
Etablissements publics de santé	Arrêté du 30/10/06 modifié par l'arrêté du 15/05/08, et arrêté du 17/10/07 modifié par l'arrêté du 21/12/2010
Etablissements et services publics sociaux et médico-sociaux	Avis CNC n° 2008-09 du 7/05/08 et arrêté du 22 décembre 2011 relatif au plan comptable M 22
Fonds d'assurance formation régionaux des artisans	Avis CNC n° 2000-02 du 20/04/00 (arrêté du 28/12/00)
Fonds de solidarité pour le logement	Avis CNC n° 99-11 du 7/12/99
Fonds de solidarité vieillesse	Avis CNC n° 99-01 du 18/03/99
Haras nationaux	Avis CNC n° 2002-01 du 28/03/02
Offices d'intervention dans le secteur de l'agriculture et de la pêche	Avis CNC n° 2003-03 du 1/04/03
Offices publics de l'habitat (OPH)	Inst. n° 12-009-M31 du 18 mai 2012 et arrêté du 24/12/2008 (fixant le plan comptable M31)
Organismes d'assurance vieillesse (voir n° 230-11 VII)	Arrêté du 30/11/01 modifié par l'arrêté du 30/01/08
Organismes de sécurité sociale du régime général (voir n° 230-11 VII)	Avis CNC n° 2000-04 du 20/04/00 et Avis n° 2008-01 du 10 janvier 2008 (arrêtés du 30/11/01, du 30/01/08 et du 24/02/2010)
Organismes gérant des résidences sociales et des établissements accueillant des travailleurs migrants	Avis CNC n° 99-07 du 23/09/99
Régions et syndicats mixtes (Code général des collectivités territoriales, art. 5721-2)	Décrets n° 2009-1785 et n° 2009-1786 du 31/12/2009
Réunion des musées nationaux	Avis CNC n° 2001-07 du 24/10/01
Secteur public départemental	Arrêté du 18 décembre 2006
Secteur public local	Arrêté du 1/08/2004 modifié par arrêté du 23/12/2008
Secteur public local à caractère industriel et commercial	Arrêté du 17/12/2007 modifié en dernier lieu par arrêté du 27/12/2011 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M4
Société de courses de chevaux	AC n° 32-V du 12/10/83 et Avis CNC n° 2001-06 du 24/10/01

IV. Textes internationaux et européens

A. Listes des IFRS (normes, interprétations, projets)

297

Rappel Utilisation du terme générique « IFRS » : à l'occasion de la restructuration de l'IASC, l'une des premières décisions prises par l'International Accounting Standards Board (IASB) (voir n° 252), a été, le 1er avril 2001, de changer le nom des futures normes internationales en « International Financial Reporting Standards », normes internationales d'information financière (IFRS).

Ce choix de terminologie témoignait de l'intention de l'IASB de ne pas limiter son champ d'action à la normalisation comptable internationale, mais de traiter plus généralement de l'information financière (comprenant, par exemple, le rapport de gestion ou les analyses financières et opérationnelles), ce qui constitue une nouveauté majeure par rapport à l'objectif de l'ancien IASC.

Les normes IAS et leurs interprétations existantes au 1er avril 2001, adoptées désormais et respectivement par l'IASB et son comité d'interprétation, l'IFRS Interpretations Committee (ex-IFRIC), continuent de s'appeler « IAS XX » et « SIC XX » ; seules les **normes,** émises par l'IASB à compter de cette date, portent le nom de « IFRS XX ».

Toutefois, selon la préface aux IFRS, publiée le 23 mai 2002, le terme IFRS désigne non seulement les normes et interprétations qui sont approuvées par l'IASB, mais également le **corpus de normes** dans son ensemble, c'est-à-dire y compris les normes IAS et les interprétations du SIC qui n'ont pas été rebaptisées. En conséquence, nous utilisons, dans cet ouvrage, le terme « IFRS » pour désigner l'ensemble de ces textes.

Remarque
Cadre conceptuel : aux IFRS et à leurs interprétations, vient s'ajouter le cadre conceptuel (Framework) qui regroupe les principes fondamentaux sous-jacents retenus par l'IASB pour l'élaboration ou la révision de ces normes et interprétations.

Liste des normes et interprétations applicables

297-1

Le **texte intégral, traduit en français, des normes** figure dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** et sur le site www.europa.eu.int
Pour plus de détails sur l'application des IFRS, voir Mémento IFRS.

B. Textes de l'UE

Directives européennes

298

Deux directives, dites « directives comptables », régissent au niveau européen l'établissement des comptes annuels :

- la 4e directive, concernant l'établissement des comptes sociaux (78/660/CEE du 25 juillet 1978),

- et la 7e directive, concernant l'établissement des comptes consolidés (83/349/CEE du 13 juin 1983).

Une proposition de directive européenne comptable unique prévoit de remplacer les 4e et 7e directives, voir n° 5837.

Pour plus de détails sur la 7e directive concernant l'établissement des comptes consolidés, voir Mémento Comptes consolidés n° 9501.

V. Adresses utiles

299

Académie des sciences et techniques comptables et financières : 19, rue Cognacq Jay, 75341 PARIS Cedex 07 (Tél. : 01.44.15.60.00), http://www.lacademie.info
Accounting Regulatory Committee (ARC) : 200, rue de la Loi, 1049 Bruxelles (Belgique), http://ec.europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/committees_fr.htm
Association Française des Entreprises Privées (Afep) : 63, rue La Boétie, 75008 Paris (Tél. : 01.43.59.65.35)
Association Nationale des Sociétés par Actions (Ansa) : 39, rue de Prony, 75017 Paris (Tél. : 01.47.63.66.41) http://www.ansa.asso.fr
Association des Directeurs de Comptabilité et de Gestion (APDC) : 8, rue Jean Goujon, 75008 Paris (Tél. : 01.43.59.52.41) http://www.apdc-france.com
Association pour la participation des entreprises françaises à l'harmonisation comptable internationale (ACTEO) : 55, avenue Bosquet, 75330 Paris Cedex 07 (Tél. : 01.53.59.19.19) http://www.medef.fr
Autorité de contrôle prudentiel : 61, rue Taitbout, 75436 Paris Cedex 09 (Tel : 01.55.50.41.41) http://www.acam-france.fr
Autorité des Marchés Financiers (AMF) : 17, place de la Bourse, 75082 Paris Cedex 02 (Tél. : 01.53.45.60.00) http://www.amf-france.org
Autorité des normes comptables : 5, place des Vins de France, 75573 Paris Cedex 12 (Tél : 01.53.44.52.00) http://anc.gouv.fr
Bibliotique : Centre de Documentation des experts-comptables et des commissaires aux comptes : 19, rue Cognacq Jay, 75007 Paris (Tél. : 01.42.12.85.55) http://www.bibliotique.com
Centre de documentation du Trésor public : Immeuble « Le Michel Ange » 17, bd du Mont d'Est, 93192 Noisy-le-Grand Cedex (Tél. : 01.41.67.41.67)
Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières (CCLRF) : http://www.banque-france.fr/fr/supervi/regle_bafi/comite/comite.htm
Commission européenne : Direction Droit des sociétés, 3, rond-point Schuman, 1040 Bruxelles (Belgique) (Tél. : 00.32.2.299.1111) http://www.europa.eu.int/comm/index_fr.htm. En France : Sources d'Europe, Le Socle de la Grande Arche, 92044 Paris La Défense Cedex (Tél. : 01.41.25.12.12) http://www.touteleurope.fr ; Service de vente des publications des Communautés européennes : Journal Officiel, 26, rue Desaix, 75727 Paris Cedex 15 (Tél. : 01.40.58.77.01) http://www.journal-officiel.gouv.fr
Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : 16 avenue de Messine, 75008 Paris (Tél. : 01.44.77.82.82). Editions CNCC et Documentation : même adresse (Tél. : 01.44.77.81.40) http://www.cncc.fr
Conseil d'Etat : 1, place du Palais Royal, 75100 Paris Cedex 01 (Tél. : 01.40.20.80.00) http://www.conseil-etat.fr
Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) : 3, bd Diderot, 75572 Paris Cedex 12 (Tél. : 01.53.44.55.36)
Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) : 19, rue Cognacq Jay, 75007 Paris (Tél. : 01.44.15.60.00) http://www.experts-comptables.com Publications : **Expert-comptable Media** (ECM) : 19, rue Cognacq Jay, 75007 Paris (Tél : 01.44.15.95.95)
Direction Générale des Finances Publiques (DGFiP, issue de la fusion entre les anciennes DGI et DGCP) : 139, rue de Bercy, 75572 Paris Cedex 12 (Tél. : 01.40.04.04.04) http://www.impots.gouv.fr
European Financial Reporting Advisory Group (Efrag) : 13-14, avenue des Arts, 1210 Bruxelles (Belgique) http://www.efrag.org
European Securities and Markets Authority (ESMA, ex-CESR) : 103 rue de Grenelle, 75007 Paris (Tél : 01.58.36.43.21) http://www.esma.europa.eu
Fédération des Experts-comptables Européens (FEE) : avenue d'Auderghem, 22-28/8 B-1040 Bruxelles, Belgique (Tél. : 00.32.2.285.40.85) http://www.fee.be
Fédération internationale des experts-comptables francophones (Fidef) : 19, rue Cognacq Jay, 75341 PARIS Cedex 07 (Tél. : 01.44.15.60.59) http://www.fidef.org
Fédération nationale d'experts-comptables de France : 51, rue d'Amsterdam 75008 Paris (Tél. : 01.47.42.08.60) http://www.e-c-f.fr
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) : 10, rue Auber, 75009 Paris (Tél. : 01.44.51.09.36) http://www.h3c.org
Imprimerie Nationale :
- sur place : Imprimerie Nationale (SEVPO), 58, boulevard Gouvion Saint-Cyr 75017 Paris (Tél. : 01.40.58.30.00) ;
- par correspondance : Imprimerie Nationale, BP 732, 59505 Douai Cedex (Tél. : 03.27.93.70.70) http://www.imprimerienationale.fr
Institut des professionnels associés à l'Ordre des experts-comptables (IPAO) : 19, rue Cognacq Jay, 75007 Paris (Tél. : 01.44.15.60.00) http://www.ipao.net
Institut français des auditeurs consultants internes (Ifaci) : 12 bis, place Henri Bergson, 75008 Paris (Tél. 01.40.08.48.00) http://www.ifaci.com
Institut français des experts-comptables/Union nationale des commissaires aux comptes (Ifec/UNCC) 139, rue du Faubourg Saint-Honoré, 75008 Paris (Tél. : 01.42.56.49.67) http://www.ifec.fr
Institute of management accountants (Ima-France) : 100, rue de Courcelles, 75017 Paris (Tél. : 01.56.21.05.60) http://www.ima-france.com
International Accounting Standards Board (IASB) : 30 Cannon Street, London EC4M6XH (Angleterre) (Tél. : 00.44.207.246.64.10) http://www.iasb.org

International Federation of Accountants (Ifac) : 545 Fifth Avenue, 14th floor, New York, NY 10017 (Etats-Unis) (Tél. : 00.1.212.471.8702) http://www.ifac.org
International Organisation of Securities Commissions (Iosco) : c/Oquendo 12, 28006 Madrid (Espagne) http://www.iosco.org
Journal Officiel : 26, rue Desaix, 75727 Paris Cedex 15 (Tél. : 01.40.58.75.00) http://www journal-officiel.gouv.fr ; Textes en ligne http://www.legifrance.gouv.fr/html
Mouvement des Entreprises de France (Medef) : 55/59, avenue Bosquet, 75330 Paris Cedex 07 (Tél. : 01.53.59.19.19) http://www.medef.fr
Observatoire des Entreprises : Service 44-1356, 75049 Paris Cedex 01 (Tél. : 01.42.92.92.24) http://www.banque-france.fr
Organisation Internationale des Commissions de bourses de Valeurs (OICV) - Voir Iosco

Chapitre 3 Les obligations générales permanentes

300

Section 1 Les conditions de forme : la tenue de la comptabilité

301

Tous les **textes réglementaires** applicables à la comptabilité sont dans notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

I. Principes généraux

302

Il convient de distinguer les **commerçants** personnes morales des commerçants personnes physiques.

Personnes morales

Toute personne morale ayant la qualité de commerçant doit (C. com. art. L 123-12) :

a. procéder chronologiquement à **l'enregistrement** comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise ;

Il en résulte l'obligation de tenir certains **livres,** les écritures comptables devant être appuyées de **pièces justificatives.**

Exception : les personnes morales qui ne sont pas contrôlées par une société établissant des comptes consolidés et qui sont placées de plein droit ou sur option sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent ne tenir qu'une comptabilité de trésorerie, c'est-à-dire n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice.
Pour plus de détails, voir n° 337-1.

b. contrôler l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine par inventaire au moins tous les douze mois ;

c. établir des comptes annuels (réguliers et sincères, donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de son entreprise) à la clôture de l'exercice, au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

Ces comptes annuels doivent comprendre un **bilan,** un **compte de résultat** et une **annexe.**

Sur la présentation des comptes annuels, voir n° 3660 s.

Personnes physiques

Les personnes physiques ayant la qualité de commerçant doivent suivre les **mêmes règles** que les personnes morales, **sauf** les **petits commerçants** pour lesquels les articles C. com. L 123-25 à L 123-28 prévoient des allégements (voir n° 338 s.).

II. Livres obligatoires

Quels sont les livres comptables obligatoires ?

303

Selon l'article C. com. R 123-173 (repris dans le PCG, art. 410-6), tout **commerçant** tient obligatoirement :

- un **livre-journal,**
- un **grand livre,**
- et un **livre d'inventaire.**

La **balance générale** n'est **pas** un document **obligatoire** au regard de la réglementation comptable **mais** elle constitue (Bull. CNCC n° 67, septembre 1987, EC 87-34, p. 349) l'un des moyens de contrôle dont le commissaire aux comptes doit pouvoir disposer.

Ces obligations s'imposent aux commerçants (à l'exception des petits commerçants personnes physiques, voir n° 341) :

- **quel que soit le régime fiscal** applicable,
- et **quel que soit le système comptable utilisé.**

Fiscalement, Le Livre des procédures fiscales prévoit (LPF, art. L 85) que les agents des impôts ont le droit d'obtenir communication de ces livres (voir tableau récapitulatif n° 420).

D'autres livres obligatoires **spéciaux** sont prévus pour certaines professions.

Cette obligation résulte du Code de commerce, du droit fiscal, de la législation économique ou de la réglementation professionnelle. Bien que ces livres ne soient **pas spécifiquement comptables,** nous citerons notamment les registres ou livres suivants :

- registre des exportations (CGI A III, art. 74-1) et opérations assimilées (CGI A IV, art. 41 bis à 41 quinquies) ;
- registre des lotisseurs et marchands de biens (CGI A IV, art. 50 sexies) ;
- registre des fabricants et marchands d'or, d'argent et de platine (CGI, art. 537) ;
- registre d'entrée des malades dans les cliniques et établissements hospitaliers (arrêté du 29 juin 1978).

A. Contenu des livres obligatoires

Contenu du livre-journal

305

En principe, sur le livre-journal (encore appelé « journal général »), doivent être enregistrés tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise (C. com. art. R 123-174, al. 1).

Pour les petits commerçants personnes physiques, voir toutefois n° 337 s.

Mais il est possible d'utiliser des journaux auxiliaires (C. com. art. R 123-176). En conséquence, **le contenu** du livre-journal **varie** selon que l'entreprise utilise ou non des journaux auxiliaires.

Entreprise n'utilisant pas de journal auxiliaire

Le livre-journal doit comprendre tous les mouvements, enregistrés de manière chronologique (C. com. art. L 123-12).

La validation de l'écriture se fait dès inscription sur le livre-journal (sur la validation lorsque la comptabilité est informatisée, voir n° 332-3).

Comment s'effectue en pratique cet enregistrement ?

I. « Au jour le jour » (C. com. art. R 123-174, al. 1 et PCG, art. 420-4). Cette chronologie ne permet donc pas de reprendre plusieurs journées différentes (par exemple de ventes) dans une seule écriture. Mais deux questions se posent :
a. De quel jour s'agit-il ? Selon la Rec. OEC n° 21-07, « plusieurs dates peuvent être associées à un même fait comptable. La date, dite date comptable, est en pratique celle de la pièce justificative » (c'est-à-dire date de la facture d'achat ou de vente, date de la remise du chèque ou de sa signature, etc.).

Mais, selon l'OEC (Rec. n° 21-07 précitée), le législateur n'a pas voulu imposer de délai entre la date comptable et celle de l'enregistrement.
Aussi nous paraît-il également possible (sous réserve de dispositifs complémentaires de contrôle interne) d'enregistrer - par exemple - des factures d'achat, non pas selon leur chronologie d'arrivée dans l'entreprise, mais au fur et à mesure que les factures sont acceptées et portent la mention « Bon à payer ».

b. Quel ordre d'enregistrement retenir à l'intérieur d'une même journée ? Selon le secrétariat du CNC (Bull. n° 40-02), il n'y a pas de chronologie des opérations entre elles ; en conséquence, l'enregistrement dans une journée est possible, par exemple :

- dans l'ordre où les opérations se sont déroulées,

- ou par catégories d'opérations (achats, ventes, frais, etc.),

- ou dans l'ordre des numéros de comptes.

II. « Opération par opération » (C. com. art. R 123-174, al. 1 et PCG, art. 420-4). Il n'est pas permis de globaliser les mouvements jour par jour sans que l'on puisse retrouver dans la comptabilité elle-même un enregistrement de chaque opération. **Toutefois** (C. com. art. R 123-174, al. 3 et PCG, art. 420-3), les **opérations de même nature** réalisées en un **même lieu** et au cours d'une **même journée** peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Pour des développements concernant les pièces justificatives, voir n° 326.

III. Selon le plan comptable (C. com. art. R 123-175), c'est-à-dire, à notre avis, selon le plan de comptes de l'entité (en ce sens, PCG, art. 410-7) (voir n° 334-1).

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature (PCG, art. 410-5). A notre avis, comme le précisait le PCG 82 :

- les écritures rappellent les numéros et/ou les intitulés des comptes (p. I.9),

- le numéro de code participe, avec l'intitulé du compte qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité (p. I.55).

IV. Selon le système comptable retenu (voir n° 124 s.).

Entreprise utilisant des journaux auxiliaires

Le livre-journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (C. com. art. R 123-176).

I. Enregistrements sur les journaux auxiliaires
Ils s'effectuent de la même manière que sur le livre-journal, lorsque l'entreprise n'utilise pas de journal auxiliaire (voir ci-avant **I.**), c'est-à-dire notamment « au jour le jour » et « opération par opération ».
Le livre-journal peut être détaillé en autant de journaux auxiliaires que l'importance et les besoins de l'entreprise l'exigent (PCG, art. 410-7), c'est-à-dire journal d'achats, de ventes, de trésorerie, etc.

II. Centralisation mensuelle sur le livre-journal
La régularité des écritures s'apprécie à compter de la date de centralisation (voir n° 332-3 lorsque la comptabilité est informatisée).
La récapitulation au livre-journal, au moins mensuelle des totaux des opérations, ne peut être effectuée qu'à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération (PCG, art. 420-4).

Les bulletins CNCC (n° 60, décembre 1985, EC 85-45, p. 509 et n° 65, mars 1987, EC 86-74, p. 110) estiment que « cette centralisation peut consister simplement en un **report du total des journaux auxiliaires** sous la condition expresse cependant que ces totaux puissent être justifiés et que la centralisation ainsi effectuée constitue toujours un élément de fiabilité de la comptabilité commerciale ».
Pour l'OEC (Rec. n° 21-07 précitée), le total des journaux auxiliaires doit être transcrit dans l'ordre chronologique sur le livre-journal, avec indication de la période et de la référence du journal auxiliaire d'origine.

Contenu du grand livre

306

Sur le **grand livre,** sont portées les écritures du livre-journal (C. com. art. R 123-175), ventilées selon le plan de comptes de l'entreprise (PCG, art. 410-7).

Le grand livre est utilisé pour l'ouverture et le suivi des comptes de l'entreprise avec les totaux des écritures du livre-journal (précision du PCG 82, p. I.10). Il est constitué par le relevé des comptes servant de base à l'établissement de la balance.
Dans un ordre propre à chacun d'eux, le livre-journal et le grand livre classent un même ensemble d'écritures. Il y a relation d'égalité entre les totaux des écritures du livre-journal et les totaux des écritures du grand livre (précision du PCG 82, p. I.10).
En principe, des comptes sont matériellement représentés par un **folio** ou une **fiche** ou un **listing.** L'ensemble de ces comptes constitue le **« grand livre ».** Celui-ci n'est pas obligatoirement un livre et est souvent constitué par un fichier.

Comme pour le livre-journal, le grand livre est détaillé en autant de **livres auxiliaires,** ou documents en tenant lieu, que l'importance et les besoins de l'entreprise l'exigent, par exemple le grand livre des comptes « clients ». Dans ce cas, les écritures portées sur les livres auxiliaires sont **centralisées une fois par mois** au moins sur le grand livre (C. com. art. R 123-176 et PCG, art. 410-7).

Pour le bulletin CNCC (n° 57, mars 1985, EC 84-55, p. 145) :

- l'utilisation d'un livre-journal dit **« journal centralisateur »** ou **« balance carrée »** (voir n° 127) paraît régulière dès lors que le nombre de lignes du registre est suffisamment détaillé pour que les normes comptables soient respectées ; en effet, l'inscription des centralisations mensuelles sur des lignes horizontales ne semble pas altérer le contenu et la signification des comptes ainsi présentés ;

- par ailleurs, l'**enregistrement par centralisation en fin de mois** des éléments détaillés opération par opération et jour par jour sur des journaux auxiliaires semble également conforme aux dispositions légales. On obtiendra en effet non seulement le total, en bas de colonne, des différents journaux auxiliaires, mais également le détail des inscriptions par compte ;

- enfin selon le Bull. CNCC précité et la Rec. OEC n° 21-07, la rédaction des dispositions réglementaires « ne semble pas exclure que le **même registre** constitue :
• le **livre-journal** recevant la centralisation mensuelle des écritures journalières ;
• le **grand livre** détaillant, par journal auxiliaire, le contenu des différents comptes présentés ligne par ligne ».

Contenu du livre d'inventaire

307

Le livre d'inventaire regroupe les éléments d'actif et de passif (quantité et valeur) relevés lors de l'inventaire (C. com. art. R 123-177, al. 1 et 2 et PCG, art. 410-8).

Sur l'obligation d'inventaire, voir n° 333 s.
Sur la suppression de la communication de l'inventaire aux actionnaires, voir n° 333-2.

Selon que le commerçant a ou non l'obligation de déposer ses comptes annuels au greffe (sur cette obligation, voir n° 5050), les comptes annuels sont ou non également transcrits sur ce livre (C. com. art. R 123-177, al. 3 et PCG, art. 410-8).

Sociétés tenues de déposer leurs comptes annuels au greffe

(voir n° 5050-1) Seul doit être transcrit chaque année sur le livre d'inventaire (à notre avis après l'approbation des comptes par l'assemblée ou les organes correspondants et avant le dépôt des comptes au greffe) le **regroupement des données d'inventaire** distinguées selon la nature et le mode d'évaluation des éléments qu'elles représentent. A cet effet, le livre d'inventaire doit être suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan (C. com. art. R 123-177, al. 2).

Il en résulte la **récapitulation** de l'inventaire, sans précision sur la manière de la réaliser (sur la notion d'inventaire, voir n° 333). Deux questions se posent alors :

a. Quels sont les **éléments à y faire figurer ?** A notre avis, il s'agit d'une balance regroupée par grandes masses pour les postes de bilan (immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles, immobilisations financières, stocks et en-cours, etc.). Par exemple (Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-55, p. 157), une ligne du livre d'inventaire regroupant des immobilisations de même nature et évaluées selon le même mode devrait satisfaire aux dispositions de l'alinéa 2 précité. Il en est de même pour les stocks. **En pratique,** et selon la distinction entre les différents plans de comptes prévus par le PCG, les comptes imprimés en caractères noirs du système développé devraient présenter les caractéristiques requises (voir n° 7000 s. : comptes droits et non en italique ; 101, 104, 105, 106, 1061, 1062..., 1068, 108, 109, 11, 12, etc.).

b. Quelles valeurs y faire figurer ? Selon l'AMF (Bull. COB n° 243, janvier 1991, p. 4), il résulte du Code de commerce que doivent y figurer les **valeurs comptables et** les **valeurs d'inventaire,** malgré les difficultés pratiques pour certains postes notamment pour les immobilisations financières non cotées (voir n° 333-2-II).

Autres commerçants

N'étant pas tenus à l'obligation de déposer leurs comptes au greffe, ils doivent transcrire chaque année sur leur livre d'inventaire :

- le **regroupement des données d'inventaire,** comme les sociétés par actions et SARL ;

- et leurs **comptes annuels,** c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat et l'annexe (C. com. art. R 123-177, al. 3).

L'annexe doit donc, dans ce cas, être retranscrite pour sa totalité sans restriction aucune, mais, pour ces commerçants, elle est en général réduite.
Les situations intermédiaires établies soit mensuellement, soit trimestriellement, n'ont pas à y figurer.

B. Forme, authentification et tenue des livres obligatoires

Forme des livres obligatoires

310

La forme du **livre-journal** et du **livre d'inventaire** n'est pas fixée de manière exhaustive par les textes (le grand livre n'est soumis à aucune forme particulière).
Le livre-journal et le livre d'inventaire doivent être tenus séparément, quelle que soit la technique utilisée (Rép. Sergheraert, AN 25 octobre 1978, p. 6596).

Les associés ou actionnaires, les commissaires aux comptes et l'administration fiscale exerceront leur droit de communication sur ces livres dans la forme où ils sont tenus (Rép. Sapin, AN 16 janvier 1984, p. 261).

Il pourra s'agir, nous semble-t-il, des formes suivantes (en respectant pour chacune d'elles les régimes d'authentification examinés ci-après au n° 311) :

- **véritable registre** cousu et collé selon la technique de la reliure ;

- **registre à feuillets mobiles** ;

- **documents sous forme électronique,** s'ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve (C. com. art. R 123-173, al. 3).

Authentification des livres obligatoires

311

Deux régimes d'authentification sont prévus : l'utilisation de documents sous forme électronique, ou la cote et le paraphe.

Utilisation de documents sous forme électronique

311-1

(à la place du livre-journal et du livre d'inventaire cotés et paraphés).

Sur l'organisation de la comptabilité en environnement informatisé, voir n° 332 s.

L'utilisation de documents sous forme électronique est soumise aux **conditions** suivantes : ces documents doivent « être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des **moyens offrant toute garantie en matière de preuve »** (C. com. art. R 123-173, al. 3).
L'authentification de ces documents est, à notre avis, assurée par l'apposition d'une **signature électronique** fiable (en ce sens, BOI 13 L-1-06, n° 114).

La signature électronique est considérée comme fiable à condition (C. civ. art. 1316-4 ; décret n° 2001-272 du 30 mars 2001, art. 2 ; BOI précité, n° 115 et n° 116) :

- qu'elle soit sécurisée,
- qu'elle soit établie grâce à un dispositif sécurisé de création de signature,
- que sa vérification repose sur l'utilisation d'un certificat électronique qualifié.

La cote et le paraphe

311-2

Le livre-journal et le livre d'inventaire **peuvent,** à la demande de l'entité, être cotés et paraphés (PCG, art. 410-6 ; cette disposition n'est pas prévue pour le grand livre), dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du tribunal de commerce dans le ressort duquel le commerçant est immatriculé (C. com. art. R 123-173).

Il en est de même pour la plupart des livres spéciaux.

I. Définition
La cote est **l'attestation du nombre de pages ou de folios** contenus dans chaque livre, chaque page ou folio étant numéroté. Le **paraphe certifie l'existence** du livre obligatoire et lui confère une **date certaine.** Ces formalités ont pour but d'éviter que des pages ne soient supprimées, remplacées ou ajoutées.

Dans le cas d'un **registre à feuillets mobiles,** chaque feuillet comporte dans ce cas, outre sa cote, le numéro d'identification de la liasse de feuillets, le visa étant apposé sur le premier feuillet où est mentionné le nombre total de feuillets ; les feuillets mobiles sont enliassés dès que les écritures y sont portées (solution confirmée par le ministre de la Justice - Rép. Sergheraert, AN 21 janvier 1985, p. 258, chaque liasse délivrée par le greffier recevant un numéro d'identification répertorié sur un registre spécial de manière à permettre les contrôles nécessaires).

II. Date
Les livres sont cotés et paraphés **avant qu'aucune écriture n'y soit portée.** Les commerçants devraient donc dès le début de leur activité se procurer les livres légaux et les faire coter et parapher. Lorsque des écritures sont portées a posteriori sur les livres (livres cotés et paraphés avec retard), ils perdent toute force probante.

III. Coût
La formalité de la cote et du paraphe ne s'accompagne d'aucune taxation fiscale mais n'exclut pas pour autant la rémunération des personnes exécutant ladite formalité, en l'espèce, les greffiers des tribunaux de commerce et des tribunaux de grande instance statuant commercialement (Rép. Didier, Sén. 30 août 1984, p. 1369).

Tenue des livres obligatoires

313

L'article C. com. L 123-22 et le PCG en fixent les caractéristiques :

Tenue sans blanc ni altération d'aucune sorte

Les documents comptables relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte (C. com. art. L 123-22, al. 3), ce qui garantit leur caractère définitif (PCG, art. 420-5) :

Cette obligation s'applique aux **comptabilités informatisées** sous forme d'une **procédure de validation** interdisant toute modification ou suppression, voir n° 332-3.

I. Inscription manuscrite ou dactylographiée
Les livres peuvent être écrits à la main ou dactylographiés, l'utilisation d'un procédé moderne de reproduction serait néanmoins admissible à la place d'une copie à la main (en ce sens, Prof. Terré, Eco. et compt. sept. 1971, p. 31).

Afin d'éviter une retranscription manuelle, les bulletins CNCC (n° 60, décembre 1985, EC 85-51, p. 511 et n° 65, mars 1987, EC 86-74, p. 110) proposent l'utilisation d'un **format compatible avec la photocopie.** En revanche, il n'est pas possible de coller des documents informatiques sur un registre coté et paraphé (Rép. Farran, AN 22 octobre 1990, p. 4974). Les erreurs et omissions peuvent être rectifiées selon des procédés utilisés pour les actes notariés (Rép. Martin, AN 21 janvier 1980, p. 208).

Pour plus de détails, voir également les précisions concernant les procès-verbaux du conseil d'administration (Mémento Sociétés n° 23161 à 23163).

II. Aucun blanc
En cas d'erreur matérielle, il est donc **interdit d'effacer** soit par rature rendant l'inscription d'origine illisible, soit par un procédé chimique.

Le Conseil d'Etat (22 décembre 1958, n° 23350 et 23351) n'a pas admis la requête d'un contribuable dont la comptabilité présentait de graves lacunes : « les documents comportaient des surcharges et des ratures ainsi que des traces montrant que des chiffres avaient été effacés par des procédés chimiques ».

III. Aucune altération
Le crayon ne peut donc être utilisé comme procédé d'impression. Le Conseil d'Etat (13 novembre 1959, n° 43886) a d'ailleurs jugé que l'utilisation du crayon enlève à l'écrit la force probante qu'il tire précisément de sa permanence et de son inaltérabilité.

Tenue des livres dans une langue étrangère

Elle n'est pas possible, la comptabilité devant être tenue en français (C. com. art. L 123-22, al. 1).

On peut toutefois douter que cette obligation puisse s'appliquer systématiquement aux succursales à l'étranger (voir n° 4046). A notre avis, à condition que les libellés d'écriture soient en français, le fait que les intitulés de journaux, et à l'intérieur de ceux-ci, les intitulés de colonne, soient libellés en langue étrangère n'est pas de nature à permettre de considérer que la comptabilité n'est pas tenue en langue française (voir n° 345).

Tenue des livres en monnaie nationale (euro)

La comptabilité est tenue en monnaie nationale (C. com. art. L 123-22 et PCG, art. 410-1).

Remarques

1. Opérations en monnaies étrangères Il est possible, si la nature de l'opération et l'activité de l'entreprise le justifient, de tenir certaines opérations en monnaies étrangères avec conversion en monnaie nationale à la date de clôture (PCG, art. 410-1).

2. Comptes consolidés en IFRS Cet article du Code de commerce ne s'applique pas aux comptes consolidés selon les normes IFRS. En conséquence, un groupe français, dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, peut établir ses comptes consolidés dans la monnaie de son choix conformément à la norme IAS 21 (voir Mémento IFRS n° 13112).

Lieu de tenue de la comptabilité

Aucun texte n'oblige à ce que la comptabilité soit tenue en France. Il paraît donc possible de la tenir à l'étranger, à condition que cela ne fasse pas obstacle aux éventuels contrôles (Administration fiscale, commissaire aux comptes, etc.). La délocalisation n'exonère pas des obligations comptables en matière de tenue (livres obligatoires, emploi de l'euro et de la langue française) et de respect du plan de comptes du PCG. En cas d'éloignement géographique du système ou des données comptables, la documentation comptable et informatique doit être accessible et compréhensible. La comptabilité peut bien sûr être répartie entre plusieurs lieux (usines, établissements, etc.).

Fiscalement, L'examen des documents comptables doit se dérouler sur place, c'est-à-dire au siège ou au principal établissement de l'entreprise vérifiée (voir Mémento Fiscal n° 78120 et 78125). Toutefois, lorsqu'il y a accord entre le contribuable et le vérificateur, la vérification peut se dérouler au lieu où se trouvent les documents comptables, sans aucune intervention dans les locaux de l'entreprise (CE 26 février 2003, n° 232842).

C. Conservation des livres obligatoires

317

Elle présente les caractéristiques suivantes (voir tableau récapitulatif n° 420) :

Délai

Les documents comptables (donc les livres obligatoires) doivent être conservés **pendant 10 ans** (C. com. art. L 123-22, al. 2). Ce délai court à partir de la date de la dernière inscription sur le livre (Rép. Ribadeau-Dumas, AN 6 août 1966, p. 2737) et ne peut être ni interrompu, ni suspendu.

Ce délai est, en principe (voir n° 329 exceptions), supérieur à celui prévu par le droit fiscal et le Code de la sécurité sociale.

En ce qui concerne les **livres spéciaux** (voir n° 303), leur délai de conservation lorsqu'il n'est pas précisé par un texte spécifique est, à notre avis, celui de dix ans prévu par l'article C. com. L 123-22, al. 2.

Forme

Pendant ce délai :

I. Les **livres obligatoires** doivent être conservés sous la **forme originale** (voir n° 310), ce qui exclut la possibilité, lorsqu'ils sont établis manuellement, de les archiver sur supports informatiques (en ce sens, Rép. Zimmermann, AN 18 septembre 1965, p. 3235).
Fiscalement, Si l'original de chaque document obligatoire a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés à l'Administration sur un support informatique pérenne (LPF, art. L 102 B ; BOI 13 L-1-06, n° 118 et n° 121).

II. Les **autres documents comptables,** comme les journaux auxiliaires centralisés une fois par mois sur le livre-journal, peuvent, à notre avis, à défaut de précision des textes, être conservés autrement que sous la forme originale, comme les pièces justificatives, c'est-à-dire sous forme de photocopies, supports informatiques (voir n° 330-1).

Fiscalement, Il en est de même (en ce sens Rép. Tiberi, AN 5 juin 1989, p. 2547). Toutefois, lorsque les documents comptables sont établis de façon dématérialisée (cas des comptabilités informatisées, voir n° 332 s.), ils doivent être conservés sur un support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans (LPF, art. L 102 B ; BOI précité, n° 68). Dès lors, la seule impression papier ne permet pas de considérer que l'obligation de conservation est satisfaite (BOI précité, n° 78).

Pour plus de détails sur la conservation des livres obligatoires établis dans le cadre d'une comptabilité informatisée, voir n° 332-7.

Transformation ou cession d'entreprise

317-1

En cas de **transformation d'une société,** sans création d'un être moral nouveau, les livres de commerce (et les registres des procès-verbaux d'assemblée) peuvent continuer à être utilisés par la société issue de la transformation (en ce sens, Rép. Sergheraert, AN 13 novembre 1979, p. 9903).
En cas de **cession d'entreprise,** au jour de la cession, le vendeur et l'acheteur doivent faire et signer l'inventaire de tous les livres de comptabilité tenus par le vendeur qui se réfèrent aux trois années précédant la vente et viser chaque livre (sur le dernier feuillet seulement) ; le cédant doit les mettre à la disposition de l'acquéreur pendant trois ans (C. com. art. L 141-2).

D. Sanctions et conséquences d'une tenue irrégulière

319

Selon l'article C. com. L 123-23, la **comptabilité régulièrement tenue** peut être admise en justice pour faire **preuve entre commerçants** pour faits de commerce mais si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit.

Remarque
Communication des documents comptables : elle ne peut être **ordonnée** en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de sociétés et en cas de procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires (C. com. art. L 123-23 précité).
Cette énumération est limitative, la communication des livres ne pouvant être ordonnée que dans les cas prévus par la loi (Cass. Req. 29 avril 1897, DP 1897-1-288).

D'autres conséquences ou sanctions sont prévues par le Code de commerce (voir n° 320-3), le Code pénal et le CGI en cas d'irrégularité (de forme ou de fond).
En outre, une tenue irrégulière peut avoir des conséquences sur l'attitude des contrôleurs (commissaires aux comptes et contrôleurs fiscaux).

Délits prévus par le Code pénal

320

Ils concernent notamment le **faux** et l'**usage de faux** qui sont punis de 3 ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende (C. pén. art. 441-1).
Le coupable, **personne physique,** pourra être privé des droits mentionnés à l'article 441-10 du Code pénal, soit à titre définitif, soit pour une durée de dix ans au plus (art. 441-11) ; en outre, il encourt des interdictions d'ordre professionnel, notamment celle d'exercer le commerce si la condamnation est de trois mois au moins, sans sursis (Loi du 30 août 1947, art. 1-2°).
Les **personnes morales** peuvent être déclarées responsables pénalement et encourir les peines suivantes :

- une amende de 225 000 € (5 fois la peine prévue à l'art. 441-1 précité),

- les peines mentionnées à l'article 131-39 du Code pénal (sur ces peines, voir Mémento Sociétés n° 10071).

Destruction volontaire ou dissimulation de pièces comptables L'article 434-4 du Code pénal punit la destruction volontaire ou la dissimulation de documents qui seraient de nature à faciliter la découverte des preuves, de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende.

320-1

Délits spécifiques aux comptabilités informatisées

La **suppression ou** la **modification d'écritures comptables** dans une comptabilité informatisée est sanctionnée pénalement (C. pén. art. 323-2 ; Cass. crim. 8 décembre 1999, n° 98-84.752). Les sanctions encourues sont les suivantes :

- pour les **personnes physiques** : une peine de 5 ans d'emprisonnement et de 75 000 € d'amende (art. 323-2 précité), ainsi que les sanctions mentionnées à l'article 323-5 du Code pénal,

- pour les **personnes morales** : une amende de 375 000 € (5 fois la peine prévue à l'art. 323-2 précité) et les peines mentionnées à l'article 131-39 du Code pénal (sur ces peines, voir Mémento Sociétés n° 10071) (C. pén. art. 323-6).

Délits prévus par le Code Général des Impôts

320-2

Indépendamment des sanctions fiscales (voir Mémento Fiscal n° 79850 à 80225), les infractions graves à la réglementation fiscale font l'objet de **sanctions pénales.**

I. Fraude fiscale

L'article 1741 du CGI rend passible d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts. Sont visés principalement les trois cas suivants (CGI, art. 1741) :

- omission volontaire de déposer sa déclaration dans les délais prescrits ;

- dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt (ex : omission de recettes) ;

- organisation de son insolvabilité ou déploiement d'autres manoeuvres pour faire obstacle au recouvrement de l'impôt.

Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen d'**achats** ou de **ventes sans factures** ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou s'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de **750 000** € et d'un **emprisonnement de cinq ans.**
Les peines sont portées à **1 000 000 €** d'amende et à **sept ans d'emprisonnement,** lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen :

- soit de **comptes ouverts, soit** de **contrats souscrits** (directement ou indirectement) auprès d'organismes établis dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une **convention d'assistance administrative** permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française,

- **soit** de l'**interposition** d'une personne ou organisme établi dans un tel territoire.

En cas de **récidive,** le contribuable encourt le doublement des peines (C. pén. art. 132-10).
L'auteur d'une fraude fiscale peut également être privé de ses droits civiques, civils et de famille (C. pén. art. 131-26), ainsi que temporairement, de son permis de conduire et de la possibilité d'exercer une profession industrielle, commerciale ou libérale, de diriger, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale (CGI, art. 1750).
Le jugement peut, en outre, être affiché ou publié dans les conditions prévues aux articles 131-35 et 131-39 du Code pénal (CGI, art. 1741).
Les articles 121-6 et 121-7 du Code pénal (assimilation des complices aux auteurs d'une infraction en cas, notamment, d'abus d'autorité ou de pouvoir ; voir n° 5310-2) sont applicables aux **complices** des délits visés à l'article 1741, sans préjudice des sanctions disciplinaires, s'ils sont officiers publics ou ministériels ou experts-comptables (CGI, art. 1742).

II. Irrégularités dans la tenue du livre-journal

L'article 1743 du CGI prévoit une amende de 37 500 € et un emprisonnement de cinq ans à l'égard de toute personne qui commet sciemment l'un des faits suivants (délits assimilés à la fraude fiscale) :

- omission d'écritures ou passation d'écritures inexactes ou fictives au livre-journal, prévu par le Code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu ;

- entremise ou tentative d'entremise en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui ;

- fourniture de renseignements inexacts en vue de l'obtention des agréments ou de l'autorisation préalable prévus pour l'application de certains régimes fiscaux de faveur liés à des investissements outre-mer.

En application de l'article 1745 du CGI, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

III. Tenue d'une fausse comptabilité par les professionnels pour le compte de leurs clients

Tout agent d'affaires, expert et toute autre personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme dirigeant ou agent salarié de société, association, groupement ou entreprise quelconque, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincu d'avoir établi ou aidé à établir de faux bilans, inventaires, comptes et documents, de quelque nature qu'ils soient, produits pour la détermination des impôts dus par lesdits clients :

- est passible d'une amende de 4 500 € et d'un emprisonnement de cinq ans (CGI, art. 1772-1-1°) ;

- est tenu solidairement avec ses clients au paiement des sommes, tant en principal qu'en pénalités et amendes, dont la constatation aurait été compromise par ses manoeuvres (CGI, art. 1772-2) ;

- en cas de récidive, encourt le doublement de ces peines (C. pén. art. 132-8 à 132-10) et peut être privé en tout ou partie, pendant dix ans au plus, des droits civiques, civils et de famille énumérés par l'article 131-26 du Code pénal (CGI, art. 1774) ;

- en cas de récidive ou de délits constatés par un ou plusieurs jugements, la condamnation peut entraîner, sur décision expresse du juge, l'interdiction d'exercer les professions d'agent d'affaires, conseil fiscal, expert ou comptable, même à titre de dirigeant ou d'employé et, s'il y a lieu, la fermeture de l'établissement (CGI, art. 1775 modifié par la loi du 17 mai 2011 précitée).

IV. Irrégularités dans les inscriptions comptables

Est passible d'une amende de 4 500 € et/ou d'un emprisonnement de cinq ans quiconque est convaincu d'avoir opéré sciemment une inscription sous une rubrique inexacte des dépenses supportées par une entreprise, en vue de dissimuler des bénéfices ou revenus imposables au nom de l'entreprise elle-même ou d'un tiers (CGI, art. 1772-3).

V. Récidive aux amendes fiscales

Si un contrevenant ayant effectivement fait l'objet depuis moins de trois ans d'une amende fiscale ou d'une majoration prévues aux articles 1729, 1729 B et 1734 du CGI commet intentionnellement une nouvelle infraction prévue par l'un de ces textes, il est passible, indépendamment de l'amende fiscale prévue en cas de fraude fiscale (voir ci-avant **I.**), d'un emprisonnement de six mois et le tribunal peut ordonner la publication du jugement dans la presse ainsi que son affichage (CGI, art. 1789).

Délits prévus par le Code de commerce

320-3

I. Les différents délits
L'omission d'écritures ou la passation d'écritures inexactes ou fictives peut entraîner (de manière indirecte) les délits suivants :
Omission d'établissement des documents comptables (voir n° 5150) ;
Présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle (voir n° 5155) ;
Distribution de dividendes fictifs (voir n° 5165).

Remarque
Cumul d'infractions comptables : un même fait peut être poursuivi sous plusieurs qualifications pénales dès lors que les infractions retenues sanctionnent la violation d'intérêts distincts et ont des éléments constitutifs différents. La Cour de cassation a notamment reconnu coupable de présentation de bilan inexact et de banqueroute par tenue d'une comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière le dirigeant qui connaît les irrégularités affectant les comptes sociaux ainsi que la cessation des paiements de sa société (Cass. crim. 12 décembre 2007, n° 07-80.799 F-D).

II. Sanctions pénales
Les personnes susceptibles d'être sanctionnées sont :

- les **dirigeants** (dans les conditions prévues par le Code de commerce. Pour plus de détails, voir développements sur chaque délit),

- la **personne morale,** pour toutes les infractions commises à compter du 31 décembre 2005, y compris en l'absence de disposition expresse en ce sens (C. pén. art. 121-2).

En ce qui concerne les infractions commises avant le 31 décembre 2005, voir Mémento Sociétés n° 9990.

Sur les conditions de mise en cause de cette responsabilité pénale, voir Mémento Sociétés n° 9980 à 10082.

Remarque
Autres délits : tous les délits prévus par le Code de commerce sont concernés. En conséquence, il s'agit non seulement des délits prévus par le Code de commerce relatifs à la tenue irrégulière des comptes (voir I. ci-avant ou n° 320-4 en ce qui concerne la banqueroute), mais également d'autres délits tels que la distribution de dividendes fictifs (voir n° 5165).

Délit relatif au redressement et à la liquidation judiciaires : la banqueroute

320-4

I. Causes du délit
Seules sont traitées ici les causes résultant des conditions de **tenue de comptabilité.**

Pour les autres actes constitutifs également de ce délit, voir Mémento Droit Commercial n° 63445.

Sont visés les personnes exerçant une activité commerciale ou artisanale, les agriculteurs, les personnes physiques exerçant une activité professionnelle indépendante et les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales qui ont tenu une **comptabilité fictive** ou fait disparaître des documents comptables ou se sont abstenus de tenir toute comptabilité ou encore, qui ont tenu une **comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière** au regard des dispositions légales (C. com. art. L 654-2).

Selon le bulletin CNCC (n° 97, mars 1995, CD 94-29, p. 98 s.), la tenue de comptabilité « manifestement » incomplète ou irrégulière s'apprécie par rapport à des critères tels que la gravité et l'évidence des irrégularités ou omissions constatées en tenant compte de leur caractère répétitif ou volontaire.

Sont constitutives du délit de banqueroute car équivalentes à une absence de tenue de toute comptabilité (voir également Mémento Sociétés n° 91980 à 91982) :

- des liasses informatiques produites sans l'appui du document décrivant les procédures et l'organisation comptables et sans aucun livre comptable obligatoire, ce qui ne constitue pas une comptabilité valable (CA Paris 28 juin 1988, GP 14 octobre 1988, p. 14) ;

- l'abstention de procéder, conformément à l'article C. com. L 123-12, à l'enregistrement chronologique des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise et à l'établissement d'un inventaire périodique des éléments d'actifs et passifs de ce patrimoine (Cass. crim. 6 décembre 1993, n° F 93-81.475 PF) ;

- la destruction, la dissimulation et le défaut de communication des documents comptables à l'administration judiciaire ou au liquidateur dans le cadre de la procédure de redressement ou de liquidation (Cass. crim. 19 octobre 1992, n° K 91-86.761, Cass. crim. 19 janvier 2000, n° 631 PF).

II. Date à laquelle le délit est apprécié
Ce délit n'est constitué qu'en cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire.

Les procédures de conciliation et de sauvegarde (voir n° 3547-1 et 3548-1) ne sont pas concernées (C. com. art. L 654-2). Voir toutefois c. ci-après.

Est-ce à dire qu'il n'existe pas de risque avant cette date ? Questionné sur ce point, le bulletin CNCC précité précise que la tenue manifestement incomplète et irrégulière ne constitue pas en elle-même un délit, mais peut être constitutive du délit de présentation de comptes ne donnant pas une image fidèle (voir n° 5155) en cas de refus de certification du commissaire aux comptes (voir n° 321).

III. Sanctions

a. Dirigeants Ceux qui sont reconnus coupables de banqueroute sont punis d'un emprisonnement de cinq ans et de 75 000 € d'amende et encourent les peines complémentaires prévues à l'article C. com. L 654-5, la faillite personnelle ou l'interdiction de gérer (C. com. art. L 654-6).

Remarque
Faillite personnelle : l'omission de tenue de comptabilité lorsque les textes applicables en font l'obligation, la tenue d'une comptabilité fictive manifestement incomplète ou irrégulière au regard des dispositions applicables peuvent également entraîner la faillite personnelle constituant une sanction personnelle à l'égard du dirigeant (C. com. art. L 653-5), pour une durée maximale de 15 ans (C. com. art. L 653-11). Sur les conséquences de la faillite personnelle pour les dirigeants, voir Mémento Sociétés n° 91870. Le tribunal peut prononcer, à la place de la faillite personnelle, l'**interdiction** pendant au moins cinq ans **de diriger, gérer, administrer ou contrôler,**

directement ou indirectement, soit toute entreprise commerciale, artisanale et toute personne morale, soit une ou plusieurs de celles-ci (C. com. art. L 653-8, voir Mémento Sociétés n° 91730 à 91930).

b. Personnes morales Les personnes morales peuvent être déclarées responsables pénalement du délit de banqueroute (C. com. art. L 654-7 ; voir Mémento Sociétés n° 91982). Celles-ci encourent une amende maximum de 375 000 € (5 fois la peine prévue pour les personnes physiques) ainsi que l'une des neuf peines prévues à l'article 131-39 du Code pénal (sur ces peines, voir Mémento Sociétés n° 10071).

c. Extension de la procédure collective (sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire) de la société à d'autres sociétés du même groupe. Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 81270 à 81288.

Conséquences d'irrégularités sur l'attitude des contrôleurs

321

Outre les délits énoncés ci-avant, une tenue irrégulière des livres obligatoires entraîne les conséquences suivantes :

Le commissaire aux comptes

doit :

- **informer le conseil d'administration et les dirigeants** des inexactitudes et irrégularités relevées lors de sa mission (voir n° 5365 s.) ;

- **révéler au procureur de la République** les faits délictueux dont il a eu connaissance au cours de sa mission (voir n° 5368) ;

- **tirer les conséquences** des écritures irrégulières et inexactes **sur l'expression de son opinion** dans la première partie de son rapport **(réserves ou refus)** (voir n° 5371-1, II. et III.).

En cas de contrôle fiscal,

l'Administration fiscale (outre les sanctions pénales et fiscales évoquées ci-avant au n° 320) ne manque pas d'invoquer les dispositions du Code de commerce consacrant le principe de l'inopposabilité aux tiers des livres de commerce qui ne sont pas conformes aux prescriptions légales.
Les inspecteurs des impôts peuvent **rejeter la comptabilité en utilisant la procédure contradictoire de redressement** (voir n° 376).

III. Organisation de la comptabilité

Pour tous les textes régissant la comptabilité, voir notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

323

La comptabilité a une dimension matérielle : elle résulte d'une série d'enregistrements qui représentent, au jour le jour, des opérations multiples. Pour obtenir une « bonne » comptabilité, il convient de tenir compte de cette problématique et de mettre en place une organisation adéquate.
Des diverses obligations du PCG (art. 410-1 à 410-8), il résulte que la comptabilité doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

- la saisie complète, l'enregistrement chronologique et la conservation des données de base ;

- la disponibilité des informations élémentaires et l'établissement, en temps opportun, d'états dont la production est prévue ou requise ;

- le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.

Pour une grille d'analyse de l'organisation de la fonction comptable, voir compléments pratiques, n° 421. Sur le diagnostic de la qualité de l'information comptable, voir compléments pratiques, n° 422.

Pour l'entreprise, l'organisation comptable se concrétise par l'adoption d'un **plan de comptes** (établi par référence à celui du plan comptable général, voir n° 334-1) et par le choix des **supports et des procédures de traitement.**

On appelle « supports » les pièces justificatives, documents, livres comptables et, d'une manière générale tout ce qui permet, dans les conditions de conservation prescrites, d'enregistrer les données de base et de prendre connaissance des informations (voir n° 326). Les « procédures de traitement » sont les méthodes et moyens utilisés par l'entreprise pour que les opérations nécessaires à la tenue des comptes et à l'obtention des états prévus ou requis soient effectuées dans les meilleures conditions d'efficacité et au moindre coût sans pour autant faire obstacle au respect pour l'entreprise de ses obligations légales et réglementaires.

Sur les procédures en milieu informatisé, voir n° 332 s.

La comptabilité doit aussi être organisée et tenue de telle façon qu'à tout moment toute personne habilitée puisse vérifier si le système comptable est pertinent et sûr. C'est une des composantes majeures du **contrôle interne.**

Sur l'évaluation du contrôle interne en matière d'organisation de la comptabilité, voir n° 396.

Le PCG (art. 410-3) précise en outre que l'**organisation du système** de traitement doit assurer la permanence du **chemin de révision,** c'est-à-dire permettre de « reconstituer, à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et enregistrements, soumis à la vérification ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives ».

Sur le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, prévu par le Code de commerce, voir n° 335.

A. Pièces justificatives de la comptabilité

Nature des pièces justificatives

326

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la **pièce justificative** qui l'appuie (C. com. art. R 123-174, al. 2 et PCG, art. 420-2).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 54).

Toutefois, selon l'OEC (Rec. n° 21-07), la modicité du montant des opérations ou la qualité des tiers (non commerçants, agriculteurs, étrangers) peut justifier valablement l'absence de pièce justificative.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 C-122, n° 5).

Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis (PCG, art. 420-3).

Pour l'application de cette règle en cas d'achat de matière, de marchandises et de prestations de services, voir n° 957.

Selon la brochure CNC « Etudes et documents 1975-1981 », p. 249, **chaque donnée doit s'appuyer sur une pièce justificative constituée par un document écrit.** Lorsque les données sont prises en charge par un procédé qui, autrement, ne laisserait aucune trace, elles doivent être également constatées par un document écrit directement intelligible. Toutefois, selon le Bull. CNC (n° 88, 3e trimestre 1991, p. 4 s.), cette dernière disposition est inadaptée, compte tenu de l'existence de systèmes de traitements intégrés et des dispositions fiscales concernant la télétransmission des factures (voir n° 661-7).

Une pièce justificative peut être (C. com. art. R 123-174, al. 2 et 3 et PCG, art. 420-3) :

- une pièce de base justifiant une seule écriture comptable ;

- ou une pièce récapitulative d'un ensemble d'opérations, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée.

La pièce de base

concerne une opération isolée.

I. Nature
La pièce justificative de base peut émaner d'un tiers ou être d'origine interne :
a. Pièces émanant de tiers ou externes Il s'agit, par exemple (C. com. art. L 110-3), des éléments suivants : actes publics, actes sous signature privée, bordereaux d'agent de change, factures acceptées (établies sur support papier ou électronique (voir n° 661 s.) ; Bull. CNC n° 88, 3e trimestre 1991, p. 4 s.), correspondance, etc.

b. Pièces internes Il s'agit, par exemple, des doubles des factures (justifiant les ventes), des doubles des bulletins de paie (justifiant les salaires). Selon le CNC (Bull. précité), elles résultent d'**applications informatiques internes** situées en amont de la comptabilité proprement dite. A ce niveau, deux cas se présentent :

- ces traitements produisent des pièces justificatives classiques (double de facture envoyée à un client),

- les résultats de traitements en amont sont intégrés en comptabilité à l'aide d'écritures comptables générées automatiquement par le système, sans être accompagnées de l'émission de pièces justificatives classiques (exemple : le déroulement du calcul des agios effectué par les banques n'est généralement pas retracé sur support papier. Seul le résultat du traitement est viré au compte client. Dans le meilleur des cas, un listing est édité).

Outre ces deux origines, le CNC (Bull. précité) constate que les pièces justificatives peuvent découler, soit de l'enregistrement d'opérations retracées et récapitulées sur **différents supports** (bandes de caisse), soit d'un **calcul** (provisions, dépréciations, amortissements, congés payés, etc.).
En outre, le bulletin CNC précité ajoute qu'en matière de télétransmission, le caractère irréversible des informations est assuré, notamment, par le recoupement des informations émises et reçues, conservées chez l'émetteur et le récepteur.

II. Mentions obligatoires
La loi ne définit pas les mentions générales qui doivent figurer sur les pièces justificatives. Cependant, la date, la nature de l'opération, le tiers intervenant et le montant de l'opération (quantités et valeurs) sont nécessaires aux enregistrements comptables.
En outre, toute personne immatriculée (commerçants, sociétés commerciales et civiles, GIE, Epic, autres personnes dont l'immatriculation est prévue par des dispositions législatives et réglementaires) au registre du commerce et des sociétés ou toute personne dispensée d'immatriculation (personne physique bénéficiant du régime de l'auto-entrepreneur, c'est-à-dire exerçant une activité commerciale ou artisanale et ayant opté pour le régime du micro-social, voir n° 3503-4) doit faire figurer certaines mentions sur ses **papiers d'affaires** (factures, notes de commande, tarifs et documents publicitaires, ainsi que toutes correspondances et récépissés concernant son activité et signée par elle ou en son nom).

Remarque
Liste limitative de ces documents : la liste des documents sur lesquels doivent figurer ces mentions est limitative. Ne sont donc pas concernés par cette réglementation les étiquettes apposées sur les produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise, les enveloppes et emballages (Rép. Delfosse, AN 26 janvier 1981, p. 374).

a. Mentions prévues pour les personnes immatriculées Pratiquement, outre les mentions obligatoires prévues sur certaines pièces (factures de ventes notamment, voir n° 661-4), les papiers d'affaires de l'entreprise doivent comporter notamment les mentions suivantes :

- le **numéro unique d'identification** de l'entreprise, c'est-à-dire (C. com. art. D 123-235 à R 123-237) le numéro Siren, complété par la mention RCS suivie du nom de la ville du greffe dans lequel l'entreprise est immatriculée (exemple : 408 903 212 RCS Paris). Pour les activités des entreprises intervenant sur le marché communautaire, le numéro unique d'identification est complété par l'indication du numéro de TVA intracommunautaire.

Remarque
Code APE : le code APE d'activité principale est essentiellement statistique et n'a pas à être mentionné (excepté sur les fiches de paie).

- le **lieu du siège social** (pour les personnes morales uniquement), et le cas échéant **l'état de liquidation** et la **qualité de gérant-mandataire** (C. com. art. R 123-237) ;

- pour les personnes bénéficiant **d'un contrat d'appui au projet d'entreprise pour la création ou la reprise d'une activité économique,** la dénomination sociale de la personne morale responsable de l'appui, le lieu de son siège social, ainsi que son numéro unique d'identification (C. com. art. R 123-237).

Le défaut de l'une de ces mentions est puni d'une amende de 750 euros (C. com. art. R 123-237).
Certaines de ces mentions doivent également figurer sur le site internet de la personne immatriculée, voir n° 423.

Les **sociétés** commerciales ou civiles doivent en outre indiquer sur tous les actes et documents destinés aux tiers, notamment les lettres, factures, annonces et publications diverses les mentions suivantes :

- la **dénomination sociale** précédée ou suivie immédiatement de la **forme** de la société, indiquée selon les cas (C. com. art. R 123-238 ; voir Mémento Sociétés n° 8200 à 8202) par les mots :

- « société à responsabilité limitée » ou « SARL » [également valable pour l'EURL ; la mention « EURL » n'étant pas juridiquement obligatoire (Rép. Farran, AN 17 décembre 1990, p. 5759)] ;

- « société anonyme » ou « SA », le cas échéant « société anonyme à directoire et conseil de surveillance » ;

- « société par actions simplifiée » ou « SAS » ;

- « société en commandite par actions » ou « SCA » ;

- « société européenne » ou « SE » ;

- « société en nom collectif » ou « SNC » ;

- « société en commandite simple » ou « SCS ».

- le **montant** du capital qui peut être arrondi à la valeur entière inférieure (C. com. art. R 123-238), sauf s'il s'agit d'une société à capital variable, auquel cas les mots « à capital variable » doivent précéder ou suivre la dénomination sociale (C. com. art. L 231-2).

En cas de défaut de l'une de ces mentions, toute personne intéressée peut demander en référé l'ajout de la mention sous astreinte (C. com. art. L 238-3), sauf lorsque la société est une société en nom collectif ou une société en commandite simple.

Remarques

1. Sociétés civiles Mention « société civile » (si elle n'est pas contenue dans la raison ou la dénomination sociale), indication du capital social et éventuellement mentions spéciales requises par leur statut légal particulier (Décret n° 78-704 du 3 juillet 1978, art. 32).

2. Groupements d'intérêt économique Mention « groupement d'intérêt économique » ou « GIE » précédée de la dénomination du groupement (C. com. art. L 238-3 et L 251-1 à L 251-23).

3. Sociétés coopératives Indication de la forme coopérative et des activités sociales (Loi du 10 septembre 1947, art. 22).

4. Documents dématérialisés Selon l'Ansa (CJ n° 04-050, 2 juin 2004), tout document officiel, **quel que soit son support,** doit comporter les mentions obligatoires (y compris lorsqu'il s'agit d'un courriel). Toutefois, ne sont pas soumis à cette obligation les documents internes et ceux, même destinés aux tiers, qui sont d'ordre purement factuel.

b. Mentions prévues pour les personnes dispensées d'immatriculation (C. com. art. R 123-237-1) Ces personnes doivent faire figurer sur leurs papiers d'affaires :

- le **numéro unique d'identification** (en pratique le numéro Siren) suivi des mots « dispensé d'immatriculation en application de l'article L 123-1-1 du Code de commerce » ;

- l'**adresse** ;

- pour les personnes bénéficiant **d'un contrat d'appui au projet d'entreprise pour la création ou la reprise d'une activité économique,** la dénomination sociale de la personne morale responsable de l'appui, le lieu de son siège social, ainsi que son numéro unique d'identification.

Aucune sanction n'est prévue en cas de défaut de l'une de ces mentions. Certaines de ces mentions doivent également figurer sur le site internet de la personne dispensée d'immatriculation, voir n° 423.

La pièce récapitulative

reprend un ensemble d'opérations traduites par une ou plusieurs écritures comptables. Il s'agit toujours de documents d'origine **interne,** tels que journaux auxiliaires, listings informatiques, etc. Ce type de document récapitulatif justifie une inscription mensuelle sur le livre-journal.

Liaison entre les pièces justificatives et les livres obligatoires

327

Les écritures (et par conséquent les documents comptables et les comptes annuels) doivent être appuyées par des pièces justificatives qui doivent être conservées (voir n° 329). En conséquence, grâce au chemin de révision, les dirigeants de l'entreprise et les vérificateurs de la comptabilité (inspecteur des impôts, expert-comptable, commissaire aux comptes) doivent pouvoir :

- examiner la validité d'un enregistrement élémentaire en le **comparant** à la pièce justificative de base ;

- contrôler la validité d'un enregistrement porté dans un compte, à l'aide de la (ou des) pièce(s) récapitulative(s) et **vérifier** la validité des pièces justificatives de base qui ont été utilisées pour la pièce récapitulative ;

- s'assurer de la **concordance** entre les opérations saisies par les journaux et par les comptes (égalité des mouvements des journaux avec ceux du grand-livre).

Délais et formes de conservation des pièces justificatives

Voir **tableaux récapitulatifs** n° 420 s.

Les pièces justificatives doivent être conservées pendant dix ans

329

(C. com. art. L 123-22).

Voir également « Archivage », n° 330-1.

Fiscalement,

a. Principe : les pièces justificatives de la comptabilité, sur lesquelles peuvent s'exercer les droits de communication (voir n° 5003) et de contrôle de l'Administration, doivent être conservées pendant un délai de **six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis (LPF, art. L 102 B). En outre, les pièces doivent être conservées au moins jusqu'à l'expiration du **délai de reprise** de l'Administration (délai de contrôle) qui expire en principe le **31 décembre de la 3e année** suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due en matière d'IS et d'IR (LPF, art. L 169), de TVA (LPF, art. L 176), de contribution économique territoriale (LPF, art. L 174).

b. Réduction du délai de reprise : le délai de reprise en matière d'IR/IS et de TVA est ramené à **2 ans** sous certaines conditions pour les **adhérents de centres de gestion agréés** (voir n° 343), sauf si au titre de ces deux années non prescrites, il leur a été appliqué des pénalités autres que des pénalités de retard (LPF, art. L 169 et L 176, CGI A II art. 371 L bis ; BOI 5 J-1-11, n° 153) ou si l'Administration n'a pas reçu le compte-rendu de mission du CGA (BOI 5 J-1-11, n° 126).

c. Prolongations de droit du délai de reprise : pour l'ensemble des impôts, le délai de reprise peut être étendu jusqu'à :

- **5 ans** en cas d'**agissements frauduleux** faisant suite au dépôt d'une plainte par l'Administration pour l'application d'une sanction pénale (LPF, art. L 187 ; voir Mémento Fiscal n° 77765) ou de recours par l'Administration à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L 188 voir Mémento Fiscal n° 77765) ;

- **10 ans** en cas d'**activités occultes,** de **flagrance fiscale** établie au titre d'une année postérieure (voir Mémento Fiscal n° 78330), d'ouverture d'une **enquête judiciaire pour fraude fiscale** (LPF, art. L 188 B ; voir Mémento Fiscal n° 77770) ou de **non-déclaration de certaines opérations à l'étranger** (voir Mémento Fiscal n° 77715 à 77745) ;

- **10 ans** en matière d'IR/IS lorsque des omissions ou insuffisances d'imposition sont révélées à l'Administration par une réclamation contentieuse ou une instance devant les tribunaux (LPF, art L 170 ; voir Mémento Fiscal n° 77720).

d. Prolongations de fait du délai de reprise : en pratique le **délai de reprise de 3 ans peut être largement dépassé** dans certaines situations. Ainsi par exemple :

1. Le délai de conservation des **immobilisations amortissables** est indépendant de leur date d'acquisition ; en effet la conservation des factures d'achats est nécessaire aussi longtemps que les exercices de déduction des amortissements sont encore vérifiables (CE 12 octobre 1992, n° 65664) ;

2. En cas d'intégration fiscale, la durée de conservation des documents de la société intégrée dépend du résultat d'ensemble du groupe. En effet, l'Administration peut vérifier le résultat (ainsi que les plus ou moins-values à long terme) d'une société intégrée réalisé durant une année prescrite lorsque le résultat a, du fait de l'intégration, contribué à la réalisation d'un déficit (ou d'une moins-value à

long terme) d'ensemble imputé sur un bénéfice (ou une plus-value à long terme) d'ensemble de la période non prescrite et ce, même si le groupe fiscal a cessé d'exister (LPF, art. L 169 et BOI 13 L-5-94).

3. En cas de report déficitaire, le déficit reporté doit pouvoir être justifié jusqu'à la fin de la troisième année civile suivant :

- en cas de report en avant (voir n° 2840), l'exercice sur le bénéfice duquel ledit déficit a été imputé (BOI 13 L-1-06, n° 75), sauf application d'une autre prolongation de droit ou de fait du délai de reprise plus longue ;

- en cas de report en arrière (voir n° 2863), l'exercice d'extinction de la créance de carry-back, par remboursement ou imputation sur l'IS dû (LPF, art. L 171 A ; D. adm. 4 H-2223, n° 55), même si l'option pour le carry-back a été exercée au titre d'un exercice prescrit.

4. En cas de corrections symétriques des bilans (voir n° 2395), les omissions ou erreurs commises de bonne foi n'échappent à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture, et aux éventuels rehaussements qu'elle entraîne, que si l'entreprise apporte la preuve qu'elles sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit (soit en général au total 10 ans à compter de l'année de notification de la proposition de rectification ou de présentation de la réclamation contentieuse).

5. Lorsque l'entreprise impute, au cours d'un exercice non prescrit, un **crédit de TVA** né au titre d'un exercice prescrit ou en demande le remboursement, l'Administration peut vérifier l'ensemble des opérations qui ont concouru à sa formation (LPF, art. L 177 ; D. adm. 13 L-1213, n° 12 ; CE 6 mars 1981, n° 19337 et CE 30 décembre 2009, n° 313907). En cas d'option pour la **consolidation du paiement de la TVA** au niveau du groupe, possible depuis le 1er janvier 2012 (CGI, art. 1693 ter ; voir n° 2478), les filiales ayant donné leur accord devront également conserver les justificatifs de la TVA déduite au titre d'exercices prescrits si elle a contribué à la constatation d'un crédit de TVA utilisé par ou remboursé à la tête de groupe au titre d'un exercice non prescrit (LPF, art. L 177).

Pour un tableau de synthèse du délai de reprise de l'Administration selon les différents impôts, voir n° 2924.

Il en résulte que les entreprises doivent être attentives à ces particularités qui ont notamment pour conséquence d'aboutir, à un **délai de conservation fiscal plus long que le délai comptable.**



Exemples

- une facture d'immobilisation amortissable sur 8 ans doit être fiscalement conservée au moins (voir ci-avant) jusqu'à l'expiration de la 11e année suivant celle de l'achat ;

- par extension, il apparaît, à notre avis, indispensable de conserver, indépendamment du nombre d'exercices, les documents justifiant le bien-fondé de la déductibilité fiscale d'une provision jusqu'à l'exercice de sa reprise en résultat, ou inversement justifiant de la non-taxation d'une reprise de provision si celle-ci n'avait pas été déduite à l'origine, jusqu'à l'expiration du délai de vérification de l'exercice de la reprise.

Sur la conservation des pièces justificatives lorsque la comptabilité est informatisée, voir n° 332-7. En ce qui concerne les factures émises par l'entreprise, voir n° 661-7.

Classement des pièces justificatives

330

Les pièces justificatives sont classées dans un **ordre** qui est **défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables** (C. com. art. R 123-174, al. 4 et PCG, art. 420-3). Sur ce document, voir n° 335. Toutefois, aucune précision n'est fournie sur la **méthode de classement** à adopter, le PCG (art. 420-3) précisant seulement que **chaque pièce justificative** doit être **datée** (voir n° 326).

A notre avis, tous les procédés courants peuvent être utilisés : ordre chronologique (a priori le mieux adapté compte tenu de l'obligation de datation résultant du PCG), alphabétique, numérique, par nature, etc. Au moment de la comptabilisation des pièces, il est recommandé d'y apposer un numéro d'ordre ou le numéro de folio du journal sur lequel elle est comptabilisée, afin de faciliter les recherches.

Fiscalement, En cas de tenue d'une comptabilité simplifiée, voir n° 337-1.

Archivage

330-1

Le Code de commerce n'apporte pas de précision quant aux différents procédés d'archivage. « Toutefois, il faut remarquer que l'article C. com. L 123-22, al. 2 n'exige pas la conservation des originaux. Il s'ensuit que les **copies fidèles et durables** des pièces justificatives auront une **pleine valeur juridique** au regard du droit commercial » (Rapport Dailly, Sén. n° 118, p. 32, sur le projet de loi du 30 avril 1983). Dans le même sens, le PCG précise (art. 420-3) que les pièces justificatives sont établies sur papier ou sur un **support assurant** la **fiabilité,** la **conservation** et la **restitution en clair** de son contenu **pendant les délais requis.**

Le Code civil (art. 1348) indique que les règles relatives à la nécessité de produire un écrit « reçoivent aussi exception lorsqu'une partie ou le dépositaire n'a **pas conservé le titre original** et présente une **copie** qui en est la **reproduction** non seulement **fidèle** mais aussi **durable.** Est réputée durable toute reproduction indélébile de l'original qui entraîne une modification irréversible du support ».

I. Supports fidèles et durables

Les **photocopies,** les **listings** et **autres supports papier** en sont assurément.
Les supports informatiques le sont également, lorsque leur pérennité est assurée.

Fiscalement, L'archivage des pièces justificatives (copies de lettres, factures de ventes, etc.) est possible sur tout support. Toutefois, sauf en cas de factures transmises par voie électronique, les **pièces** justificatives d'**origine** doivent être conservées pour les opérations ouvrant droit à déduction de la TVA (LPF, art. L 102 B et L 102 C ; BOI 13 L-1-06, n° 72).
Sur la conservation des pièces justificatives lorsqu'elles sont établies ou reçues sur support informatique, voir n° 332-7.

II. Monnaie d'archivage

A notre avis, la conservation des archives dans la monnaie de tenue de la comptabilité est la solution la plus prudente au regard des impératifs de conservation du droit commercial et fiscal, même si cette solution est génératrice de coûts supplémentaires (car entraînant parfois la duplication des fichiers historiques).
Sur les durées de conservation des documents et les sources légales, voir tableau de synthèse, n° 420.

Conservation des pièces justificatives dans une comptabilité informatisée

Voir n° 332-7.

Sanctions en cas d'insuffisance de pièces justificatives

331

L'absence ou l'insuffisance de pièces justificatives peut **mettre en doute la valeur probante** de la comptabilité. En effet, ces pièces doivent justifier et permettre de vérifier tout enregistrement comptable.
Le Conseil d'Etat rejette systématiquement les requêtes non assorties de justifications suffisamment probantes. En effet, le **droit de communication** concerne non seulement les livres dont la tenue est prescrite par le Code de commerce, mais aussi tous les livres et **documents annexes,** pièces de recettes et de dépenses (LPF, art. L 85).

Toutefois (voir n° 376), la charge de la preuve incombe à l'Administration sauf notamment en cas de défaut de présentation de la comptabilité ou des pièces en tenant lieu.

Ainsi, l'Administration est en droit :

- d'annuler le report des déficits lorsque l'entreprise a globalisé, dans ses écritures comptables, ses recettes sans avoir conservé les documents permettant d'en justifier le détail (CAA Nantes 16 décembre 1992, n° 91-75 et CAA Paris 19 mai 1994, n° 93-595 et 93-878) ; en effet, une telle comptabilité ne permet pas à l'entreprise de prouver la réalité des déficits des exercices prescrits imputés en période non prescrite ;

- de réintégrer une dette de TVA à défaut de précisions sur la date et la nature des opérations auxquelles elle se rattache (CE 29 août 2008, n° 294352).

De même, les commissaires aux comptes ne peuvent s'assurer de la régularité et de la sincérité de la comptabilité lorsque les pièces justificatives sont insuffisantes.
Lorsqu'un comptable est conduit à **redresser une comptabilité** mal tenue afin d'assurer sa sincérité, **sans avoir** toujours **les pièces justificatives,** à notre avis :

- il doit pouvoir fournir les éléments de ses corrections (par exemple par rapport à des éléments fournis par l'inventaire) ;

- il doit, le cas échéant, en avertir le commissaire aux comptes.

Dans ces conditions, l'objectif poursuivi de présenter des comptes fournissant une image fidèle, permet de justifier l'absence de véritable pièce justificative.

Disparition ou destruction involontaire de documents comptables

331-1

Il convient, à notre avis, de distinguer deux cas :

I. Destruction à la fois de la comptabilité et des pièces justificatives (due à un vol, un incendie ou autre cas de force majeure) Le bulletin CNCC (n° 64, décembre 1986, EJ 86-136, p. 442) estime que :

- le commissaire aux comptes ne peut, en tout état de cause, imposer à la société la reconstitution de sa comptabilité mais doit, dans son rapport sur les comptes annuels, préciser qu'il est dans **l'impossibilité de certifier** ;

- l'absence de tenue de comptabilité ne constitue **pas un délit** puisqu'il s'agit d'un cas de force majeure, indépendant de la volonté des dirigeants ; le commissaire aux comptes n'a donc **aucune révélation** à faire au procureur de la République.

II. Destruction de la comptabilité mais pas des pièces justificatives (due par exemple à des incidents techniques ayant rendu des supports informatiques inutilisables) Il est nécessaire dans ce cas que la société refasse sa comptabilité ; ces circonstances nous semblent constituer une raison légitime pour demander au président du tribunal de commerce, une prolongation du délai de convocation de l'assemblée annuelle.

Fiscalement, L'Administration ne peut pas rectifier d'office, mais la charge de la preuve pour justifier de la comptabilité incombe, dans ces deux cas, nécessairement à l'entreprise (voir n° 376). Par exemple, la preuve de l'existence de déficits reportables peut être apportée par la production de déclarations et pièces annexes souscrites au titre d'exercices antérieurs à la destruction de la comptabilité dès lors que l'Administration ne fait valoir aucun élément susceptible de les remettre en cause et que la société, dont la comptabilité de l'exercice postérieur à celui de la catastrophe a été reconnue régulière par l'Administration, peut ainsi se prévaloir de la présomption de sincérité et d'exactitude de ces déclarations (CAA Lyon 10 mai 2000, n° 96-908).

B. Organisation d'une comptabilité dans un environnement informatique

332

Voir également les commentaires du CNC (Rec. n° 3 ; Brochure « Etudes et documents 1975-1981 », p. 167 et 245 s.), le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique sur la démarche d'audit », avril 2003, le guide pratique OEC/CNCC « L'audit en milieu EDI », septembre 1997 et l'ouvrage « Progiciels de comptabilité : critères de conception et de choix » OEC et CNCC (1990).

Le plan comptable général (lors de sa refonte en 1999) a transposé aux comptabilités informatisées les principes obligatoires de tenue des comptabilités « manuelles », exposés aux n° 302 s. (livres obligatoires) et n° 323 s. (organisation de la comptabilité). La mise en oeuvre de ces principes implique de respecter certaines conditions de validité.

Conditions de validité

332-1

Le traitement d'une comptabilité par informatique se caractérise notamment par la raréfaction, voire l'absence, de trace matérielle justifiant les opérations. L'application des principes obligatoires relatifs à l'organisation de la comptabilité (voir n° 323) implique que toute opération puisse être **suivie du document d'origine au total final ou inversement,** ce qui nécessite la mise en oeuvre des processus suivants : système de traitement (voir n° 332-2), force probante des supports (voir n° 332-3), mentions minimales d'un enregistrement (voir n° 332-4), chemin de révision (voir n° 332-5), accès à la documentation (voir n° 332-6), conservation des données (voir n° 332-7), contrôle (voir n° 332-8).

Sur les règles à respecter en matière d'authentification, voir n° 311 s.

Système de traitement

332-2

Selon la brochure CNC « Etudes et documents 1975-1981 » (p. 248), par **« système de traitement »,** il faut entendre l'ensemble devant permettre à la fois :

- d'atteindre les objectifs fixés par les dirigeants de l'entreprise pour les besoins de la gestion interne (gestion des stocks, facturation, comptabilité analytique, statistiques...) ;

- d'obtenir les états et renseignements de la comptabilité générale dans le respect des dispositions légales et réglementaires en la matière.

Fiscalement, Selon l'Administration (BOI 13 L-1-06, n° 34), le système informatisé est une combinaison de ressources matérielles et informatiques qui permet :

- l'acquisition d'informations, selon une forme conventionnelle,

- le traitement de ces informations,

- la restitution de données ou de résultats, sous différentes formes.

S'agissant de traitements automatisés, ce « système de traitement » est constitué :

- d'une part, des matériels (organes périphériques d'entrée et de sortie, mémoires auxiliaires...) connectés à l'organe central de traitement en fonctionnant sous son contrôle ;

- d'autre part, des logiciels utilisés pour la mise en oeuvre de toutes les applications.

Fiscalement, En pratique, il peut s'agir de systèmes informatisés (BOI précité, n° 37) :

- développés en interne ou par des prestataires extérieurs,

- de grande consommation ou produits à l'unité,

- installés de façon isolée ou en réseau sur plusieurs postes,

- loués ou acquis.

Force probante des supports et des processus de traitement

332-3

Sur le diagnostic du contrôle interne en environnement informatique, voir n° 395.

I. Données traitées par le système
Toute **donnée comptable** entrée dans le système de traitement est enregistrée, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve (PCG, art. 410-4).

Le PCG 82 (p. I.13) précisait que **le système de traitement doit établir sur papier,** ou éventuellement sur tout support offrant les conditions de garantie et de conservation définies en matière de preuve, **des états périodiques numérotés et datés récapitulant dans un ordre chronologique toutes les données** qui y sont entrées, sous une forme interdisant toute insertion intercalaire ainsi que toute suppression ou addition ultérieure (en ce sens également, Rép. Mauger, AN 29 août 1988, p. 2406).

Selon l'Administration fiscale (BOI 13 L-1-06, n° 39 à 46), ces données, dites élémentaires, sont des données immatérielles traitées par des procédés informatiques qui concourent, directement ou indirectement, à la constitution d'une écriture comptable, à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations visés par le droit de contrôle de l'Administration.

Selon la brochure CNC « Etudes et documents 1975-1981 », p. 249, ces données sont entrées dans le système de traitement soit par transcription d'informations relevées sur une pièce justificative, soit par lecture de support ou par transmission d'informations détenues par d'autres systèmes informatiques. Elles ne doivent pas être confondues avec celles qui n'ont pas d'incidence sur la valeur et la structure du patrimoine de l'entreprise, car les exigences éventuelles des contrôleurs comptables ou des vérificateurs sont de nature très différente, en particulier dans le domaine de la preuve.

Sur les besoins des auditeurs et sur les demandes des vérificateurs fiscaux en la matière, voir n° 332-8.

L'Administration (BOI 13 L-1-06, n° 43) fournit des exemples de données gérées par les systèmes informatisés de :

- comptabilité générale : livre-journal, balance, livre d'inventaire,

- comptabilité analytique ou budgétaire, lorsqu'elle existe : calcul des provisions, détermination de coûts de production, d'achat, de revient ou de transfert, des marges, etc.,

- gestion commerciale : articles, tarifs, factures, remises, clients, fournisseurs, etc.,

- systèmes de caisses et de recettes,

- gestion des stocks : quantités, valorisation, destructions, pertes, etc.,

- gestion de production : détermination des prix de revient industriels, etc.,

- gestion des immobilisations : validation des montants de dotations aux amortissements, etc.,

- gestion du personnel : temps de présence, rémunération, etc.

Par ailleurs, constituent également des données concourant à la constitution d'une écriture comptable, les tables utilisées comme éléments de référence à titre de paramétrage ou de codification : codes prix, codes articles, codes TVA, codes mouvements de stocks (BOI précité, n° 44). En revanche, le suivi des coefficients de déduction de TVA n'a pas à être assuré en comptabilité, sous réserve que l'entreprise puisse les justifier par un autre moyen (Rescrit du 31 mars 2009, n° 2009/20).

Certaines peuvent concerner l'agrégation d'un ensemble d'opérations de même nature, si celles-ci ont été réalisées en une seule journée et si le détail peut en être justifié en dehors du système de traitement.
Le **support,** sur lequel sont enregistrés les états chronologiques périodiques des données entrées, doit, dans sa forme, exclure toute possibilité de modification de l'enregistrement initial et permettre de conserver et de retrouver ces données pendant toute la durée fixée par le prescripteur (voir Procédure de validation ci-après).

Pour un exemple concret de l'utilité de la force probante de la comptabilité (cas particulier des déclarations de créances dans le cadre d'une procédure collective), voir n° 595-2.

II. Procédure de validation

Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré pour les comptabilités informatisées, par une procédure de validation, qui doit interdire toute modification ou suppression de l'enregistrement (PCG, art. 420-5).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 19 et 24).

Selon le bulletin CNCC (n° 79, septembre 1990, CD 90-05, EC 90-08, p. 376 et p. 390) et l'Administration (BOI précité n° 20 à 23), il y a lieu de distinguer trois phases dans le processus de validation d'une écriture comptable :

a. Avant la validation comptable d'une écriture (saisie en mode dit « brouillard ») L'utilisateur peut modifier tout élément de l'écriture comptable. En effet, tant que la validation n'est pas demandée par l'utilisateur, **les écritures,** parfois conservées dans un fichier intermédiaire, **ne font** en fait **pas partie du système comptable.**

Les éditions faites à partir de ce fichier intermédiaire constituent seulement des listes de contrôle appelées couramment brouillard de saisie, procès-verbal d'entrée, accusé de réception de saisie, etc.

En conséquence, il n'y a **pas lieu d'apprécier la régularité** du système pendant cette phase.

b. La validation comptable proprement dite Il s'agit d'une phase de traitement informatique volontaire, activé grâce à une fonction du logiciel, qui **consiste à figer les différents éléments de l'écriture** de façon telle que toute modification ultérieure de l'un de ses éléments soit impossible.
Dans la mesure où les écritures des journaux doivent être récapitulées au livre-journal au moins une fois par mois (PCG, art. 420-4), il paraît nécessaire que la validation des écritures soit également **effectuée mensuellement.**

Il en résulte que 12 validations (1 chaque mois) sont au minimum nécessaires dans un exercice, mais qu'à l'inverse il est possible de modifier les journaux auxiliaires à l'intérieur d'un mois tant que la validation mensuelle n'est pas faite. Mais reste à savoir quelle date de validation retenir pour les **petites entreprises** n'utilisant pas de journal auxiliaire et n'ayant donc pas de centralisation mensuelle. A notre avis, et par analogie avec la solution préconisée par le bulletin CNCC, la validation est effective **dès inscription** sur le livre-journal.

c. Après la validation comptable d'une écriture Le système comptable dont il convient d'apprécier **la régularité commence** ainsi véritablement avec l'édition du journal, laquelle ne peut être faite qu'après validation des écritures comptables. Toute modification ultérieure est, selon les textes, impossible.
C'est pourquoi le recours à un **système** comptable **ne garantissant pas l'absence d'altération** a pour effet de **remettre en cause la force probante de la comptabilité,** et par voie de conséquence celle des comptes annuels.
Selon l'Administration fiscale (BOI précité, n° 23), l'utilisation de fonctions d'un logiciel comptable qui permettraient la suppression ou la modification d'une écriture validée est prohibée.

Tel est le cas lorsque des possibilités d'annulation d'écritures sans trace sont introduites dans les programmes informatiques, sous prétexte qu'il est inutile de conserver la trace d'opérations annulées. Il en est ainsi, précise le bulletin CNCC, **même en l'absence de toute anomalie** effectivement constatée.

Une telle situation constitue **pour le commissaire aux comptes un facteur de risque** qu'il doit intégrer dans son approche générale d'audit (voir n° 5320) et dont il doit tirer les conséquences dans son plan de mission. Il en tiendra **informés les dirigeants** ainsi que, le cas échéant, le comité d'audit dans le cadre du rapport prévu à l'article C. com. L 823-16 (voir n° 5360). Par ailleurs, dans la mesure où les insuffisances du système comptable seraient de nature à enlever toute force probante aux contrôles effectués par le commissaire aux comptes, celui-ci serait conduit à **formuler une réserve** dans l'expression de son opinion sur les comptes (voir n° 5371-1, II.).

III. Traçabilité des modifications
Les éventuelles modifications intervenues après la validation doivent être retracées dans les écritures comptables par contrepassation et passation d'écritures.

La traçabilité pourrait être réalisée, par exemple, par la mise en évidence à l'écran des changements (surbrillance).

Fiscalement, Il en est de même, l'utilisation d'un fichier « log » étant également acceptée (BOI précité, n° 109 à n° 111).

IV. Procédure de clôture
Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en oeuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante. La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés. Pour les comptabilités informatisées, lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance (PCG, art. 420-6).

La clôture peut donc intervenir à l'issue d'une période ou au terme de l'exercice.
On définit la période comme un intervalle de temps durant lequel des écritures sont enregistrées de manière chronologique, conformément à l'article 420-4 du PCG et à l'article C. com. L 123-12, al. 2, en vue de leur centralisation (mois ou trimestre par exemple) afin d'établir des situations intermédiaires en cours d'exercice comptable.
La réouverture d'un exercice clôturé à des fins de modification ou de suppression des écritures comptables est interdite conformément aux articles 420-5 et 420-6 du plan comptable général.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 26).

Sur les obligations en matière de date de clôture, voir n° 336 s.

La procédure de clôture est prescrite par l'avis du CNC du 28 septembre 1993 qui n'a pas été publié. En pratique, une telle procédure doit être appliquée de façon à respecter non seulement les exigences du Code de commerce et du PCG (voir les autres articles de ce chapitre ci-avant) mais aussi de garantir la force probante de la comptabilité.

V. Conséquences d'une tenue irrégulière de la comptabilité
Voir n° 320 s.

Mentions minimales d'un enregistrement

332-4

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie (PCG, art. 420-2).

Chemin de révision

332-5

L'organisation du système de traitement (en l'espèce, informatisé) doit permettre de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives (PCG, art. 410-3).

Sur les procédures de contrôle interne qu'il convient de mettre en place pour assurer la fiabilité du chemin de révision en environnement informatisé, voir n° 395.

Selon la brochure CNC « Etudes et documents 1975-1981 », p. 250, c'est ainsi que tout **solde de compte** doit pouvoir être justifié par un relevé des écritures dont il procède, à partir d'un autre solde de ce même compte. Chacune de ces écritures doit comporter une référence permettant l'identification des données correspondantes.
Les journaux et livres auxiliaires doivent contenir les références aux pièces justificatives et d'une manière générale toutes les informations donnant la possibilité aux personnes habilitées à effectuer des contrôles de disposer d'une **documentation** propre à leur **permettre de reconstituer le processus de justification.**
L'auditeur, le vérificateur et l'expert judiciaire doivent pouvoir retrouver une ou des opérations, soit à l'aide du système de traitement, soit hors système. Il ne semble pas nécessaire pour cela que, par avance, tous les états comptables traditionnels aient été imprimés, hormis ceux expressément prévus par la loi. Ceci suppose que les informations non imprimées soient conservées sur un support informatique approprié.
Or, du fait de l'évolution des techniques, certains programmes peuvent être modifiés et des matériels nouveaux ne pas être compatibles. Il ne serait donc pas réaliste de conserver, par exemple, en mémoire, tous les éléments permettant une impression ultérieure à la demande, car cela impliquerait pour l'entreprise, l'obligation, à chaque changement de matériel ou modification de programme, d'une transcription systématique de ces informations rendant possible leur reproduction de façon directement lisible pendant la période légale de conservation. Il appartient donc aux concepteurs du système et à l'entreprise, sous leur responsabilité, à défaut d'exigences formelles du prescripteur, de **décider** s'il est préférable d'**imprimer par avance certains documents** ou s'il y a lieu d'**attendre la demande.**

Sur les besoins des auditeurs et sur les demandes des vérificateurs fiscaux en la matière, voir n° 332-8.
Sur l'archivage des données dans le cadre d'une comptabilité informatisée, voir n° 332-7.

Les systèmes devenant de plus en plus complexes, au fur et à mesure de l'intégration de traitements divers, des erreurs de logique, voire des oublis, sont presque inévitables dans l'analyse des problèmes et l'établissement des programmes. Il faut donc prévoir des contrôles qui les décèlent le plus rapidement possible (voir n° 395).
L'un de ceux-ci, qui paraît très utile, sinon indispensable, est celui qui consiste à **comparer le journal chronologique des entrées** et les divers ensembles d'**états analytiques résultants.** Mais ce contrôle n'exige pas nécessairement la comparaison des cumuls depuis le début de l'exercice. Il peut être effectué, par exemple, en rapprochant les totaux mensuels qui correspondent aux données entrées et centralisées au livre-journal, au cours de cette période. Dans tous les cas, l'obligation de conserver les mentions minimales d'enregistrement (voir n° 332-4) doit permettre d'obtenir en cas de besoin, l'édition de l'historique complet de toutes les opérations depuis le début de l'exercice.

Fiscalement, La reconstitution du chemin de révision peut nécessiter que l'Administration accède aux versions archivées des programmes afin de réaliser les tests nécessaires à la validation ou à la compréhension des résultats produits ou de la documentation présentée (BOI 13 L-1-06, n° 48).

Accès à la documentation

332-6

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique une **documentation comptable** écrite, complète, claire et précise. Cette documentation doit être constamment tenue à jour, en particulier en cas d'évolution ou de changement de l'environnement informatique. Elle décrit l'ensemble de l'organisation générale, des procédures et des traitements comptables et est complétée par une **documentation technique** relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures (PCG, art. 410-4).

Fiscalement, Les entreprises doivent établir, conserver et présenter une documentation relative à l'ensemble des systèmes d'information concourant directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales obligatoires ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (LPF, art. 13 ; BOI 13 L-1-06, n° 50).

En l'absence de précisions dans les textes comptables sur le contenu de la documentation (voir n° 335), les précisions apportées par l'Administration fiscale sont, à notre avis, à retenir en pratique.

I. Objectifs de la documentation

Selon l'Administration fiscale, l'établissement de la documentation doit poursuivre deux objectifs complémentaires, l'un informatique, l'autre fiscal (BOI précité, n° 51 à 58).
a. Objectif informatique La documentation doit permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en oeuvre au cours de la période soumise au contrôle, y compris l'ensemble des évolutions significatives. Elle inclut toujours la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels et logiciels utilisés, le plan d'archivage et des durées de rétention, la description des données et de leur structure.
Il convient de distinguer selon que la documentation concerne des logiciels standards ou spécifiques :

1. Documentation des logiciels standards Il s'agit de la documentation utilisateur, présentant les principales fonctions et caractéristiques du logiciel. Elle est généralement fournie par l'éditeur ou son vendeur.
L'accès au code source est juridiquement limité. Néanmoins, les entreprises doivent prévoir les modalités d'accès de l'Administration à l'intégralité des sources documentaires, notamment par la rédaction de clauses contractuelles adaptées avec les prestataires extérieurs ou le dépôt des codes sources auprès de tiers habilités (par exemple, organismes assurant la protection des programmes).

Remarque
Logiciel standard adapté à l'entreprise : dès lors qu'un logiciel standard nécessite un paramétrage pour l'adapter aux nécessités spécifiques de l'entreprise, une documentation complémentaire doit être produite. Il en est ainsi, par exemple, des logiciels de gestion dits intégrés ou des programmes d'interfaces entre les différents modules du système.

2. Documentation des logiciels spécifiques Il s'agit d'un ensemble documentaire retraçant les différentes phases d'un processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique.
Cela comprend notamment :

- le dossier de conception générale ;

- le dossier des spécifications fonctionnelles ;

- les dossiers technique, organisationnel et d'architecture ;

- le dossier de maintenance ;

- le dossier d'exploitation ;

- le dossier utilisateur.

b. Objectif fiscal La documentation doit décrire de façon suffisamment précise et explicite les règles de gestion des données et des fichiers mises en oeuvre dans les programmes informatiques qui ont des incidences directes ou indirectes sur la formation des résultats comptables et fiscaux et des déclarations fiscales obligatoires.

II. Organisation de la documentation

(BOI précité, n° 59) La composition et les formes de la documentation sont présentées librement selon l'organisation et les moyens informatiques disponibles. La présentation du code source peut constituer pour des systèmes assez simples une documentation suffisante, ou, pour des environnements plus complexes, la base de la documentation.

III. Support documentaire

(BOI précité, n° 60) La documentation n'est pas nécessairement présentée sur support papier. Elle peut être établie et conservée de façon dématérialisée, sous réserve de garantir :

- sa pérennité et sa date précise ;

- l'accès sans entrave à l'intégralité de son contenu.

IV. Langue

(BOI précité, n° 61) La documentation doit être tenue en français.

A titre exceptionnel, il peut être admis que des langues courantes en informatique comme l'anglais soient utilisées mais dans ce cas, la traduction en français de tout ou partie de la documentation doit pouvoir être assurée rapidement (BOI précité, n° 62).

V. Conservation de la documentation

(BOI précité, n° 92) Il appartient à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers. Dans ce but, la rédaction de clauses contractuelles spécifiques avec les prestataires informatiques est essentielle pour que ces derniers conservent la documentation et puissent la mettre à disposition de l'Administration fiscale, en cas de contrôle.

Sur les délais de conservation, voir n° 332-7.
Sur les sanctions applicables en cas de non-respect de cette obligation documentaire, voir n° 332-8.

Délais et forme de conservation des données

332-7

La conservation des livres obligatoires et des pièces justificatives établis ou reçus dans le cadre d'une comptabilité informatisée est identique à l'obligation de conservation dans le cadre d'une comptabilité tenue manuellement.

Sur la conservation des livres obligatoires, voir n° 317. Sur celle des pièces justificatives, voir n° 329.

Fiscalement, Doivent être distingués :

- les documents visés par les droits de communication et de contrôle de l'Administration fiscale,

- les données élémentaires (voir n° 332-3), traitements et documentations, soumis à une obligation de conservation de durée plus réduite.

Ainsi le délai général de conservation de six ans (voir n° 329) (LPF, art. L 102 B) s'applique aux **livres, registres, documents ou pièces auxquels l'Administration a accès** pour procéder au contrôle des déclarations et des comptabilités des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables (BOI 13 L-1-06, n° 67). Sur la forme de conservation des livres obligatoires, voir n° 317.
Pendant ce délai, une modalité spécifique de conservation est prévue (LPF, art. L 102 B, al. 2 ; BOI précité, n° 68) pour les documents établis ou reçus sur **support informatique** qui doivent obligatoirement être conservés sur ce support jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte (LPF, art. L 169 ; BOI précité, n° 68 et 69). A l'issue de ce délai, et jusqu'à l'expiration du délai général de six ans, ces documents pourront être conservés sur tout support au choix du contribuable.
En outre, la **documentation** relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être conservée pendant ce même délai de 3 ans, sur le support sur lequel elle a été élaborée (LPF, art. L 102 B et L 169 ; BOI précité, n° 73). L'entreprise doit conserver ou faire conserver la documentation créée ou détenue par un tiers (BOI précité, n° 73 et 92).

Remarque
Pas de conservation sur support papier : la conservation sur support papier de données immatérielles constituées ou reçues sur support informatique n'est pas une solution alternative à la conservation informatisée pendant le délai de 3 ans précité. Si une entreprise présente seulement sous forme papier des données originellement informatisées, elle ne remplit pas correctement son obligation de conservation et s'expose, le cas échéant, à un rejet de comptabilité (BOI précité, n° 70). Voir toutefois n° 661-8, le cas des factures créées sous forme électronique (à l'aide d'un logiciel de facturation) et transmises sur support papier.
Sur la conservation des factures transmises par voie électronique, voir n° 661-7.

Procédures d'archivage

Il est préconisé de mettre en place une procédure d'archivage pour figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire. L'archivage doit être effectué de préférence sur le support d'origine et sous un format standard, permettant de s'assurer de la lisibilité et de la restitution des données et traitements. Ces procédures doivent être mises en oeuvre lors de la clôture de l'exercice ou de la période comptable.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 13 L-1-06, n° 95, n° 100 et 101). Les modalités d'archivage des données élémentaires sont laissées à la libre appréciation de l'entreprise, mais la procédure suivie doit permettre de pratiquer des tests et de reconstituer ultérieurement les états comptables (BOI précité, n° 84).

Contrôle des comptabilités informatisées

332-8

En matière de vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures, la brochure CNC « Etudes et documents 1975-1981 », p. 251, considère que le vérificateur doit, en principe, procéder à une appréciation de la sincérité et de la fiabilité des états produits, en trois étapes :

- il examine l'organisation de l'entreprise et les mesures prises pour prévenir les erreurs et les fraudes, ou tout au moins les déceler dans les meilleurs délais (système de contrôle interne) ;

- il examine ensuite comment les principes et règles retenus sont observés réellement ;

- ces deux appréciations lui permettent de déterminer la nature et la dimension des échantillons d'opérations et de résultats à vérifier.

Sur les procédures de contrôle interne en environnement informatisé, voir n° 395.
Sur les incidences sur la mission du commissaire aux comptes du non-respect des dispositions fiscales relatives aux comptabilités informatisées, voir n° 332-9.
Sur le modèle d'approche par les risques mis en oeuvre par le commissaire aux comptes, voir n° 5330 s.
Voir également le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit », avril 2003.

Fiscalement, Lorsque la **comptabilité** est **tenue au moyen de systèmes informatisés,** une procédure particulière peut être mise en oeuvre conjointement à la procédure classique de vérification de comptabilité.

a. Procédure classique : spécificités des modalités de présentation des documents comptables sous forme dématérialisée (LPF, art. 47 A-1) : Dans le cadre d'une vérification de comptabilité classique, l'entreprise peut remplir son obligation de présentation des documents comptables qui doivent être conservés sous format informatique (CGI, art. 54 ; LPF, art. 102 B) :

- soit à l'aide d'un procédé de visualisation permettant les recherches ou éditions (BOI 13 L-1-06, n° 118), donc en pratique sous forme d'un accès-terminal et d'une image logique non modifiable (fichier image type « PDF » ou « print »),

- soit sous forme d'**une copie** des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée (LPF, art. L 47 A-I).

Il faut entendre par « fichiers des écritures comptables » l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale au sens des articles 420-1 et suivants du PCG. Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturation, recettes...) ne sont pas visés (BOI 13 L-2-08, n° 14 et 15).
Le vérificateur peut, sans appliquer le formalisme prévu pour les demandes de traitements informatiques (voir ci-après **b.**), effectuer sur ces fichiers des manipulations simples (tris, sommes, multiplications...) (CE 23 décembre 2010, n° 307780 ; CAA Versailles 6 octobre 2011, n° 09VE04186).
L'Administration doit restituer les copies fournies avant toute mise en recouvrement et s'engager à n'en conserver aucun double (LPF, art. L 47 A-I ; BOI 13 L-2-08, n° 19).

Remarque
Caractère facultatif de la remise dématérialisée des fichiers Le choix de l'entreprise pour cette option, aujourd'hui facultative, mais que, selon nos informations, l'Administration réfléchit à rendre obligatoire, devrait résulter d'une mise en balance entre :

- faculté d'investigation accrue de l'Administration, et

- économie de ressources attendue pour l'entreprise (temps, personnel, ...).

b. Procédure spécifique du contrôle des comptabilités informatisées Le vérificateur peut décider la mise en oeuvre de la procédure spécifique de contrôle des comptabilités informatisées, qui permet aux agents spécialisés de la Brigade de Vérifications des Comptabilités Informatisées (BVCI), sous réserve du respect d'un certain formalisme garantissant la protection du contribuable, de procéder à des demandes de traitements informatiques rétrospectifs, qui vont au-delà des tests autorisés dans le cadre de la procédure classique (LPF, art. 47 A-II). Le non-respect du formalisme entraîne l'irrégularité de la procédure et la nullité des redressements notifiés sur ce fondement (CE 24 août 2011, n° 318144).

1. Périmètre du contrôle Le **contrôle** de l'Administration porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (LPF, art. L 13 al. 2 ; BOI 13 L-1-06, n° 33) ; pour des exemples, voir n° 332-3.
Sont ainsi visés (BOI précité, n° 35 et 36) :

- tous les systèmes informatisés comptables,

- les systèmes de gestion des recettes ou des ventes [et notamment, toutes les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation de calcul, dont les informations, données et traitements concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires, un logiciel de facturation servant à enregistrer les commandes des clients d'un restaurant et à éditer les notes (CAA Douai 19 juillet 2011, n° 09DA01330) même s'ils ne sont pas connectés au progiciel de comptabilité (CE 24 août 2011 précité),

- les divers systèmes informatisés au domaine de gestion ou de gestion commerciale (gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, par exemple) quand ils permettent d'élaborer ou de justifier indirectement tout ou partie des écritures comptables ou des déclarations soumises à contrôle.

En revanche, les données relatives au fonctionnement de l'entreprise, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, sont exclues (par exemple, informations relatives à la conception artistique de produits ou services ou études commerciales, sauf nécessité pour apprécier le montant d'une charge ou d'un crédit d'impôt, BOI précité, n° 45). L'étendue du domaine d'investigation est fonction des nécessités du contrôle et relève, en tout état de cause, de l'appréciation d'une situation de fait, soumise au contrôle ultérieur du juge de l'impôt (BOI précité, n° 46).

2. Mise en oeuvre des demandes de traitements Lorsqu'il envisage des traitements informatiques, le vérificateur doit indiquer au contribuable par écrit la nature des investigations souhaitées (BOI 13 L-2-08, n° 21 à 24). Le contribuable doit alors formaliser son choix par écrit parmi les trois options suivantes (LPF, art. L 47 A-II) :

- le traitement informatique est réalisé par **le vérificateur sur le matériel de l'entreprise** (LPF, art. L 47 A-II. a ; BOI 13 L-1-06, n° 145 et 146) ;

- **le contribuable** effectue lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'Administration précise par écrit au contribuable les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer (LPF, art. L 47 A-II. b ; BOI 13 L-1-06, n° 147 à 150) ;
Le contribuable doit alors restituer les résultats sous forme dématérialisée (BOI 13 L-2-08, n° 25 à 27).

- le contrôle est réalisé par le **vérificateur hors de l'entreprise,** après remise de copie des fichiers informatiques nécessaires par le contribuable (LPF, art. L 47 A-II. c ; BOI 13 L-1-06, n° 151 à 155 et BOI 13 L-2-08, n° 28 à 34).
Le contribuable peut dans ce cas remettre les copies de fichiers sur tous supports informatiques (CD, DVD, clé USB).
L'Administration doit communiquer sous forme dématérialisée ou non, au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques ayant donné lieu à rehaussements.
Enfin, l'Administration doit restituer les copies fournies par le contribuable avant toute mise en recouvrement et s'engager à n'en conserver aucun double.

Le choix pour l'une des trois modalités est susceptible d'être différent pour chaque traitement demandé (BOI 13 L-1-06, n° 142).

c. Sanctions

1. Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante En cas de comptabilité informatisée jugée irrégulière et/ou non probante, la reconstitution du chiffre d'affaires est réalisée au moyen de différentes méthodes (calcul de coefficient, comptabilité matière, méthode statistique...) sachant que lorsque des données pertinentes pour cette reconstitution sont disponibles, en tout ou partie, sous forme informatisée, elles seront exploitées sous cette forme (BOI 13 L-1-06, n° 156 à 161) ;

2. Opposition à contrôle fiscal (LPF, art. L 74 al. 2 ; BOI précité, n° 162 à 165) Le contribuable qui s'oppose à la mise en oeuvre de ce contrôle encourt :

- l'**évaluation d'office** de ses bases d'imposition. Il en est de même en cas de non-présentation des informations, données et traitements informatiques (BOI précité, n° 163) ou lorsque le contrôle informatique est de fait rendu impossible (voir exemples dans le BOI précité, n° 163). En revanche, le seul fait que la comptabilité informatique communiquée à l'Administration soit insuffisante ou dépourvue de valeur probante ne caractérise pas une opposition à contrôle fiscal (TA Montpellier 31 mars 2009, n° 07-1952 et 07-1953) ;

- la **majoration** au taux **de 100 %** prévue à l'article 1732 du CGI.
De même, le non-respect des délais prescrits par l'Administration pour la réalisation des traitements rétrospectifs (généralement 30 jours) peut entraîner la mise en oeuvre de la procédure d'opposition à contrôle fiscal.

Incidences sur la mission du commissaire aux comptes du non-respect des dispositions fiscales concernant le contrôle des comptabilités informatisées

332-9

Le bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, CNP 97-45, p. 239 s.) précise notamment que le commissaire aux comptes :

- n'a **pas de diligence particulière** à mettre en oeuvre pour s'assurer du respect par l'entreprise de ces dispositions fiscales ;

Parmi ces dispositions, certaines ont un caractère général lié au contrôle interne et visent à s'assurer du caractère probant de la comptabilité. Elles se recoupent donc avec les objectifs propres à la mission du commissaire aux comptes qui doit s'assurer de la fiabilité des systèmes comptables en environnement informatique (sur le modèle d'approche par les risques mis en oeuvre par le commissaire aux comptes, voir n° 5330 s.). D'autres ont un caractère spécifique purement fiscal et leur contrôle n'entre pas dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes.

- doit **informer la direction** et le conseil d'administration si, dans le cadre de ses travaux, il constate des insuffisances significatives par rapport aux dispositions fiscales spécifiques notamment en matière de documentation informatique et de conservation des données (conservation sur 3 ans et sur support informatique des données concourant à la formation du résultat, par exemple) ;

- doit **apprécier** si les insuffisances graves des systèmes comptables informatisés constituent une limitation à ses contrôles et ont une incidence sur l'expression de son opinion sur les comptes annuels.

Les environnements informatiques spéciaux

L'informatique est généralisée dans les entreprises et repose fréquemment sur des environnements externes ou internes de plus en plus sophistiqués. Cette technologie nécessite des procédures de traitement et d'organisation spécifiques qui ne s'appuient pas nécessairement sur une législation encore insuffisante et en constante évolution.
Sur la base des travaux décrits dans le guide d'application CNCC, « Prise en compte de l'environnement informatique sur la démarche d'audit », avril 2003, nous avons synthétisé ces problématiques dans les paragraphes suivants.

Fonction informatique externalisée

332-10

L'externalisation repose sur le principe de partage des travaux entre partenaires (voir n° 145 s.). Selon l'organisation propre de chaque entreprise, le périmètre de l'externalisation en informatique (notamment pour les travaux comptables) peut être plus ou moins étendu en fonction des activités confiées au partenaire.
L'externalisation des fonctions informatiques n'est qu'une modalité de fonctionnement qui n'exonère pas les entreprises de leurs responsabilités à l'égard des tiers et notamment les réviseurs, auditeurs et vérificateurs. L'**externalisation** des travaux informatiques (particulièrement pour les travaux comptables) ne **doit** donc **pas conduire au dessaisissement des fonctions de contrôle** essentielles de l'entreprise, la responsabilité de production des comptes annuels restant à la charge de l'entreprise qui délègue ses fonctions.

Par exemple, l'entreprise doit absolument garder sous sa responsabilité l'ensemble des tâches de validation (ex. : signature des règlements, gestion de la trésorerie...), le prestataire pouvant quant à lui assurer l'ensemble des opérations à connotation réglementaire (ex. : contrôle de conformité des pièces, archivage...).

L'environnement informatique en PGI

332-11

a. Définition Le PGI (progiciel de gestion intégré ou ERP, *« enterprise resource planning »*) est un système informatique de gestion des informations conçu dès la mise en place de l'organisation de manière globale et intégré ou développé ultérieurement autour de fonctionnalités spécifiques, comme par exemple la comptabilité.

b. Caractéristiques L'organisation, notamment comptable, qui résulte de ces environnements informatiques dépend des trois grandes catégories de systèmes :

- les PGI destinés aux grandes entreprises : adaptées à l'organisation de l'entreprise et couvrant l'ensemble des activités, leurs fonctionnalités génèrent une organisation lourde mais très structurée ;

- les PGI destinés aux entreprises de taille moyenne : leurs fonctionnalités peuvent se limiter au périmètre comptable et aux domaines directement liés (achats) et permettent de gérer plusieurs entités juridiques.

Ces PGI nécessitent une organisation de la séparation des tâches et de la sécurité très adaptée.

- les PGI destinés aux petites entreprises : leurs fonctionnalités réduites ne permettent généralement pas une prise en compte importante des particularités de l'entreprise. Le paramétrage nécessite cependant une gestion spécifique des interfaces internes entre les différentes fonctions, beaucoup d'opérations comptables s'enchaînant sans intervention humaine.

Les caractéristiques communes à ces trois catégories de PGI sont les suivantes :

1. Renforcement de la sécurité Le choix d'un PGI conduit à regrouper au sein d'une même application de nombreuses fonctionnalités, qui auparavant pouvaient être réparties entre plusieurs systèmes.

La gestion des droits d'accès et des habilitations est donc très importante dans ce type d'environnement. Le principe de séparation des fonctions (voir n° 394-1) est, toutefois, plus facile à respecter par une entreprise utilisant ce type de système, en donnant, par exemple, à une seule personne l'accès à l'application comptable.

2. Documentation des paramétrages Une des caractéristiques principales d'un PGI est le paramétrage étendu de ses applications qui permet d'adapter le système au fonctionnement et aux particularités de l'entreprise.

Cependant, même si les possibilités de paramétrage peuvent être très développées, les entreprises ne se contentent pas généralement de paramétrage « standard » proposé par le PGI et cherchent à l'adapter à leur mode de fonctionnement (modification des programmes, développement de fonctionnalités complémentaires).

La documentation et la traçabilité (voir chemin de révision, n° 332-5) de ces adaptations sont donc une des obligations essentielles à respecter dans la mise en place d'un PGI.

L'environnement Internet

332-12

Internet change fondamentalement et constamment l'environnement informatique (notamment comptable) de l'entreprise en introduisant de nouveaux mécanismes de paiement, de nouvelles relations clients-fournisseurs, de nouvelles procédures opérationnelles, et une évolution de l'environnement réglementaire (voir n° 423) qui se poursuit au niveau européen et français.

a. Utilisation d'Internet Les entreprises ont généralisé l'utilisation d'internet pour les opérations suivantes :

- simples **publications** d'informations sur un site Internet,

- **échanges d'informations en externe,** communications entre l'entreprise et ses partenaires (particuliers ou entreprises), via une messagerie électronique ou un site Internet, avec interventions manuelles (forum, discussion en ligne, messagerie) ou automatiques (moteur de recherche),

- **transactions,** par exemple l'achat et la vente en ligne (commerce électronique), la gestion de comptes bancaires, les déclarations fiscales et administratives..., voire la comptabilisation des transactions sur des progiciels partagés avec d'autres entreprises,

- **intégration de services** (achat, logistique, production...) entre fournisseurs et clients ; on parle alors d'activités e-business, délivrées la plupart du temps au travers d'un extranet, internet réservé à ces catégories d'intervenants,

- **échanges d'informations en interne,** communications et partage des ressources à l'intérieur même de l'entreprise qui se font désormais de plus en plus fréquemment via un Internet réservé aux seules personnes faisant partie de l'entreprise : l'intranet.

b. Conséquence de cette utilisation Les principales conséquences d'un tel environnement par rapport à un environnement informatique local ou en réseau d'entreprises, sont les suivantes :

- une **ouverture de l'organisation de l'entreprise sur l'extérieur,** généralement facteur de risques supplémentaires considérables (intrusion, manipulation ou modification des données, perte de confidentialité, etc.), que l'on ne peut gérer qu'au travers de la mise en place de procédures de surveillances et de contrôles spécifiques et permanents.

En complément de toutes les procédures assurant la fiabilité des traitements des données et leur conservation ainsi que de l'obligation de traçabilité pour les auditeurs et vérificateurs qui restent en vigueur (voir n° 332-6), les **procédures supplémentaires et spécifiques** à mettre en oeuvre peuvent être :

- serveurs de surveillance et de contrôle à distance permettant de vérifier l'état des serveurs,

- un ou plusieurs pare-feu (ou firewall), matériel ou logiciel réalisant des fonctions de filtrage,

- et d'une manière générale toutes les procédures assurant à l'entreprise et à ses partenaires les garanties de fiabilité et de sécurité que l'on est en droit d'attendre et qui sont progressivement précisées par une abondante réglementation spécifique.

- un **environnement technique spécifique** : un ou plusieurs routeurs permettant l'accès à Internet, un ou plusieurs serveurs pour la publication de pages sur site, pour la messagerie, les applications, les bases de données.

Dans les entreprises, la configuration la plus fréquente est la suivante : un serveur de messagerie, un serveur d'applications et un serveur pour la base de données,

c. Cadre réglementaire de l'entreprise en environnement Internet Voir n° 423.

Sur le modèle d'approche par les risques mis en oeuvre par le commissaire aux comptes, voir n° 5330 s. Sur les incidences sur la mission du commissaire aux comptes du non-respect des dispositions fiscales concernant le contrôle des comptabilités informatisées, voir n° 332-9. Voir également le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit », avril 2003.

C. Inventaire

333

Tout commerçant, personne physique ou morale, contrôle l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine par inventaire **au moins une fois tous les douze mois** et établit des comptes annuels au vu de l'inventaire (C. com. art. L 123-12).

Toute entreprise contrôle au moins une fois tous les douze mois les données d'inventaire (PCG, art. 410-8). Questionné sur la nécessité d'établir un inventaire au bout de douze mois pour une société anonyme constituée le 1er juillet n, les statuts prévoyant la clôture du premier exercice le 31 décembre n + 1 (soit un **exercice de 18 mois**), le bulletin CNCC (n° 57, mars 1985, EC 84-57, p. 147) a estimé :

- qu'en vertu de l'article C. com. L 123-12 (« un inventaire au moins tous les 12 mois »), **un premier inventaire** doit être réalisé, soit le 31 décembre n, soit le 30 juin n + 1 au plus tard ;

- qu'en vertu de l'article L 232-1 al. 1 (« à la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants dressent l'inventaire, les comptes annuels, conformément au Code de commerce »), un **deuxième inventaire** devra être réalisé le 31 décembre n + 1, date d'établissement des comptes annuels.

Les opérations d'inventaire

333-1

consistent à faire un **recensement exhaustif des éléments actifs ou passifs.** Il s'agit (voir C. com. art. R 123-177 et PCG, art. 410-8) :

- de recenser les quantités (soit par observation physique soit à partir des comptes ou par confirmation auprès des tiers) ;

- d'estimer les éléments d'actif et de passif selon la valeur d'inventaire, c'est-à-dire (C. com. art. L 123-178 4° et 5° et PCG, art. 322-1.8) à la valeur actuelle qui est une valeur d'estimation s'appréciant en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise.

La détermination de la valeur d'inventaire est examinée dans les différents chapitres de ce Mémento en fonction des éléments concernés.

Ces opérations permettent d'établir le document d'inventaire, puis les comptes annuels et enfin de remplir le livre d'inventaire (voir n° 307).

Document d'inventaire

333-2

I. Définition et éléments constitutifs

L'inventaire est un **relevé de tous les éléments d'actif et de passif** au regard desquels sont mentionnées la **quantité** et la **valeur** de chacun d'eux à la date d'inventaire (C. com. art. R 123-177 al. 1 et PCG, art. 410-8).

L'inventaire des stocks (traité aux n° 1270 s.) n'est qu'une partie de l'inventaire en général.

Sur la communication de l'inventaire aux actionnaires dans les sociétés autres que les SA et les SCA, voir n° 5031.

II. Valorisation de l'inventaire

Selon l'AMF (Bull. COB n° 243, janvier 1991, p. 4), il résulte du Code de commerce que la **valeur** à la date de l'inventaire **à inscrire sur le relevé** est la **valeur d'inventaire** (et non la valeur comptable).

En effet (Bull. COB précité), l'amélioration du contenu des documents d'inventaire passe nécessairement par une mise en place de **procédures précises** destinées à remettre en cause annuellement la valeur des éléments de leur patrimoine, en recherchant quelle en est la **valeur d'utilité actuelle** ; aussi longtemps que les documents d'inventaire ne porteront pas témoignage qu'une telle démarche a été suivie, l'actionnaire ne peut être assuré que le contrôle des valeurs exigé par le Code de commerce a bien été réalisé.

- **A quoi correspond cette valeur d'inventaire ?** Elle est égale à la valeur actuelle, valeur s'appréciant en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise (C. com. art. R 123-178-4° et 5° et PCG, art. 322-1.8).

- **Doit-elle être déterminée systématiquement ?** En principe oui, sauf pour les immobilisations non financières. En effet, la détermination de la valeur actuelle d'une immobilisation corporelle ou incorporelle n'est déterminée que lorsqu'il existe un indice de perte de valeur de cette immobilisation (voir n° 1501). Toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur nette comptable, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire (C. com. art. R 123-178-5° et en ce sens PCG, art. 322-5.3).

- **Sa détermination** soulève-t-elle des difficultés pratiques ? Elle n'en pose en aucun cas pour les immobilisations non financières puisqu'elle correspond à la valeur comptable (après dépréciations éventuellement constatées). Elle n'en pose pas non plus pour les immobilisations financières cotées et les valeurs mobilières de placement cotées (d'ailleurs, l'AMF recommande de mentionner en annexe les écarts entre les valeurs au bilan et les valeurs boursières par lignes de titres du bilan ; voir n° 2005).

En revanche, elle peut en poser pour les stocks (même si l'écart entre la valeur comptable et l'évaluation sur la base du dernier prix du marché est à mentionner en annexe dès lors qu'il est significatif ; voir n° 1295-2) et pour les immobilisations financières et titres non cotés (en effet, si les critères de détermination de valeur d'inventaire sont connus, les calculs ne sont effectués en pratique que s'il y a un risque de constatation éventuelle d'une dépréciation ; tel n'est pas le cas par exemple de filiales systématiquement bénéficiaires). En ce qui concerne les immobilisations financières et les valeurs mobilières de placement, voir n° 1840.

III. Présentation de l'inventaire

Selon l'AMF (Bull. COB n° 243, janvier 1991 précité), il convient de faire figurer **les valeurs comptables retenues et les valeurs d'inventaire** (l'écart laissant apparaître les plus-values latentes).

En effet, le document d'inventaire doit comporter la **preuve écrite** que l'entreprise a réellement **comparé** le **coût d'entrée avec** une **valeur actuelle** déterminée d'après des critères sérieux.

IV. Sur le livre d'inventaire

Voir n° 307.

D. Plan de comptes de l'entreprise

Remarque préalable

Plan de comptes de l'entreprise ou plan comptable ? Lors de la codification du décret du 29 novembre 1983 dans la partie réglementaire du Code de commerce, les termes « plan de comptes de l'entreprise » figurant dans l'article 4 du décret précité ont été remplacés par les termes « plan comptable ». Cette modification, effectuée à tort à notre avis, ne correspond ni aux prescriptions du PCG (art. 410-7) ni à la pratique des entreprises. C'est pourquoi, les termes « plan de comptes de l'entreprise » sont maintenus dans les développements ci-après.

Généralités

334-1

Le plan de comptes de l'entreprise est établi par **référence à celui du PCG** (c'est-à-dire notamment, le cas échéant, par référence au plan comptable professionnel de l'entreprise ; sur la liste des plans et guides et leur validité actuelle, voir n° 295 s.) et doit être suffisamment détaillé pour permettre l'**enregistrement** des opérations **conformément aux normes comptables** (PCG, art. 433-1).
Il est commun à trois systèmes caractérisés par les documents de synthèse particuliers à chacun d'eux :

- **système de base** (voir liste des comptes n° 7000 s.)

- **système développé** (voir liste des comptes n° 7000 s.)

- **système abrégé** (voir liste des comptes n° 7999 s.)

Il est possible de passer d'un système à l'autre sans rupture de classification. Ce passage peut être global mais il peut n'être que partiel, par exemple lorsque l'entreprise a besoin d'un compte qui n'existe pas dans le système qu'elle applique.
Lorsque les comptes prévus par les normes comptables ne suffisent pas à l'entreprise pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle **peut ouvrir** toutes **subdivisions nécessaires.** Inversement, si les comptes prévus par les normes comptables sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entreprise, elle **peut regrouper les comptes** dans un compte global de même niveau ou de niveau plus contracté, conformément aux possibilités ouvertes par le plan de comptes (PCG, art. 433-1).

Sur tous les textes de référence en matière de comptabilité, voir notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Organisation du plan de comptes de l'entreprise

334-2

A notre avis, il résulte du PCG (art. 410-5, 433-1, 433-2 et 511-7) et dans la logique de la réécriture du PCG à droit constant (voir n° 227 s.) que les précisions du PCG 82 (p. I.59 s.) peuvent toujours être utilisées :

- les comptes sont ouverts pour autant que de besoin ;

- la codification et l'intitulé doivent être respectés pour les comptes du système de base (ou du système abrégé) ; lorsque des modifications leur sont apportées, elles doivent avoir un caractère exceptionnel et être approuvées en application des procédures en vigueur.

Par exemple, modifications apportées par un plan comptable professionnel, voir n° 295 s.

En ce qui concerne le système développé, le PCG (art. 511-7) précise qu'il est facultatif mais qu'il implique le respect de l'ordonnancement général des rubriques et postes des documents de synthèse. En outre, le PCG 82 (p. I 59 s.) précisait que :

- la codification et l'intitulé des compléments du système développé sont indicatifs. Toutefois si des opérations qui concernent l'un de ces comptes doivent être classées dans une seule subdivision, indicative ou non, le numéro de code du niveau supérieur doit être maintenu mais l'intitulé retenu peut être celui qui couvre les opérations en cause (en rappelant brièvement, si nécessaire, la particularité attachée au compte de niveau supérieur) ;

Exemple

Exemple Une entreprise qui constitue une provision pour hausse de prix (compte recommandé 1431) sans avoir recours à d'autres provisions réglementées relatives aux stocks (compte obligatoire 143) peut normalement ouvrir le compte 143 « Provisions réglementées pour hausse des prix ». Il en est de même pour les comptes recommandés 1674 « Avances conditionnées de l'Etat » ou 1675 « Emprunts participatifs » qui peuvent être codifiés 167 « Emprunts participatifs » ou 167 « Avances de l'Etat », à condition que ces deux catégories d'opérations ne coexistent pas dans la comptabilité de l'entreprise.

- les modifications d'intitulé, qui peuvent être nécessitées par une meilleure adaptation aux spécificités de l'entreprise, ne peuvent avoir pour effet d'entraîner sous le compte ainsi modifié l'enregistrement d'opérations qui ont normalement leur place sous d'autres intitulés du plan général ;

A notre avis, de simples abréviations des intitulés des comptes paraissent tout à fait acceptables sur les journaux, grand-livre et balance.

- une subdivision des comptes plus détaillée que dans le Plan général est autorisée à condition qu'elle respecte l'ordre de classification des comptes ;

- si certaines opérations ne peuvent être enregistrées dans aucun des comptes développés selon l'ordre du plan général, les nouveaux comptes à ouvrir sont approuvés en application des procédures en vigueur.

Classification des comptes

334-3

La classification des comptes dans le PCG se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

Répartition des opérations dans les classes de comptes

334-4

I. Comptabilité générale :

a. Les opérations relatives au **bilan** sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

- classe 1 : comptes de capitaux (capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées) ;
- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

b. Les opérations relatives au **résultat** sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :

- classe 6 : comptes de charges ;
- classe 7 : comptes de produits.

c. La classe 8 est affectée aux **comptes spéciaux.**

II. Comptabilité analytique

Celle-ci étant exclue du PCG, il n'est plus fait référence aux comptes de la classe 9 prévue par le PCG 82. Cependant, à notre avis, dans la logique de la réécriture du PCG à droit quasi-constant, ces comptes peuvent toujours être utilisés tant que des nouvelles règles n'auront pas été proposées par les organismes compétents. Lorsque l'entreprise a choisi de tenir sa comptabilité analytique en utilisant les comptes de la classe 9, les opérations sont enregistrées dans ces comptes selon les critères qui lui sont propres.

Structure décimale des comptes

334-5

Selon le PCG (art. 433-2), le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée. Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

Pour plus d'informations, voir notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

En comptabilité générale, la position du chiffre, au-delà du premier, dans le numéro de code affecté au compte, a une valeur indicative pour l'analyse de l'opération enregistrée à ce compte.

Remarque
Exemples de structure de comptes : les exemples de structure de comptes ci-après sont ceux du PCG 82 (p. I. 56 s.) qui nous paraissent toujours valables même s'ils ne figurent plus dans l'actuel PCG, celui-ci ayant maintenu la même structure de comptes.

I. Signification de la terminaison zéro (PCG, art. 433-3) :

a. Dans les **comptes à deux chiffres,** le zéro terminal a une signification pour le classement des opérations en fonction des critères énoncés au n° 334-6 ci-après :

Exemple

Exemplescompte 10 « Capital et réserves » ; compte 70 « Ventes... ».

b. Dans les **comptes à trois chiffres** (et plus), le zéro terminal (ou la série terminale de zéros) a une signification de regroupement de comptes ou de compte global :

- Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans des comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8.

Exemple

Exemples410 « Clients et comptes rattachés » utilisé pour regrouper les comptes 411 à 418 ; 630 « Impôts, taxes et versements assimilés » pour les comptes 631 et 638.

- Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsqu'aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer dans le compte de niveau immédiatement supérieur. Les entreprises peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans le compte de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un (ou plusieurs) zéro (0) à sa droite (cette possibilité a été utilisée dans le plan de comptes établi par les entreprises relevant du système abrégé).

Exemple

Exemples50 « Valeurs mobilières de placement » ou 500 « Valeurs mobilières de placement » ; 74 « Subventions d'exploitation » ou 740 « Subventions d'exploitation ».

Toutefois cette utilisation du zéro ne peut avoir pour effet de faire obstacle à la présentation normalisée des documents de synthèse.

C'est ainsi que les amortissements et dépréciations qui s'appliquent aux postes d'actif ne peuvent pas être regroupés ou inscrits directement dans un seul compte (280, par exemple, pour les amortissements des immobilisations) quand ils doivent être indiqués séparément dans le bilan pour chacun des postes concernés.

II. Signification des terminaisons 1 à 8 (PCG, art. 433-4) :

a. Dans les **comptes à deux chiffres,** les comptes de terminaison 1 à 8 ont une signification de regroupement.

Exception Amortissements : Le compte 28 « Amortissements des immobilisations » fonctionne comme un compte de sens contraire de celui des comptes de la classe concernée.

Remarque
Liaison entre dépréciations au bilan et au compte de résultat : comme le précisait le PCG 82 (p. I. 57), une liaison a été établie entre les comptes de dépréciation au bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits :

Exemple

Exemples65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante » ;
66 « Charges financières » et 76 « Produits financiers » ;
67 « Charges exceptionnelles » et 77 « Produits exceptionnels » ;
68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » et 78 « Reprises sur amortissements et provisions ».

Voir remarque sur la disparition du terme « provisions pour dépréciation », n° 113.

Un intitulé d'ensemble « Autres charges externes » a été réservé aux comptes 61 et 62 qui recensent toutes les charges, autres que les achats, en provenance des tiers.
Les intitulés « Services extérieurs » et « Autres services extérieurs » permettent seulement de les différencier pour faciliter les traitements comptables.

b. Dans les **comptes à trois chiffres** (et plus), les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations normalement couvertes pour le compte de niveau immédiatement supérieur ou par le compte de même niveau de terminaison zéro.
Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est affectée à l'enregistrement des produits à recevoir et des charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.
Dans les comptes de gestion, la terminaison 8 est le plus généralement affectée à l'enregistrement des opérations autres que celles détaillées par ailleurs dans les comptes de même niveau se terminant par 1 à 7.

III. Signification de la terminaison 9
(PCG, art. 433-5) :

a. Dans les **comptes à deux chiffres,** les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations de chaque classe correspondante.

Voir remarque sur la disparition du terme « provisions pour dépréciation », n° 113.

b. Dans les **comptes à trois chiffres** (et plus), pour les comptes de bilan, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant de 1 à 8.

Exemple

Exemples409 « Fournisseurs débiteurs » alors que le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » est normalement créditeur (ainsi que les comptes 401 à 408) ;
709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise », compte débiteur alors que le compte 70 « Ventes » est créditeur (ainsi que les comptes 701 à 708) ;
4419 « Avances sur subventions », compte créditeur alors que le compte 441 « Etat-Subventions à recevoir » est débiteur (ainsi que les comptes 4411 à 4418).

Critères de classement

334-6

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature (PCG, art. 410-5). Ainsi, comme le précisait le PCG 82 (p. I. 57 s.), les critères successifs de classement des opérations retenus dans le plan de comptes assurent l'homogénéité interne des classes et des comptes à deux chiffres en fonction de catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper.

C'est ainsi que la notion de « comptes rattachés » figurant dans le plan de comptes a pour but d'assurer le recensement de toutes les opérations se rapportant au même agent économique : par exemple, le compte 40 regroupe toutes les dettes envers les fournisseurs, qu'il s'agisse des factures en compte fournisseurs, des effets à payer, des factures non parvenues (charges à payer, y compris les intérêts courus éventuellement dus).

Indépendamment de cette cohérence interne du plan de comptes, l'établissement des documents de synthèse nécessite une répartition des opérations enregistrées en comptabilité selon des critères généraux de classement :

- au **bilan** : classement en fonction de la **destination des biens** dans l'entreprise (immobilisations, stocks, etc.) ;

- au **compte de résultat** : classement en fonction de la **nature des charges et des produits** constitutifs du résultat de l'exercice.

E. Document décrivant les procédures et l'organisation comptables

335

Un document décrivant les procédures et l'organisation comptables est établi par le commerçant dès lors que ce document est **nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles** (C. com. art. R 123-172). Selon le PCG (art. 410-2), une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement.

La formulation du PCG met en avant une vision globale de l'utilité de la documentation puisqu'au-delà de la compréhension du système, elle ne vise pas seulement la réalisation des contrôles mais le contrôle du système lui-même.

Commerçants concernés

335-1

Pour le bulletin CNCC (n° 60, décembre 1985, EC 85-45, p. 509 s.) : « Selon l'esprit du texte, tous les commerçants, personnes physiques ou morales, indépendamment de leur taille, doivent établir ce document ». « Néanmoins, il semble pouvoir être précisé qu'un tel **document** ne soit **pas justifié dans le cadre d'organisations élémentaires de petites entreprises** à condition toutefois qu'aucune particularité inhabituelle ne le rende nécessaire (par exemple, existence de deux établissements ayant chacun leurs journaux auxiliaires)... Au contraire, on peut supposer qu'un tel **document** est généralement **nécessaire dans le cadre d'un traitement comptable informatisé** propre à l'entreprise ». Pour l'OEC (Rec. n° 21.06 « Le document décrivant les procédures et l'organisation comptables », décembre 1987), le besoin de disposer d'un certain nombre d'informations permanentes (classement des pièces comptables, répertoire des livres comptables, plan de comptes, etc.), rend généralement son **établissement indispensable** et l'expert-comptable peut en conseiller l'établissement à tout commerçant.

Objet

335-2

Il ne s'agit pas d'établir un manuel complet des procédures mais de fournir (notamment à un contrôleur externe) les éléments de compréhension du système, c'est-à-dire, à notre avis, les réponses aux principales questions suivantes :

- Quelle est l'organisation générale de l'entreprise ?

- Comment les informations de base sont-elles saisies ?

- Comment sont-elles traitées ? Cette question concerne :
• tant **l'aspect « mécanique » de la comptabilité** (enregistrement au jour le jour des opérations) ;
• que l'**arrêté des comptes** (opérations d'inventaire) dans lequel interviennent les diverses notions d'évaluation, d'appréciation (risques, provisions et dépréciations) et de présentation.

- Comment passe-t-on des informations de base (pièces justificatives) aux documents de synthèse et réciproquement ?

- Comment conserve-t-on la trace des informations de base ?

Pour l'OEC (Rec. précitée), ce document doit permettre une meilleure compréhension des systèmes d'information et une amélioration de la gestion comptable et administrative.

Ce document peut servir de base à la partie du rapport sur les procédures de contrôle interne, voir n° 3699. Sur le contrôle effectué par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Contenu

335-3

Aucune précision réglementaire n'est fournie, celui-ci devant permettre la compréhension du système de traitement et la réalisation des contrôles. Il est simplement indiqué (C. com. art. R 123-174, al. 4 et PCG, art. 420-3) que les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans ce document.
Pour l'OEC (Rec. précitée), le contenu :

- peut être **succinct** dans les entreprises à structure légère,

- doit être **mis à jour** lors de toute modification apportée à l'organisation et aux procédures comptables,

- et doit **comprendre au minimum** les informations suivantes :

- organisation de la fonction comptable (répartition des tâches) ;

- intervenants extérieurs et rôle de chacun (expert-comptable, commissaire aux comptes, autres conseils) ;

- plan de comptes et liste des journaux utilisés ;

- systèmes et moyens comptables : type de système (classique, centralisateur, etc.) ; moyens utilisés (manuel, informatique) ;

- informations comptables produites : documents obtenus (journaux, balance, comptes et autres états comptables) ; livres légaux (livre-journal, livre d'inventaire, etc.) ;

- classement des pièces comptables : type de classement (numérique, alphanumérique, chronologique, etc.) ; lieu de classement.

A notre avis (et à titre indicatif), ce document pourrait s'organiser (par référence aux questions indiquées ci-avant) selon le plan suivant (ces éléments étant à apprécier selon la taille de l'entreprise, la complexité de ses opérations et l'existence d'une documentation déjà existante).

Remarques

1. Entreprises possédant déjà le type de documentation nécessaire Dans ces entreprises, un document récapitulatif faisant référence aux informations nécessaires (manuels, notes de services, etc.) nous paraît suffisant.

2. Rôle du commissaire aux comptes Les procédures et l'organisation d'une entreprise (et d'une manière générale son contrôle interne) font l'objet d'analyses par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur démarche d'audit.

Sur les définitions et les objectifs du contrôle interne, voir n° 391 s. et sur le modèle d'approche par les risques du commissaire aux comptes, voir n° 5330 s.
Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, voir n° 3699.
Sur le contrôle effectué par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

I. Généralités sur l'entreprise
Cette partie devrait permettre de connaître :

- les informations générales sur l'entreprise (forme, siège social, capital, etc.),

- l'activité (répartition du chiffre d'affaires, effectif, etc.),

- l'organigramme général de l'entreprise (les différents services et le nom de leurs responsables).

L'OEC recommande de mentionner les intervenants extérieurs et le rôle de chacun d'eux (expert-comptable, commissaire aux comptes, autres conseils).

II. Eléments généraux relatifs à la saisie des informations
Cette partie pourrait comprendre les points suivants :

- **organigramme détaillé des services comptables (en indiquant pour chaque fonction les informations saisies)** : on entend par là non seulement les services comptables proprement dits mais également les autres services de l'entreprise accomplissant des tâches de saisie d'information comptable (on indiquera alors les liens fonctionnels existant entre les services comptables et les autres services) ;

- **plan de comptes de référence** : il pourra être plus ou moins détaillé selon les circonstances et indiquer les modalités d'utilisation et les particularités ;

- **procédures internes d'élaboration et de saisie de l'information de base** : dans les entreprises dont l'organisation présente une certaine complexité, la description pourra comprendre des diagrammes de circulation de documents couramment utilisés en organisation ou en analyse de contrôle interne (avec mise en évidence des pouvoirs et des signatures). Ces procédures seront de préférence établies par cycle d'opérations : achats, ventes, immobilisations, etc. Par exemple, pour la fonction « Achats » sera décrite la procédure allant du bon de commande à la réception de la facture, à son contrôle et à son enregistrement (les procédures de paiement étant décrites ici ou dans la fonction « Trésorerie ») ;

- **classement et archivage des pièces justificatives relatives aux saisies de base** : indiquer par exemple : critères de classement, modalités de classement (originaux, supports informatiques, etc.) et lieu de classement.

III. Eléments relatifs au traitement des informations de base
Cette partie pourrait comprendre les éléments suivants :

- **nature du système de traitement utilisé** (manuel, informatique interne, informatique en service extérieur) : cette description pourra être faite pour autant que de besoin par grandes fonctions (achats, ventes, investissements...) sans omettre la description des outils périphériques qui, bien que non intégrés dans un système automatisé de gestion d'informations, procèdent à la centralisation d'informations reprises en tant que telles dans les enregistrements comptables (ventes, inventaires permanents quantitatifs, ...). Le cas échéant, le document inclura (ou renverra à) la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (voir n° 332-6) ;

- **modalités de contrôle** de l'application des procédures de traitement : indication par exemple des procédures de contrôle mises en place (Qui ? Périodicité ? Méthodes ?) ;

- **documents de sortie** : énumérer ces documents : journaux auxiliaires, balances, grand-livre, analyses statistiques, etc. Le cas échéant, éléments préparatoires à des déclarations (déclaration de TVA) ou à des enregistrements manuels ou automatiques (par exemple amortissements).
Indiquer leur nature, leur périodicité et les délais.
Indiquer le cas échéant les particularités liées à leur établissement (relation entre les informations de base et l'obtention de ces documents).

IV. Eléments relatifs à l'établissement des comptes annuels
Cette partie pourrait, par exemple, comprendre :

a. La description des procédures d'inventaire (ce terme étant pris au sens large) et répondant notamment aux questions suivantes : Qui ? Comment ?

Notamment :

- travaux relatifs à la « coupure » ou « cut-off »,

- inventaires physiques des stocks et en-cours (tournants ou en fin d'exercice) et valorisation (inventaire permanent, intermittent, etc.),

- calculs des amortissements,

- appréciation des valeurs d'inventaire et constatation des dépréciations,

- appréciation des risques et constatation des provisions (prise en compte des événements en cours ou des événements postérieurs à la clôture).

b. La procédure de passage des comptes aux postes du bilan et du compte de résultat. Par exemple tableau de passage.

c. Les règles d'évaluation et les options comptables retenues par l'entreprise. On pourra se limiter aux éléments pour lesquels l'entreprise a un choix au regard de la réglementation.

d. La procédure d'élaboration de l'annexe. Qui fait quoi ? Qui centralise ? Qui supervise ? Qui décide ?

Elaboration du document

335-4

Pour l'OEC (Rec. précitée), il peut être réalisé à partir d'une ou **plusieurs** des **approches** suivantes :

- une approche **par les circuits d'information,** les systèmes de traitement et les journaux tenus permet de mieux appréhender le cheminement de l'information comptable, de son origine aux états de synthèse ;

- une approche **par les personnes responsables des travaux** comptables présente l'avantage de mettre en valeur les fonctions et les responsabilités de chacun ;

- une approche **par les comptes** présente l'avantage de faciliter les contrôles, mais ne donne pas une vue d'ensemble de l'organisation et des procédures comptables.

Forme

335-5

Aucune précision n'est fournie sur la forme de ce document et sur sa forme de conservation.

La tenue d'un dossier à feuillets mobiles est sans doute la mieux appropriée, car elle permet de suivre l'évolution de l'organisation. Pour ce faire il paraît en outre utile de mentionner sur les différentes feuilles du document sa date d'effet et sa date de péremption.

Délai de conservation

335-6

Il doit être conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels il se rapporte (C. com. art. R 123-172 et PCG, art. 410-2), c'est-à-dire **dix ans.**

En pratique, ce document est évolutif (il conviendrait alors de garder pendant dix ans les descriptions remplacées par d'autres).

Sanctions

335-7

Aucune sanction comptable n'est spécifiquement prévue en cas de non-établissement de ce document.

Fiscalement, La non-présentation de ce document lorsqu'il est indispensable (Rép. Lorenzini, AN 11 mai 1987, p. 2741) :

- est assimilée à un refus de communication (sanctionné par l'amende fiscale prévue par l'article 1734 du CGI, Mémento Fiscal n° 78070) ;

- conduit, en cas de vérification, à placer les agents des impôts dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions (opposition à contrôle fiscal sanctionnée pénalement en application de l'article 1746 du CGI, voir n° 332-8 et Mémento Fiscal n° 79100).

F. Durée des exercices comptables et date de clôture

Choix de la date de clôture

336

Le plus souvent, les exercices sociaux coïncident avec l'année civile. Mais ce n'est pas une obligation : nombre de sociétés, surtout celles ayant une activité saisonnière, clôturent leur exercice à une date autre que le 31 décembre. Il est possible de le faire à **n'importe quelle date, même en cours de mois.**

N'ont pas intérêt par exemple à arrêter leurs comptes le 31 décembre : les entreprises exerçant une activité saisonnière (ex. : établissements des stations de tourisme) ; les entreprises en pleine activité en fin d'année (ex : industrie de la chocolaterie) ; les entreprises dont l'activité est liée à un cycle de production agricole (coopératives agricoles, distilleries, etc.).

Le fait d'être au sein d'un **groupe** peut également avoir une incidence :

- sur les comptes consolidés, voir Mémento Comptes consolidés n° 4011 s. ;

- dans le cadre de l'intégration fiscale, voir Mémento Groupes de sociétés n° 7605 s.

D'**autres éléments** sont également pris en compte comme les contraintes administratives, fiscales ou d'information (pour les sociétés cotées, voir n° 5061).

Remarque
Distinction entre date de clôture et date d'arrêté des comptes : il convient de distinguer la date de clôture proprement dite et la date d'arrêté des comptes (qui correspond à la date à laquelle les comptes sont arrêtés par le conseil d'administration, le gérant, etc.). Sur les problèmes :

- d'événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice, voir n° 2826 s.,

- de dates de clôture légèrement différentes des dates d'inventaire des stocks, voir n° 1271-1.

Durée des exercices

336-1

I. Durée normale de 12 mois
L'article C. com. L 123-12 imposant que les **comptes** soient **arrêtés tous les ans** (comptes annuels), il en résulte que la durée normale de l'**exercice** est **de douze mois.**

II. Exceptions à cette durée normale
Le fait que l'article C. com. L 123-12 impose l'établissement de « comptes annuels à la clôture de l'exercice » ne paraît pas interdire qu'**à titre exceptionnel** la durée d'un exercice soit inférieure ou supérieure à douze mois.

En effet, l'intention du législateur n'était pas d'écarter cette possibilité, qui reste exceptionnelle.

Cette durée peut notamment être différente de douze mois :

- pour le premier exercice social (voir ci-après n° 336-2) ;

- au cours de la vie sociale, lorsque la date de clôture des exercices est modifiée (par exemple, en cas de restructuration, fusion).

En revanche, selon la jurisprudence, les entreprises ne peuvent fixer la clôture de leurs exercices à une date variable (par exemple, le dernier samedi de chaque année) dès lors qu'il en résulte systématiquement une périodicité inférieure ou supérieure à un an (CA Paris 21 mars 2000, n° 1999/24867 ; en ce sens également communication Ansa, n° 3091, juillet 2001).

Fiscalement, Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de cette année est établi sur les bénéfices de la période écoulée :

- depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations,

- jusqu'au 31 décembre de l'année considérée.

Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris (CGI, art. 37). Les deux périodes d'imposition successives revêtent le caractère d'exercices autonomes du point de vue fiscal (CE 28 juillet 2011, n° 314860), ce qui a des conséquences, notamment, en matière de prescription, de recouvrement, d'entrée en vigueur de nouvelles dispositions, etc. Une entreprise ne peut pas se soustraire à l'imposition des bénéfices réalisés jusqu'au 31 décembre de l'année au motif que leur montant excède le résultat réalisé en définitive au cours de l'exercice (CAA Paris 8 juillet 2004, n° 00-3706). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 7330.
Voir n° 336-2, la dérogation pour le premier exercice d'activité.

III. Conditions à respecter pour modifier la durée

a. AGO Selon l'article C. com. L 225-100, l'AGO est réunie **au moins une fois par an dans les 6 mois de la clôture** de l'exercice, sous réserve de prolongation de ce délai par décision de justice (C. com. art. L 225-100 pour les SA, voir Mémento Sociétés n° 48111, et pour les SCA, par renvoi de l'article L 226-1 ; C. com. art. L 223-26 pour les SARL ; C. com. art. L 221-7 pour les SNC et pour les SCS, sur renvoi de l'article L 222-22).

Selon le bulletin CNCC (n° 91, septembre 1993, EJ 93-134, p. 398), il résulte de ces dispositions que si une société désire modifier la date de clôture de son exercice social, elle devra veiller à tenir néanmoins une assemblée générale ordinaire **chaque année civile** ; ainsi :

- l'exercice ne pourra être supérieur à douze mois que si, compte tenu du délai de six mois accordé après la clôture de l'exercice pour réunir l'assemblée, celle-ci peut être réunie avant le 31 décembre. A défaut, il y aurait lieu au contraire de réduire la durée de l'exercice de transition ;

- la réunion de l'assemblée générale ordinaire doit être conforme à la loi, c'est-à-dire que l'assemblée doit avoir pour objet d'approuver les comptes de l'exercice écoulé (C. com. art. L 225-100, al. 3) ; une assemblée, même appelée « ordinaire », qui aurait pour seul objet de recevoir communication d'une situation comptable arrêtée à une certaine date, ne pourrait répondre aux prescriptions légales ;

- dans le cas d'un exercice ouvert le 1er juillet n - 1 et clos le 31 décembre n, l'absence de tenue d'AGO en n constitue une irrégularité en n que le commissaire aux comptes doit signaler aux dirigeants (ainsi que, le cas échéant, au comité d'audit) et, le cas échéant, à la plus prochaine assemblée (C. com. art. L 823-12 et L 823-16).

Remarque
Exception pour les SAS : le Code de commerce n'impose pas pour les SAS une réunion annuelle de l'AGO au cours de laquelle les comptes annuels seraient approuvés (en l'absence de renvoi à l'article L 225-100 du Code de commerce, voir Mémento Sociétés n° 60530).

b. AGE La durée d'un exercice social ne peut être modifiée que par une décision de l'assemblée générale extraordinaire (et non de l'assemblée générale ordinaire ; Bull. CNCC n° 40, décembre 1980, p. 468) qui doit intervenir avant la date de clôture de l'exercice en cours (Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, EJ 92-200, p. 633 s.).

En ce qui concerne la possibilité de tenir l'AGE après la nouvelle date de clôture retenue (mais avant l'ancienne date), les avis sont partagés. En effet, selon le bulletin CNCC (n° 88, décembre 1992, précité), il ne paraît pas possible de donner un caractère rétroactif aux décisions des organes sociaux concernant le fonctionnement de la société.
L'irrégularité constituée par la modification de l'exercice par une AGO après la date de clôture habituelle ne justifie pas en soi un refus par le commissaire aux comptes de certification des comptes mais nécessite une explication dans le rapport sur les comptes annuels (Bull. CNCC n° 55, septembre 1984, EJ 84-89, p. 363).
En revanche, selon d'autres auteurs (Mémento Sociétés n° 76014), cet effet rétroactif ne paraît pas illicite mais la solution présente un certain nombre d'écueils qu'il est nécessaire d'anticiper. Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés au numéro précité.

c. Caractère justifié et non abusif Les décisions de modifier la date de clôture de l'exercice social sont admises dès lors qu'elles sont justifiées. On considère généralement qu'un exercice social exceptionnellement supérieur à douze mois est régulier si l'allongement est motivé. En revanche, l'exercice qui serait déficitaire, s'il était clos à sa date habituelle, ne peut être allongé de six mois de manière à compenser les pertes par des profits réalisés peu après à la faveur de cessions d'actifs (Rapport COB 1971, p. 290).

d. Souci d'information et de comparabilité Une variation trop importante de la durée des exercices sociaux serait, à notre avis, contraire à l'esprit du Code de commerce ; elle risquerait d'ailleurs de nuire aux associés en rendant plus difficile la comparaison des résultats financiers de chaque exercice. D'ailleurs, en cas d'exercices successifs de durées différentes, il paraît à notre avis nécessaire de fournir dans l'annexe tous les éléments susceptibles d'améliorer la comparaison des deux exercices.
Pour les **sociétés cotées,** l'AMF recommande en pratique un arrêté comptable à la fin du 2e semestre si la date de clôture est prolongée au-delà afin d'éviter l'absence d'informations comptables ainsi que la rupture de la comparabilité des comptes.

D'une manière générale, il nous paraît préférable d'informer l'AMF du changement prévu.

IV. Conséquences de la modification

- sur la durée du mandat des commissaires aux comptes, voir n° 5284 ;

- sur les statuts, le renouvellement du mandat des administrateurs ou membres du conseil de surveillance et les obligations de publicité, voir Mémento Sociétés n° 76016 ;

- sur l'établissement des documents de gestion prévisionnelle, voir n° 3709-2 ;

- sur la date d'inventaire en cas d'exercice d'une durée supérieure à un an, voir n° 1271.

Cas particulier du 1er exercice

336-2

La date de clôture du premier exercice doit être fixée en tenant compte des critères de choix développés au n° 336 et des conditions juridiques exposées au n° 336-1.

Fiscalement, Lorsqu'aucun bilan n'est établi au cours de l'année, deux dérogations sont prévues à l'obligation de déposer une liasse au 31 décembre de l'année de création (voir n° 336-1) :

- **Sociétés soumises à l'IS** : l'IS est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de la clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création (CGI, art. 209-I, al. 2),

- **Sociétés soumises à l'impôt sur le revenu** : elles sont dispensées de déclaration provisoire au 31 décembre de l'année de leur création si tous leurs associés sont des personnes morales qui ont une date de clôture en cours d'année civile, identique ou postérieure à la date de clôture de la société de personnes (Rescrit du 19 août 2008, n° 2008/19).

IV. Obligations comptables des petits commerçants soumis au régime fiscal simplifié ou au régime des micro-entreprises

337

Le choix du **régime fiscal** applicable aux petits commerçants détermine leurs **obligations comptables.** Deux régimes leur sont applicables, en fonction de la nature de l'activité exercée et du montant du chiffre d'affaires annuel :

- le régime réel simplifié, accessible à la fois aux **personnes morales** et aux **personnes physiques,**

- le régime des micro-entreprises (ou micro-BIC), accessible **uniquement** aux **personnes physiques.**

Par ailleurs, les personnes physiques relevant du micro-BIC peuvent, sous certaines conditions, opter pour le régime de **l'auto-entrepreneur** (voir n° 341).

Nature de l'activité exercée

Les seuils d'application des régimes fiscaux, déterminés en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise, diffèrent selon que l'entreprise commercialise des marchandises (ou objets, fournitures, denrées à emporter ou consommer sur place ou fourniture de logement) ou des services.

En cas d'activités mixtes, un double seuil est généralement applicable : le chiffre d'affaires total de l'activité mixte doit être inférieur au seuil applicable aux marchandises et le chiffre d'affaires de l'activité de services doit être inférieur au seuil applicable aux services (BOI 4 G-2-99, n° 17 ; voir Mémento Fiscal n° 85440).

Montant du chiffre d'affaires

Le montant à retenir est celui réalisé dans le cadre de l'activité courante au titre de l'année civile, éventuellement ajusté prorata temporis. Les produits exceptionnels (cessions d'immobilisations, cession de stocks en fin d'exploitation, subventions...) et les produits financiers (BOI 4 G-2-99, n° 4) ne sont notamment pas à prendre en compte.
Sont toutefois **exclus du régime des micro-entreprises,** même si leur chiffre d'affaires est inférieur au seuil applicable, les commerçants qui :

- ne bénéficient pas de la franchise en base de TVA ou qui y ont renoncé ;

Les entreprises qui bénéficient de la franchise sont globalement celles dont le CA n-1 est inférieur aux seuils du micro-BIC, le CA à retenir pour la franchise devant toutefois être déterminé de façon légèrement différente de celui pour le micro BIC (voir Mémento Fiscal n° 85420 et 85575),

- ou exercent certaines activités immobilières (notamment marchands de biens et agents immobiliers) ou financières (notamment crédit-bail et vente sur marchés à terme).

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente les régimes applicables en fonction des seuils de chiffre d'affaires pour chaque activité :

Remarque
Actualisation des seuils : les seuils de la franchise de TVA, du régime des micro-entreprises et du réel simplifié sont actualisés annuellement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 293 B, 50-0-1° et 302 septies A bis). Toutefois, compte tenu du gel des barèmes de l'impôt sur le revenu 2011, les seuils de la franchise de TVA, des micro-entreprises et du réel simplifié pour 2012 sont identiques à ceux de 2011 (BOI 3 F-1-12, n° 1 à 5).

Ventes de marchandises, objets, fournitures, et denrées à emporter ou à consommer sur place et fournitures de logements		**Services**	
CA HT annuel (€)	**Régime**	**CA HT annuel (€)**	**Régime**
2012 ≤ 777 000 (1) et > 81 500	Réel simplifié (5)	2012 ≤ 234 000 (1) et > 32 600	Réel simplifié (5)
≤ 81 500 (2) (3)	Micro-entreprise et franchise de TVA (4)	≤ 32 600 (2) (3)	Micro-entreprise et franchise de TVA (4)

(1) Lorsque le chiffre d'affaires dépasse les limites du réel simplifié d'imposition, ce régime demeure applicable au titre de la première année de dépassement sauf en cas de changement d'activité (pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 86115).
(2) Seuil applicable uniquement aux personnes physiques (qui seules peuvent bénéficier du régime des micro-entreprises). Lorsque le chiffre d'affaires dépasse les limites de la micro-entreprise, ce régime est maintenu pendant une période de deux ans, si l'entreprise continue à bénéficier de la franchise de TVA (CA inférieur à une limite majorée de 89 600 € pour les ventes de marchandises et 34 600 € pour les ventes de services ; pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 86065).
(3) Le chiffre d'affaires de l'année civile (éventuellement proratisé l'année de création ou de cessation) pour l'application du seul régime des micro-entreprises peut être basé sur le montant des encaissements (BOI 4 G-2-99, n° 5).
(4) Possibilité d'option pour le régime réel (simplifié ou normal).
(5) Possibilité d'option pour le régime réel normal.

En outre, même si les petits commerçants relèvent d'un régime fiscal identique, leurs obligations comptables (compte tenu de leur chiffre d'affaires, voir n° 3661-1 et 3661-2) diffèrent selon qu'ils sont des personnes morales (sociétés) ou des personnes physiques (exploitants individuels).

A. Petits commerçants personnes morales

337-1

Les obligations comptables des petits commerçants personnes morales soumis sur option ou de plein droit au régime fiscal simplifié et qui ne sont pas contrôlés par une société établissant des comptes consolidés diffèrent de celles des autres commerçants personnes morales (soumis au régime réel normal d'imposition) sur deux points :

Sur les obligations comptables des personnes morales, voir n° 302 s.

a. Possibilité de tenir une comptabilité de trésorerie (C. com. art. L 123-25 ; CGI, art. 302 septies A ter A).

Remarque
Comptabilité de trésorerie : tenir une comptabilité de trésorerie ne signifie pas tenir une comptabilité en partie simple. La contrepartie des encaissements et des décaissements doit toujours être indiquée. Seules les créances et les dettes n'ont pas à être constatées. En conséquence, en ce qui concerne l'enregistrement comptable, sont enregistrés **journellement, dans les livres de trésorerie,** les encaissements et les paiements en distinguant :

- le mode de règlement (« Caisse », « Banques », « Chèques postaux ») ;

- et la nature de l'opération réalisée : apports et prélèvements de l'exploitant, virements de fonds, prêts ou emprunts, acquisition ou cession d'immobilisations, charges, produits...

Les pièces de recettes et de dépenses doivent être classées et annotées de la nature, de la date et du montant des règlements effectués (D. adm. 4 G-3443, n° 8).
En pratique, il est possible de retenir comme date d'enregistrement comptable des encaissements et des paiements, la date de l'opération figurant sur le relevé adressé par un établissement de crédit (C. com. art. R 123-203).

b. Pour les entreprises ayant opté pour une présentation simplifiée de leur bilan et de leur compte de résultat (sur les entreprises visées, voir n° 3661-1 I.) :

- possibilité d'effectuer la centralisation des écritures de trésorerie trimestriellement et non mensuellement (C. com. art. R 123-176 et R 123-204) ;

- possibilité de présenter une annexe abrégée (C. com. art. L 123-16-1 ; voir n° 3685 s).

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente les obligations comptables des personnes morales selon qu'il s'agit :

- de petits commerçants placés sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié (et qui ne sont pas contrôlés par une société établissant des comptes consolidés),

- ou des autres entreprises soumises au régime réel normal.

	Obligations comptables	**Régime réel normal d'imposition**	**Régime réel simplifié d'imposition**
En cours d'exercice	Enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine	Chronologique (C. com. art. L 123-12) ; voir n° 302	Comptabilité de trésorerie (C. com. art. L 123-25 ; CGI, art. 302 septies A ter A)
	Centralisation des journaux auxiliaires sur le livre-journal	Mensuellement	Trimestriellement (1)
	Inscription au compte de résultat en fonction de leur paiement des charges dont la périodicité est < 1 an (à l'exception des achats)	Non	
	Dispense de justification des frais généraux accessoires payés en espèces dans la limite de 1 ‰ du CA avec un minimum de 150 €	Non	
A la clôture de l'exercice	Enregistrement des créances et des dettes	Oui	
	Evaluation des éléments actifs et passifs du patrimoine	Contrôle de l'existence et de la valeur par inventaire au moins tous les 12 mois (C. com. art. L 123-12) ; voir n° 302	
	Présentation des comptes annuels	- Présentation complète (C. com. art. L 123-12) - Ou présentation simplifiée (C. com. art. L 123-16) Voir n° 3661-1	

	Obligations comptables	Régime réel normal d'imposition	Régime réel simplifié d'imposition
	Annexes	- Annexe de base (C. com. art. L 123-12) - Ou annexe simplifiée (C. com. art. L 123-16) Voir n° 3661-1	
			- Annexe abrégée [1] (C. com. art. L 123-16-1) ; voir n° 3661-1 et n° 3685
(1) Faculté ouverte aux personnes morales ayant opté pour une présentation simplifiée de leur bilan et de leur compte de résultat (voir n° 3661-1).			

B. Petits commerçants personnes physiques

338

Les personnes physiques commerçantes placées **« sur option ou de plein droit » sous les régimes fiscaux d'imposition du réel simplifié ou des micro-entreprises** peuvent bénéficier d'allégements de leurs obligations comptables.

Régime fiscal réel simplifié

339

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente les obligations comptables, prévues par le Code de commerce et le CGI, applicables aux commerçants personnes physiques placés sous le régime réel simplifié pour le chiffre d'affaires réalisé à compter du 1er janvier 2011.

Fiscalement, Le bénéfice de la comptabilité super-simplifiée requiert sur le plan fiscal l'exercice d'une option annuelle dans la déclaration de résultats (CGI A III art. 38 sexdecies-00 A ; D. adm. 4 G-3442, n° 7).

	OBLIGATIONS COMPTABLES		DIVERGENCES
	Prévues par le Code de commerce	Prévues par le CGI	
En cours d'exercice	Comptabilité « super simplifiée » - Comptabilité de trésorerie (C. com. art. L 123-25) [1] - Centralisation trimestrielle des journaux auxiliaires sur le livre-journal (C. com. art. R 123-176 et R 123-204) - Enregistrement forfaitaire des dépenses de carburant selon le barème annuel déterminé par l'Administration (C. com. art. R 123-207) [3]	Comptabilité « super simplifiée » Idem (CGI, art. 302 septies A ter A)	Aucune [2]

	OBLIGATIONS COMPTABLES		DIVERGENCES
	Prévues par le Code de commerce	**Prévues par le CGI**	
	- Dispense de justification des frais généraux accessoires payés en espèces dans la limite de 1 ‰ du CA avec un minimum de 150 € (C. com. art. R 123-207) [4]		
A la clôture de l'exercice	Enregistrement des créances et dettes (C. com. art. L 123-25)	Idem (CGI, art. 302 septies A ter A)	Aucune
	Dispense de compte de régularisation pour les charges (autres que les achats) dont la périodicité n'excède pas 1 an (C. com. art. L 123-26)	Idem [5] (CGI, art. 302 septies A ter A et D. adm. 4 G-3443, n° 18)	Aucune
	Evaluation simplifiée des stocks et des productions en cours (C. com. art. L 123-27 et R 123-208) [6] : - Marchandises et produits : application sur le prix de vente à la clôture d'un abattement correspondant à la marge pratiquée sur chaque catégorie de biens [7] - Travaux en cours : acomptes réclamés aux clients	Idem [7] (CGI A IV, art. 4 LA et D. adm. 4 G-3443, n° 11)	Aucune [7]
	Bilan et compte de résultat simplifiés (si deux des seuils suivants ne sont pas dépassés) (C. com. art. L 123-16 et R 123-200, voir n° 3661-1) : - total bilan : 267 000 € - total chiffre d'affaires : 534 000 € - nombre moyen de salariés permanents : 10	Idem (Formulaires 2033 A et 2033 B de la liasse fiscale)	**Fiscalement** (CGI, art. 302 septies A bis-VI), dispense de bilan si CA ≤ 156 000 € (ou 55 000 €) [8]
	Dispense d'annexe (C. com. art. L 123-25)	Annexe non prévue par les textes fiscaux	Aucune

(1) **Comptabilité de trésorerie** ne signifie pas comptabilité en partie simple. La contrepartie des encaissements et des décaissements doit toujours être indiquée. Seules les créances et les dettes n'ont pas à être constatées. **Conséquence sur l'enregistrement comptable** : sont enregistrés **journellement, dans les livres de trésorerie,** les encaissements et les paiements en distinguant :

- le mode de règlement (« Caisse », « Banques », « Chèques postaux ») ;

- et la nature de l'opération réalisée : apports et prélèvements de l'exploitant, virements de fonds, prêts ou emprunts, acquisition ou cession d'immobilisations, charges, produits...

Les pièces de recettes et de dépenses doivent être classées et annotées de la nature, de la date et du montant des règlements effectués (D. adm. 4 G-3443, n° 8).
En pratique, il est possible de retenir comme date d'enregistrement comptable des encaissements et des paiements, la date de l'opération figurant sur le relevé adressé par un établissement de crédit (C. com. art. R 123-203).

(2) Sur la possibilité, toutefois, de **réévaluer les immobilisations** non amortissables **à la date de prise d'effet de l'option** pour ce régime, voir n° 3361-2.
(3) La **déduction forfaitaire des frais de carburant des véhicules à usage mixte** est subordonnée, pour chaque exercice, à une option sur un état annexe à la déclaration de résultats mentionnant le type de véhicules, l'affectation du kilométrage, le montant forfaitaire des frais et leur mode de comptabilisation (CGI A III, art. 38 sexdecies-00 B ; D. adm. 4 G-3443, n° 29).

En pratique, lorsque l'option est exercée, l'exploitant (D. adm. 4 G-3443, n° 28) :
- soit retient systématiquement le forfait sans se préoccuper des dépenses réelles. Dans ce cas :

- durant l'année, aucune charge n'est constatée ; toutefois, si les dépenses sont prélevées sur la trésorerie de l'entreprise, le compte de l'exploitant est débité par le compte de trésorerie concerné,

- à la clôture, le forfait est enregistré en charges, avec pour contrepartie le compte de l'exploitant ;

- soit souhaite comparer le forfait aux dépenses réelles. Dans ce cas :

- durant l'année, les charges réelles sont comptabilisées au fur et à mesure des décaissements,

- à la clôture, si le forfait excède ces dépenses, le complément est enregistré en charges avec pour contrepartie le compte de l'exploitant.

Pour consulter le barème déterminé par l'Administration, voir Mémento Fiscal n° 97165.
(4) Sont visées les **petites dépenses** payées en espèces et effectuées pour les besoins de l'entreprise dont elle a des difficultés à présenter les justificatifs : pourboires, menus frais de réception, parkings (D. adm. 4 G-3443, n° 32 s.).
(5) Les créances et les dettes relatives aux frais généraux **(charges constatées d'avance et charges à payer)** qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an sont donc déductibles au moment de leur paiement si l'entreprise a opté pour le régime super-simplifié (BOI 4 G-1-91 repris dans D. adm. 4 G-3443, n° 18 s.).
Sont notamment concernés (D. adm. précitée) les primes d'assurances et abonnements (revues, EDF...), contrats d'entretien, loyers, frais financiers, etc. Tel est également le cas des cotisations versées au titre des régimes obligatoires, de base et complémentaires, facultatif d'assurance vieillesse mis en place par les caisses de sécurité sociale, des contrats d'assurance de groupe « Loi Madelin »(BOI 4 F-1-95, n° 102).
(6) Ces règles présentent un caractère facultatif. Toutefois, une fois adoptées, elles ne peuvent être abandonnées tant que les conditions d'activité de l'entreprise ne connaissent pas de changement substantiel (D. adm. 4 G-3443, n° 17).
(7) Pour le calcul de l'abattement applicable au prix de vente des marchandises et des produits, bien que l'Administration fasse référence à l'utilisation d'une marge moyenne, elle admet la méthode comptable qui, plus contraignante, impose une marge par catégorie de biens (D. adm. 4 G-3443, n° 14).
(8) **Dispense de bilan** En pratique, cette disposition fiscale demeure sans incidence compte tenu des obligations comptables prévues par le Code de commerce (Rép. Cornic, AN 17 septembre 1977, p. 5579 confirmée par Rép. Vivien, AN 12 mars 1984, p. 1145 et AN 5 mars 1984, p. 1042).
Les seuils fiscaux de 156 000 € HT et de 55 000 € HT s'appliquent respectivement aux ventes de marchandises et aux prestations de services.

Régime fiscal des micro-entreprises

341

Le régime fiscal des micro-entreprises permet à l'entrepreneur de ne déclarer que son chiffre d'affaires, le bénéfice imposable (hors plus-value de cession d'actifs) étant déterminé par l'Administration en appliquant au chiffre d'affaires déclaré un abattement forfaitaire réputé couvrir les charges d'exploitation (CGI, art. 50-0).

Remarque
Régime de l'auto-entrepreneur : les entrepreneurs individuels relevant du micro-BIC peuvent, sur option et sans obligations comptables supplémentaires, s'acquitter, auprès de leur caisse de régime social des indépendants, de l'IR (CGI, art. 151-0 ; BOI 4 G-3-09 ; voir Mémento Fiscal n° 86560 à 86625) et de l'ensemble de leurs cotisations et contributions sociales (régime du « micro-social » ; CSS, art. L 133-6-8) par des versements forfaitaires libératoires, mensuels ou trimestriels, correspondant à un pourcentage du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés le mois ou le trimestre précédent. L'option pour ce prélèvement libératoire fiscal, qui supprime le décalage entre déclaration et imposition des revenus, est réservée aux entrepreneurs personnes physiques qui :

- sont soumis au régime du micro-BIC ou micro-BNC,

- ont opté pour le régime du micro-social, et

- dont le revenu du foyer fiscal de n - 2 par part est inférieur à la limite supérieure de la troisième tranche de l'IR de n - 1 (majorée de 50 % ou 25 % selon les parts supplémentaires).

Pour la dispense d'immatriculation au RCS, voir n° 3503-4.
Pour une étude d'ensemble du régime fiscal de l'auto-entrepreneur, voir Mémento Fiscal n° 85535.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente les obligations comptables, prévues par le Code de commerce et le CGI, applicables aux commerçants personnes physiques placés sous le régime des micro-entreprises.

	OBLIGATIONS COMPTABLES		DIVERGENCES
	Prévues par le Code de commerce	**Prévues par le CGI**	
En cours d'exercice	**Pour tous les commerçants quel que soit leur CA annuel** (C. com. art. L 123-28 et D 123-205-1) : - tenue d'un livre paginé mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes perçues en distinguant les règlements en espèces des autres règlements et en indiquant les références des pièces justificatives. (1) - tenue d'un registre récapitulé par année, présentant chronologiquement le détail de leurs achats lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement en distinguant les règlements en espèces et en indiquant les références des pièces justificatives. (2)	Tenue d'un registre des achats et d'un livre-journal dans les mêmes conditions que celles prévues par le Code de commerce ; conservation de l'ensemble des pièces justificatives (CGI, art. 50-0-5). En outre (BOI 4 G-2-99, n° 42) : - les recettes correspondant à des ventes au détail et à des services rendus à des particuliers peuvent être inscrites globalement en fin de journée sur le livre des recettes lorsque leur montant unitaire est inférieur à 76 € ; - le livre des recettes est totalisé à la fin de chaque trimestre.	Aucune
A la clôture de l'exercice	Aucune obligation car dispense (C. com. art. L 123-28) : - de bilan et de compte de résultat - de livre-journal, de grand livre et de livre d'inventaire.	Aucune obligation Le chiffre d'affaires et les plus et moins-values réalisés au cours de l'année sont portés directement sur la déclaration de revenus (CGI, art. 50-0-3).	Aucune

(1) Il est possible de retenir comme date d'enregistrement des encaissements et des paiements la date d'opération figurant sur le relevé bancaire (C. com. art. R 123-203).
(2) En pratique, ce registre des achats reste obligatoire pour les prestataires de services réalisant des opérations soumises à TVA et entendant se placer sous la franchise en base de TVA (CGI, art. 286 II).

V. Autres conditions

A. Commerçants membres d'un centre de gestion agréé

343

Pour un exposé détaillé des conditions d'adhésion, de l'organisation et du rôle des centres (assistance en matière de gestion et de fiscalité, prévention des difficultés) ainsi que des obligations des adhérents, voir BOI 5 J-1-11 et Mémento Fiscal n° 87770 à 87835.

Les adhérents d'un centre de gestion agréé (CGA) bénéficient d'une assistance et d'avantages fiscaux, notamment, dispense de majoration de 25 % du bénéfice imposable, réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion (si les recettes n'excèdent pas un certain seuil), réduction du délai de prescription (voir n° 329), déduction intégrale du salaire du conjoint (voir n° 892).

Pour plus de détails sur les avantages fiscaux accordés aux adhérents, voir Mémento Fiscal n° 87970 à 88000.

En contrepartie, ils sont tenus, outre à l'obligation d'accepter les règlements par chèque, aux obligations comptables suivantes :

a. Transmission des documents pour la tenue de la comptabilité Les adhérents s'engagent à fournir à l'organisme chargé de tenir et de présenter leurs documents comptables tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une **comptabilité sincère** de leur exploitation (voir Mémento Fiscal n° 87940).

b. Transmission des comptes Les adhérents communiquent au CGA le bilan et le compte de résultat de leur exploitation ainsi que tous documents annexes.

Remarque
Rôle des CGA : ils doivent notamment :

- procéder chaque année à un examen de cohérence, de vraisemblance et de concordance entre les déclarations de résultats et les déclarations de TVA de leurs adhérents selon le guide des diligences publié par l'Administration (BOI 5 J-1-11) ;

- adresser un compte-rendu de mission à l'Administration fiscale (CGI, art. 1649 quater E ; BOI 5 J-1-11, n° 112) ;

- télétransmettre à l'Administration fiscale les documents comptables et fiscaux (CGI, art. 1649 quater E et CGI A II, art. 371 A) ;

- remettre à leurs adhérents (ou clients) les dossiers de gestion et de prévention des difficultés des entreprises dans les neuf mois suivant la clôture de l'exercice comptable coïncidant avec l'année civile ou dans les six mois quand l'exercice comptable est décalé (CGI A II, art. 371 E).

B. Sociétés membres d'un groupe international

345

Ces sociétés sont généralement obligées de tenir leur comptabilité en fonction des **besoins de la société mère étrangère.** Dans ces conditions, le problème est de savoir quels éléments doit comprendre cette comptabilité pour répondre également aux prescriptions des textes français. Ces éléments s'insèrent dans les développements faits précédemment que nous résumons ci-après en fonction de cette situation particulière.

Rappelons au préalable que les particularités de ces comptabilités peuvent dans de nombreux cas être rapprochées des **caractéristiques** propres à une organisation comptable possédant une **comptabilité analytique intégrée.**

Enregistrements

I. Conformément à la réglementation

a. les **opérations** doivent être **enregistrées quotidiennement** opération par opération sur un **journal** selon le principe de la partie double (C. com. art. R 123-174, al. 1 et PCG, art. 420-1 et 420-4) ;

b. pour chaque **écriture** sont fournis une **date,** un **libellé en français,** le **numéro de compte français** (peu importe nous semble-t-il qu'une opération affectée à un numéro de compte français soit éclatée en plusieurs éléments correspondant à plusieurs numéros de comptes étrangers si le libellé permet de voir qu'il s'agit de la même opération) et des montants en monnaie nationale (PCG, art. 410-1) ;

En effet, chaque compte peut se subdiviser (PCG, art. 433-2). Le fait que les intitulés de journaux, et à l'intérieur de ceux-ci les intitulés de colonnes, soient libellés en langue étrangère ne nous paraît pas de nature à considérer que la comptabilité n'est pas tenue en français (voir n° 313).

c. pour chaque écriture le fait générateur est une **pièce comptable** ;
Certaines écritures peuvent toutefois être générées automatiquement (paie, immobilisations, etc.).
Les pièces comptables doivent être classées selon un ordre qui permette d'y accéder facilement à partir des indications accompagnant l'écriture comptable (en effet, selon le PCG art. 410-3, il doit être possible, à tout moment, de reconstituer... les éléments des comptes..., etc.).
Il faut qu'à tout moment, dans un sens comme dans l'autre, on puisse suivre l'insertion dans les comptes d'une opération donnée, et que l'on puisse connaître le détail et l'origine des éléments regroupés sous une même rubrique (Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-61, p. 150).

d. la concordance est assurée entre le total des montants des écritures sur les **journaux** et sur le **grand livre** (PCG, art. 410-7).

II. En revanche, il nous paraît possible que des écritures spécifiques soient enregistrées pour satisfaire les besoins étrangers (par exemple impôts différés), à condition qu'elles soient annulées et que les comptes correspondants soient soldés. En sens inverse, les écritures spécifiques de la comptabilité française (par rapport à la comptabilité étrangère) doivent être enregistrées (par exemple écritures concernant les écarts de conversion, les provisions fiscales, etc.).

Documents comptables

I. Il a été rappelé ci-avant la nécessité d'avoir un **journal** (ou des journaux auxiliaires).

Le journal général, coté et paraphé le cas échéant, peut se limiter (outre les écritures d'ouverture des comptes), au récapitulatif mensuel des mouvements débit et crédit de chaque journal auxiliaire.
Les sociétés françaises apparentées à un groupe international et qui ont souvent des comptabilités tenues selon un système interne et qui ne produisent une balance « plan français » qu'à l'occasion de l'établissement des états annuels doivent produire un journal au minimum mensuel et un grand livre conformes aux prescriptions du plan comptable général (Bull. CNCC n° 52, décembre 1983, EC 83-38, p. 509).

II. Un **grand livre** reprenant pour chaque compte toutes les écritures doit être établi selon les principes généraux : libellé en français, numéro de compte français, monnaie nationale, solde des opérations correspondant au solde des opérations à enregistrer en comptabilité française (PCG, art. 410-1, 410-6 et 410-7).

Les opérations étant enregistrées en permanence sur le journal, une édition annuelle du grand livre peut s'avérer suffisante.
La tenue des comptes clients ou fournisseurs individuels n'est pas obligatoire à condition, nous semble-t-il, qu'en fin d'exercice les créances et les dettes soient regroupées nominalement.

III. Une **balance** des comptes doit être éditée (établissement de l'inventaire pour établir les comptes annuels).

IV. Le **livre d'inventaire** doit être conforme aux dispositions générales (voir n° 303 s.).
Pour ces sociétés, il faut également insister sur **l'importance** du **« document décrivant les procédures et l'organisation comptable »** prévu par le C. com. art. R 123-172 (voir n° 335 s.) et le respect des règles générales en matière de durée de conservation des documents (pour plus de détails, voir l'ensemble de ce chapitre).
Dans ces conditions, **ne paraissent pas acceptables** :

- l'utilisation de « programmes passerelles » en fin d'exercice, sauf si les obligations ci-avant ont été satisfaites ;

- la reconstitution en fin d'exercice des comptes français sur bande machine ou par tous procédés manuels (en ce sens, Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-60, p. 149).

Limites et contrôle

Selon le bulletin CNCC (n° 105, mars 1997, EC 96-99, p. 105 s. et CNP 96-35, p. 106 s.), le commissaire aux comptes doit contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur sans être appelé à se prononcer en tant que tel sur cette conformité. Ainsi :

- une **comptabilité tenue selon un plan de comptes anglo-saxon,** bien que non conforme au PCG, ne crée aucune obligation d'information pour le commissaire aux comptes dès lors que les comptes annuels peuvent être obtenus à partir d'un simple reclassement des comptes (sans qu'il soit nécessaire de procéder à l'analyse et à l'éclatement de certains comptes).
Cette non-conformité est donc non significative et, bien que non conforme, les filiales de sociétés étrangères qui l'utilisent peuvent donc continuer à l'appliquer ;

Remarque
Tenue des comptes individuels conformément aux normes IFRS : lors de la transposition dans les règles françaises des options offertes par le règlement européen n° 1606/2002 (publié au JOCE du 11 septembre 2002, p. L 243/1 s.), dit règlement « IFRS 2005 », **ni la possibilité, ni l'obligation** de préparer des comptes individuels conformément aux normes IFRS n'a été retenue.

- l'**absence de journaux auxiliaires, de grand livre de comptes et de document décrivant les procédures et l'organisation comptable,** doit conduire le commissaire aux comptes à émettre une réserve ou un refus de certifier pour limitation à l'étendue de ses travaux dès lors que les insuffisances rencontrées sont telles qu'elles compromettent l'application ou l'efficience de ses procédures de contrôle. En outre, il doit signaler cette irrégularité dans une communication à la plus prochaine assemblée générale dès lors qu'elle est significative du fait notamment des risques encourus par la société.

Il s'agit de cas où l'organisation administrative est limitée essentiellement à des besoins commerciaux, comme, par exemple, l'utilisation à des fins comptables d'un logiciel commercial, même très performant, mais qui ne permet pas de transférer automatiquement les mouvements saisis pour être traités avec un logiciel de comptabilité générale.

Remarque
Non-conformité de la comptabilité avec les règles en vigueur (point non abordé dans le Bull. CNCC précité) : dans ce cas, la société encourt le risque :

- de voir sa comptabilité rejetée par l'Administration pour absence de documents comptables (voir n° 376) ;

- de ne pouvoir utiliser en justice sa comptabilité (C. com. art. L 123-23) ;

- d'être condamnée pour banqueroute pour tenue de comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière ou absence de tenue de toute comptabilité (voir n° 320-4).

Section 2 La qualité des comptes

I. Régularité, sincérité, image fidèle

351

Des comptes annuels **réguliers et sincères donnant une image fidèle** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise doivent être établis (C. com. art. L 123-14, al. 1).

Le Code de commerce, sans créer de lien de cause à effet entre le respect des obligations de régularité et de sincérité et l'image fidèle, ajoute l'image fidèle à ses obligations.

Selon le PCG, la **comptabilité** :

- est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant **une image fidèle** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture (PCG, art. 120-1) ;

- est **conforme aux règles** et procédures en vigueur qui sont **appliquées avec sincérité** afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés (PCG, art. 120-2).

Sanctions : le président, les administrateurs ou les directeurs généraux (unique et délégués) d'une société anonyme ou d'une SAS (ou les gérants d'une SARL) qui, même en l'absence de toute distribution de dividendes auront sciemment publié ou présenté aux actionnaires (ou associés), en vue de dissimuler la véritable situation de la société, des **comptes annuels ne donnant pas,** pour chaque exercice, **une image fidèle** du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine à l'expiration de cette période, seront punis d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 375 000 € (ou de l'une des deux peines) (C. com. art. L 241-3, L 242-6 et L 244-1). La responsabilité pénale de la société peut également être mise en cause (C. pén. art. 121-2, voir n° 320-3). Voir n° 5155.

A. Notions de régularité, de sincérité et d'image fidèle

352

Le PCG fournit une définition de la régularité, de la sincérité, mais pas du concept d'image fidèle.

Régularité

353

Il s'agit d'être « conforme aux règles et procédures en vigueur » (PCG, art. 120-2) ou, en son absence (voir n° 362), aux principes généralement admis.

Sincérité

354

Il s'agit, selon le PCG (art. 120-2), « de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ».

La sincérité est donc celle des dirigeants (voir n° 3658), naturellement considérés comme les plus aptes à apprécier l'ensemble des activités et opérations de l'entreprise.
En outre, le principe d'importance relative est clairement énoncé. Cette conception non seulement consacre la comptabilité à l'état de langage commun entre les responsables des entreprises qui produisent des comptes annuels et les destinataires et utilisateurs de ces comptes, mais surtout souligne le fait qu'il n'existe pas une perception unique de l'entreprise.

Remarque
Incidence sur la notion d'image fidèle : par extension, compte tenu de la définition de la comptabilité (voir n° 351), il peut exister plusieurs conceptions de l'image fidèle de l'entreprise (voir n° 355 s.).

Le caractère objectif de la notion de sincérité avait été affirmé par l'AMF dès 1969 : « la sincérité résultera de l'évaluation correcte des valeurs comptables, ainsi que d'une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants » (Rapport COB 1969).
A notre avis, il en résulte une notion de « sincérité objective », selon laquelle sont sincères des documents financiers tels que les établirait un professionnel, indépendant, de bonne foi, placé devant les problèmes techniques et l'interprétation qui s'y attache. Pratiquement, les comptes sincères résultent d'une parfaite connaissance :

- des règles et de leur application,

- de la situation de l'entreprise,

- de la perception extérieure des comptes ainsi présentés pour que le contenu ne soit pas perçu de manière déformée.

Image fidèle

355

Pour essayer de saisir cette notion (et ses conséquences), il paraît nécessaire, après avoir rappelé les objectifs de l'information financière et les limites de la comptabilité, d'examiner les différentes conceptions de l'image fidèle.
Rappels importants :

I. Objectifs de l'information financière

Si l'on veut savoir à quoi peut servir l'image fidèle, il faut apprécier quels sont les objectifs de l'information financière (au sens, informations dérivées de la comptabilité financière), mais aussi ses limites.
Ces objectifs n'ont pas été formulés clairement en France. En revanche, le cadre conceptuel des normes IFRS présente les objectifs des états financiers établis selon ce référentiel (Cadre § 12 à 21). En outre, selon les travaux du FASB (Financial Accounting Standards Board) dans son document « Tentative conclusions on the objectives of financial accounting » qui date de 1978, parmi les principales dispositions résultant du concept n° 1 (CON 1) qui traite des objectifs de l'information financière, on relève notamment les éléments suivants :

a. L'information financière n'est pas une fin en soi. Elle a pour but de fournir une information qui facilite la prise des décisions économiques et financières, pour faire un choix entre les différents usages de ressources rares. Ses objectifs ne sont pas immuables : ils sont affectés par les besoins de ses utilisateurs, varient avec le contexte économique, législatif, politique, social.

b. Les objectifs de l'information financière ne sont pas seulement affectés par son environnement, mais également par les caractéristiques et limites du type d'information qui peut être fournie, en particulier par les états financiers.

c. L'information financière se caractérise comme suit :

- elle est essentiellement exprimée en unités monétaires ;

- elle concerne des entités économiques bien individualisées et n'appartient pas au domaine de la macro-économie ;

- il s'agit d'une information obtenue le plus souvent à partir de données approximatives ; ces données, en effet, reposent généralement sur des estimations, des classifications, des regroupements, des appréciations ;

- elle traduit les conséquences financières de transactions et événements qui sont « déjà » arrivés ; il s'agit donc d'une information historique ;

- elle ne constitue qu'une des sources d'informations utiles pour prendre des décisions économiques dans l'entreprise ;

- enfin, elle entraîne des coûts (pour la réunir et pour l'exploiter) ; il faut donc s'assurer qu'en contrepartie elle s'avèrera utile.

d. De très nombreux agents économiques fondent leurs décisions sur l'information financière fournie par l'entreprise. Mais, en fait, ils sont avant tout intéressés par sa capacité à générer des profits.

e. L'information est avant tout destinée aux investisseurs et aux bailleurs de fonds actuels et potentiels de l'entreprise.

f. Enfin, l'information financière doit :

- être à la portée de quiconque a des notions sur la marche des affaires et sur l'économie en général et désire étudier les informations fournies avec une diligence suffisante ;

- fournir aux investisseurs et créanciers les moyens de déterminer les probabilités et l'importance des revenus qu'ils peuvent attendre de l'entreprise ;

- fournir des indications sur les ressources de l'entreprise, ses obligations et les droits des actionnaires ;

- avant tout, permettre aux investisseurs de se faire une opinion sur les résultats à attendre, sur les ressources de la société et sur les circonstances qui peuvent les altérer ;

- permettre également d'identifier et de préciser les circonstances, les transactions, les événements exceptionnels qui peuvent influencer la marche de l'entreprise ;

- donner aux investisseurs les moyens d'évaluer les résultats de la direction, d'estimer le potentiel de l'entreprise et l'intérêt qu'ils peuvent avoir à y investir ;

- fournir des renseignements sur la liquidité, la solvabilité et les mouvements de fonds ;

- permettre de savoir comment la direction a rendu compte de sa gestion aux actionnaires et quels en ont été les résultats ;

- enfin, comporter éventuellement les commentaires et explications permettant aux utilisateurs de mieux l'exploiter.

II. Les limites de la comptabilité

La comptabilité est un outil qui, par définition, va donner une certaine image. Cette image, du fait de la technique comptable et des règles et conventions qui sont appliquées, est de caractère conventionnel. Mais, compte tenu d'un accord général sur cette technique et sur ces conventions, on peut estimer que pour tout professionnel comptable, d'une part, et tout lecteur averti, d'autre part, cette image correspond à la réalité ou du moins qu'elle permet d'en percevoir les caractéristiques essentielles.
Pour la perception de cette image, il y a donc deux éléments principaux, d'une part, les conventions qui ont permis d'établir la comptabilité et les documents financiers et, d'autre part, la compréhension du lecteur.
En d'autres termes, la fidélité :

- est, en quelque sorte, mécanique (elle résulte de certaines conventions et de la technique) ;

- s'apprécie de la même manière dans le temps (permanence des conventions) ;

- s'apprécie dans le cadre d'une profession (les principes mis en oeuvre par une branche professionnelle doivent être unifiés) ;

- suppose que le lecteur soit bien conscient des limites de l'outil (la comptabilité).

En ce qui concerne ces limites, il faut bien reconnaître que la comptabilité (ou plutôt la technique comptable) est mal adaptée pour traiter des problèmes suivants :

- opérations de nature conditionnelle ;

- traitement des engagements : la comptabilité ne les saisit qu'à partir d'un certain stade ;

- traitement de l'inflation ;

- actualisation dans le temps ;

- comptabilisation des dépenses d'innovations commerciales et industrielles ;

- échelonnement dans le temps de certaines opérations et problèmes de mise en perspective ;

- fluctuations d'unités monétaires ;

- contraintes liées au crédit-bail ;

- etc.

En résumé, la comptabilité saisit bien (et traduit bien) les échanges de caractère définitif mais s'adapte mal à traduire des opérations commencées et dont l'évolution peut avoir un caractère aléatoire.

III. « L'image fidèle » ou « une image fidèle » ?

Cette distinction est importante car les réflexions sur la notion d'image fidèle seront toujours bloquées par des considérations sur les limites de la technique comptable.
« L'image fidèle » de l'entreprise n'existe pas. En revanche peuvent être présentées plusieurs images fidèles en fonction de conceptions (voir n° 355-1) et de méthodes différentes :

- il existe « une image fidèle » dans la méthode des coûts historiques,

- il existe « une image fidèle » dans la méthode de la juste valeur,

- etc.

Il faut donc comprendre que l'on parle d'**« une image fidèle » compte tenu des principes et méthodes comptables retenus.**

IV. L'image fidèle a ses limites

En l'absence de consensus mondial, il n'y a **pas d'unicité** d'image fidèle. D'ailleurs, l'idée selon laquelle l'image fidèle n'est autre que l'image du corps de règles qui est appliqué, est déjà largement répandue. En effet :

a. Principes et conventions comptables L'information financière est établie selon des principes et des conventions comptables pouvant différer entre les différents comptes ou d'un secteur d'activité à un autre dans un même pays mais aussi d'un pays à un autre.

Ainsi, entre les règles relatives aux comptes individuels et celles relatives aux comptes consolidés (établis en règles françaises), une certaine autonomie a été créée par le § 300 du règlement CRC n° 99-02 qui a institué la notion d'image fidèle propre aux comptes consolidés (voir Mémento Comptes consolidés n° 3043 s.).
Autre exemple, le principe de prudence posé par les règles comptables françaises implique que les moins-values potentielles soient constatées mais pas les plus-values potentielles. Toutefois, dans les banques, il est possible pour certains titres (titres de transaction) de tenir compte non seulement des moins-values potentielles mais aussi des plus-values potentielles.

b. Existence de plusieurs référentiels Pour une même opération, les traitements peuvent différer selon les référentiels utilisés (règles françaises, normes IFRS, US GAAP).

c. Interprétations possibles au sein d'un même référentiel Pour sa part, le référentiel français est général, ce qui le rend sujet à interprétation, et est constitué de textes de natures différentes (lois, décrets, arrêtés), ce qui empêche qu'il soit rapidement mis à jour, la « bonne » traduction comptable étant parfois précisée des années après la survenance des problèmes à traiter.

Les différentes conceptions de l'image fidèle

355-1

Il résulte, à notre avis, de l'article L 123-14 du Code de commerce et des articles 120-1 et 120-2 du PCG (voir n° 351) que l'**image fidèle constitue le principe à respecter lorsque la règle n'existe pas ou lorsque la règle est insuffisante pour traduire la réalité.** En d'autres termes, la notion d'image fidèle ne jouerait que lorsque :

- il n'existe pas de règle fixée par la communauté financière pour résoudre tel problème, la loi ou les organismes compétents n'ayant pas défini le bon usage en la matière (on pourrait même dire le « fair play ») ;

- il existe plusieurs règles applicables, par exemple plusieurs méthodes d'évaluation ; un **choix** est donc nécessaire ;

- la règle existe mais son application stricte serait trompeuse (cas **exceptionnel**).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1314.

En d'autres termes, la notion d'image fidèle sert de référence à ceux qui établissent (et qui contrôlent) les comptes (voir n° 3679). Après avoir appliqué les règles, il leur conviendra de se demander si la solution adoptée est bien celle qui permet aux lecteurs d'avoir la vue la moins déformée possible de l'entreprise et de juger correctement l'entreprise par rapport au marché financier. Le concept d'image fidèle leur servira de test.

Selon l'AMF (Rapport COB 1983, p. 44) : « la loi française, en accord avec la 4e directive, impose que les comptes donnent de l'entreprise une **image non trompeuse dans le cadre des conventions comptables** que chacun s'attend à voir respectées. Les comptes doivent désormais permettre de faire un **diagnostic de l'état de la société** ». Le bulletin CNCC (n° 73, mars 1989, EC 88-62, p. 128), rappelle que le concept d'image fidèle s'entend conformément aux principes et aux règles comptables en vigueur. En d'autres termes, « la fidélité » ne peut s'apprécier par rapport à une réalité qui n'a pas d'existence en soi : l'image fidèle résulte de l'application de bonne foi des règles comptables.

Sur la dérogation aux règles pour aboutir à l'image fidèle, voir n° 361-4.

Afin de bien comprendre l'expression « image fidèle » (traduction de « true and fair view ») il n'est pas inutile d'évoquer le terme de « fair play », c'est-à-dire de ce qui se fait, ce qui est correct, ce qui est régulier.

Notons d'ailleurs que selon la norme ISA 700 de l'Ifac (International Federation of Accountants), les deux expressions « give a true and fair view » et « present fairly » sont admises comme ayant la même signification.

Dans ce contexte, l'**image fidèle est indissociable de l'annexe.**

En 1974, l'AMF (Bull. COB n° 57, février 1974, p. 9) écrivait : « Quelles que soient l'honnêteté de ceux qui préparent les comptes et les connaissances comptables de leurs lecteurs, les états financiers, si bien agencés soient-ils, ne peuvent communiquer par eux-mêmes l'image fidèle dont ont besoin et à laquelle ont droit leurs utilisateurs. C'est pourquoi les bilans et comptes de résultats ne peuvent remplir utilement l'objet d'information qui leur est assigné que s'ils sont accompagnés de notes annexes ». De même, l'absence de règles de comptabilisation au bilan d'opérations (en l'occurrence des conventions de portage) ne supprime pas, selon les dispositions prévues pour l'annexe, l'obligation d'apprécier leur influence sur la situation financière, le patrimoine et les résultats de la société (CA Paris 6 avril 1994 confirmant une décision COB du 2 septembre 1993, voir n° 2710-2).

Toutefois, si l'annexe joue un rôle important pour la production d'une image fidèle de l'entreprise, **ce ne doit pas être la panacée.** Elle est destinée à compléter le bilan et le compte de résultat et non à s'y substituer ou à justifier leurs insuffisances. L'information financière, pour être compréhensible au plus grand nombre, doit être synthétique et limitée aux aspects importants. De longs commentaires allant à l'encontre de l'objectif recherché, l'annexe ne doit donc pas s'égarer dans le méandre d'explications sur les motifs de l'utilisation éventuelle, dans le bilan, de règles qui ne permettent pas d'en donner une image fidèle.

Par ailleurs, depuis son intégration dans le PCG en 1982, la notion d'image fidèle s'est, dans les textes (avis du CNC) et en pratique (entreprises, utilisateurs des comptes, AMF etc.), progressivement intégrée dans l'approche générale de la traduction des opérations en comptabilité. Ainsi, conformément à l'article C. com. L 123-14, al. 2 selon lequel « lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe » (voir n° 361-4), l'évolution de la prise en compte de la notion d'image fidèle dans la traduction des opérations en comptabilité (qu'il s'agisse d'opérations courantes, exceptionnelles ou novatrices) peut notamment être appréciée et démontrée ces dernières années par la contribution et l'amélioration croissantes de l'annexe dans la présentation financière des opérations et événements de l'exercice écoulé.

Créativité comptable et financière et image fidèle

355-2

Le contexte économique incite les entreprises à rechercher, voire à utiliser, des méthodes permettant d'améliorer leurs comptes.

Dans ce cadre, M. d'Illiers, ancien chef du service des affaires comptables de l'AMF (ex-COB), avait notamment exposé, à l'occasion d'un petit déjeuner-débat sur ce thème (qui s'est tenu le 11 janvier 1994) les opinions suivantes :

- « la créativité financière est extrêmement souhaitable ; la créativité comptable doit nécessairement suivre puisqu'une traduction des opérations doit être effectuée alors que l'organe officiel de normalisation n'a pas encore pris position » ;

- « **le moins mauvais critère** pour réaliser la créativité comptable est l'**image fidèle,** la régularité ne traduisant que l'apparence et la sincérité étant indéfinissable » ;

- « d'où la seule question qu'il faut se poser : **les comptes donnent-ils une image trompeuse** pour le lecteur ? ». « Par exemple dans un cas vécu d'une opération particulière, aucune disposition ne demandait de fournir une information, mais les faits ont démontré que les **risques** étaient importants ; en conséquence, **le silence n'était pas irrégulier mais** excessivement **trompeur.** En outre, les dirigeants avaient laissé dans l'ignorance les commissaires aux comptes, rendant par là même les comptes non sincères ».

B. Choix offerts par les règles, dérogations aux règles

361

Le Code de commerce et le PCG ont donné aux principes et normes comptables la qualité de règles comptables que les entreprises doivent respecter pour l'établissement des comptes annuels. Ces règles comptables appliquées de bonne foi fournissent une **présomption de fidélité** (image conventionnelle). Toutefois, en pratique, les entreprises se trouvent confrontées à un certain nombre de situations particulières détaillées ci-après.

Pour les textes de référence, voir notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Choix entre plusieurs méthodes prévues par les règles

Liste des options

361-1

Sur les changements comptables, voir n° 362 s.

I. Les options explicitement citées dans les textes

Les options ci-après sont applicables aux comptes individuels comme aux comptes consolidés. Sur les options propres aux comptes consolidés (relatives aux méthodes de consolidation ou aux méthodes d'évaluation), voir Mémento Comptes consolidés n° 3353 s.

a. Selon l'avis du CNC n° 97-06. L'avis considère que **cette liste n'est pas exhaustive** puisqu'il indique « ... sont notamment les suivantes » :

- provision pour retraite (voir n° 945 s.) : ne pas en constituer, en constituer partiellement ou en totalité (sur les actifs et les retraités, méthode préférentielle, voir n° 361-2),

- contrats à long terme (voir n° 536 s.) : méthode à l'achèvement ou à l'avancement (méthode préférentielle, voir n° 361-2),

- coûts de développement (voir n° 1686) : constatation en charges de l'exercice ou, sous certaines conditions, inscription à l'actif (méthode préférentielle, voir n° 361-2),

- charges financières (voir n° 1684) : constatation en charges de l'exercice ou, sous certaines conditions, inclusion des coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, dans le coût de l'actif,

- réévaluation libre des immobilisations corporelles et financières (voir n° 3355 s.),

- évaluation des stocks (voir n° 1153 s.) : coût moyen pondéré (CMP) ou premier entré/premier sorti (Peps ou Fifo),

- évaluation des titres par équivalence sous certaines conditions (voir n° 1855 s.),

- frais d'émission d'un emprunt (voir n° 2126) : charges de l'exercice ou répartition sur la durée de l'emprunt,

- subventions d'investissement (voir n° 3245 s.) : prise en compte immédiatement en produit ou étalement du produit sur plusieurs exercices.

b. Les autres options non citées par l'avis du CNC n° 97-06. Les options suivantes pourraient, à notre avis, être ajoutées :

- frais d'acquisition (immobilisations corporelles, incorporelles et titres, voir n° 1402 s.) : constatation en charges de l'exercice ou incorporation dans le coût d'entrée de l'actif,

- frais de constitution, de transformation, de premier établissement (voir n° 2328) : constatation en charges de l'exercice (méthode préférentielle, voir n° 361-2) ou inscription à l'actif comme frais d'établissement,

- frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission, d'apport : constatation en charges de l'exercice, imputation sur les primes d'émission, de fusion et d'apport (méthode préférentielle, voir n° 361-2) ou inscription à l'actif en frais d'établissement,

- charges de gros entretien et grandes visites (voir n° 1373) : constitution d'une provision ou comptabilisation sous la forme d'un composant,

- amortissement des immobilisations non décomposables des PME (voir n° 1460-4) : utilisation de la durée d'usage ou de la durée réelle d'utilisation,

- amortissement linéaire ou actuariel des primes d'émission ou de remboursement d'emprunt (voir n° 2128-1).

- portage et autres engagements fermes sur titres de capital : choix entre inscription à l'actif ou mention en annexe (voir n° 1912-1).

II. Les choix implicites ou résultant de la pratique
L'avis du CNC n° 97-06, repris dans le PCG lors de sa refonte en 1999, reconnaît qu'en plus des options explicitement citées dans les textes, **il existe également des choix implicites ou résultant de la pratique. Il s'agit par exemple des choix suivants (cités par nos soins)** :

- respect ou non des conditions pour devoir immobiliser les logiciels autonomes (voir n° 1620 I),

- actualisation ou non :

- des créances non productives d'intérêts (voir n° 2079 s.),

- des provisions (voir n° 2577-3 V),

- des coûts de démantèlement inclus, le cas échéant, dans le coût d'entrée des immobilisations corporelles (voir n° 1396-1),

- des flux nets de trésorerie dans le calcul de la valeur d'usage pour déterminer la dépréciation des immobilisations (voir n° 1450-2).

- notions de résultat courant et résultat exceptionnel (voir n° 2755 s.),

- comptabilisation des impôts différés (voir n° 2884),

Selon J.-P. Milot (ancien secrétaire général du CNC), « il existe en effet ce qui est parfois qualifié de fausses options implicites et qui correspondent à des cas dans lesquels l'imprécision de la règle laisse la place à des interprétations différentes et des cas dans lesquels le choix entre plusieurs méthodes n'est pas libre mais soumis à des conditions qui ne peuvent être appréciées que par les entreprises. L'existence de ces « fausses » options n'est pas toujours facile à détecter d'autant plus qu'elles se manifestent souvent dans des situations plus complexes que les vraies options.

Comment choisir les bonnes options ?

361-2

Les bonnes options sont celles considérées par les textes comme des « méthodes préférentielles », c'est-à-dire conduisant à une meilleure information financière (PCG, art. 120-4).

C'est pourquoi le passage à une de ces méthodes est toujours justifié et irréversible (voir n° 363-1).

I. Les méthodes préférentielles, dans les comptes individuels et/ou consolidés, sont les suivantes :

a. Engagements de retraite : constituer une provision pour retraite plutôt que de ne pas en constituer (PCG, art. 335-1 et Règl. CRC n° 99-02, § 300). Voir n° 945 s.

En fait, sous ce libellé rapide, se cachent en réalité deux obligations pour qu'une entreprise puisse dire qu'elle applique la méthode préférentielle :
- la provision doit être **totale,** c'est-à-dire porter sur les actifs et les retraités (PCG, art. 335-1) ;
- la provision doit porter **bien plus que sur les seules retraites** ; selon le PCG (art. 335-1) elle doit porter sur les pensions, compléments de retraite, indemnités et allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux.

Le § 300 du règlement CRC n° 99-02 applicable aux comptes consolidés reprend le même champ d'application en le précisant ainsi : « coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées (indemnités de départ, compléments de retraite, couverture médicale, prestations de maladie et de prévoyance...) au bénéfice du personnel actif et retraité ».

b. Contrats à long terme : utiliser la méthode à l'avancement plutôt que celle à l'achèvement (PCG, art. 380-1 et Règl. CRC n° 99-02, § 300). Voir n° 540 s.

c. Frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission et d'apport : imputer ces frais sur la prime d'émission, de fusion ou d'apport plutôt que de les passer en charges ou de les comptabiliser comme frais d'établissement (PCG, art. 361-1, al. 1). Voir n° 2326 s. et 3169.

Dans les comptes consolidés, l'imputation sur la prime est obligatoire depuis l'avis CU CNC n° 2000-D, voir n° 2328. Sur l'obligation toutefois de constater en charges, dans les comptes consolidés établis par la société mère, les frais engagés dans le cadre d'une opération de fusion ou assimilée réalisée entre deux filiales consolidées, voir n° 2328 II. et Mémento Comptes consolidés n° 3340.

d. Frais de constitution, de transformation, de premier établissement : comptabiliser ces frais en charges plutôt qu'à l'actif comme frais d'établissement (PCG, art. 361-1). Voir n° 2328 s.

e. Frais de création de sites internet (répondant à certaines conditions) : comptabiliser ces frais en immobilisations incorporelles plutôt que de les passer en charges (PCG, art. 331-8). Voir n° 1646 s.

f. Coûts de développement (répondant à certaines conditions) : comptabiliser ces coûts en immobilisations incorporelles plutôt que de les passer en charges (PCG, art. 311-3). Voir n° 1617-1.

g. Frais d'émission d'emprunts : comptabiliser ces frais à l'actif (et les amortir sur la durée de vie de l'emprunt) plutôt que de les passer en charges (PCG, art. 361-3 ; Régl. CRC n° 99-02, § 300).

II. Trois méthodes supplémentaires sont applicables uniquement aux comptes consolidés (établis en règles françaises) :

a. Biens détenus en crédit-bail : activation de ces biens (C. com. art. R 233-10-5° et Règl. CRC n° 99-02, § 300).

b. Primes d'émission et de remboursement des emprunts obligataires : étalement de ces primes sur la durée de vie des emprunts (Règl. CRC n° 99-02, § 300).

Cette méthode correspond à celle déjà imposée, dans les comptes individuels, pour les primes de remboursement. En effet, ces primes sont systématiquement amorties sur la durée de vie de l'emprunt (C. com. art. R 123-185). Voir n° 2128-1.

c. Ecarts de conversion des actifs en passifs monétaires : enregistrement en résultat de ces écarts de conversion (C. com. art. R 233-10-7° et Règl. CRC n° 99-02, § 300).

Faut-il faire le même choix dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés ?

361-3

La réponse à cette question est délicate puisqu'elle suppose de traiter de problèmes fondamentaux tels que :

- la déconnexion (ou l'autonomie) entre les comptes individuels et consolidés (établis en règles françaises)

Remarque
Comptes consolidés concernés : cette problématique de la déconnexion entre comptes individuels et comptes consolidés ne vise que les comptes consolidés **établis conformément au règlement CRC n° 99-02,** le Plan comptable général leur étant également applicable (sauf règles spécifiques de consolidation). En effet, les comptes consolidés en normes IFRS sont établis en application du règlement européen n° 1606/2002, et donc en parfaite autonomie par rapport aux comptes individuels.

- et/ou celle entre les comptes individuels et la fiscalité.

I. Au-delà de ces débats, les entreprises devraient, à notre avis, raisonner **en trois temps** :

a. choisir la méthode donnant la meilleure image fidèle possible (voir développements ci-avant n° 361-2) ;

Cette méthode devrait être retenue dans les comptes consolidés (établis en règles françaises).

b. analyser en général et au cas particulier, les différentes conséquences (fiscales, juridiques, sociales, etc.) de l'application de la méthode ;

c. retenir pour les comptes individuels :

- s'il n'y a pas de conséquence préjudiciable à l'entreprise, la méthode qui donne la meilleure image fidèle possible,

- s'il y a des conséquences préjudiciables, la méthode, acceptable sur le plan comptable, qui les réduit au maximum.

A notre avis, le lien (la « déconnexion ») entre les comptes individuels et consolidés (établis en règles françaises) est alors couvert par l'application de l'article C. com. R 233-8-3° , obligeant à l'élimination des écritures passées pour des motifs fiscaux pour l'établissement des comptes consolidés (voir Mémento Comptes consolidés n° 3323 s.).

Remarque
Entreprise n'établissant pas de comptes consolidés : ce raisonnement en trois temps nous paraît devoir être effectué même si l'entreprise n'établit pas de comptes consolidés, afin de bien intégrer d'abord les aspects comptables et ensuite les autres.

II. Sur un plan pratique, l'application des raisonnements exposés ci-avant au **I.** pourrait amener les entreprises qui souhaiteraient constituer une provision pour retraite ou passer à la méthode à l'avancement en évitant les surcoûts fiscaux (voir n° 364-2) :

- à ne pas les comptabiliser dans les comptes individuels (pour éviter des risques sociaux ou une base fiscale taxable supérieure),

- et à ne les comptabiliser que dans les comptes consolidés (établis en règles françaises) pour améliorer leur information financière.

Fiscalement, Selon Olivier Fouquet, Président de Section au Conseil d'Etat, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, l'Administration ne peut fonder un redressement sur les comptes consolidés ni obliger l'entreprise à justifier les écarts entre comptes sociaux et comptes consolidés. Toutefois, en pratique, les comptes consolidés sont une source d'informations qui permettent à l'Administration de cibler les investigations (Rapport d'information Baert et Yanno de la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale n° 1508 du 10 mars 1989). L'Administration considère ainsi, par exemple, que tout écart dans le degré de décomposition d'une immobilisation doit être justifié (BOI 4 A-13-05, n° 36 ; voir n° 1381).

Présence de règles insuffisantes ou impropres à fournir une image fidèle

361-4

Lorsque l'application d'une **prescription comptable** ne permet pas d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, l'article C. com. L 123-14 a prévu deux situations :

- si elle **ne suffit pas** pour donner l'image fidèle, des **informations** complémentaires **doivent** être fournies dans l'annexe (al. 2) ;

- si, **dans un cas exceptionnel,** elle se révèle **impropre** à donner une image fidèle, il **doit y être dérogé** (al. 3). Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

A notre avis, par prescription comptable - terme non défini - il faut entendre uniquement règles comptables (lois, décrets, arrêtés), terminologie retenue dans le PCG (art. 120-2) ; les recommandations de l'ensemble de la doctrine et les commentaires faits dans les guides comptables professionnels, n'ayant pas valeur de règle, ne sont donc pas visés, voir n° 295. Pour tous les textes comptables de référence, voir notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

La question est de savoir comment distinguer, en pratique, une prescription impropre d'une prescription insuffisante à donner une image fidèle.
Rappelons tout d'abord le principe de base en matière d'image fidèle : les règles comptables appliquées de bonne foi fournissent une présomption de fidélité (image conventionnelle).
Les effets de ce principe fondamental, qui, s'il n'était pas respecté, entraînerait l'anarchie dans les méthodes d'établissement et de présentation des comptes, peuvent être améliorés de deux **manières** :

- par des informations complémentaires en annexe (al. 2),

- dans un cas exceptionnel, par une dérogation à la règle (al. 3).

Pour savoir quand, en pratique, il faut utiliser l'alinéa 2 ou l'alinéa 3, il est indispensable de définir l'expression « dans un cas exceptionnel ». A notre avis :

- le terme **« exceptionnel »** se réfère à une **particularité propre à une entreprise** et non à celle d'un secteur d'activité (qui relève d'une réglementation professionnelle) ou de la législation ;

- les cas exceptionnels sont des **cas non prévus par le législateur** (en ce sens, M. Cormaille de Valbray, RFC n° 150, octobre 1984) ;

- ces cas ne peuvent être que des **cas d'espèce propres à l'entreprise** qui, traduits par les règles comptables, donneraient une **image tronquée ou trompeuse** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Selon le bulletin CNCC (n° 73, mars 1989, EC 88-62, p. 128), la dérogation aux prescriptions comptables par souci d'image fidèle ne peut être qu'exceptionnelle dans le temps et spécifique à une entreprise déterminée. **Une dérogation ne peut être appliquée de manière permanente** par une entreprise pour satisfaire à une particularité propre en fait à son secteur d'activité et non visée par la réglementation comptable professionnelle du secteur concerné.

Il résulte de cette interprétation que, en pratique, la **dérogation** ne pourra s'effectuer que dans des **cas limites** et **particuliers.**

En ce sens également Documents de travail des Assises nationales du commissariat aux comptes, septembre 1984, p. 1.17.

Il s'agit, nous semble-t-il, de cas où la réalité économique de l'opération serait totalement dénaturée par une traduction purement juridique.

Sans oublier toutefois les limites de la comptabilité, voir n° 355.
Pour des exemples fournis par l'AMF, la Commission bancaire et la CNCC en matière de sorties de bilan, notamment dans les comptes consolidés, voir Mémento Comptes consolidés, n° 3046-1 et BCF 12/02 Groupes, inf. 1, p. 1 s.

Dans ces conditions, **en pratique,** lorsque l'application des règles comptables ne permet pas d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, cette dernière ne pourra **pas déroger** (sauf cas exceptionnels) à la règle **mais, aura à fournir,** en revanche, des **informations en annexe.**



ExemplesIl pourrait en être ainsi dans les cas suivants qui ne peuvent être considérés comme des cas particuliers :

- impossibilité de prendre en compte, dans la période d'arrêté de ses comptes, les bénéfices des sociétés en nom collectif et autres sociétés transparentes dans lesquelles la société est associée, les statuts de ces sociétés ne prévoyant pas explicitement cette possibilité, alors que la divergence entre les règles comptables et fiscales entraîne la prise en compte d'une charge d'impôt non compensée par un produit ;

- impossibilité de valoriser les stocks à la méthode Lifo, Nifo ou toute autre méthode différente du Fifo ou du CMP, alors que (par exemple) la méthode Lifo (eu égard au processus de fabrication) eût été plus adéquate ;

- impossibilité pour les sociétés holdings, à défaut de plan comptable spécifique, de faire figurer leurs produits financiers dans leur résultat d'exploitation.

C. Changements comptables

362

Les changements comptables sont constitués par (Avis CNC n° 97-06) les changements de méthodes comptables, les changements d'estimation, les changements d'options fiscales et les corrections d'erreurs.

L'avis n° 97-06, intégré dans le PCG lors de sa refonte en 1999 (voir n° 228), a défini ces changements ainsi que le traitement applicable à chacun d'eux. D'où l'importance des définitions, (voir n° 363 s.) et des tableaux récapitulatifs établis par nos soins.

Pour tous les textes de référence, voir notre Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Une **synthèse** de l'ensemble est **présentée** ci-après **sous la forme de tableaux** accompagnés de commentaires, récapitulant par type de changement :

- les définitions, conditions et exemples (voir n° 363), avec exemple récapitulatif (voir n° 364-3) ;

- les incidences sur le bilan et le compte de résultat (voir n° 364), avec exemple récapitulatif (voir n° 364-3) ;

- les incidences sur l'information (comptes pro forma, annexe et rapport de gestion) (voir n° 365) ;

- les incidences sur le commissariat aux comptes (voir n° 366).

Définitions, conditions, exemples des différents changements

Importance des définitions

363

La comptabilisation et le calcul des impacts sont différents selon la nature du changement comptable (voir n° 364). D'où l'importance des définitions ci-après.

Voir aussi exemple récapitulatif n° 364-3.

363-1

Changements de méthodes comptables	**Définition d'une méthode comptable** (Avis CNC n° 97-06) « Le terme « méthode comptable » s'applique : - aux méthodes et règles d'évaluation, - aux méthodes et règles de présentation des comptes ».
	Trois causes possibles de changement de méthode comptable : - deux à l'initiative de l'entreprise (changement de méthode comptable stricto sensu) ; le changement doit alors être justifié, - une décidée par l'autorité compétente et qui s'impose à l'entreprise (changement de réglementation) ; le changement n'a pas alors à être justifié.
	Les deux causes de changement de méthode comptable à l'initiative de l'entreprise : **Remarques 1. Existence de plusieurs méthodes** : « Un changement de méthode n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables pour traduire un même type d'opérations ou d'informations : ce choix peut être implicite et résulter de la pratique en l'absence de texte, ou être explicite et résulter de l'existence d'une option dans les textes » (Avis CNC n° 97-06). **2. Choix préalable** L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative ne constitue pas un changement de méthode comptable. 1[re] **cause : un changement exceptionnel intervenu dans la situation du commerçant** (C. com. art. L 123-17 et PCG, art. 130-5), avec comme **condition** à toute exception à ce principe de permanence, la **recherche**

d'une meilleure information.
Ce qui signifie (Avis CNC n° 97-06, repris dans PCG, art. 130-5) qu'« un changement de méthode a pour cause des modifications intervenues dans la situation de l'entreprise ou dans le contexte économique, industriel ou financier. La décision de changer de méthode n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui rendent ce changement nécessaire car l'adoption d'une autre méthode prévue par les règles comptables fournit une meilleure information financière, compte tenu des évolutions intervenues ».

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1409.

2e cause : la seule recherche d'une meilleure information (PCG, art. 120-4 et 130-5)
Seules les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur (PCG, art. 120-4). Sur les méthodes considérées jusqu'à présent comme préférentielles, voir n° 361-2.

Une fois ces méthodes adoptées, ce choix devient alors définitif car un retour à la méthode précédente impliquerait une régression dans la qualité de l'information financière produite (voir PCG, art. 120-4).
Exemples (Avis CNC n° 97-06)
I. Options figurant actuellement dans la réglementation :

Voir liste n° 361-1.

II. Situations justifiant des changements de méthodes (1re cause) :
- Admission de titres à la négociation sur un marché réglementé, voir n° 1804. Mais ce changement dans la situation de l'entreprise ne permet pas n'importe quel changement ; l'avis précise qu'il est possible, « par exemple, d'adopter les règles les plus généralement acceptées dans le secteur d'activité concerné ».
- Changement d'actionnaire dû à une entrée dans un groupe (1). Ce changement dans la situation de l'entreprise permet, à condition (précise l'avis) que ce nouvel actionnaire soit en situation de contrôler la société, de modifier les méthodes comptables et d'adopter celles du nouvel actionnaire et à condition que cela ne conduise pas la société à abandonner des méthodes améliorant l'information financière (1 a).
Exemples pratiques liés à un changement d'actionnaire (1 b).
Autres situations, non prévues par l'avis CNC n° 97-06 : fusions et opérations assimilées (2).
III. Situations ne justifiant pas des changements de méthodes (1re cause) :
- Changement de dirigeant. Ce cas n'est pas explicité distinctement dans l'avis... mais n'avait pas besoin de l'être (3).
- Changement d'intention (encore appelé en pratique changement de stratégie).
De manière générale, une décision de gestion peut conduire à modifier certaines évaluations mais ne s'analyse pas, pour le CNC, comme un changement de méthode (mais comme un changement d'estimation).

Par exemple :
- un actif précédemment comptabilisé à sa valeur d'usage sera déprécié, s'il y a lieu, à sa valeur de marché si l'entreprise a décidé de le vendre : le bien en question a changé de destination (Avis CNC précité) ;
- une marque précédemment non amortissable sera amortie à partir de la prise de décision d'arrêter son utilisation à une échéance donnée (Avis CNC n° 2007-07, 6.1.1) : voir n° 1726.

- Ne s'analyse pas comme des changements de méthodes, l'adoption de nouvelles méthodes appliquées à :
• des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment,
• des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative.

Des nouvelles méthodes (adaptées bien entendu) peuvent donc être appliquées sans justification particulière.

IV. Situations dans lesquelles l'entreprise a des difficultés pour savoir Lorsque l'entreprise ne peut pas faire de distinction entre un changement de méthode ou un changement d'estimation, l'avis du CNC considère qu'il s'agit alors d'un changement d'estimation.
V. Changements uniquement pour la seule recherche d'une meilleure information (2e cause). Ils sont limitativement énumérés par l'avis du CNC (voir ci-avant 2e cause) et ne nécessitent aucune justification. Mais il convient d'appliquer la méthode préférentielle dans sa totalité. A défaut, le changement n'est pas justifié (voir

	n° 361-2). Lorsqu'ils sont effectués, ils doivent être considérés comme irréversibles.
	Traitement comptable La comptabilisation des impacts des changements de méthodes comptables est prévue à l'article 314-1 du PCG (voir n° 364-2).

(1) **Changement d'actionnaire** :

a. Délai L'avis du CNC ne précise pas dans ce cas le délai maximum pour changer de méthode pour ce motif. En principe, à notre avis, ces changements devraient être effectués sur l'exercice de prise de contrôle, mais, en pratique (en cas de difficultés), le délai d'un exercice laissé pour l'affectation de l'écart de première consolidation nous paraît pouvoir s'appliquer à cette situation. Le changement de méthode peut donc, à notre avis, être reporté sur l'exercice postérieur à celui du changement d'actionnaire.

b. Exemples pratiques L'entrée dans un groupe justifie l'abandon, pour l'évaluation des titres de participation, de la méthode par équivalence pour celle du coût historique (Bull. CNCC n° 108, décembre 1997, EJ 87-36, p. 556).

(2) **Fusions et opérations assimilées** Lorsque, postérieurement à l'opération (réalisée à la valeur comptable), l'harmonisation des méthodes comptables de la société absorbée (de la branche d'activité apportée) avec celles de la société absorbante (bénéficiaire des apports) est obligatoire, le changement de méthode, effectué dans les comptes de la société absorbante (bénéficiaire des apports) est assimilé à un changement de méthode comptable (Avis CU CNC n° 2005-C, question n° 5 § 5.2). Sur les situations visées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8605.
(3) **Changement de dirigeant** A notre avis, cette explicitation n'était pas nécessaire car ce changement :

- ne constitue pas une justification donnée par l'avis pour changer de méthode (il ne s'agit pas d'un changement dans la situation de l'entreprise au sens « personne morale »),

- constitue un changement d'intention (ou de stratégie) traité dans le tableau « Exemples » III.

Remarque
Changement de référentiel comptable : selon la Note d'information CNCC NI.X de juin 2011, un changement de référentiel peut résulter par exemple :

- de la perte du statut d'établissement de crédit ou d'entreprise d'investissement,

- du passage du statut de SCPI à celui de SIIC,

- du transfert d'Euronext vers Alternext, pour les comptes consolidés.

Un changement de référentiel comptable ne constitue pas, à notre avis, un changement de méthode comptable. En effet, un changement de méthode comptable s'apprécie au sein d'un même référentiel comptable, celui qui est déjà appliqué par l'entreprise. En conséquence, la CNCC a saisi l'ANC pour connaître les conditions et les modalités d'un changement de référentiel (NI.X, juin 2011). Dans l'attente de la réponse de l'ANC, il est possible, à notre avis, de s'inspirer des modalités applicables aux changements de méthodes (application rétrospective du nouveau référentiel notamment) comme l'a fait l'ANC pour le retour aux règles françaises de consolidation dans le cadre d'un transfert d'Euronext vers Alternext (voir n° 4631).

363-2

Changements d'estimations et de modalités d'application	**Définition** (Avis CNC n° 97-06) - **Modalités d'application** : « L'application des méthodes et principes comptables passe par la mise en oeuvre de modalités pratiques choisies au cas par cas par l'entreprise. Ces modalités peuvent, dans le cadre d'une même méthode, différer d'une entreprise à l'autre et, pour une même entreprise, dans le temps. Ces différences ou ces évolutions sont normales et sont assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations ». - **Révisions d'estimations** : « En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision ; ils ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation dépend de jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes ». « Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience. »

	« Les changements d'estimations et de modalités d'application ne constituent pas des corrections d'erreurs sauf si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque » [1].
	Exemples (Avis CNC n° 97-06) - « Une nouvelle estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur » [2]. - « Lorsqu'il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement dans les estimations. » - Une décision de gestion (un changement d'intention). Voir détails n° 363-1 « Changements de méthodes », « Exemples » III. En revanche, « une erreur manifeste dans les estimations ou modalités antérieures, sur la base des informations disponibles à l'époque, ne constitue pas un changement d'estimation ou de modalité mais une correction d'erreur » [1].
	Traitement comptable La comptabilisation des impacts des changements d'estimation et de modalités d'application est prévue à l'article 314-2 du PCG (voir n° 364-2).
Corrections d'erreurs	**Définition et exemples** (PCG, art. 314-3 et avis CNC n° 97-06) « Les corrections d'erreurs (à distinguer des révisions d'estimations) résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. » « Constitue également une erreur l'adoption par l'entreprise d'une méthode comptable non admise » [3]. « Les changements d'estimations et de modalités d'application ne constituent pas des corrections d'erreurs sauf si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque » [1].
	Traitement comptable La comptabilisation des impacts des corrections d'erreurs est prévue par l'article 314-3 du PCG (voir n° 364-2).

(1) **Distinction changements d'estimations - corrections d'erreurs** Par « manifestement erronées », il faut comprendre selon le CNC : « erreurs, omissions matérielles ou interprétations erronées ».
Par « manifestement erronées » il faut donc comprendre, à notre avis, au moins « significatives ».
Mais attention : l'appréciation de ce caractère doit s'effectuer « sur la base des informations disponibles à l'époque et non par rapport aux informations détenues aujourd'hui ».

Il est clair que, dans ce cadre, très peu de révisions d'estimations constitueront des erreurs. Or, cette distinction a son importance car même si la comptabilisation de l'impact de cette révision est effectuée en résultat, le calcul sera prospectif dans un cas (changement d'estimation) et rétrospectif dans l'autre (correction d'erreur). Voir n° 364-1 et 364-2.

Voir également la distinction entre :

- les erreurs comptables volontaires, involontaires et celles résultant de décisions de gestion régulières : n° 2395 ;

- une erreur comptable et une erreur fiscale : n° 2912-2.

(2) **Changement d'estimation concernant le plan d'amortissement** L'avis précise qu'« une nouvelle estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur ». En effet, ce changement est généralement fondé sur de nouvelles informations ou une meilleure expérience (définition précitée).
Il constitue donc un changement d'estimation (et non une correction d'erreur), nécessairement prospectif. En conséquence, la reprise d'amortissements antérieurement constatés en résultat est impossible et seules les dotations futures peuvent être minorées.
Ce principe s'applique en réalité (PCG, art. 531-2/3) à tous les changements intervenus dans :

- la durée d'amortissement,

- le mode d'amortissement,

- la valeur résiduelle,

- les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites,

- la durée d'utilité.

Ce principe s'applique également aux biens (incorporels notamment) qu'une société décide de ne plus amortir parce qu'elle considère qu'ils ne subissent pas une dépréciation irréversible (Bull. CNCC n° 108, décembre 1997, EC 97-54, p. 527).

Remarque

Diminution de la durée d'amortissement : il en serait de même en cas de diminution de la durée d'amortissement si celle-ci ne s'accompagne pas d'une remise en cause de la valeur actuelle (pouvant impliquer la constatation d'une dépréciation).

(3) Constitue une correction d'erreur le changement de méthode comptable effectué après le premier exercice d'application des règles (en ce sens, Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, EC 2006-32, p. 526 s.), voir n° 364-2.

363-3

Changements d'options fiscales (comptes individuels) (1)	**Définition** (Avis CNC n° 97-06 renvoyant sur la recommandation OEC n° 1.15) Elles « ont pour objet de permettre à l'entreprise d'optimiser à son gré les avantages accordés par les règles fiscales. Ces modifications diffèrent des changements de méthodes comptables en ce qu'elles résultent de pratiques étrangères aux principes comptables, telles que celles des évaluations dérogatoires ».
	Exemples (Avis CNC n° 97-06) - « Constatation ou reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entreprise applique le système dégressif prévu par le CGI, tout en estimant nécessaire de conserver comptablement un mode d'amortissement linéaire ». - « Constitution ou reprise de provisions réglementées ».
	Traitement comptable La comptabilisation des impacts des changements d'options fiscales est prévue par l'article 314-2 du PCG (voir n° 364-2).
(1) Les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes individuels dans la mesure où les écritures motivées essentiellement par des dispositions fiscales sont annulées dans les comptes consolidés (Avis CNC n° 97-06).	

Incidences des changements sur le bilan et le compte de résultat

364

L'incidence de ces changements dépend, pour chaque type de changement :

- du calcul de leur impact (voir n° 364-1),

- du traitement comptable de cet impact (voir n° 364-2).

L'ensemble est explicité ensuite dans un exemple établi par nos soins (voir n° 364-3).

Calcul de l'impact des changements

364-1

	Rétrospectif	Prospectif	Avec impôt	Sans impôt
Changements de méthodes comptables	**OUI** [1] (calcul à l'ouverture de l'exercice comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée)	**OUI** [1] en cas de difficulté d'estimation du calcul rétrospectif	**OUI** (dans les comptes consolidés) mais, conditionnel dans les comptes individuels [3]	
Changements d'estimations et de modalités d'application		**OUI** [2]		**OUI**
Corrections d'erreurs	**OUI** (car portent toujours sur des opérations passées)		**OUI** (Idem changements de méthodes ci-avant)	
Changements d'options fiscales (comptes individuels)		**OUI**		**OUI**

(1) **Caractère rétrospectif des changements de méthodes** Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective (PCG, art. 314-1).

Il convient donc d'appliquer la nouvelle méthode aux comptes **antérieurs** à l'exercice du changement afin d'en calculer correctement l'effet à l'ouverture de l'exercice de celui-ci.

Toutefois, dans le cadre de la première application des règles relatives aux actifs, les entreprises ont pu, dans certains cas, par mesure de **simplification,** ne pas appliquer la méthode rétrospective mais une méthode prospective (voir Mémento Comptable 2006 n° 5821 s.). Les entreprises appliquant, postérieurement à 2005, pour la première fois les nouvelles règles sur les actifs peuvent également choisir cette méthode prospective (Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EC 2006-103, p. 341 s.). Ce changement de méthode constitue néanmoins une correction d'erreur à traiter comme telle, voir n° 364-2.

Remarque
Calcul partiel impossible : l'application partielle d'une nouvelle méthode ou réglementation ne constitue pas un changement de méthode (Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, EC 2006-32, p. 526 s.). En conséquence, l'impact du changement doit être calculé en tenant compte de l'ensemble des modifications apportées par la (les) nouvelle(s) méthode(s).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1410.

(2) **Caractère prospectif des changements d'estimation** Selon le PCG (art. 314-2), ces changements n'ont par définition qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective.

En effet, ils résultent de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience. Ils peuvent également provenir de précisions nouvelles apportées par les textes (par exemple, changement des modalités de calcul de la part compensable de la dépréciation des titres en cas de baisse anormale et momentanée, suite à l'avis CU CNC du 3 avril 2002, voir n° 1854-1 ; lettre du 17 décembre 2002 du président du CNC au président de la CNCC).

(3) **L'impact du changement de méthode doit être calculé « après impôt » (PCG, art. 314-1 et 314-3)** Compte tenu de la non-comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels, le bulletin CNCC (n° 132, décembre 2003, EC 2003-50, p. 678) a précisé que l'effet d'impôt dont il est question dans l'article 314-1 est l'effet **d'impôt exigible** et non l'effet d'impôt différé. Ainsi, si le changement de méthode ne donne pas lieu à un impôt exigible, l'effet d'impôt devant obligatoirement être imputé sur les capitaux propres, est nul sauf si l'entreprise décide de constater des impôts différés sur l'ensemble de ses différences temporaires (voir n° 2884-2).

Tel est le cas pour les provisions pour indemnités de départ à la retraite (voir exemple ci-après).

Cette analyse a été confirmée par le CNC à l'occasion de la première application des règlements sur les actifs au 1er janvier 2005. L'avis CU CNC n° 2005-D du 1er janvier 2005 (§ 1.4) précise qu'en cas d'impact négatif du changement de méthode, aucune écriture relative à l'impôt n'est constatée, en l'absence de dispositions relatives à la comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels.

En revanche, dans les comptes consolidés, l'impact du changement de méthode tient obligatoirement compte de l'effet d'impôt différé.

Remarque
Extension du calcul à l'ensemble des différences temporaires : selon le bulletin CNCC précité, dès lors que la société comptabilise un impôt différé actif au titre d'un changement de méthode ne donnant pas lieu à un impôt exigible, elle doit étendre le calcul à l'ensemble des différences temporaires.

Exemple

Exemple Première constitution d'une provision pour retraite, **provision non déductible** engendrant un impôt différé actif :

1. **Comptabilisation dans les comptes consolidés** :

- le compte « Report à nouveau » est débité du montant **net** d'impôt différé,

Voir détails sur la comptabilisation en « Report à nouveau » n° 364-2.

- l'impôt différé actif est débité,

- et la provision pour retraite est créditée pour son montant brut.

2. **Deux solutions envisageables dans les comptes individuels** :
1re solution : les mêmes écritures que dans les comptes consolidés.

Cette solution présente l'avantage de la cohérence avec les comptes consolidés et étant sans incidence sur le résultat imposable (provision non déductible) elle ne présente plus le risque fiscal d'une éventuelle taxation de l'impôt différé actif (voir n° 2885-3). Elle a cependant pour inconvénient d'obliger les entreprises à constater des impôts différés sur l'ensemble de ses différences temporaires.
Le bulletin CNCC (précité) précise, en outre, que si un actif différé peut être comptabilisé, il est inscrit à l'actif du bilan et non porté en déduction du montant de la provision pour risques.

2e solution : l'impact dans les comptes individuels calculé ne tient pas compte de l'impôt différé.

- le compte « Report à nouveau » est débité du montant **brut** de la provision (et non du montant net d'impôt différé),

- et la provision pour retraites est créditée pour son montant brut.

Cette solution :

- est conforme au principe général rappelé ci-avant au a. et à celle retenue pour la première application des règlements relatifs aux actifs en 2005,

- mais présente l'inconvénient de minorer les capitaux propres dans les comptes individuels de manière plus importante que dans les comptes consolidés (avec, en outre, pour conséquence, une éventuelle application de la règle de la perte de la moitié du capital) et de faire apparaître un produit net lors de la constatation de la charge (la provision étant reprise pour un montant brut alors que la charge est déductible).

Comptabilisation des impacts des changements au bilan et au compte de résultat

364-2

I. Sur l'exercice du changement
Le PCG n'offre qu'**un seul traitement à chaque situation** ; d'où les deux colonnes du tableau ci-après avec le mot « obligatoirement ».

Sur le traitement à retenir en cas de **différé d'application,** voir **II.** ci-après.

	Obligatoirement en capitaux propres (2)	Obligatoirement en résultat
Changements de méthodes comptables (PCG, art. 314-1) (1)	**OUI** dans les comptes consolidés dès l'ouverture de l'exercice (3) au compte « Report à nouveau » (4) (débiteur ou créditeur)	
	OUI dans les comptes individuels dès l'ouverture de l'exercice au compte « Report à nouveau » (débiteur ou créditeur) (sauf exception ; voir ci-contre)	**EXCEPTION** dans les comptes individuels (5)
Changements d'estimations et de modalités d'application (PCG, art. 314-2) (6)		**OUI** (7) (effet possible sur différentes lignes)
Corrections d'erreurs (PCG, art. 314-3) (8)	**EXCEPTION** si les conséquences de l'erreur étaient passées dans les capitaux propres	**OUI** (7) si les conséquences de l'erreur étaient passées en résultat (à présenter sur une ligne distincte du compte de résultat)
Changements d'options fiscales (comptes individuels) (PCG, art. 314-2)		**OUI**

(1) **Changements de méthodes** (qu'ils soient réglementaires ou à l'initiative de l'entreprise) : **imputation obligatoire** sur les capitaux propres (PCG, art. 314-1).

Remarque
Application partielle d'une nouvelle méthode : ne constituant pas un changement de méthode (voir n° 364-1), cette application ne peut donner lieu à imputation sur les capitaux propres (en ce sens, Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, EC 2006-32, p. 526 s.).

(2) **Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture n'empêche pas l'imputation sur les capitaux propres** Si l'application de la nouvelle méthode ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs, elle n'interdit pas que « dès l'ouverture de l'exercice, l'impact du changement de méthode, déterminé à l'ouverture, soit imputé » sur les capitaux propres dans le compte « Report à nouveau » (PCG, art. 314-1 ; voir renvoi (4)).

Cependant, une information pro forma des exercices antérieurs est exigée (voir n° 365).

Remarques

1. Respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture L'intangibilité du bilan de clôture de l'exercice précédent est donc bien respectée. Le bilan d'ouverture de l'exercice correspond bien au bilan de clôture de l'exercice précédent, le changement étant enregistré « dès l'ouverture de l'exercice », c'est-à-dire au premier jour de l'exercice au cours duquel a lieu le changement.

2. Autorisation de l'assemblée générale Voir n° 3410.

(3) **Le changement de méthode doit être « imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice »** La lecture littérale du PCG (art. 314-1) laisserait penser que la première écriture de l'exercice serait l'imputation sur les capitaux propres. Mais il est clair que, comme toutes les opérations, leur enregistrement ne peut s'effectuer qu'à la date de leur réalisation, c'est-à-dire en l'occurrence seulement au moment où le changement est décidé.
Il ne faut pas confondre date d'effet du changement de méthode (à l'ouverture) **et date de passation de l'écriture** (décision du changement).

(4) **Comptabilisation en « Report à nouveau »** Le PCG (art. 314-1) précise que l'impact des changements de méthodes doit toujours être comptabilisé au compte « Report à nouveau » :

- au débit : en cas d'imputation,

- au crédit : en cas d'impact positif.

Cette imputation peut donc entraîner la présentation dans les comptes d'un compte « Report à nouveau débiteur ».

Ainsi, malgré l'imputation sur les capitaux propres, la **capacité de distribution de dividendes** de la société est **identique** à ce qu'elle aurait été si l'impact avait été comptabilisé en résultat, tant pour les distributions futures que passées. Pour l'incidence sur « la perte de la moitié du capital », voir n° 3152-1.

(5) **Comptes individuels : comptabilisation par exception des charges en résultat**

a. Si le changement de méthode porte sur des **charges ou provisions déductibles**

Fiscalement, Aucun texte officiel n'a été publié mais le SLF (aujourd'hui DLF) a indiqué au CNC, dans le cadre de l'élaboration de l'avis CNC n° 97-06, que :

a. Pas de déduction possible d'une charge ou provision imputée sur les capitaux propres Toute charge ou provision imputée sur les capitaux propres ne peut être déduite, même si par nature elle est déductible ; en effet, pour être déductible, elle doit être constatée par le résultat (CGI, art. 39-1 et 39-1-5°) et, selon la DLF, à condition qu'elle résulte d'un « changement de méthode strictement encadré », c'est-à-dire respectant les conditions de l'avis du CNC.
Exceptions :

1. Frais d'augmentation de capital Les frais d'augmentation de capital imputés sur une prime d'émission sont déductibles extra-comptablement (voir n° 3169).

2. 1re application des règles comptables relatives aux actifs L'Administration fiscale a autorisé que les minorations d'actif net résultant de la 1re application de l'ensemble de ces règles soient considérées comme des charges déductibles au titre de l'exercice de 1re application, même si elles ont été imputées sur les capitaux propres (BOI 4 A-13-05, n° 167).

b. Imposition obligatoire d'un produit comptabilisé en capitaux propres En revanche, tout produit venant en augmentation des capitaux propres majore l'actif net et est donc immédiatement imposable (CGI, art. 38-2). Il convient donc de le réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) pour son montant brut d'impôt.

Pragmatique, l'avis CNC n° 97-06 a contourné la difficulté en proposant une autre comptabilisation dans les comptes individuels. Le PCG (art. 314-1) permet la comptabilisation de l'impact du changement de méthode dans le compte de résultat si cela est **nécessaire « en raison de l'application de règles fiscales ».**

Fiscalement, Si les charges sont déductibles, elles sont donc comptabilisées au compte de résultat et aucune correction extra-comptable n'est à effectuer.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1411.

b. Si le changement de méthode porte sur des **charges ou provisions non déductibles** Comme l'indique clairement l'avis n° 2000-A du Comité d'urgence du CNC sur les changements de méthode (point I-4), **la possibilité de comptabiliser l'impact du changement de méthode dans le compte de résultat ne s'applique qu'aux charges déductibles.**
Tel n'est pas le cas des provisions pour retraites, non déductibles, selon le CGI (art. 39-1-5°, al. 1), qui doivent être imputées en « report à nouveau », en une seule fois (voir n° 947-4).
Sur la reprise des provisions comptabilisées en report à nouveau et non justifiées, voir **II.** ci-après.

Fiscalement, Si les charges prélevées sur les capitaux propres ne sont pas déductibles (provisions pour retraites, etc.), le prélèvement ne donne lieu à aucune correction extra-comptable.
En conséquence, la **reprise ultérieure** des provisions prélevées sur le « report à nouveau » ne devrait pas être imposable (l'Administration a confirmé cette position pour les provisions pour retraites ; voir lettre du 14 décembre 1987 du SLF, devenu DLF, au CNPF, devenu Medef). Toutefois, le Conseil d'Etat en a jugé autrement (CE 14 mai 1986, n° 48358) en imposant cette reprise ; dans un arrêt ne paraissant pas permettre de dégager une règle générale, la reprise de provision - effectuée un an après le prélèvement - ayant été, en l'espèce considérée comme opportune : « en vue notamment d'améliorer la présentation de résultats de l'exercice ». Lors de la reprise de la provision, qui s'effectue - lorsque les charges qu'elle est destinée à couvrir apparaissent - par le compte de résultat, une déduction extra-comptable devrait donc, à notre avis, être opérée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Remarque
Pas d'incidence sur les comptes consolidés : la comptabilisation en résultat ne vaut que pour les comptes individuels et n'a donc aucune incidence sur les comptes consolidés, y compris lorsqu'ils sont établis en règles françaises (comptes consolidés pour lesquels se pose le problème de la déconnexion avec les comptes individuels, voir n° 361-3). En effet, précise l'avis du CNC n° 97-06, s'agissant d'une écriture passée pour des raisons fiscales, il convient de l'éliminer pour les comptes consolidés conformément à l'article R 233-8-3° du Code de commerce.
En conséquence, dans les **comptes consolidés,** l'impact des changements de méthodes sera toujours imputé sur les capitaux propres quel que soit le traitement retenu dans les comptes individuels.

(6) **Changements d'estimations et de modalités d'application** Constatation obligatoire en résultat (PCG, art. 314-2).

(7) **Comparaison entre changements d'estimations et corrections d'erreurs** Même si la comptabilisation des impacts sera en général identique (en résultat), rappelons que le calcul sera prospectif pour les changements d'estimations et rétrospectif pour les corrections d'erreurs.
En outre, les impacts seront visibles dans le compte de résultat pour les corrections d'erreurs significatives, ce qui ne sera pas le cas pour les changements d'estimations.

(8) **Corrections d'erreurs** (PCG, art. 314-3) :

a. Cas général Les conséquences de l'erreur étaient passées en résultat : correction obligatoire en résultat sur une ligne séparée du compte de résultat.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1515.

b. Exception Les conséquences de l'erreur étaient passées en capitaux propres : correction obligatoire en capitaux propres (en application de la règle de symétrie).
Par exemple, une erreur constatée en n + 1 dans le calcul de l'effet d'un changement de méthode effectué en n est comptabilisée en capitaux propres (en ce sens, Bull. CNCC n° 120, décembre 2000, EC 2000-59, p. 563).

Fiscalement, Voir n° 2395.

Remarque
Erreurs découvertes après la publication des comptes : le bulletin CNCC (n° 119, septembre 2000, EJ 2000-109, p. 385 et n° 158, juin 2010, EJ 2009-185, p. 428 s.) rappelle que dès lors que les comptes d'un exercice sont publiés, il n'est plus possible de les modifier et de les soumettre à une nouvelle approbation. En conséquence, les erreurs découvertes postérieurement à la publication des comptes sont nécessairement corrigées dans les comptes de l'exercice suivant.
Toutefois selon l'Ansa, les risques du défaut d'image fidèle, lorsque les erreurs dans les comptes ont un impact sur le résultat, imposent dans certains cas une information spécifique des actionnaires et des tiers. Lorsque la **société est cotée sur un marché réglementé,** l'information du public peut être mise en oeuvre sans qu'il soit utile de réunir une assemblée générale, par la diffusion d'un communiqué annonçant la future correction des comptes. Lorsque la **société n'est pas cotée,** l'Ansa estime que la Chancellerie devrait être saisie afin de rendre possible l'information des actionnaires et des tiers par mention au greffe, à la demande de la société, sans que les comptes soient modifiés (Ansa CJ n° 12-025, mars 2012).

II. Lors des exercices ultérieurs

a. Reprise de provisions comptabilisées en report à nouveau et non justifiées Constituer une provision massive par imputation sur les capitaux propres, donc sans réduire le résultat, puis considérer ultérieurement qu'elle est sans objet et la reprendre alors par le résultat, semble abusif. Afin de limiter ces abus, le PCG (art. 314-1) indique que « lorsque les changements ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions se fait directement par les capitaux propres pour la partie de la reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification ». Cette rédaction, qui a nécessité de longues discussions, n'est en fait que la traduction de la distinction entre un changement d'estimation et une correction d'erreur :

1. S'il s'agit d'un changement d'estimation (dû à de nouvelles informations ou à une meilleure expérience), la provision doit être reprise en résultat (comme tous les changements d'estimations).

2. En revanche, si la reprise « n'a pas trouvé sa justification », il s'agit alors d'une « correction d'erreurs » (due à des erreurs, ou des omissions matérielles ou interprétations erronées) et la provision doit alors être reprise directement par capitaux propres (comme toutes les corrections d'erreurs concernant des écritures ayant mouvementé les capitaux propres).

Fiscalement, Voir ci-avant **I.**, renvoi (5).

b.

Différé d'application d'un changement de méthode L'impact d'un changement de méthode comptable réalisé après le premier exercice d'application est assimilé à une **correction d'erreur** (voir n° 363-2).

Sur la comptabilisation des corrections d'erreurs, voir ci-avant **I.** renvoi (8).

En conséquence, dans le cas d'un changement de méthode réalisé en n + 1 alors qu'il est applicable à compter du 1/1/n :

- l'impact du changement au 1/1/n est comptabilisé en n + 1 en capitaux propres,

- les conséquences postérieures au 1/1/n sont inscrites en résultat en n + 1.

Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 365-2.

Par ailleurs, l'ensemble de ces impacts, en fonction de leur caractère significatif, conduira le commissaire aux comptes à en tirer les conséquences appropriées sur l'expression de son opinion (Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, EC 2006-32, p. 526 s.).

Exemple récapitulatif des changements comptables

(établi par nos soins)

364-3

Exemple

Pour bien illustrer la distinction entre les différents types de changements (ainsi que leurs conséquences comptables), prenons l'exemple d'une provision pour retraite (et autres avantages).
I. Exercice n :

a. Hypothèses La société décide de constituer pour la première fois une provision pour retraite, pour les actifs et les retraités.

b. Traitement comptable Il s'agit d'un changement de méthode justifié par l'application d'une méthode préférentielle. Son impact à l'ouverture de l'exercice devra être imputé en totalité sur les capitaux propres au débit du compte « Report à nouveau ».

II. Exercice n + 1 :

a. Hypothèses Les deux changements suivants interviennent dans le calcul de la provision :

- Les chiffres de rotation du personnel ont pu, avec une année d'expérience en plus, être affinés.

- Compte tenu de la conjoncture, la société avait retenu un taux d'actualisation de 5,5 %. Ce taux est ramené à 5 % pour suivre son évolution.

b. Traitement comptable Les deux changements constituent un changement d'estimation. Leurs impacts devront être constatés en résultat.

III. Exercice n + 2 :

a. Hypothèses Malgré le soin apporté aux calculs des engagements de retraite, il est constaté que, lors de la première constitution de la provision pour retraite :

- une division entière (ou un département entier) de la société a été oubliée ;

- les tables de mortalité retenues dataient de 1973 alors que de nouvelles tables ont été publiées depuis plusieurs années ;

- le taux de charges sociales retenu pour le calcul des indemnités de départ à la retraite a été estimé (sans avoir fait l'objet d'une attention particulière) sur la base du taux global des charges patronales appliqué habituellement pour le budget sur les salaires, soit 50 %, au lieu d'un taux réel constaté aux alentours de 39 %.

b. Traitement comptable Ces trois changements constituent des corrections d'erreurs « sur la base d'informations disponibles à l'époque de la constitution ».
Leurs impacts devraient être constatés en résultat. Mais la provision ayant été à l'origine prélevée sur les capitaux propres, les corrections de l'effet du changement de méthode qui avait été calculé en n n'auront pas d'incidence sur le résultat de l'exercice n + 2 et viendront diminuer (pour les deux premières) et augmenter (pour la troisième) directement les capitaux propres, par le débit et le crédit du compte « Report à nouveau ». En revanche, l'impact de ces corrections sur les variations n + 1 et n + 2 des engagements de retraite est constaté en résultat.

Incidences des changements comptables sur l'information

365

Le PCG impose plusieurs types d'informations :

- une information comparative (comptes pro forma) en cas de changements de méthodes comptables (PCG, art. 130-5),

- une information systématique en annexe pour tous les changements faits sur le plan comptable (changements de méthodes, d'estimation, de modalités d'application, d'options fiscales ou corrections d'erreurs), quelle que soit leur nature (PCG, art. 531-1/4).

Sur l'incidence des corrections d'erreurs sur la présentation du compte de résultat, voir n° 6005 s. Sur l'information relative aux changements comptables dans les **comptes consolidés,** voir Mémento Comptes consolidés n° 3462.

Information comparative en cas de changements de méthodes (comptes pro forma)

365-1

a. Textes applicables

Changements de méthodes comptables	Non seulement le calcul de l'impact des changements de méthodes est rétrospectif (voir n° 364-1), mais **l'information** financière en cas de changement de méthode a **également un caractère rétrospectif** (PCG, art. 130-5). En effet (Avis CNC n° 97-06 intégré dans le PCG), « Afin d'assurer la bonne lisibilité de l'information financière future, il convient de calculer l'effet (après impôt) de la nouvelle méthode de façon rétrospective, comme si elle avait toujours été appliquée. La détermination de l'incidence d'un changement de méthode à l'ouverture du premier exercice présenté et pour chaque exercice comparatif permet d'assurer la cohérence et donc la comparabilité des informations dans le temps ». Ainsi, lorsque des changements de méthodes ont été effectués, comme le bilan du dernier exercice clos avant le changement de méthode ne peut être rectifié directement, « **des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés sont établis** suivant la nouvelle méthode » (PCG, art. 130-5). (1)
Autres changements	
(1) Présentation de l'information comparative.	

Remarques

1. Information non significative A notre avis, si l'impact de la nouvelle méthode n'est pas **significatif,** la comparabilité n'est pas affectée, ce qui rend les comptes pro forma inutiles. Mais une information dans l'annexe doit indiquer ce fait.

2. Application prospective d'un changement de méthode (voir n° 364-1) Les comptes pro forma des exercices antérieurs n'ont, à notre avis, pas à être établis.

Il résulte du PCG (art. 130-5) et de l'avis du CNC n° 97-06 l'information financière suivante :

Incidences sur les bilans et les comptes de résultat présentés l'exercice n			Incidences sur l'annexe de l'exercice n
Bilan **Compte de résultat**	Exercice n Impact du changement à l'ouverture sur les capitaux propres Impact du changement concernant l'exercice	Exercice n - 1 Inchangé Inchangé	Pro forma Exercice n - 1 Bilan Retraité [1] Compte de résultat Retraité [1]
(1) Retraité : avec la nouvelle méthode (ce qui peut engendrer également un impact à l'ouverture de l'exercice n - 1 sur les capitaux propres).			

b. **En pratique,** l'application du PCG peut conduire à présenter l'information de la manière suivante :

Incidences sur les bilans et les comptes de résultat présentés l'exercice n			
Bilan **Compte de résultat**	Exercice n Impact du changement à l'ouverture sur les capitaux propres Impact du changement concernant l'exercice	Exercice n - 1 Inchangé Inchangé	Pro forma Exercice n - 1 Retraité [1] Retraité [1]
(1) Retraité : avec la nouvelle méthode (ce qui peut engendrer également un impact à l'ouverture de l'exercice n - 1 sur les capitaux propres).			

Remarques

1. Si l'entreprise a l'habitude de présenter 3 exercices (n, n - 1 et n - 2), alors des comptes pro forma doivent être établis et présentés pour n - 1 et n - 2.

2. Jeu complet ou données comparatives ponctuelles Selon le bulletin CNCC (n° 141, mars 2006, EC 2005-95, p. 179 et n° 161, mars 2011, EC 2010-53, p. 145), les dispositions de l'article 130-5 du PCG n'impliquent pas la présentation d'un jeu complet de comptes pro forma comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe. Rien ne s'oppose à ce que des données comparatives ponctuelles soient établies pour l'exercice précédant celui de première application.

Sur l'**information comparative** dans les **comptes consolidés,** voir Mémento Comptes consolidés n° 7440 s. Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1415.

Informations à fournir dans l'annexe

365-2

Le PCG (art. 531-1/4) impose explicitement une information en annexe.

Changements de méthodes comptables	(C. com. art. L 123-17) « Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe. » Le PCG (art. 531-1/4) intégrant l'avis CNC n° 97-06 précise que doivent être fournies toutes les informations nécessaires à leur compréhension (changement de méthode ou de réglementation), notamment sa justification et les effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents en cas d'application rétrospective, sur les résultats de l'exercice en cas d'application prospective. Sur la présentation des comptes pro forma dans l'annexe, voir n° 365-1.

Changements d'estimations et de modalités d'application	Selon le PCG (art. 531-1/4), sont fournies toutes les informations nécessaires à la compréhension de ces changements.
Changements d'options fiscales (comptes individuels)	
Corrections d'erreurs	Selon le PCG (art. 531-1/4), doit être indiquée dans l'annexe, « la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, il convient d'indiquer, pour cet exercice, les postes du bilan directement affectés et de présenter sous forme simplifiée le compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée ».
Cas particulier Différé d'application d'un changement de méthode comptable : la correction d'erreur en résultant (voir n° 363-2) est à mentionner comme telle en annexe (en ce sens, Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, EC 2006-32, p. 526 s.).	

Incidences des changements comptables sur le commissariat aux comptes

Travaux du commissaire aux comptes

366

Ces travaux sont prévus par la NEP 730 « Changements comptables » dont les modalités pratiques de mise en oeuvre sont précisées dans la Note d'information CNCC NI.X (juin 2011).
Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable, il apprécie sa **justification** (NEP précitée, § 05).
Lorsque l'incidence sur les comptes du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes vérifie que (NEP précitée, § 06) :

- la **traduction comptable** de ce changement, **y compris** les informations fournies dans l'annexe, est appropriée ;

- une **information appropriée** est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.

La NI.X précitée précise les travaux que le commissaire aux comptes doit effectuer pour **identifier** les changements comptables (§ 3.3). Elle précise également que le commissaire aux comptes, lorsqu'il identifie un changement comptable (§ 3.4) :

- vérifie que le changement comptable identifié est effectivement qualifié comme tel par le référentiel comptable applicable,

- détermine la nature du changement comptable (changement de méthodes comptables, changement d'estimations ou de modalités d'application, correction d'erreurs ou changement d'options fiscales).

A la suite de ces vérifications, le commissaire aux comptes détermine l'incidence de ce changement sur son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, sur son rapport sur les comptes consolidés.

Changements de méthodes comptables	**1re partie du rapport sur les comptes annuels** : Le CAC doit formuler **une observation** après l'expression de l'opinion, pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe (C. com. art. L 123-17) lorsque la **traduction comptable** du changement de méthodes, y compris les informations fournies en annexe, est **appropriée.** Selon la NEP 730 précitée, **cette observation est systématique, sans prise en compte du caractère significatif de l'effet sur les comptes du changement de méthode.** En outre, elle est également systématique selon la NEP précitée : - dans le rapport sur les comptes consolidés, - pour les comptes annuels de toutes les entités (et non pas pour les seules entités visées par l'article L 123-17 du Code de commerce).

	Toutefois, la CNCC examine avec le H3C l'opportunité d'un amendement de la NEP 730, qui reviendrait sur le caractère systématique de l'observation en cas de changement de méthodes comptables dans les comptes annuels d'une entité non soumise à l'article L 123-17 du Code de commerce ou dans les comptes consolidés d'une entité quelle qu'elle soit (NI.X précitée, § 3.611). Lorsque le changement comptable n'est pas justifié, ou bien la traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe n'est pas appropriée, le CAC en tire les conséquences sur l'expression de son opinion (NEP 730, § 08) (réserve ou refus de certifier ; Note d'information CNCC NI.I, février 2010 § 3.561 ; NI.X précitée, § 3.611), voir tableau suivant relatif aux mentions dans le rapport annuel du CAC sur les comptes annuels. **2e partie du rapport sur les comptes annuels** : Il appartient au CAC de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement (NI.I, § 3.561). Il peut juger utile de justifier de ses appréciations sur ce point notamment si l'incidence du changement de méthodes comptables est particulièrement significative (NI.X, § 3.612). **3e partie du rapport sur les comptes annuels** : L'obligation de mentionner les changements de méthodes comptables dans le rapport de gestion ayant été supprimée par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, le CAC n'a plus d'observation à formuler dans la 3e partie de son rapport. Il formule néanmoins une observation si l'entité fournit dans le rapport de gestion des informations relatives au changement de méthode comptable et que celles-ci ne concordent pas avec les comptes ou ne sont pas sincères (NI.X, § 3.613).
Changements d'estimations et de modalités d'application	**1re partie du rapport sur les comptes annuels** : - le CAC peut, compte tenu de l'importance relative du changement, **formuler une observation** lorsque le changement est justifié et correctement traité dans les comptes annuels (ou consolidés) et que le CAC estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes (Note d'information CNCC NI.I, § 3.562, février 2010 et NI.X, § 3.62) ; - lorsque le changement d'estimation n'est pas justifié, ou bien lorsque la traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe n'est pas appropriée, le CAC en tire les conséquences sur l'expression de son opinion (NEP 730, § 08) (réserve ou refus de certifier pour désaccord ; NI.I, § 3.562 ; NI.X), voir tableau suivant relatif aux mentions dans le rapport annuel du CAC sur les comptes annuels. **2e partie du rapport sur les comptes annuels** : Il appartient au CAC de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement (NI.I, § 3.561 sur renvoi du § 3.562).
Changements d'options fiscales	**1re partie du rapport sur les comptes annuels** : - le CAC peut, compte tenu de l'importance relative du changement, **formuler une observation** lorsque le changement est justifié et correctement traité dans les comptes annuels (ou consolidés) et qu'il estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes (Note d'information CNCC NI.I, § 3.564, et NI.X, § 3.64) ; - si le changement comptable n'est pas justifié, ou bien si la traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe n'est pas appropriée, le CAC en tire les conséquences sur l'expression de son opinion (NEP 730, § 08) (réserve ou refus de certifier pour désaccord ; NI.I, § 3.564), voir tableau suivant relatif aux mentions dans le rapport annuel du CAC sur les comptes annuels. **2e partie du rapport sur les comptes annuels** : Il appartient au CAC de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement (NI.I, § 3.561 sur renvoi du § 3.563).
Corrections d'erreurs	**1re partie du rapport sur les comptes annuels** : - si la correction d'erreurs entraîne un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, les conséquences sur le rapport du CAC sont celles d'un changement de méthodes comptables (Note d'information CNCC NI.I, § 3.563, et NI.X, § 3.63). Sur ces conséquences, voir ci-avant. Il en sera ainsi d'un changement de méthode comptable effectué après le premier exercice d'application obligatoire d'un nouveau texte ou d'un texte modifié (voir n° 363-2, la position du bulletin CNCC n° 143). Dans le cas contraire, les conséquences sont celles d'un changement d'estimation (NI.I, § 3.563 et NI.X, § 3.63). Sur ces conséquences, voir ci-avant. - lorsque la correction d'erreur n'est pas justifiée, ou bien la traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe n'est pas appropriée, le CAC en tire les conséquences sur l'expression de son opinion (NEP 730, § 08) (réserve ou refus de certifier pour désaccord ; NI I, § 3.563), voir tableau suivant relatif aux mentions dans le rapport annuel du CAC sur les comptes annuels. Sur le rapport du CAC en cas de corrections effectuées à la suite d'une réserve ou d'un refus de certifier au titre de l'exercice précédent, voir n° 5371-1. **2e partie du rapport sur les comptes annuels** :

	Il appartient au CAC de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement (NI.I, § 3.561 sur renvoi du § 3.563).

Mentions dans le rapport sur les comptes annuels Le tableau ci-après, établi par nos soins à partir de la NEP 730 et des Notes d'information CNCC NI.I et NI.X, présente une synthèse des mentions à donner en cas de changement de méthode comptable :

Mentions dans le rapport sur les comptes annuels concernant les changements de méthodes			
1re partie (opinion sur les comptes annuels)		**2e partie (« justification des appréciations »)**	**3e partie (vérifications spécifiques)**
Réserve ou refus de certifier (opinion défavorable) Si : - modification non justifiée **ou** - traitement comptable non satisfaisant **ou** - information non satisfaisante dans l'annexe	Observation (*) Si : - modification justifiée **et** - traitement comptable satisfaisant **et** - information satisfaisante dans l'annexe	Il appartient au CAC de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement (NI. I, § 3.561) (**).	Néant
(*) **Remarque** [NI.I, § 3.561 (b)] **Référence à la note de l'annexe** : dans la mesure où il fait référence à la note de l'annexe détaillée, la mention de l'observation est simplifiée. (**) Un **exemple de rapport** est fourni sur un changement de méthode comptable dans la NI.I (§ 9.4).			

D. Conception de l'annexe

Insuffisances de la réglementation

367

Le Code de commerce et le PCG (art. 511-1, 511-5 et 511-8) attribuent à l'annexe l'objectif de **compléter** et **commenter l'information** donnée par le bilan et le compte de résultat, d'une part, en mettant en évidence tout fait pouvant avoir une influence significative sur le jugement des destinataires et, d'autre part, en indiquant toutes les explications nécessaires à une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat.
Le Code de commerce (art. R 123-196 à R 123-198) en fournit le contenu. Toutefois, il n'existe :

- aucune règle générale d'établissement de l'annexe ;

- aucune règle générale de présentation du document « l'annexe » ;

- aucune règle concernant la forme des informations à fournir ;

- aucune définition de la notion d'« information significative ».

La seule obligation est que les comptes sociaux et consolidés soient **présentés au conseil d'administration** ou au directoire dans leur intégralité, c'est-à-dire **accompagnés de notes annexes complètes** (C. com. art. L 232-1 et L 233-16). Dans ce contexte juridique particulier, comment concevoir une « bonne » annexe ?
Sa conception pose deux problèmes :

- Quelles sont les caractéristiques des informations à fournir ?

- Quelle présentation adopter pour le document « l'annexe » ?

Sur les objectifs et le contenu de l'annexe, voir également n° 3674 s.

Caractéristiques des informations de l'annexe

368

L'information doit, à notre avis, répondre à trois exigences principales :

368-1

I. Etre à la portée du plus grand nombre
Etant destinée par essence à un grand nombre d'utilisateurs, elle doit être à la portée de quiconque a des notions sur la marche des affaires et sur l'économie en général et désire étudier les informations fournies avec une diligence suffisante.

Selon l'AMF (Bull. COB n° 57, février 1974, p. 8 s.), les notes annexes sont conçues pour faciliter la compréhension des comptes qu'elles accompagnent pour l'ensemble de leurs lecteurs. Il convient donc de **s'abstenir de l'obscurcir par la seule abondance.** En outre, un **excès de technicité** est **à éviter** car, si les explications données sont telles qu'elles ne peuvent être comprises que par certains initiés, ceux-ci pourraient, ainsi, disposer d'informations de caractère privilégié, leur procurant un avantage anormal par rapport à l'ensemble du public.

368-2

II. Fournir toutes les informations significatives
Certes le Code de commerce (C. com. art. R 123-195 renvoyant aux articles L 123-13 à L 123-21) prescrit de fournir obligatoirement certaines informations mais le PCG (art. 511-8 et 531-1) impose que l'annexe ne comprenne les informations sur les règles et méthodes comptables que si elles sont **significatives.**

En effet, le principe de l'importance significative domine l'ensemble des prescriptions concernant l'annexe et les dispositions légales et réglementaires doivent s'interpréter à la lumière de ce principe (recommandation du CNC relative à l'annexe (Suppl. au Bull. n° 63, 2e trim. 1985) reprise dans le PCG).

Le caractère significatif d'une information dépend de son **importance relative** à chaque entreprise, voire à chaque cas d'espèce au sein de cette entreprise. Cette importance relative nous paraît surtout résulter du fait que l'information sur la situation ou l'opération peut ou non **influencer une décision des tiers** vis-à-vis de l'entreprise.

Avant d'écarter une information, il convient de s'assurer, dans la mesure du possible, qu'elle n'est réellement **significative pour aucune catégorie d'utilisateurs.** En effet, les états financiers donnant des informations à l'usage de divers utilisateurs, les éléments significatifs ne sont pas forcément les mêmes, par exemple, pour les banquiers, l'Administration fiscale ou les membres du comité d'entreprise.
En outre, il résulte d'un arrêt de la Cour d'appel de Paris (CA 6 avril 1994, voir n° 2710-2) que, dès lors qu'il est significatif, le montant des engagements (portages dans le cas traité par l'arrêt) doit obligatoirement être fourni, **sans qu'il soit possible de se retrancher derrière le secret des affaires et d'éventuels préjudices graves.**

En pratique, l'application de cette notion devrait :

- être directement influencée par la **taille** de l'entreprise considérée et la **complexité** de ses structures ;

Remarque
Allégement de l'annexe : la primauté du caractère significatif devrait entraîner un allégement de l'annexe concernant notamment les informations obligatoires suivantes : effets de commerce, entreprises liées, fonds commerciaux anciens, charges et produits constatés d'avance, charges à payer et produits à recevoir, opérations de crédit-bail.

- concerner **l'ensemble des activités** de l'entreprise **quel que soit le lieu** de leur exercice (comme l'exige d'ailleurs l'article C. com. R 123-199) ;

- être fondée **à la fois** sur des **éléments quantitatifs et qualitatifs** ;

- entraîner, dans certains cas, la **mention des chiffres de l'exercice précédent** (en ce sens, Bull. COB n° 166, janvier 1984, p. 4) bien qu'aucune obligation ne soit explicitement prévue pour l'annexe ;

Cette mention est une des meilleures façons de présenter une information détaillée sur les éléments affectant la comparabilité des comptes.

- amener à déterminer un (ou des) **seuil(s) de signification** ;

Selon l'AMF (Bull. COB n° 188, janvier 1986 p. 7) « pour apprécier correctement si un élément d'information présente une importance significative, les mêmes critères ne sauraient être appliqués pour les différents points de l'annexe. Par exemple, les mouvements des amortissements proviennent, au moins en partie, de l'application d'un plan pluriannuel alors que les mouvements de provisions dépendent d'événements survenus au cours de l'exercice, de sorte que le seuil de significativité de ce dernier tableau devrait donc être généralement fixé plus bas ».
Voir également la NEP 320 « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et la NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » (n° 5340) ainsi que la NEP 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes » (voir n° 5331-1) et l'avis OEC sur les engagements (voir n° 2712).

- amener à **arrondir les montants** au millier voire au million d'euros ;

- entraîner l'élimination de toute **indication superflue** (Bull. COB n° 181, mai 1985, p. 7).

368-3

III. Etre claire et aussi succincte que possible
L'attention doit être portée sur le fait qu'**une petite phrase en dit parfois plus long qu'un beau tableau.** Le CNC (Rec. relative à l'annexe. Suppl. au Bull. n° 63, 2e trimestre 1985) recommande « tant aux chefs d'entreprise qu'aux professionnels de la comptabilité **de simplifier,** autant que possible, **les informations** données dans l'annexe, la **qualité** de ce document tenant beaucoup plus à la pertinence des indications contenues qu'à leur volume ».
Le CNC (Rec. précitée) suggère également, avec l'accord de l'AMF, des **tableaux modélisés** pour la publication au Balo (immobilisations et amortissements, voir n° 1589 ; dépréciations, voir n° 2600 ; provisions, voir n° 2600 ; échéances des créances et des dettes, voir n° 2287 ; entreprises liées, voir n° 2010).

L'AMF (Bull. COB n° 365, février 2002, p. 38 s.) recommande également l'utilisation d'un tableau synthétique pour les obligations contractuelles et autres engagements commerciaux (voir n° 2725).
Le PCG (Règl. CRC n° 99-03) propose également certains modèles de tableaux (art. 532-1 à 532-6).

Remarque
Intérêt de l'utilisation des tableaux : ces tableaux (qui n'ont aucune valeur normative obligatoire) nous paraissent pouvoir être utilisés par les sociétés non cotées.

L'AMF (Bull. COB n° 188, janvier 1986) « rappelle que, pour chacun de ces tableaux, le choix peut se résumer de la façon suivante :

- « adopter pour un ou plusieurs tableaux le cadre proposé par le Balo, étant entendu que seules sont à **servir,** en milliers d'euros, **les lignes** ou rubriques **pour lesquelles** les situations ou **mouvements ont une importance significative.** Le tableau peut être complété par une ligne « Autres » si la société souhaite fournir un total permettant le raccordement avec chaque montant inscrit au bilan. Il peut être également complété de tous commentaires appropriés ;

- « **présenter les informations sous forme de quelques lignes de texte plutôt que d'un tableau,** lorsque le faible nombre de chiffres à publier rend un tableau peu utile, le coût unitaire de la ligne n'étant pas augmenté ;

- « **lorsque,** au contraire, une activité complexe ou une **situation particulière** le requiert, mettre au point un modèle de **tableau particulier** à la société, qui sera inclus dans l'annexe publiée ».

Elle souligne également (Bull. précité) que « la **solution de facilité** consistant à reproduire une large partie des tableaux normalisés de la **liasse fiscale** joue certainement un rôle important dans la lourdeur de l'annexe, au détriment de sa lisibilité ».

Présentations de l'annexe

369

En l'absence d'obligation légale, diverses présentations sont possibles, mais certaines sont, à notre avis, à écarter.

I. Présentations à déconseiller :

- **Suivre scrupuleusement l'ordre de la liste des informations** mentionnées expressément par les textes (informations obligatoires quelle que soit leur importance et informations significatives) en la complétant éventuellement d'autres informations significatives.

- **Présenter l'annexe en deux parties** : les éléments à fournir dans les tableaux comptables de la liasse fiscale et les éléments complémentaires joints, puis les autres informations, comptables cette fois, notamment les règles et méthodes appliquées et toute information susceptible d'influencer le jugement d'un lecteur.

Toutefois :

- pour les commerçants pouvant présenter une **annexe simplifiée des personnes morales ou pour l'annexe des personnes physiques,** la **présentation d'inspiration fiscale** semble être la plus pratique (voir n° 3677-3),

- pour les commerçants pouvant présenter une **annexe abrégée,** son contenu se résume exclusivement à des tableaux (voir n° 3685).

II. Présentation la plus adéquate (et retenue en pratique)
Elle consiste à classer les informations dans l'ordre des postes du bilan puis du compte de résultat et à privilégier le caractère significatif.
Elle présente l'avantage de faciliter la lecture (et donc l'information) des comptes annuels par des **renvois du bilan et du compte de résultat vers l'annexe** et met en évidence les informations importantes.
Les informations en annexe sont généralement classées en **cinq parties,** selon le **canevas de présentation** suivant (pour une illustration pratique, voir n° 3678 s.) :

1. Faits caractéristiques de l'exercice.
2. Principes, règles et méthodes comptables.
3. Notes sur le bilan.
4. Notes sur le compte de résultat.
5. Autres informations.

En ce qui concerne les **changements de présentation de l'annexe,** le bulletin CNCC (Bull. n° 62, juin 1986, EC 86-11, p. 215) considère que le « principe de permanence des méthodes ne peut raisonnablement pas être invoqué et qu'il apparaît au contraire souhaitable que les améliorations nécessaires soient apportées ».

E. L'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

370

Voir n° 5371 s.

II. Valeur probante de la comptabilité en matière fiscale

Sur l'ensemble du problème des vérifications de comptabilité, les pouvoirs des vérificateurs et les garanties des contribuables, voir Mémento Fiscal n° 78110 à 79615.
Sur la possibilité, dans le cadre des vérifications de comptabilité, pour l'Administration, de demander au contribuable des informations et, pour certaines entreprises, une documentation spécifique (voir Mémento Fiscal n° 8952), sur les relations entretenues avec des entreprises étrangères et la méthode de détermination du prix des transactions (**prix de transfert**), voir Mémento Fiscal n° 78265 et 78270.

376

Le **rejet** de la comptabilité en raison de son absence de valeur probante **est possible dans deux cas** (D. adm. 4 G-3341, n° 9 à 18) :

- lorsque la **comptabilité est irrégulière** car incomplète ou incorrectement tenue (c'est-à-dire entachée de négligences, erreurs ou lacunes d'une gravité indiscutable telles que balances inexactes, erreurs répétées de report, enregistrement non chronologique des opérations, absence de pièces justificatives de recettes ou de dépenses, fausses factures, soldes de compte caisse fréquemment créditeurs, enregistrement d'une partie des opérations réalisées) (D. adm. 4 G-3341, n° 10) ;

La jurisprudence du Conseil d'Etat (reprise dans la D. adm. précitée) fournit des exemples d'irrégularités dont l'addition peut conduire au rejet de comptabilité : minorations importantes de recettes sans factures clients, bordereaux de livraison et carnets de clients correspondants, absence de relevé détaillé d'opérations de caisse justifiant le chiffre d'affaires quotidien, absence d'enregistrement de la totalité des achats et des ventes. Plus récemment ont également été jugés constituer des indices de comptabilité irrégulière :

- la comptabilisation globale en fin de journée des recettes non appuyées de pièces justificatives (CE (napc) 10 décembre 2009, n° 308314),

- l'absence de détail des recettes journalières (CE 31 décembre 2008, n° 296472) ou de distinction entre les règlements par chèques et ceux en espèces (CE 24 septembre 2003, n° 237990) avec un compte de caisse présentant fréquemment des soldes créditeurs (CE 17 novembre 1997, n° 145295),

- le défaut de journaux de vente (CE 25 avril 2003, n° 234812) ou de livres centralisateurs, avec des inventaires incomplets (CE 9 août 1990, n° 75931-76782).

- lorsque, la **comptabilité étant apparemment régulière, des présomptions sérieuses et concordantes permettent d'en contester la sincérité.** Ces présomptions peuvent résulter notamment d'une **insuffisance du taux de bénéfice brut** calculé à partir des données de la comptabilité ou d'une disproportion très importante entre **l'enrichissement de l'exploitant ou des associés** et le montant des bénéfices déclarés (D. adm. 4 G-3341, n° 14 et 17).

Le Conseil d'Etat est toutefois restrictif sur les conditions de réunion de ces présomptions : ainsi, lorsque la comptabilité est régulière, l'insuffisance du bénéfice brut n'est pas démontrée par des comparaisons avec des taux d'entreprises du même secteur (CE 5 juin 1985, n° 45772), des taux de l'entreprise au titre des exercices précédents (CE 21 octobre 1987, n° 46797) ou avec un taux déterminé par sondage [taux déterminé sur la base d'une sélection des chiffres réels de la société (CE 18 février 1987, n° 49986) ; sauf si le sondage est sérieux et l'écart considérable ; (CE 15 décembre 1982, n° 31198)]. De même, l'Administration ne peut se fonder sur l'enrichissement des associés que si la comptabilité est irrégulière et que les intéressés se comportent en « maîtres de l'affaire », ce qui suppose une part prépondérante du capital et une confusion des patrimoines (CE 1er juillet 1985, n° 46123).

Dans ces deux cas, l'Administration peut substituer aux bases déclarées de nouvelles bases déterminées à partir d'un chiffre d'affaires reconstitué. Cette reconstitution est toutefois en principe effectuée dans le cadre d'une **procédure de rectification contradictoire** (voir Mémento Fiscal n° 78600 à 78890). En effet, la procédure d'imposition d'office ne peut être mise en oeuvre que pour des irrégularités fiscales (voir Mémento Fiscal n° 78920 à 79140) et non comptables.
En outre, la **charge de la preuve incombe à l'Administration. Toutefois, par exception** (LPF, art. L 192) (voir Mémento Fiscal n° 78815), elle incombe au contribuable lorsque le désaccord sur les redressements a été soumis à la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, ou à la commission départementale de conciliation, dans les deux cas suivants :

- lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités, et l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission ;

- lorsqu'il n'a pas été présenté de comptabilité ou de pièces en tenant lieu.

Section 3 Le contrôle interne

390

Ni le Code de commerce ni le PCG ne donnent de définition du contrôle interne. Bien que faisant expressément référence au contrôle interne pour la première fois dans un texte de loi, la loi de sécurité financière du 1er août 2003 n'a pas non plus défini cette notion, ni proposé de référentiel.
Pour autant, le contrôle interne n'est pas un concept nouveau : des définitions avaient été proposées depuis longtemps par la doctrine comptable, elles ont été remises à jour notamment par le **Cadre de référence de l'AMF.** Il existe en outre un référentiel international qui fait autorité en la matière : le Coso.

Les travaux de référence en la matière qui ont inspiré la synthèse développée dans les paragraphes suivants sont :

- le Cadre de référence de l'AMF, voir n° 391,
- le Coso report, voir n° 391,
- le guide méthodologique « Le contrôle interne », OEC, février 2004,
- le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique », avril 2003, voir n° 5380-1,
- le CobiT report, voir n° 395.

I. Définitions et objectifs du contrôle interne

A. Définitions

391

I. La doctrine
Le système de contrôle interne a été défini par l'Ifac (voir n° 5251-1) comme « l'ensemble des **politiques et procédures** (contrôles internes) **mis en oeuvre** par la direction d'une entité en vue **d'assurer,** dans la mesure du possible, la **gestion rigoureuse et efficace de ses activités.**
Ces procédures impliquent :

- le respect des politiques de gestion,
- la sauvegarde des actifs,
- la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes,
- l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables,
- l'établissement, en temps voulu, d'informations financières ou comptables fiables. »

Cette définition n'est cependant plus reprise dans les normes ISA actuelles.

II. Un référentiel international : le Coso
Dans le « Coso report » intitulé « Internal Control Integrated Framework », référentiel international, issu des travaux de la « Treadway Commission » aux Etats-Unis, le contrôle interne est défini comme suit : le contrôle interne est un **processus** mis en oeuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation **destiné à fournir une assurance raisonnable** quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la **réalisation et l'optimisation des opérations** ;

- la **fiabilité des informations financières** ;

- la **conformité aux lois et aux réglementations** en vigueur.

Remarque
Loi Sarbanes-Oxley : la loi Sarbanes-Oxley, applicable aux entreprises américaines et étrangères cotées aux Etats-Unis, intègre la définition du contrôle interne figurant dans le Coso.

III. Les positions de la place financière

Les acteurs de la place financière française, qui s'étaient déjà prononcés sur le contrôle interne antérieurement, ont précisé cette notion, compte tenu de la référence au contrôle interne dans la loi de sécurité financière.

La loi fait en effet obligation au président du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'établir un rapport sur les procédures de contrôle interne mises en place par la société, voir n° 3699.

1. Cadre de référence de l'AMF

a. Présentation L'AMF a publié le 22 juillet 2010 une édition actualisée de son Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne (www.amf-france.org). Ce cadre de référence comprend 4 parties :

- une introduction générale,

- les **principes généraux** de gestion des risques et de contrôle interne,

- **deux questionnaires** relatifs aux principes généraux :

- l'un sur l'analyse et la maîtrise des risques,

- l'autre portant sur le contrôle interne comptable et financier ;

- **un guide d'application** relatif à la gestion des risques et au contrôle interne concernant l'information comptable et financière publiée par les émetteurs (voir n° 396).

Le Cadre s'efforce de concilier :

- les modèles de contrôle interne existants, ainsi le Coso américain (notamment la version Coso II « Entreprise Risk Management Framework ») et le « Turnbull Guidance » britannique ;

- la réglementation française, notamment les articles L 225-37 et L 225-68 du Code de commerce, relatifs à la transparence de l'information et aux procédures de contrôle interne, modifiés par la loi d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire du 3 juillet 2008 ;

- les pratiques de bonne gouvernance des rapports Bouton et Viénot ;

- la norme ISO 31 000 : 2009 relative au management du risque ;

- les évolutions de la 8e directive européenne relative aux contrôles légaux des comptes consolidés et aux obligations des comités d'audit.

L'AMF précise que le Cadre de référence constitue un outil d'analyse et de conception de systèmes d'évaluation des risques et de contrôle interne.
Elle en recommande l'utilisation en ces termes (Recommandation du 22 juillet 2010) : « L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre de référence à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé. Les sociétés sont invitées, en conséquence, à préciser, dans le rapport du président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques, si elles se sont appuyées sur ce Cadre de référence, complété du guide d'application, pour la rédaction du rapport. En cas d'application partielle du Cadre de référence ou du guide, les sociétés devraient clairement identifier les domaines ou processus clés de contrôle interne et de gestion des risques qu'elles ont appliqués, compte tenu de la nature de leurs activités, de leur taille et de leur mode d'organisation. » Son **application,** bien que **facultative,** devrait donc contribuer à une plus grande homogénéité des concepts sous-tendant la rédaction **des rapports des présidents** de conseil d'administration (ou de surveillance) **sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne** (voir n° 3699 s.) et des **travaux des comités d'audit** (voir n° 398).

Remarque
Mise en oeuvre du Cadre de référence pour les VaMPs : un guide d'application spécifique de mise en oeuvre pour les valeurs moyennes et petites est également prévu. Il a fait l'objet d'une mise à jour en 2010 (publiée sur le site de l'AMF le 22 juillet 2010).

b. Définition de la gestion des risques (Cadre de référence AMF, II. § 1.A) La gestion des risques est un dispositif dynamique de la société, défini et mis en oeuvre sous sa responsabilité. Elle comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques de chaque société, qui permet aux dirigeants de maintenir les risques à un niveau acceptable pour la société. Le risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et dont les conséquences seraient susceptibles d'affecter les personnes, les actifs, l'environnement, les objectifs de la société ou sa réputation.

La gestion des risques vise donc à (Cadre de référence AMF, II § 1.B.) :

- créer et préserver la valeur, les actifs et la réputation de la société ;

- sécuriser la prise de décision et les processus de la société pour favoriser l'atteinte des objectifs ;

- favoriser la cohérence des actions avec les valeurs de la société ;

- mobiliser les collaborateurs de la société autour d'une vision commune des principaux risques et les sensibiliser aux risques inhérents à leur activité.

Le Cadre de référence identifie **3 composantes** du dispositif de gestion des risques (Cadre de référence AMF, II. § 1.C) :

- un cadre organisationnel (définition des rôles et responsabilité des acteurs, établissement de procédures, système d'information, ...) ;

- un processus (identification des risques, analyse des risques, traitement des risques) ;

- un pilotage en continu du dispositif (revue et suivi réguliers, amélioration continue, ...).

Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne participent de manière complémentaire à la maîtrise des activités de la société.
Le Cadre de référence de l'AMF complète ces principes généraux par un **questionnaire relatif à la gestion des risques** (Cadre de référence AMF, III. § 1).

Ce questionnaire permet à l'entreprise de se situer en matière d'identification, d'analyse et de traitement de ses principaux risques.

c. Définition du contrôle interne (Cadre de référence AMF, II. § 3.A) Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en oeuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- la conformité aux lois et règlements ;

- l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;

- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;

- la fiabilité des informations financières.

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers.

D'une façon générale, ce dispositif contribue à la maîtrise des activités de la société, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources. Il doit permettre à la société de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs (voir n° 392).
Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints.

Pour les 5 principes fondamentaux sur lesquels repose le contrôle interne, voir n° 393.

Le Cadre de référence de l'AMF complète ces principes généraux par un **questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier** (Cadre de référence AMF, III. § 2.).

Ce questionnaire est un guide non exhaustif qui doit être adapté pour tenir compte des spécificités de chaque société.

d. Périmètre (Cadre de référence AMF, II. § 4.) Dans le cadre de la production de comptes consolidés, le périmètre de la gestion des risques et du contrôle interne comptable et financier comprend la société mère et les sociétés intégrées dans les comptes consolidés.

e. Acteurs (Cadre de référence AMF, II. § 5.) La gestion des risques et du contrôle interne est l'affaire de tous, des organes de gouvernance à l'ensemble des collaborateurs de la société.
Les membres de la direction générale de la société peuvent faire appel, pour certaines actions de gestion des risques ou de contrôle interne, à des personnes dédiées en interne (gestionnaires des risques, auditeurs internes) ou à des prestataires externes, mais ces actions restent sous leur responsabilité. Le conseil d'administration ou de surveillance (et le comité d'audit) veille à ce que les risques majeurs identifiés encourus par la société soient adossés à une gestion adéquate en fonction des stratégies et objectifs.

Le président du conseil d'administration présente, à l'assemblée générale approuvant les comptes, un rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (voir n° 3699 s.).

L'AMF précise également que les commissaires aux comptes, bien que n'étant pas parties prenantes des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques dans le cadre de leur mission légale, peuvent être amenés à faire part à la direction de faiblesses identifiées lors de leurs contrôles.

Sur le rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président (voir n° 3699-3).

2. Recommandations Afep-Medef et AMF Des groupes de travail de l'Association Française des Entreprises Privées (Afep) et du Mouvement des Entreprises de France (Medef) ont élaboré un ensemble de recommandations sur le gouvernement d'entreprise des sociétés cotées.
Cet ensemble de recommandations, qui constitue le Code Afep-Medef, peut être désigné par les sociétés cotées comme étant leur code de référence en application de la loi du 3 juillet 2008 (www.code-afep-medef.com/).

Par ailleurs, en application de l'article L 621-18-3 du Code monétaire et financier, issu de la loi de sécurité financière du 1er août 2003, l'AMF établit un rapport élaboré à partir de l'analyse des informations publiées par un échantillon de 100 sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur Euronext Paris (www.amf-france.org).

B. Objectifs

392

D'après le rapport Coso (Internal Control Integrated Framework), chaque entreprise détermine des objectifs et des stratégies pour les atteindre. Ils peuvent être fixés pour une organisation dans son ensemble ou orientés sur des activités particulières au sein de celle-ci. Bien que chaque entreprise fixe ses propres objectifs, certains d'entre eux sont communs. La classification des objectifs dans les trois catégories suivantes permet d'étudier séparément chacun des aspects du contrôle interne :

- objectifs opérationnels : s'agissant de la réalisation et l'optimisation dans l'utilisation de ses ressources par l'entreprise ;
- objectifs liés à la fiabilité des informations financières : s'agissant de la préparation des états financiers publiés fiables ;
- objectifs de conformité : s'agissant du respect, par l'organisation, des lois et réglementations en vigueur.

Les éléments constitutifs du contrôle interne pour atteindre ces objectifs sont détaillés aux n° 393 et n° 394-1 s.

II. Principes et points clés de contrôle interne

A. Les principes du contrôle interne

393

Compte tenu de sa définition et de ses objectifs, le système de contrôle interne s'étend au-delà des domaines directement liés au système comptable. Il comprend **l'environnement général** de contrôle interne qui est **l'ensemble des comportements,** degrés de **sensibilisation** et **actions de la direction** (y compris le gouvernement d'entreprise) concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité.

Les éléments essentiels qui le constituent sont les suivants :

- la philosophie et le style de direction,

- la fonction du conseil d'administration et de ses comités,

- la structure de l'entité et les méthodes de délégation de pouvoirs et de responsabilité,

- le système de contrôle de la direction comprenant la fonction d'audit interne, les politiques et les procédures relatives au personnel ainsi que la répartition des tâches.

a. Coso Le contrôle interne repose sur les **quatre concepts fondamentaux** suivants :

- le contrôle interne est un **processus** : il constitue un **moyen d'arriver à ses fins et non pas une fin en soi** ;

- le contrôle interne est **mis en oeuvre par des personnes** : ce n'est pas simplement un ensemble de manuels de procédures et de documents ; il est assuré par des personnes à tous les niveaux de la hiérarchie ;

- la direction de l'entreprise ne peut attendre du contrôle interne qu'une **assurance raisonnable,** et non **pas une assurance absolue** ;

- le contrôle interne est axé sur la **réalisation d'objectifs** dans un ou plusieurs domaines (ou catégories) qui sont distincts mais qui se recoupent.

Le contrôle interne est, par ailleurs, composé de **cinq éléments interdépendants** (voir n° 394-1) qui découlent de la façon dont l'activité est gérée et qui sont intégrés au processus de gestion :

- **environnement de contrôle,**

- **évaluation des risques,**

- **activités de contrôle,**

- **information et communication,**

- **pilotage.**

Le Coso complète la définition, les objectifs et les composantes du contrôle interne en mettant en évidence l'intérêt de **l'évaluation des risques** dans l'entreprise, voir n° 394-2.

Sur le diagnostic et l'évaluation du contrôle interne, voir n° 397.
Sur le modèle d'approche par les risques utilisés par les commissaires aux comptes, voir n° 5330 s.

b. Cadre de référence de l'AMF (voir n° 391) Selon ce Cadre, le dispositif de contrôle interne comprend **5 composantes** étroitement liées :

- une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés ;

- la diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités ;

- un dispositif de gestion des risques visant à recenser, analyser et traiter les principaux risques identifiés au regard des objectifs de la société (cette composante renvoie aux principes généraux de gestion des risques exposés en partie II-1 du Cadre de référence) ;

- des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de la société ;

- une surveillance permanente portant sur le dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement.

Pour l'explication de ces différentes composantes, voir Cadre de référence AMF, II. § 3.C.

B. Les cinq points clés

Les cinq éléments constitutifs du contrôle interne mentionnés par le Coso (voir n° 393) sont détaillés ci-après :

L'environnement de contrôle

394-1

La constitution et l'influence de l'environnement sur le système de contrôle interne s'expliquent par les facteurs suivants :

a. La culture d'entreprise sensibilise le personnel au besoin de contrôle. Cette culture varie selon l'engagement de l'entreprise en matière d'intégrité, d'éthique, de recherche de compétence du personnel et de gouvernement d'entreprise.

La formalisation d'un **code de conduite** ou l'adoption d'une **charte d'éthique** contribue à guider le personnel et transmet la vision de l'entreprise. Des sanctions doivent se déclencher en cas de violation de ces codes. Des mécanismes de communication des infractions sont développés pour informer la direction (voir n° 394-4).

b. La politique de ressources humaines de l'entreprise prouve sa volonté d'atteindre ses objectifs et son attachement à ses principes éthiques : recrutement de personnel qualifié, gestion des carrières, formation continue, évaluations individuelles, conseils aux employés, promotions et actions correctives.

Concernant les procédures de contrôle interne liées à la fonction personnel dans l'entreprise, voir n° 972.

c. La philosophie et le style de la direction déterminent la **gestion des affaires et le niveau de risques accepté** par la société.
Les membres du conseil d'administration (ou de surveillance), la direction et le gouvernement d'entreprise en général doivent faire preuve **d'expérience** et d'envergure, **d'indépendance** et de **disponibilité.**

L'histoire de l'entreprise (constitution, développement, échecs et succès) explique également pourquoi l'information est gérée de façon plus ou moins formelle.

d. Les domaines **d'autorité** et les **responsabilités doivent être répartis,** selon des niveaux plus ou moins **centralisés** et **hiérarchisés.**

La répartition des fonctions se fait en distinguant la chaîne de valeur (réception, production de biens ou de services, expédition, marketing, distribution et ventes) et les fonctions support (administration, ressources humaines, développement technologique).

A cet effet, **la délégation de pouvoir** permet d'impliquer les personnes qui traitent directement les transactions, en s'assurant que les nouveaux responsables ont la **capacité d'identifier et d'optimiser les risques.** Cette délégation est également **soumise au contrôle,** chacun devant être rendu responsable, quel que soit son niveau dans la hiérarchie.

Evaluation des risques

394-2

De nombreux facteurs **internes et externes** sont susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs fixés par la direction (voir n° 392).

Le Coso se différencie des autres référentiels de contrôle interne en introduisant l'évaluation des risques. Cet éclairage dynamise la notion du contrôle interne et l'associe pleinement à la réalité du quotidien des entreprises.

Chaque entreprise doit déterminer le **niveau** de **risque acceptable** dans le cadre d'une gestion prudente de ses activités.

Bien que rien ne garantisse le résultat, ses dirigeants doivent avoir l'**assurance raisonnable** d'être alertés lorsque la réalisation des objectifs qu'ils ont définis est compromise.

L'analyse du risque implique de mesurer son **importance,** d'évaluer sa **probabilité** ou fréquence de survenance et **d'estimer** les mesures à prendre et les coûts à engager pour le **réduire.**
Cette évaluation des risques est recommandée par l'AMF dans le Cadre de référence publié en juillet 2010, notamment avec la proposition d'un questionnaire de portée générale relatif à la gestion des risques (Cadre de référence AMF, III. § 1 ; voir n° 391).

Activités de contrôle

394-3

Les activités de contrôle reposent sur deux éléments : des **normes** qui **définissent** ce qui doit être fait, et des **procédures** pour **réaliser** ces objectifs. Elles font **partie intégrante du processus de gestion** par lequel l'entreprise s'efforce d'atteindre des objectifs d'exploitation.

Le contrôle porte sur **l'application des normes** et **procédures de contrôle interne,** à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels : approbation, autorisation, vérification et rapprochement, appréciation des performances opérationnelles, sécurisation des actifs, séparation des fonctions.

Information et communication

394-4

L'**information** pertinente (financière ou non) doit être **identifiée, recueillie et diffusée** sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités.

- En termes de **communication interne,** la direction doit **adresser** un **message clair** à l'ensemble du personnel et dans l'autre sens, les hommes de terrain doivent **remonter les informations significatives.**

- En termes de **communication externe,** la société doit être capable de **diffuser ses codes de conduite** auprès des personnes avec qui elle travaille (clients, fournisseurs), et réussir à **transmettre une information de qualité** aux auditeurs externes, aux autorités de tutelle et aux actionnaires.

Pilotage

394-5

L'évaluation du contrôle interne repose notamment sur l'existence et la qualité de la **documentation** (voir n° 332-6), dont les caractéristiques devraient être les suivantes :

- indispensable à la compréhension du personnel (guides, manuels de procédures) ;

- garante de l'évolution du système : présence de tests documentés, conservation de la mémoire de l'entreprise ;

- rendant possible l'accès au système pour le contrôle externe ;

- donnant la possibilité de confronter description théorique et réalité.

La mise en place **d'évaluations périodiques** ou d'un système de pilotage permanent doit permettre de **mesurer la performance** du contrôle interne et de s'assurer que ce système est toujours pertinent, face à la survenance de nouveaux risques.

C. Le contrôle interne en environnement informatisé

Sur l'organisation de la comptabilité en environnement informatique, voir n° 332 s.
Sur le contrôle des systèmes d'information concernant l'information comptable et financière, voir n° 396-1, § 5.

395

Les **systèmes d'information,** objets et supports du contrôle interne, conduisent les entreprises à l'implantation et l'utilisation quotidienne de systèmes informatiques. La méthodologie de mise en oeuvre de projets informatiques puis le suivi du fonctionnement des systèmes mis en place et leurs évolutions sont des **points sensibles de l'appréciation du contrôle interne global de l'entreprise.**
A ce titre, **l'organisation informatique et ses outils** doivent être analysés selon les exigences et critères communs aux autres processus de l'entreprise, tout en mettant en évidence leurs spécificités propres.

L'équivalent du Coso (voir n° 391 et n° 392) a été développé pour les spécificités de l'environnement informatique ; il s'agit du référentiel CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology) qui a inspiré les travaux du PCAOB sur l'adoption d'une norme sur le contrôle interne aux Etats-Unis, travaux que nous avons synthétisés ci-après :

I. Environnement de contrôle du système informatisé
Il s'apprécie au travers de :

- l'existence d'une **stratégie informatique formalisée,** développée avec l'intérêt des directions opérationnelles ;

- l'**implication de la direction** et sa sensibilisation aux risques accrus ou générés par l'informatique, ainsi qu'à sa valeur ajoutée, création d'avantages concurrentiels par exemple ;

- l'allocation de **budgets** et autres ressources qui témoignent concrètement de la capacité du système informatique à atteindre ses objectifs ;

- le recrutement de **personnel d'un niveau de compétences adapté** aux technologies employées et l'existence d'un **plan de formation** continue qui doit permettre une mise à jour régulière du savoir-faire.

Dans le but notamment de prévenir tout risque de fraude, la fonction informatique doit par ailleurs être organisée en préservant la **répartition** (voir n° 332-5) entre les **travaux** de **conception** (paramétrage notamment) et le **suivi de l'exploitation.**

II. Evaluation des risques liés à l'environnement informatisé
Les éléments de risques spécifiques, introduits par l'utilisation de l'informatique, conduisent à évaluer les points suivants :

Sur l'analyse des risques en général, voir n° 394-2.
Sur l'**appréciation** du contrôle interne par le commissaire aux comptes en environnement informatisé, voir le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique sur la démarche d'audit », avril 2003.
Sur le modèle d'approche par les risques mis en oeuvre par le commissaire aux comptes, voir n° 5330 s.
Sur les incidences sur sa mission du non-respect des dispositions fiscales concernant les comptabilités informatisées, voir n° 332-9.

- mesurer le **niveau de dépendance** de l'entreprise vis-à-vis de son système informatique ;

La société peut devenir dangereusement dépendante de son système au point que seul ce dernier puisse lui garantir son fonctionnement. Le **principe de continuité d'exploitation peut alors être remis en question.**

Des systèmes, purement financiers à l'origine, ont évolué vers des systèmes intégrés à l'exploitation avec suivi et enregistrement des transactions en temps réel. De nombreuses fonctions de l'organisation sont regroupées dans un environnement informatique complexe et intégré. L'intervention humaine peut être réduite à son minimum (voir n° 332-11).

- identifier les **risques liés aux technologies employées** ;

Ils augmentent en fonction de leur nombre, de leur combinaison et de leur complexité (volume de paramétrage requis, nombre et mode des interfaces, voir n° 332-11) et de leur vulnérabilité (progiciels de gestion intégrés, voir n° 332-11 et Internet, voir n° 332-12).

- évaluer le **niveau de confidentialité** des informations véhiculées par le système ;

- estimer **l'importance du recours à des prestataires** : nombre, degrés de dépendance, missions assurées, maintenance (voir n° 332-10).
En outre, certains facteurs de risques sont liés à l'obligation de se conformer aux dispositions en vigueur, en matière de :

- **réglementations fiscales** : le contrôle fiscal informatisé implique de respecter un grand nombre de règles, voir n° 332-6,

- réglementation sur **la protection des personnes** : déclarations Cnil, voir n° 423-1,

- réglementations sur **la propriété intellectuelle** (droits d'auteur et reproduction), voir n° 421,

- les éventuelles **réglementations sectorielles** (banque, assurance, mutuelles, plans comptables particuliers, voir n° 295-1),

- ou **spécifiques** : dématérialisation des factures, chiffrement des courriers électroniques, voir n° 661-7.

III. Activités de contrôle
L'ensemble des systèmes (ordinateurs centraux, mini-ordinateurs, environnement utilisateur) doit être contrôlé. Deux niveaux de contrôle existent, fortement interdépendants et qui n'ont de sens que s'ils sont pratiqués d'une manière concomitante :

a. Contrôles globaux Ils portent sur :

- les **opérations du centre de traitement** : organisation et planification des travaux (allocation et utilisation des ressources), interventions des opérateurs, procédure de sauvegarde et de reprise, plans de secours,

- les **logiciels d'exploitation** : acquisition, installation et maintenance des logiciels nécessaires au fonctionnement de l'ensemble du système et à l'exécution des applications : système d'exploitation, systèmes de gestion de bases de données, logiciels de télécommunication, de sécurité et logiciels utilitaires,

- les **accès** : il s'agit de protéger le système contre les accès et utilisations non autorisés. Ces contrôles concernent à la fois la sécurité physique des biens (vols, incendies) et la protection de l'intégrité des programmes et des données contenues. Ils visent également à prévenir le **piratage informatique** (mots de passe, profils utilisateurs, autorisation d'accès) et contribuent à la **séparation des tâches** (accès limités aux domaines réservés). Voir n° 332-12.

- le **développement informatique** : cette phase, indispensable à la survie du système, requiert un lourd investissement et nécessite la mise au point d'une méthodologie spécifique, contrôlée au cours des différentes phases identifiées : Identification des besoins, validation du processus de rédaction du cahier des charges, validation des spécifications et suivi des prestataires, rédaction et mise à jour de la documentation et des procédures, recensement et obtention des approbations nécessaires, réunions et comptes rendus sur l'état d'avancement, analyse de tests, définition des protocoles de mise en production des outils développés.

- la **maintenance** : l'application des règles de gestion de l'entreprise doit être contrôlée (répartition entre maintenance préventive et curative).

b. Contrôle des applications Il s'agit de contrôler :

- le fonctionnement des applications,

- l'exhaustivité et l'exactitude des traitements des transactions,

- leur autorisation et leur validité.

Pour garantir l'exhaustivité des données entrées et le bon acheminement des données sorties, une attention toute particulière doit être portée aux **interfaces,** zones de lien entre différents systèmes informatiques.

La plupart des contrôles applicatifs s'appuient sur des **procédures automatiques** contrôlant le format, l'existence, la vraisemblance des données.

IV. Information et communication
Les contrôles doivent servir à préserver un système cohérent :

- éviter les erreurs d'utilisation, s'assurer que toute anomalie finit par accéder à un traitement.

- ne pas laisser des utilisateurs développer des outils parallèles informels face à un manque du système.

- ne pas contribuer à diffuser des informations discordantes (par exemple, différence de résultats entre ceux émis par les directions opérationnelles et la direction financière).
Des **manuels d'utilisation** précisant les modes opératoires doivent être mis à la disposition des utilisateurs et sont accompagnés de plan de formation.

La signature par le personnel d'une **charte** de bonne utilisation du système informatique destinée à sensibiliser l'ensemble des utilisateurs aux comportements (intégrité, éthique) requis peut, par exemple, être rendue obligatoire.

La circulation de l'information doit, par ailleurs, favoriser **la remontée des anomalies** rencontrées par les utilisateurs, afin d'être en mesure d'apporter les corrections nécessaires ou de développer les produits répondant à de nouveaux besoins.

Afin de mieux recenser les dysfonctionnements, la direction peut mettre en place une cellule **support utilisateurs** ou leur adresser un questionnaire de satisfaction.

V. Pilotage
Des mesures de performances du système telles que l'étude du nombre de pannes, l'évaluation du temps d'indisponibilité du système tolérable pour l'entreprise, la variation des volumes traités permettent d'identifier des points d'alerte.

Des standards théoriques peuvent être comparés aux résultats obtenus afin de mesurer l'écart de la performance du système par rapport aux attentes envisagées.

La documentation informatique est un point essentiel dans le pilotage puisqu'elle contribue à ce que les utilisateurs **connaissent** le **fonctionnement** du système. Elle demeure, en outre, l'unique moyen de travailler à **l'évolution du système** informatique. Enfin, elle en garantit l'accès à des personnes extérieures au service, chargées d'audit interne ou externe.

D. Le contrôle interne de l'information comptable et financière

Cadre de référence de l'AMF

396

Le **guide d'application** (présenté au sein du Cadre de référence de l'AMF, IV.) relatif à la gestion des risques et au contrôle interne concernant l'information comptable et financière publiée par les émetteurs permet de procéder à une analyse en interne des procédures de contrôle interne et de gestion des risques. Ce guide, qui n'a pas de caractère obligatoire, a vocation à être **utilisé pour la rédaction du rapport du président sur les procédures de contrôle interne** (voir n° 3699 s.).

Pour la présentation du Cadre de référence de l'AMF, voir n° 391.

Sur les **processus** identifiés par le **guide d'application** comme concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée concernant :

- les créances clients, voir n° 676 ;

- les achats de biens et services, voir n° 971 ;

- les comptes de personnel, voir n° 972 ;

- les stocks et encours, voir n° 1275-1 ;

- les immobilisations corporelles et incorporelles, voir n° 1575-1 ;

- les immobilisations financières, voir n° 1981 ;

- la trésorerie, voir n° 2236 s. ;

- les provisions, voir n° 2590 ;

- les engagements, voir n° 2700-1 ;

- les impôts, voir n° 3035 ;

- les fonds propres, voir n° 3420 ;

- les comptes consolidés, voir n° 4840 ;

- l'information financière et comptable publiée, voir n° 5020.

1. Démarche proposée dans le Cadre de référence Le contrôle interne comptable et financier des sociétés est un élément majeur du contrôle interne. Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés et concourt à la production d'une information fiable et conforme aux exigences légales et réglementaires.
Les « processus comptables » s'analysent schématiquement en 3 grands groupes :

- les risques liés à l'organisation et à l'information comptable et financière et les objectifs de contrôles recherchés pour les maîtriser ;

Le Cadre de référence AMF (IV. § 1.) expose que la qualité de l'Information comptable et financière dépend en grande partie de la fiabilité et de la régularité de la transmission et de l'exhaustivité de l'information élaborée dans les processus amont de production comptable. L'analyse des processus (voir les deux axes ci-après) doit donc être appréhendée au regard des défaillances et insuffisances qui seront sources de risques.

- les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière (voir n° 396-1) ;

- les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée (voir n° 396-2).

2. Objectifs de contrôle Pour viser à assurer la qualité de l'information comptable et financière, il convient de rechercher le respect des critères suivants (Cadre de référence AMF, IV. § 2.) :

- dans les processus amont et de production comptable :

- la réalité des opérations,

- l'exhaustivité des enregistrements,

- la mesure (ou l'exactitude) de l'enregistrement,

- l'enregistrement sur la bonne période comptable (ou séparation des exercices),

- le classement des opérations dans les comptes adéquats ;

- dans le processus d'arrêté des comptes :

- l'existence des actifs et passifs,

- les droits sur les actifs et la traduction des obligations dans les dettes,

- l'exhaustivité de l'enregistrement des actifs et passifs,

- l'évaluation des actifs et passifs,

- la présentation et l'intelligibilité de l'information financière,

- la réalité des droits et obligations (les événements et transaction se sont produits et se rapportent à l'entité),

- l'exhaustivité des informations à fournir en annexe,

- la mesure et l'évaluation des informations financières et les autres informations (elles sont données fidèlement et correspondent aux bons montants).

Processus de pilotage de l'organisation comptable et financière

396-1

Ces processus ont pour objectifs de définir et de mettre en oeuvre la politique comptable, la gestion des moyens et la maîtrise des contraintes permettant de répondre aux objectifs de la direction générale.

I. Principes et points clés d'analyse
(Cadre de référence AMF, IV. § 3.1)
1. Organisation générale Il convient de veiller à ce qu'il existe :

- une documentation concernant les **principes de comptabilisation et de contrôle** des opérations et de leurs flux ;

- des **circuits d'information** visant : l'exhaustivité des événements économiques (achats, ventes, personnel, juridique, engagements, événements post-clôture...), une **centralisation** rapide et régulière des données vers la comptabilité et une **homogénéisation** des données comptables ;

- des **contrôles** portant sur la mise en oeuvre de ces circuits d'information ;

- un **calendrier** d'élaboration des informations comptables et financières diffusées au sein du groupe pour les besoins des comptes publiés de la société mère.

En outre :

- les **responsables** de l'établissement de l'information comptable et financière publiée et les différents acteurs qui participent à l'arrêté des comptes doivent être **clairement identifiés** ;

- chaque collaborateur impliqué dans le processus d'élaboration de l'information comptable et financière doit avoir accès à l'information nécessaire pour appliquer, faire fonctionner et/ou surveiller le dispositif de contrôle interne ;

- la direction doit mettre en place une organisation chargée de **s'assurer que les contrôles sont appliqués** ;

- la direction comptable doit disposer d'une autorité lui permettant de faire valoir la règle comptable ;

- il faut qu'il existe des **procédures** pour vérifier si les contrôles mis en place ont été effectués, identifier les éventuels écarts par rapport à la règle et pouvoir y remédier si nécessaire.

2. Gestion des ressources humaines Il convient de vérifier qu'il existe :

- un processus visant à identifier les ressources nécessaires au bon fonctionnement de la fonction comptable ;

- un suivi permettant d'adapter les effectifs et les compétences à la taille et à la complexité des opérations ainsi qu'à l'évolution des besoins et contraintes.

3. Application des règles comptables Les principes suivants doivent être respectés :

- existence d'un manuel de principes/procédures comptables ;

- existence d'une procédure de mise à jour de ce manuel ;

- existence des procédures expliquant les principaux retraitements en cas de publication de comptes établis suivant plusieurs référentiels comptables ;

- production de l'information nécessaire à la consolidation à l'endroit le plus adapté (au sein du groupe) ;

- existence d'une **veille réglementaire** permettant d'appréhender et d'anticiper les évolutions de l'environnement de la société (maîtrise des différents référentiels comptables et des divergences entre ceux-ci, évolution de la doctrine comptable et de la fiscalité).

4. Maîtrise des règles comptables, c'est-à-dire :

- maîtrise du **processus de traitement et de production** comptable et financière au niveau consolidé et dans les filiales (planning de clôture, ajustement des comptes sociaux, etc.) ;

- existence de **règles de conduite et d'intégrité** ;

- existence de **contrôles réguliers** pour s'assurer que le manuel des principes/procédures comptables est suivi ;

- existence de **contrôles spécifiques** sur les points sensibles (par exemple inscription à l'actif, constatation des produits, spécialisation des périodes comptables, valorisation des stocks) ;

- identification, remontée et traitement systématique des incidents et anomalies.

5. Organisation et sécurité des systèmes d'information Les processus suivants permettent le contrôle des systèmes d'information :

- établissement d'une organisation claire et formalisée, prenant en compte le principe de séparation des tâches tant au niveau des équipes informatiques que des fonctions métiers liées (maîtrise d'ouvrage par exemple) ;

- mise en place de dispositifs destinés à assurer la sécurité physique et logique des systèmes et données informatiques ;

- développement de systèmes d'information ayant pour objectif de satisfaire aux exigences de sécurité, de fiabilité, de disponibilité et de pertinence de l'information comptable et financière ;

- existence de règles précises en matière d'accès au système, de validation des traitements et de procédure de clôture, de conservation des données, et de vérifications des enregistrements ;

- existence de mesures visant à assurer la continuité du service (plan de secours formalisé, programme de test de ce plan, ...) ;

- capacité de la société à répondre aux obligations spécifiques de l'administration fiscale (conservation des données, documentation ; voir n° 332-8).

II. Mission de la direction générale
En tant que responsable de l'établissement des comptes et de la mise en oeuvre des systèmes de contrôle interne, elle doit :

- veiller à l'existence d'un dispositif de gestion des risques et de contrôle interne comptable et financier et en organiser la surveillance (Cadre de référence AMF, IV. § 3.2.1) ;

- s'assurer de la mise en place d'un dispositif de pilotage visant à analyser et à maîtriser les principaux risques ayant un impact sur l'élaboration de l'information comptable et financière (Cadre de référence AMF, IV. § 3.2.2).

- lors de la préparation de l'arrêté des comptes, définir et mettre en place des processus d'enregistrement comptables des opérations majeures et de certains comptes jugés sensibles, de détermination et de validation des estimations etc. (Cadre de référence AMF, IV. § 3.2.3) ;

- échanger avec les commissaires aux comptes : en particulier, elle s'informe des risques significatifs ou des faiblesses majeures de contrôle interne relevés par les commissaires aux comptes (Cadre de référence AMF, IV. § 3.2.4).

III. Mission du conseil d'administration ou du conseil de surveillance
Il vérifie auprès de la direction générale que les dispositifs de pilotage et de contrôle sont de nature à assurer la fiabilité de l'information financière publiée par la société et à donner une image fidèle des résultats et de la situation financière de la société et du groupe.

Pour plus de détails, voir Cadre de référence AMF, IV. § 3.3.

Processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière

396-2

Les processus comptables correspondent à des **flux d'opérations homogènes ou similaires.** Le guide d'application relatif à la gestion des risques et au contrôle interne concernant l'information comptable et financière (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1) fournit une **liste des critères de qualité** pouvant s'appliquer à chacun des processus, permettant ainsi l'identification des principaux risques.

Pour les différents cycles repris dans le Cadre de référence, voir n° 396.

Pour une grille d'analyse de l'organisation de la fonction comptable, voir compléments pratiques n° 421.
Sur le diagnostic de la qualité de l'information comptable, voir compléments pratiques n° 422.

III. L'évaluation du contrôle interne

A. Diagnostic

397

L'analyse de l'environnement de contrôle et des risques s'appuie sur la notion de processus.
Un processus est la manière unique de **coordonner et d'organiser les activités de travail, l'information et les connaissances** pour servir un client interne ou externe. Il représente l'enchaînement de tâches manuelles, semi-automatiques, automatiques, concourant à l'élaboration, à la production ou au traitement d'informations, de produits ou de services (guide méthodologique « Le contrôle interne », OEC, février 2004).

Exemples : processus de gestion des ventes, processus de gestion des impayés, processus de fabrication, processus d'inventaire permanent, processus d'établissement des comptes, etc.

Ainsi l'analyse de chaque processus doit être menée au regard des faiblesses et des risques qui peuvent en résulter.

L'approche par les processus

397-1

Dans l'organisation de l'entreprise par ses processus on distingue trois domaines :

a. La direction de l'entreprise La direction définit la stratégie de l'entreprise et décide de son organisation, elle est responsable de l'environnement du contrôle interne (voir n° 393).

b. Les métiers Les métiers sont composés de plusieurs **processus enchaînés** :

- **processus d'achat** : enchaînement des procédures d'acquisition et de gestion de la matière première (matérielle ou intellectuelle) et relations avec les fournisseurs (voir n° 971) ;

- **processus de production** : enchaînement des procédures de réalisation du produit fini (voir n° 1275-1) ;

- **processus de vente** : enchaînement des procédures de diffusion du produit fini et relations avec les clients (voir n° 676).

c. Les supports Les processus supports recouvrent les domaines transversaux suivants :

- le système d'information global et l'informatique,

- les ressources humaines,

- les investissements corporels, incorporels et financiers,

- la trésorerie et les financements,

- la production de l'information (financière ou non financière).

La méthodologie du diagnostic

397-2

Les étapes du diagnostic consistent à :

- **analyser** les **éléments constitutifs** de l'environnement du contrôle interne (voir n° 393 s.),

- **évaluer** processus par processus la réalité de leur fonctionnement **(test de conformité)** et **prendre en compte les risques** associés.

Les processus et les différentes procédures en résultant sont donc analysés et évalués en fonction de leur **capacité à atteindre les objectifs** qui leur sont assignés et des risques de défaillance :

- performance des opérations,

- qualité de l'information comptable et financière,

- respect des lois et règlements,

- sauvegarde des actifs,

- respect de la traçabilité, des indicateurs et de la documentation,

L'évaluation des processus s'opère, depuis leur **fait générateur jusqu'à leur dénouement,** au travers de l'analyse de leurs différents composants : les acteurs, les étapes ou opérations, les systèmes et les procédures de contrôles.
Le recours à des entretiens avec les responsables de terrain s'avère indispensable.

- **réaliser une cartographie** des processus de l'entreprise.

Le diagnostic permet généralement de dessiner une cartographie des risques en fonction de leur possibilité de survenance et de leur impact éventuel sur l'information comptable et financière.

Sur le diagnostic du contrôle interne attaché aux différents processus, voir la rubrique « contrôle interne » dans chacun des chapitres considérés.
Sur le diagnostic de la qualité de l'information comptable, voir compléments pratiques n° 422.
Sur le modèle d'approche par les risques utilisé par les commissaires aux comptes, voir n° 5330 s.

B. Les organes de contrôle de l'entreprise

398

Différents organes de contrôle peuvent coexister dans l'entreprise :

a. L'audit interne L'audit interne est, d'après la définition de l'Ifaci (Institut français de l'audit et du contrôle interne) une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.
Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

b. Les commissaires aux comptes Ils acquièrent une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit permettant de fonder leur opinion sur les comptes (voir n° 5330 s.).

L'approche du contrôle interne dans ce contexte ne concerne que les politiques et procédures comptables et de contrôle interne ayant une incidence sur les principes sous-tendant l'établissement des comptes, voir la démarche d'audit (NEP 315, voir n° 5331-1).

Rappelons en outre que le **commissaire aux comptes** doit communiquer à la direction les faiblesses du contrôle interne qu'il a identifiées au cours de l'audit. Lorsque ces faiblesses sont **significatives,** il doit en outre les communiquer aux organes visés à l'article L 823-16 du Code de commerce, voir n° 5362.
Il doit également établir un rapport sur le rapport du président du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) des SA et des SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques, voir n° 3699-3.

c. Le comité d'audit :

1. Entités concernées La création d'un comité d'audit est obligatoire dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les banques, les entreprises d'assurance, les mutuelles du livre II et les institutions de prévoyance (C. com. art. L 823-19).

Cependant, sont notamment exemptées (voir C. com. art. L 823-20 pour une liste complète), les personnes et entités pour lesquelles le conseil d'administration ou le conseil de surveillance remplit les fonctions du comité d'audit, ainsi que les filiales d'une entité disposant déjà d'un tel comité.

2. Composition du comité d'audit Elle est fixée par le conseil d'administration ou de surveillance de la société contrôlée. Ses membres devront être des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en fonctions dans la société, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction. L'un des membres au moins du comité doit être qualifié en matière financière ou comptable et être indépendant suivant des critères précisés et rendus publics par le conseil d'administration ou de surveillance (C. com. art. L 823-19).

3. Compétence du comité d'audit Il est notamment chargé du suivi (C. com. art. L 823-19) :

- du processus d'élaboration de l'information financière ;

- de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques (voir n° 3699-1) ;

- du contrôle légal des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ;

- de l'indépendance des commissaires aux comptes (voir n° 5275-1).

En outre :

- il est chargé d'émettre une recommandation relative à la nomination des commissaires aux comptes (voir n° 4850) ;

- et doit régulièrement rendre compte à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance.

L'AMF a publié un rapport sur le comité d'audit, proposant une démarche concrète de mise en oeuvre (rapport disponible sur le site de l'AMF, www.amf.france.org).
Par une **recommandation** publiée le 22 juillet 2010, l'AMF incite les sociétés à se référer à ce rapport (voir n° 391).

Sur les relations du comité d'audit avec les commissaires aux comptes, voir n° 5362.

Conséquences de l'insuffisance du contrôle interne

399

Les conséquences d'une insuffisance de contrôle interne **peuvent être importantes.** En effet, du fait de l'absence de contrôle interne, **la valeur probante de la comptabilité peut être mise en doute** :

- les conséquences en matière de contrôle fiscal peuvent être très importantes (voir n° 376) ;

- l'absence de contrôle interne peut par ailleurs constituer une limitation au contrôle du commissaire aux comptes et justifier une certification avec réserve(s) ou un refus de certifier (voir n° 5371-1, II.).

Fiscalement, Selon la jurisprudence, la qualité du contrôle interne est susceptible d'influencer la déductibilité fiscale de certaines charges. Ainsi :

- les charges exceptionnelles résultant de détournements de fonds par des salariés sont non déductibles en cas de carence manifeste du contrôle interne (CE 5 octobre 2007, n° 291047 ; voir n° 2412) ;

- est en revanche déductible malgré une carence du contrôle interne la perte enregistrée à la suite d'opérations menées par un salarié, même si elles traduisent un risque excessif pour l'entreprise, lorsqu'elles sont effectuées conformément à l'objet social (Avis CE 24 mai 2011, n° 385088), voir n° 2412.

Sur les conséquences des insuffisances de contrôle interne dans le rapport sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques, voir n° 3699-1.

Sur le contrôle effectué par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Section 4 Compléments pratiques

Conservation des documents ayant un lien avec la comptabilité

420

Sont présentés ci-après :

- les supports de conservation (voir n° 420-1) ;

- les principales durées de conservation (voir n° 420-2).

En ce qui concerne les **sanctions** :

- comptables, voir n° 319 s. et n° 331 ;

- fiscales, voir en général n° 376 et n° 5003 ; en matière de comptabilités informatisées, voir n° 332-8.

- pénales, voir n° 320.

Supports de conservation

420-1

<table>
<tr><th colspan="3" rowspan="2">Informations à conserver</th><th colspan="3">Supports de conservation (en fonction des durées)</th></tr>
<tr><th>3 ans [1]</th><th>6 ans [1]</th><th>5 ans ou plus [2]</th></tr>
<tr><td rowspan="4">Informations visées par les droits généraux de communication et de contrôle de l'Administration</td><td colspan="2">Livres et registres obligatoires
(voir n° 303 , 317 et 332-6)</td><td colspan="3">Sur leur support original</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Autres documents ou pièces justificatives
(voir n° 326)</td><td>établi sur support non informatique
(voir n° 329)</td><td colspan="3">Sur tout support [3]</td></tr>
<tr><td>établi sur support informatique
(voir n° 332-7)</td><td>Sur support informatique</td><td colspan="2">Sur tout support [3]</td></tr>
<tr><td>ouvrant droit à déduction de TVA
(voir n° 330-1)</td><td>Sur leur support original</td><td>Sur leur support original</td><td>Sur tout support [3]</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Informations supplémentaires du fait qu'elles ont trait à l'informatique</td><td colspan="2">Autres informations, données ou traitements informatiques non visés ci-avant mais concourant directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI (voir n° 332-7)</td><td rowspan="2">Sur support informatique</td><td colspan="2" rowspan="2">Aucune obligation de conservation</td></tr>
<tr><td colspan="2">Documentation informatique
(voir n° 332-6)</td></tr>
<tr><td colspan="6">(1) Durées fiscales (voir n° 420-2).
(2) Durées comptables, civiles ou commerciales (voir n° 420-2).
(3) Sur tout support (au choix de l'entreprise) : photocopies, listings, microfilms, microfiches, mais aussi, si elle le souhaite, sur support informatique.</td></tr>
</table>

Principales durées de conservation

420-2

Voir également n° 329 s.

	Textes de	Durée de conservation

	référence	Légale	Suggérée [1]
Documents sociaux			
Statuts Traités de fusion et autres actes liés au fonctionnement de la société	Code civil (art. 2224)	5 ans à compter de la radiation de la société du RCS	Illimitée
Registre des procès-verbaux du conseil d'administration, du directoire, du conseil de surveillance et d'assemblées, de transfert et de mouvement de titres Rapports des gérants, du conseil d'administration ou de surveillance, du directoire, des commissaires aux comptes Feuilles de présence aux assemblées	LPF (art. L 102 B)	6 ans	30 ans
Documents comptables			
Livres légaux (livre-journal, grand livre, livre d'inventaire) et éditions comptables annexes (grands livres généraux et auxiliaires, journaux, balances)	Code de commerce (art. L 123-22)	10 ans [2]	Durée de la société
Comptes annuels : bilan, compte de résultat et annexe	Code de commerce (art. L 123-22)	10 ans [3]	10 ans
Document décrivant les procédures comptables	Code de commerce (art. R 123-172)	10 ans [3]	10 ans
Pièces justificatives (factures clients, fournisseurs, bons de commande, bons de réception et de livraison, documents bancaires)	Code de commerce (art. L 123-22)	10 ans [3]	10 ans
Déclarations sociales et fiscales			
Déclarations d'impôts (IS, IR)	LPF (art. L 169)	3 ans [4] [5] [6]	10 ans
Déclarations et calculs de TVA	LPF (art. L 176)	3 ans [5] [6] [7]	10 ans
Formation professionnelle continue, taxe d'apprentissage, cotisation de 2 % au titre de la participation-construction	LPF (art. L 172 A) CGI (art. 1678 quinquies et 1679 bis A)	3 ans [5] [7]	10 ans
Taxe sur les salaires, retenues à la source	LPF (art. L 169 A)	3 ans [4] [5]	10 ans
CET (cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises)	LPF (art. L 174)	3 ans [4] [5]	10 ans
Taxe foncière et autres impôts locaux (à l'exclusion de la CET)	LPF (art. L 173 et L 175)	1 an [8]	10 ans
Autres impôts	LPF (art. L 186)	6 ans	10 ans

	Textes de référence	Durée de conservation	
		Légale	Suggérée [1]
Documents civils et commerciaux			
Titres de propriété et actes de vente	Code civil (art. 2227)	30 ans	30 ans
Dossiers de clients et correspondance commerciale	Code de commerce (art. L 110-4)	5 ans [9]	5 ans
Contrats (conclus entre commerçants ou entre commerçants et non-commerçants)	Code de commerce (art. L 110-4)	5 ans [9]	5 ans ou plus [10]
Documents relatifs au personnel			
Livre de paie - Double des bulletins de paie [11]	Code du travail (art. L 3243-4)	5 ans	10 ans [12]
Registre du personnel	Code du travail (art. R 1221-26)	5 ans (après départ du salarié)	10 ans
Documents concernant les rémunérations (bulletins de paie, solde de tout compte, etc.)	Code du travail (art. L 3245-1)	5 ans	10 ans
Fiches individuelles de répartition de la participation et de l'intéressement	Code du travail (art. R 3313-9)	5 ans	10 ans
Déclarations sociales [12] :			
• Sécurité sociale	Code de la sécurité sociale (art. L 244-3)	3 ans	10 ans
• Pôle emploi (ex-Assedic)	Code du travail (art. L 5422-18 et L 5422-19)	3 ans	10 ans
• Retraite complémentaire	Code de commerce (art. L 110-4)	5 ans	5 ans

(1) A notre avis dans l'intérêt de la société.
(2) A compter de la clôture du livre.
(3) A compter de la clôture de l'exercice comptable.
(4) Fin de la troisième année civile suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Exemple

Exemple Pour une société clôturant son exercice le 30 septembre n, le délai de reprise de l'Administration court jusqu'au 31 décembre n + 3.
Toutefois, les entreprises ont intérêt à conserver des documents pendant une période sensiblement plus longue (minimum 10 ans) afin, notamment, d'être en mesure de se prévaloir de l'exception à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (voir n° 329 et 2395).

(5) Délai pouvant être prorogé en cas d'agissements frauduleux, d'activité occulte, de flagrance fiscale, d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale ou en cas de recours par l'Administration à l'assistance administrative internationale (voir n° 329 et 2924).

Remarque
concernant (4) et (5) : 3 et 10 ans sont des durées fixées par les textes fiscaux. Mais en pratique, ces délais peuvent être dépassés notamment en cas d'intégration fiscale ou de déficit fiscal indéfiniment reportable (voir n° 329).

(6) Ce délai est toutefois réduit à 2 ans pour les adhérents d'un centre de gestion, sauf si au titre de ces deux années non prescrites, il leur a été appliqué des pénalités autres que des pénalités de retard (LPF, art. L 169 et L 176, voir n° 343).

(7) Fin de la troisième année civile suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

Exemple

Exemple Pour les opérations déclarées au titre de juillet n, le délai de reprise de l'Administration pourra être exercé jusqu'au 31 décembre n + 3.

Toutefois, ce délai est étendu à 6 ans (LPF, art. L 186) pour les sociétés ayant opté pour la consolidation du paiement de la TVA (option possible à compter du 1er janvier 2012 ; CGI, art. 1693 ter) lorsque la TVA déclarée a concouru à la détermination du crédit d'impôt dont bénéficie la tête de groupe (LPF, art. L 176).
(8) Toutefois, le délai est prolongé à 4 ans pour la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de défaut ou d'inexactitudes de déclarations de constructions nouvelles ou de changements d'affectation (CE 26 mars 2008, n° 294354).
(9) Pour plus de détails, voir n° 996-1.
(10) Il peut être nécessaire de conserver les contrats au-delà du délai de 5 ans dans les cas suivants :

- contrats expirés mais auxquels ont été substitués de nouveaux accords s'inscrivant dans leur continuité,

- contrats ayant fait l'objet d'allongements conventionnels en matière de prescription (dans la limite de 10 ans).

(11) Les bulletins de paie peuvent être délivrés aux salariés, sous réserve de recevoir leur accord, sous forme électronique (C. trav. art. L 3243-4).
(12) Le livre de paie et les bulletins de salaires doivent être conservés au moins pendant 6 ans à compter de la dernière opération qui y est mentionnée (LPF, art. L 102 B) et, à notre avis, pendant 10 ans s'agissant d'éléments comptables (voir n° 317 et n° 329). En outre, les caisses de retraite complémentaire font généralement obligation aux employeurs de délivrer à leurs salariés ou anciens salariés les certificats ou attestations leur permettant de déterminer et de justifier leurs droits à la retraite.
(13) En cas de retard ou de défaut de production, les pénalités se prescrivent dans un délai de 2 ans à compter de la production, de la notification de l'avertissement ou de la mise en demeure (CSS, art. L 244-3).

Diagnostic de l'organisation de la fonction comptable

421

Afin d'identifier les services et les travaux couverts par la fonction comptable, nous proposons la grille d'analyse suivante, établie par nos soins.

Sur le contrôle interne attaché à la production de l'information comptable et financière, voir n° 396.
Sur l'évaluation du contrôle interne par les processus, voir n° 397.
Sur la notion de contrôle interne en général, voir n° 390 s.

Domaines	Tâches rattachées à la fonction comptable	Service	Volume	Temps passé	Catégorie personnel	Mode de traitement
Achats et production (voir n° 799 s.)	• gestion des fichiers tiers (ouverture et fermeture des comptes fournisseurs...) • réception des factures • contrôle des factures • imputation des factures • comptabilisation des factures • obtention du bon à payer • émission des règlements • analyse et suivi des comptes • réalisation des travaux liés aux arrêtés comptables (charges à payer, charges constatées d'avance)					
Ventes (voir n° 456 s.)	• gestion des fichiers tiers • émission des factures • comptabilisation des factures • réception et remise en banque des encaissements... • comptabilisation des encaissements • analyse et suivi des comptes • relance clients • suivi des créances douteuses et litigieuses • réalisation des travaux liés aux arrêtés comptables (factures à établir, produits constatés d'avance, dépréciation...)					
Trésorerie (voir n° 2099 s.)	• émission des règlements divers • suivi des échéanciers • enregistrement des opérations • établissement du rapprochement bancaire • élaboration des prévisions de trésorerie					
Immobilisations (voir n° 1301 s.)	• calcul des amortissements • rapprochement avec la comptabilité générale • écritures relatives aux dotations aux amortissements et aux dépréciations et cessions des immobilisations • gestion du fichier des immobilisations (mise à jour des acquisitions, cessions...) • rapprochement entre inventaire comptable et inventaire physique					
Personnel (voir n° 885 s.)	• établissement des bulletins de paye • élaboration des déclarations sociales • suivi des éléments variables (commissions, primes...) • suivi des événements exceptionnels (arrêts maladie,					

Domaines	Tâches rattachées à la fonction comptable	Service	Volume	Temps passé	Catégorie personnel	Mode de traitement
	soldes de tout compte) • suivi des congés payés et notes de frais • enregistrement des écritures relatives aux salaires et charges sociales, notes de frais • enregistrement des opérations relatives aux arrêtés comptables					
Stocks (voir n° 1101 s.)	• suivi des mouvements sur stocks et enregistrement des variations de stocks • enregistrement des écritures de dépréciation • pilotage des inventaires physiques					
Comptabilités générale, analytique et contrôle budgétaire (voir n° 397)	• définition des règles de gestion • élaboration des budgets • comptabilisation des opérations (hors comptabilité tiers) • établissement des déclarations fiscales • élaboration des situations (reporting, situation trimestrielle, comptes annuels) • traitement analytique, calcul de coûts, agrégation... • enregistrement des écritures purement analytiques • production des états • analyse des écarts entre le budget et le réalisé					
Consolidation (voir n° 4600 s.)	• définition des méthodes • élaboration des comptes consolidés (écritures d'élimination, retraitements, stimulations...)					

Diagnostic de la qualité de l'information comptable

422

Le tableau ci-après, établi par nos soins, reprend de manière synthétique les critères de qualité de l'information comptable en donnant une définition et en indiquant, en regard de chacun, les principaux dispositifs dont la mise en place assure la fiabilité de l'information produite. Sont repris dans ce tableau les dispositifs mis en place habituellement au sein des entreprises.

Remarque

Analyse à compléter : cette analyse doit être complétée par la collecte d'informations traduisant éventuellement le dysfonctionnement du système comptable ou sa mauvaise utilisation (par exemple : nombre de mouvements rejetés lors des traitements, nombre d'écritures d'opérations diverses liées à des erreurs de saisie...).

Critères	Définition	Dispositifs mis en place	Oui (1)	Non (1)

Critères	Définition	Dispositifs mis en place	Oui (1)	Non (1)
La conformité aux référentiels	Respecter les conventions, les principes et les règles applicables en matière comptable (doctrine, textes réglementaires...)	• un manuel comptable • des procédures groupe • des notes internes précisant le format et le contenu des documents produits • des notes expliquant les règles et les principes dérogatoires...		
La neutralité	Choisir entre plusieurs options sans être influencé par un résultat recherché d'avance	• des dossiers étayant les choix effectués • des procédures d'examen des options retenues...		
La comparabilité	Présenter et évaluer les informations de manière identique au cours d'exercices distincts	• des commentaires formulés lors des changements de méthodes comptables...		
La fiabilité	Enregistrer de manière exhaustive les opérations et assurer l'intégrité des données	• description des fonctionnalités du système de gestion • description des sécurités mises en place (accès, contrôles, sauvegardes) • des procédures comptables et de gestion formalisées • des procédures de contrôle interne • des procédures d'inventaires • des justifications de comptes...		
La « vérifiabilité »	Enregistrer les opérations à l'appui des pièces ou d'une documentation probante Retracer un chemin de révision	• identification pour chaque catégorie de flux des données gérées, des traitements et des restitutions • des notes de procédures et règles de documentation des enregistrements comptables • des procédures définissant les règles de conservation des pièces et classement...		
La pertinence	Disposer de l'information comptable appropriée	• des procédures qui garantissent la cohérence des données • la formalisation des besoins de gestion et des modalités de restitution...		
La clarté	Permettre à l'utilisateur de l'information de comprendre rapidement et sans risque de mauvaise interprétation	• exploitation des recommandations des auditeurs internes ou externes • recensement des difficultés rencontrées par les utilisateurs...		
La flexibilité	Pouvoir répondre à l'évolution des besoins des utilisateurs	• communication interne des besoins d'informations des utilisateurs • suivi de la documentation technique et des textes légaux...		
(1) Le tableau doit être complété en indiquant en regard de chaque dispositif la réponse (oui ou non) et en ajoutant d'éventuels dispositifs spécifiques qui seraient mis en place dans l'entreprise.				

Cadre réglementaire en environnement Internet pour les entreprises

Sur l'organisation comptable en environnement Internet, voir n° 332-12.

423

Les principales références réglementaires auxquelles une entreprise en environnement Internet doit se reporter sont regroupées dans le tableau suivant, établi par nos soins, à partir du guide d'application CNCC, « Prise en compte de l'environnement informatique dans la démarche d'audit », avril 2003, p. 129 s.

Thèmes	Textes de référence/Organismes compétents	Commentaires
Protection des données à caractère personnel (voir n° 423-1)	- Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (Cnil) - Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, dite loi « Informatique et libertés » (modifiée en dernier lieu par l'ordonnance n° 2011-1012 du 24 août 2011 relative aux communications électroniques)	Les infractions à la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 sont sanctionnées par les articles 45 à 52 de ladite loi. La loi a notamment pour objectif de définir et réglementer les conditions de collecte de conservation et de traitement des données à caractère personnel par les systèmes informatiques (fichiers administratifs ou fichiers commerciaux, données présentes sur Internet, etc.) en adaptant la réglementation aux évolutions et réalités des systèmes d'information.
Protection des données	- Code pénal, Livre Troisième, Titre Deuxième, Chapitre Troisième	
Commerce électronique	- Code de la consommation	Principe de protection du consommateur énoncé notamment dans les articles L 121-1 et L 213-1.
	- Directives européennes du 8 juin 2000 sur le commerce électronique et du 23 septembre 2002 sur la commercialisation à distance de produits financiers	Ces directives ne sont pas encore transposées. La loi pour la confiance dans l'économie numérique reprend toutefois certaines dispositions de la directive du 8 juin 2000 et introduit la notion de dématérialisation des contrats.
	- Loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique (art. 6.III.1° et art. 19), modifiée par la loi du 9 juillet 2010 (art. 28)	Objectif principal : donner un cadre clair à la pratique du commerce électronique en France. Les consommateurs sont mieux protégés grâce à une information complète sur l'identité des personnes qui font des offres de ventes : a) S'il s'agit de personnes physiques, leurs nom, prénoms, domicile et numéro de téléphone et, si elles sont assujetties aux formalités d'inscription au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers, le numéro de leur inscription ; b) S'il s'agit de personnes morales, leur dénomination ou leur raison sociale et leur siège social, leur numéro de téléphone et, s'il s'agit d'entreprises assujetties aux formalités d'inscription au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers, le numéro de leur inscription, leur capital social, l'adresse de leur siège social ;

Thèmes	Textes de référence/Organismes compétents	Commentaires
		c) Le nom du directeur ou du codirecteur de la publication et, le cas échéant, celui du responsable de la rédaction au sens de l'article 93-2 de la loi n° 82-652 du 29 juillet 1982 ; d) Le nom, la dénomination ou la raison sociale et l'adresse et le numéro de téléphone du prestataire assurant le stockage d'écrits, d'images... (art. 6.I.2°). L'envoi de courriers électroniques ayant pour but la prospection directe publicitaire (« spams ») est interdit sans l'accord préalable des destinataires. Même en l'absence d'offre de contrat, dès lors qu'un prix est mentionné, celui-ci doit être indiqué de manière claire et non ambiguë, notamment si les taxes et frais de livraison sont inclus. Les contrats peuvent être réalisés sous forme électronique : toute acceptation d'une offre doit désormais prendre la forme d'un « double clic », c'est-à-dire qu'après avoir passé sa commande, l'utilisateur doit pouvoir la vérifier et confirmer son acceptation.
	- Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes (DGCCRF)	Elle a pour mission la surveillance du respect de la légalité des activités commerciales, notamment sur Internet.
Fiscalité du commerce électronique	- Directive européenne 2002-38/CE du 7 mai 2002 transposée par le décret n° 2003-631 du 7 juillet 2003 - Comité des affaires fiscales de l'OCDE	Décret relatif au régime de la TVA applicable à certains services fournis par voie électronique. Voir Mémento Fiscal n° 50025 et 50030. Les travaux du Comité portent sur la mise en oeuvre des conditions-cadres sur la fiscalité du commerce électronique adoptées par les ministres de l'OCDE à Ottawa en 1998.
Propriété intellectuelle Protection des logiciels (voir n° 423-2)	- Code de la propriété intellectuelle	
Responsabilité civile	- Code civil, art. 1382	

Protection des données à caractère personnel en environnement informatique

Ces éléments ont été synthétisés à partir des informations figurant sur le site : www.cnil.fr

423-1

Définition et traitement

La loi du 6 janvier 1978 dite loi « Informatique et libertés » (Loi n° 78-17, modifiée, en dernier lieu, par l'ordonnance n° 2011-1012 du 24 août 2011) et son décret d'application n° 2005-1309 du 20 octobre 2005 (modifié en dernier lieu par le décret n° 2012-436 du 30 mars 2012) prévoient un dispositif de protection des données à caractère personnel, celles-ci étant définies comme toute information relative à une personne physique identifiée ou qui peut être identifiée, directement ou indirectement, par référence à un numéro d'identification ou à un ou plusieurs éléments qui lui sont propres.

Cette notion permet de viser outre les coordonnées administratives ou encore les données concernant l'état civil, les informations permettant d'identifier une personne par sa voix ou par son image.

En conséquence, dans les entreprises, sont visés tous les systèmes automatisés dès lors qu'ils portent sur des données à caractère personnel et, notamment, l'exploitation de fichiers ou bases de données, les interconnexions ou rapprochements, consultations ou communications d'informations nominatives.

Rôle et pouvoir de la Cnil

La Cnil est une autorité administrative indépendante qui a pour mission essentielle de protéger la vie privée et les libertés individuelles ou publiques.

Elle est chargée de veiller au respect de la loi « Informatique et libertés » qui lui confie cinq missions principales : recenser les fichiers, contrôler, réglementer, garantir le droit d'accès et de rectification, informer.
Elle dispose d'un pouvoir de sanctions administratives (pécuniaire, injonction de cesser le traitement à l'égard du responsable d'un traitement qui ne respecte pas les obligations imposées par la loi).
Elle se doit également d'informer sans délais le procureur de la République des infractions dont elle a connaissance.
Sur le contrôle de la réglementation par la Cnil, voir Mémento Concurrence-consommation n° 33000 s.

Les obligations de l'entreprise

Aucun traitement de données à caractère personnel, automatisé ou non, ne peut être mis en oeuvre sans que des **formalités préalables** n'aient été accomplies auprès de la Cnil.
Il existe ainsi la procédure :

- de **déclaration** auprès de la Cnil, qui devient la procédure de droit commun obligatoire,

- d'**autorisation** par la Cnil pour les traitements présentant des risques pour les libertés individuelles.

La Cnil établit et publie, pour certaines catégories courantes de traitements dont la mise en oeuvre n'est pas susceptible de porter atteinte à la vie privée ou aux libertés :

- **des normes simplifiées de déclaration** (fichiers de gestion des clients actuels et potentiels ou fichiers de gestion des ressources humaines) ;

- **des dispenses de déclaration** (fichiers de gestion des rémunérations, fichiers fournisseurs). Sont également dispensés de l'obligation de déclaration les traitements pour lesquels leur responsable a désigné un correspondant à la protection des données à caractère personnel chargé d'assurer, de manière indépendante, le respect des obligations que la loi prévoit.

La Cnil diffuse également des fiches pratiques (www.cnil.fr) permettant à l'employeur de vérifier la conformité de ses pratiques avec la loi « Informatique et libertés ».

Pour plus de détails sur ces formalités, voir Mémento Concurrence-consommation n° 32350 s.
Sur les traitements soumis à autorisation, voir Mémento Concurrence-consommation n° 32530 s.

Outre le respect de ces formalités, la loi prévoit une obligation :

- de ne pas utiliser le traitement à d'autres fins que celles déclarées [tout changement de finalité d'un traitement déclaré doit être signalé à la Cnil (déclaration de modification)] ;

- de sécurité (afin de conserver l'intégrité des données et d'empêcher toute communication à des tiers non autorisés ; voir Mémento Concurrence-consommation n° 32820).

Sanctions pénales Le fait d'**entraver l'action** de la Cnil est puni d'un an d'emprisonnement et de 15 000 € d'amende (Loi du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, art. 51 ; voir Mémento Concurrence-consommation n° 32820 s.).
Le fait de **procéder** ou de **faire procéder à un traitement de données** à caractère personnel **sans** qu'aient été respectées les **formalités préalables** à sa mise en oeuvre est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 300 000 € d'amende et ce, même si l'infraction a été commise par négligence (C. pén. art. 226-16-1 A).

Pour plus de détails, voir Mémento Concurrence-consommation n° 32630.

Respect du droit de la personne Toute personne physique dispose de droits sur les informations qui la concerne :

- le droit d'être informée du traitement des données,

- le droit d'accéder et de rectifier les informations qui y sont contenues,

- le droit, pour des raisons légitimes, de s'opposer à ce que des informations nominatives la concernant fassent l'objet d'un traitement informatique (Loi du 6 janvier 1978 précitée, art. 38). La Cour de cassation a précisé que le droit d'opposition n'est soumis à aucun formalisme particulier (Cass. crim. 28 septembre 2004, n° 5389 FS-PF).

Protection des logiciels

423-2

La protection des logiciels est réglementée par le Code de la propriété intellectuelle.
Les logiciels mis à la disposition du public par la diffusion d'un support matériel sont soumis à l'obligation de dépôt légal à la Bibliothèque nationale.
Le dépôt est obligatoire et gratuit. Son défaut est sanctionné par 75 000 € d'amende.

Pour plus d'informations, se reporter au Guide d'application de la CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit », avril 2003 (chapitre 2, thème 2).

Titre II

L'activité courante de l'entreprise

Chapitre 4 Les produits et créances d'exploitation

Section I Généralités et définitions

A. Notion d'activité

450

452

L'exploitation d'une entreprise comporte de nombreuses fonctions : achat, transformation, fabrication, stockage, vente (ou prestation de services) et livraison qui se rattachent à une ou plusieurs **activité(s) principale(s),** objet social principal de l'entreprise qui consiste dans la vente de biens ou de services en vue d'en tirer un revenu (produit). Outre cette activité principale, l'entreprise peut se livrer à d'autres opérations, prévues également dans son objet social, qui procurent également un revenu mais qui ne présentent qu'un caractère complémentaire : ce sont les **activités accessoires** (par exemple, le placement de disponibilités et les prises de participation), et les **opérations occasionnelles** (par exemple, la vente d'immobilisations).

Remarque
Distinction entre résultat courant et résultat exceptionnel : dans le PCG le résultat de l'exercice est déterminé à partir :

- d'une part, de ses **activités,** qui comprennent la (ou les) activité(s) principale(s) et la (ou les) activité(s) annexe(s), dont est tiré le **résultat courant** (appelé « résultat provenant des activités ordinaires » dans la 4e directive) ;

- d'autre part, de ses **opérations exceptionnelles** qui aboutissent à un résultat exceptionnel.

Sur la présentation du résultat, voir n° 2755.

453

Le revenu (ou produit) correspond à la contrepartie reçue lors de la phase finale des activités principales, accessoires ou des opérations occasionnelles. Il faut le distinguer du **bénéfice** qui correspond à l'excédent du revenu sur les coûts qui s'y rattachent.
Le revenu des activités provient uniquement des opérations réalisées avec les tiers. Il ne comprend pas les augmentations de la valeur des éléments de l'actif (traduite par la réévaluation par exemple) ou les diminutions du passif de l'entreprise qui ne sont pas liées directement à ces activités.

454

La mesure de l'activité dépend de :

a. la définition de la **notion d'activité** ; elle pourrait être soit **restrictive,** et ne comprendrait que la ou les activités principales, soit **extensive,** et comprendrait alors, outre les activités principales, les activités accessoires et les opérations occasionnelles (voir notamment la notion de chiffre d'affaires au compte de résultat, n° 480 et dans l'annexe n° 695) ;

b. la **date d'enregistrement et de constatation du revenu** ; diverses solutions sont concevables. On pourrait retenir l'enregistrement des produits lors du règlement financier, ou encore lors de l'accord des parties sur les biens ou services à fournir et sur leurs prix, ou bien encore lors de la livraison ou du transfert de propriété et de la réalisation de la prestation, ou enfin estimer que le produit (et le profit qui en résulte) ne naît pas à un instant donné, mais résulte d'une longue période préparatoire au cours de laquelle il pourrait être comptabilisé progressivement.
Le problème de la définition et de la mesure de l'activité, et par conséquent le schéma de comptabilisation, ne constitue qu'un des éléments de la saisie des faits. En effet, celle-ci doit respecter par ailleurs **certaines obligations réglementaires de forme** (pièces justificatives, journaux, etc.) et certaines règles de contrôle interne propres à conférer à la comptabilité sa valeur probante.

B. Notion de ventes

Définition de la vente

456

Selon le Code civil, la vente est « une convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer » (C. civ. art. 1582).

Différentes sortes de ventes

457

Le Code civil distingue selon que la vente est faite purement et simplement, ou sous condition soit suspensive, soit résolutoire (C. civ. art. 1584).

a. Vente pure et simple :
- Vente **au comptant** Vente dans laquelle l'échange des consentements, le transfert de propriété, le transfert de contrôle (en général) et le paiement du prix sont concomitants.
- Vente **à crédit** Vente comportant transfert de propriété et transfert de contrôle (en général) avant paiement du prix. La vente **à tempérament** est une modalité de vente à crédit dans laquelle le paiement est effectué à plusieurs échéances déterminées. Dans la pratique, ces deux notions sont confondues ; d'ailleurs le législateur lui-même semble entretenir la confusion ; les arrêtés pris en application de la réglementation des ventes à crédit visent les ventes ou achats à tempérament. Ces ventes sont réglementées (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 10000 s.).

Sur les règles de comptabilisation du produit de la vente à tempérament, voir n° 566.

- Vente (de marchandises) **à terme** Le terme diffère de la condition, en ce qu'il ne suspend point l'engagement, dont il retarde seulement l'exécution (C. civ. art. 1185).

Sur les règles de comptabilisation du produit de la vente à terme de marchandises, voir n° 568.
Exemples : ventes à terme d'immeubles à construire, de titres, de marchandises. Dans le cas des immeubles à construire, il s'agit d'un contrat par lequel le vendeur s'engage à livrer l'immeuble à son achèvement, l'acheteur s'engage à en prendre livraison et à en payer le prix à la date de livraison. Le transfert de propriété s'opère de plein droit par la constatation par acte authentique de l'achèvement de l'immeuble ; il produit ses effets rétroactivement au jour de la vente (C. civ. art. 1601-2). Pour les ventes à terme de titres (exemple : service à règlement différé [SRD]), voir n° 1895.

b. Vente sous condition suspensive La condition suspensive (C. civ. art. 1181) reporte la conclusion définitive de la vente au moment où la condition se réalise.

Sur les règles de comptabilisation du produit de la vente sous condition suspensive, voir n° 562-1.

c. Vente sous condition résolutoire La condition résolutoire (C. civ. art. 1183) ne suspend pas l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition se produit.

Sur les règles de comptabilisation du produit de la vente sous condition résolutoire, voir n° 562-2.

d. Ventes particulières :

- Vente **avec faculté de rachat (à réméré)** (C. civ. art. 1659) Le vendeur se réserve le droit de racheter l'objet dans un certain délai, en remboursant à l'acquéreur le prix principal et les frais d'acquisition.

Sur la comptabilisation de la cession par une vente avec faculté de rachat (à réméré), voir n° 1526 (immobilisations corporelles), n° 1910-2 (titres).

- Vente **en l'état futur d'achèvement** Il s'agit d'un contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que sur la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix au fur et à mesure de l'avancement des travaux (C. civ. art. 1601-3).

Sur les règles de comptabilisation du produit de la vente en l'état futur d'achèvement, voir n° 567. Sur la comptabilisation des immobilisations acquises en l'état futur d'achèvement, voir n° 1331.

- Vente **avec clause de réserve de propriété** Le vendeur demeure propriétaire des marchandises vendues jusqu'à complet paiement du prix (C. civ. art. 2367).

Sur les règles de comptabilisation du produit de la vente avec clause de réserve de propriété, voir n° 561.

- **Location-vente** Convention consistant à prévoir qu'à l'expiration d'un contrat de louage de chose, la propriété du bien sera transférée au locataire.

Sur les règles de comptabilisation du produit de la location-vente, voir n° 569.

Notions liées à la vente

Promesse (ou compromis) de vente

459

Il s'agit d'un contrat par lequel une personne s'engage à vendre une chose à une autre personne qui, habituellement, accepte la promesse sans prendre l'engagement d'acheter (voir n° 1531). Elle peut être assortie d'une condition suspensive.

Cet engagement ne donne **pas lieu à comptabilisation.**

Arrhes, avances et acomptes

460

La conclusion d'une vente s'accompagne parfois du versement d'une somme d'argent à valoir sur le prix. Mais, selon la nature du versement, les effets juridiques sont totalement différents :

- **les arrhes** (C. civ. art. 1590) permettent à l'acheteur de se dédire en abandonnant le montant versé au vendeur. Celui-ci peut également se dédire en versant le double des arrhes à l'acheteur ;

- les avances et acomptes sont simplement des versements à valoir sur le prix stipulé au contrat, la vente étant définitivement conclue. **Les avances** sont versées avant tout commencement d'exécution de la commande ; **les acomptes** sont versés sur justification d'exécution partielle.

Pour leur comptabilisation, voir n° 656.

Facture pro forma

461

Devis établi par un fournisseur à son client pour lui donner, avec les mêmes éléments que ceux d'une véritable facture, des précisions devant lui servir à l'occasion de certaines procédures telles qu'importation, exportation, etc.

Ce type de facture n'a **pas** à être **comptabilisé.**

Commande

462

« Ordre par lequel est déclenché un processus de mise à disposition de celui dont il émane de certains produits dans des conditions déterminées » (définition du PCG 82, p. I. 24).

Une commande ne donne pas lieu à comptabilisation. Toutefois, si elle s'effectue avec un résultat estimé négatif, elle peut devoir donner lieu à provision (voir n° 626 et exemple des contrats à long terme, n° 543-2).

C. Notion de produits d'exploitation

466

Le PCG distingue les produits d'exploitation (hors produits financiers), les produits financiers et les produits exceptionnels. Ce chapitre est consacré uniquement aux produits d'exploitation (hors produits financiers), qui peuvent comprendre également des opérations provenant d'exercices antérieurs, dans la mesure où ils présentent un caractère courant (voir développements n° 2755).
Un **produit d'exploitation** (ou de gestion courante) est un produit qui se rapporte à l'exploitation normale et courante de l'activité (PCG, art. 434-2). Il est la contre-valeur monétaire d'une marchandise ou d'un produit (bien ou service) créé par l'entreprise (en ce sens PCG, art. 222-1).
Il s'exprime soit en **prix de vente** lorsqu'il correspond à une marchandise ou à un produit vendu à un tiers, soit en **coût,** calculé à un niveau approprié, s'il correspond à un produit créé par l'entreprise pour elle-même ou s'il entre dans la variation de la production stockée.
Une **subvention d'exploitation** est assimilée à un produit d'exploitation.

Sur la notion de **chiffre d'affaires** au compte de résultat, voir n° 480 et dans l'annexe, voir n° 695.

Classement comptable des produits d'exploitation

470

Selon le PCG (art. 447), les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés en classe 7 : **des comptes 70 aux comptes 75** (voir liste du PCG n° 7007). Ce classement est fonction de leur **nature économique,** selon l'**ordre** de la cascade des **soldes intermédiaires de gestion** susceptibles d'être tirés du compte de résultat (voir n° 2760 s.).

Pour une utilisation détaillée des différents comptes, voir n° 635 s.

Constituent **également** des produits d'exploitation :

- les reprises sur amortissements, sur dépréciations et provisions d'exploitation : **compte 781,** voir n° 2582 ;

- les transferts de charges d'exploitation : **compte 791** ; voir n° 2385 s.

D. Notion de chiffre d'affaires

480

Le Code de commerce (art. R 123-193) et le PCG (art. 222-2) retiennent une **conception restrictive** de la notion de chiffre d'affaires à faire figurer au **compte de résultat** : le chiffre d'affaires est constitué par les ventes de marchandises et la production vendue de biens et services et s'entend du montant des affaires réalisées avec les tiers dans l'exercice de l'activité professionnelle normale et courante de l'entreprise.
Le montant net du chiffre d'affaires au compte de résultat est **égal** au montant du **compte 70 « Ventes hors taxes ».** Cette définition exclut par conséquent :

- les subventions d'exploitation (compte 74) ;

- les redevances pour concession, brevets, licences, et autres produits de gestion courante (compte 75) ;

- les produits financiers (compte 76).

Cette définition, même si elle est imparfaite d'un point de vue économique, **doit être appliquée** pour l'établissement du **compte de résultat.**
En revanche, dans l'annexe, peut être fourni un montant différent : « Produits des activités courantes », correspondant à une conception extensive du chiffre d'affaires et adapté au secteur professionnel de l'entreprise (voir n° 695-2 s.).

E. Notion de créances d'exploitation

Définition

486

A notre avis, les créances d'exploitation sont les créances nées à l'occasion du cycle d'exploitation et les créances assimilées (définition du PCG 82, p. I.28), c'est-à-dire toutes celles ayant **pour contrepartie des produits d'exploitation** (autres que financiers) et les comptes, sans incidence sur le compte de résultat, se rapportant à des opérations d'exploitation.

Remarque
Distinction « Créances d'exploitation » - « Créances diverses » : cette distinction n'existe pas dans la présentation du bilan en système de base (elle n'existe que dans le système développé, voir n° 6005-1). Toutefois, elle est très proche de la distinction retenue : « Créances Clients et comptes rattachés » - « Autres Créances ».

Classement comptable

487

Il se caractérise par deux éléments essentiels :

- le **regroupement du compte « Clients » avec les « Comptes rattachés »,** c'est-à-dire les effets à recevoir concernant ces clients, les créances à venir se rapportant à l'exploitation de l'exercice (factures clients non encore établies) et les intérêts courus sur ces créances à la clôture de l'exercice, en application du critère principal de **classement** des créances par **agents économiques** ;

- le regroupement dans le compte « Clients » de toutes les créances **quel que soit leur terme** : court, moyen ou long.

Toutefois, les entreprises ayant à fournir en annexe **un tableau des échéances de leurs créances et de leurs dettes** (voir n° 2287) et en bas du bilan la partie à plus d'un an de ces créances, des subdivisions de chaque compte permettent de suivre cette ventilation.

L'ensemble des comptes (débiteurs et créditeurs) de créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'entreprise figure au compte 41 « Clients et comptes rattachés » (PCG, art. 444/41 ; voir liste des comptes du PCG n° 7004).

Pour le détail des « Autres créances » du système de base, voir n° 6005-1 ou « Autres créances d'exploitation » et « Créances diverses » du système développé, voir n° 6009.

Les entreprises peuvent, **en fonction de leurs besoins, distinguer** entre (PCG, art. 444) :

- les créances à encaisser à long, moyen et court terme ;

Cette distinction permet de remplir l'état des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice.

- les créances en France ou à l'étranger ;

- les créances sur les sociétés liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation ;

- les intérêts courus ;

- les catégories de ventes à crédit (Entreprises à commerces multiples).

On opposera ainsi, par exemple, les **crédits financés par l'entreprise** (le montant de la créance demeure dans le compte clients jusqu'au règlement) et les **crédits financés par un organisme extérieur** (la créance est immédiatement soldée en contrepartie d'un compte de trésorerie, par exemple le compte 5115).

Remarque
Comptes 46 « Débiteurs divers » : ces comptes n'enregistrent pas, à notre avis, de créances à caractère d'exploitation. D'ailleurs le système développé les rattache aux « Créances diverses ».
En ce qui concerne les **indemnités d'assurances** à recevoir, le **compte 478** « Comptes transitoires » nous paraît plus adéquat (voir n° 2377).

Section II Règles d'enregistrement et d'évaluation des créances et des produits d'exploitation

I. Règles générales d'enregistrement

500


Un produit est comptabilisé dans le résultat de l'exercice s'il est :

- réalisé (C. com. art. L 123-21), c'est-à-dire qu'il est certain à la fois dans son principe et son montant (voir n° 502 s. et n° 514),

- **et** acquis à l'exercice (PCG, art. 313-1 ; voir n° 506).

Fiscalement, Il en est de même bien que la terminologie retenue ne soit pas identique. Pour déterminer les créances à rattacher au résultat imposable, les deux conditions suivantes doivent être **successivement** remplies (CE 6 mai 1996, n° 156015) :

- la créance doit être acquise (voir n° 501),

- **puis,** la créance doit être rattachable à l'exercice (voir n° 506).

Un produit qui n'est pas certain à la date de clôture peut cependant être probable. Les **produits probables,** à l'inverse des charges probables, **ne peuvent être comptabilisés.** En effet, ces produits n'étant pas certains à la date de clôture, ils ne sont pas réalisés au sens de l'article C. com. L 123-21 (précité).

Cette **position** nous semble **applicable dans tous les cas,** même si des événements survenus entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes rendent le produit probable certain (en ce sens également, Bull. CNCC n° 67, septembre 1987, EC 87-35, p. 350 s.), voir n° 2827.
En effet, l'article C. com. L 123-20 al. 3 ne vise que les charges : « Il doit être tenu compte des **risques** et des **pertes** intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes. »

Fiscalement, Il en est de même (voir ci-avant).

Exemple

Exemple En cas de vente sous condition suspensive, aucun produit ne peut être comptabilisé avant la levée de la condition suspensive, même si la levée de cette condition intervient entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes (voir n° 562-1).

500

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Agents immobiliers** - Les coûts engagés pour vendre un bien pourraient être stockés
FRC 10/12 Inf. 6

Enregistrement des créances certaines

501

La créance (comme la dette réciproque) **naît** lors de l'**échange des consentements** et devient **certaine** quant à son principe et son montant lors du **transfert de propriété** pour les **ventes** (correspondant en général au transfert de contrôle) ou lors de leur **réalisation pour les services.**
Habituellement naissance et certitude sont concomitantes, mais il n'en est pas toujours ainsi et cette règle soulève des difficultés d'application dans des cas particuliers, qui seront examinés plus loin (voir n° 516 s.).

Fiscalement, Une créance est considérée comme acquise lorsqu'elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant (D. adm. 4 A-212, n° 4). Sur l'exception des pénalités de retard sur créances commerciales, voir n° 2419-1.

Remarque
Créances « incertaines », « douteuses » et « litigieuses » : il ne faut **pas confondre** créances **« incertaines »,** créances **« douteuses »** et créances **« litigieuses »** :

- les **créances « incertaines »** dans leur principe ne doivent **pas** être **comptabilisées** (voir n° 514). Il peut en être de même, dans certains cas, lorsqu'elles sont certaines dans leur principe mais qu'une incertitude importante existe sur leur montant (voir n° 514) ;

- l'expression **« créances douteuses »** s'applique **en général** à des créances **certaines** dans leur principe, c'est-à-dire dont le montant n'est pas contesté par le débiteur, mais dont le recouvrement est douteux, compte tenu de la mauvaise situation du débiteur. En conséquence, les créances douteuses, à partir du moment où elles sont certaines dans leur principe, doivent être **comptabilisées** quels que soient par ailleurs la date de leur exigibilité ou le moment de leur recouvrement ;
Il est obligatoire de constater systématiquement la plus-value dès lors que la cession est réalisée avant la clôture de l'exercice (voir également en ce sens Bull. CNCC n° 106, juin 1997, EC 96-23, p. 295 s.), même si le recouvrement n'est pas probable à la date de réalisation de l'opération, le risque de non-recouvrement donnant lieu, le cas échéant, à dépréciation de la créance.

Fiscalement, Le caractère douteux du recouvrement des créances autorise seulement la constitution d'une provision (CE 22 février 1989, n° 71-593 et CAA Nancy 6 août 1993, n° 92-995 ; D. adm. 4 A-212, n° 7).

- les créances **« litigieuses »** ne devraient pas, en principe, être comptabilisées pour la partie contestée, celle-ci n'étant pas certaine dans son principe (voir n° 500). Toutefois, en pratique, le litige survenant après la comptabilisation de la facture, elles sont comptabilisées pour leur totalité, la partie contestée faisant l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation (voir n° 654).

Ventes

502

Aux termes de l'article 1583 du Code civil, **la vente est parfaite** entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, **dès qu'on est convenu de la chose et du prix,** quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé.

En cas de vente soumise à l'art. 1592 du Code civil, cette dernière n'est parfaite qu'à la détermination du prix de vente par le tiers (expert).

Autrement dit, **en principe, le transfert de propriété (correspondant généralement au transfert de contrôle) accompagne immédiatement l'échange des consentements.** Mais si elle est fondamentale (du moins en droit français), cette règle comporte en pratique de multiples exceptions. En effet :

a. Dérogation possible Il est toujours possible aux parties d'y déroger et de **différer la date du transfert de propriété.** Ainsi, les **« conditions de vente »** des entreprises industrielles ou commerciales contiennent généralement des **stipulations à cet égard.** La date du transfert de propriété est alors fonction de l'intention commune des parties (en ce sens, Cass. civ. 4 juillet 1995, n° 1266 P).
L'entreprise doit donc constater ses créances lors du **transfert de propriété** (droit du patrimoine) qui est déterminé par les conditions de vente (sur les cas particuliers, voir n° 560 s.). Le transfert de propriété correspond en général au transfert du contrôle du bien.

Remarque
Distinction entre créance et produit : constater une créance n'implique pas automatiquement de dégager un résultat (voir, par exemple, n° 531).

Habituellement, le transfert de propriété et, en général, le transfert de contrôle, se produisent lors de la **livraison du bien** qui, en pratique, correspond le plus souvent à la **facturation.** C'est pourquoi **les ventes sont enregistrées au vu des factures,** une régularisation étant éventuellement effectuée à la clôture de l'exercice ou de la période pour tenir compte d'un décalage entre facturation et livraison (voir n° 631 s.).

b. Principe non applicable Même en l'absence de stipulation particulière, le principe de l'article 1583 du Code civil ne trouve pas à s'appliquer :

- lorsque le bien n'existe pas encore (vente d'une « chose future » : bien à fabriquer) ;

- même lorsque le bien existe déjà, s'il n'est pas encore déterminé, c'est-à-dire identifié parmi d'autres biens similaires (selon la jurisprudence, la vente n'opère le transfert de propriété dès qu'il y a consentement des parties sur la chose et sur le prix, que si l'objet de la vente a été déterminé, Req. 24 avril 1929, DH 1929-283), la propriété n'est transférée à l'acheteur que lorsque la marchandise a été déterminée dans son individualité (Cass. civ. 17 et 30 juin 1925, DP 1927-1-29), voir Bull. CNC n° 26, avril 1976, p. 10-11, et Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EC 2009-50, p. 729 s.

c. Transfert des risques liés et avantages L'avis OEC n° 25 relatif à la prise en compte des produits (juillet 1991), indique que lorsque le transfert de propriété n'emporte pas effectivement **transfert** à l'acheteur **des risques et avantages liés à l'élément transféré (ou transfert de contrôle),** c'est le transfert de ces derniers qui, lorsque la législation le permet, doit être retenu pour qualifier l'opération.

Prestations de services

504

La notion de « transfert de propriété » ne peut être appliquée aux prestations de services (sauf cas particuliers, par exemple des études). « Dans la pratique la plus courante, les effets des conventions ne sont comptabilisés qu'à l'issue de l'**exécution** de **l'obligation génératrice de profits ou de pertes »** (Avis du CNC, Bull. n° 25, janvier 1976, p. 15). Cette pratique découle du principe de prudence et de la jurisprudence : l'existence d'un gain ne peut être comptablement retenue comme profit d'un

exercice qu'autant que ce gain a été effectivement réalisé par la naissance d'une créance incontestable en ses divers éléments (Gazette du Palais, 1964-1-293).

Toutefois, la perte sur le contrat doit être constatée dès qu'elle devient probable, voir n° 509.

Habituellement, une **facture** est établie à ce moment, et c'est cette facture qui est enregistrée en créance et en produit, les éventuels décalages entre facturation et exécution du service étant régularisés à la clôture de l'exercice ou de la période (voir ci-après et n° 631).
Il importe de distinguer selon que la prestation de services correspond à une obligation de résultat ou à une obligation de moyen :

- lorsque le prestataire est tenu à une **« obligation de résultat »,** il s'est engagé à procurer un résultat déterminé ; si cette obligation n'est pas encore satisfaite et que, de ce fait, le client ne peut être considéré comme ayant donné son accord sur la chose et sur le prix, la créance sur le client n'est pas définitive dans son principe et son montant et les acomptes ne peuvent être inscrits en produits au crédit de la classe 7 (voir toutefois le cas des opérations partiellement exécutées à la clôture n° 536 s.) ;

- si l'entreprise a une **« obligation de moyens »,** c'est-à-dire qu'elle s'est engagée à certaines diligences en vue d'un résultat qu'elle n'est cependant pas tenue d'atteindre, la facturation du service rendu constitue un produit d'exploitation même si le contrat n'est pas achevé (par exemple, contrat de recherches).

Remarque
Clauses résolutoires : l'existence dans certains contrats de **clauses résolutoires** n'a **pas** pour **effet** de rendre incertaines les créances acquises lors de leur conclusion (voir n° 562-2).

Rattachement des produits à l'exercice d'exécution

Règle générale

506

« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels » (C. com. art. L 123-21).
Selon le PCG :

- sont rattachés à l'exercice (PCG, art. 313-1) les **produits acquis** à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis normalement à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ;

- les produits comprennent les sommes à recevoir en contrepartie de la fourniture par l'entreprise de biens, travaux, services (PCG, art. 222-1) ;

Sur l'évaluation des produits à recevoir, voir n° 514.

- constituent des « produits constatés d'avance » les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies (PCG, art. 444/48).
Il en résulte qu'un produit est « acquis » lorsque les **prestations** ont été **effectuées** (services, voir n° 508) ou lorsque les **biens** ont été **livrés** (voir n° 507). Sont donc rattachés à l'exercice tous les produits résultant de l'activité de l'exercice et eux seuls. En conséquence, à la clôture de chaque exercice :

- lorsqu'une créance comptabilisée concerne un bien non livré ou une prestation non encore effectuée, le produit comptabilisé d'avance est éliminé des produits d'exploitation par l'intermédiaire du **compte de régularisation** 487 « Produits constatés d'avance » (PCG, art. 444/48 ; voir n° 632) ;

- lorsqu'un bien livré ou une prestation effectuée n'a pas encore fait l'objet d'une facture (PCG, art. 444/41), elle est ajoutée aux produits d'exploitation par l'intermédiaire du **compte de rattachement** 418 « Clients - Produits non encore facturés » (Subdivision 4181 « Factures à établir »).

Ce rattachement à l'exercice est donc indépendant de la date d'encaissement du produit (voir PCG, art. 130-3).

Pour la liaison avec les stocks, voir n° 1108-2.

Ventes de biens

507

Les produits correspondants sont rattachés à **l'exercice au cours duquel les biens sont livrés** (voir n° 506). Cette notion de « livraison » n'est toutefois pas définie dans le plan comptable ; sauf cas particuliers examinés ci-après, elle correspond :

- à celle de **« délivrance »** qui est, selon le Code civil (art. 1604), le transfert de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur ;

La délivrance **n'implique pas** nécessairement une **remise matérielle** de la marchandise vendue. Ainsi, la délivrance s'opère pour les effets mobiliers (art. 1606 du Code civil) ou par la remise de la chose, ou par la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent ou par le seul consentement des parties, si le transport ne peut pas se faire au moment de la vente, ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre.
La délivrance est nécessaire pour entraîner le transfert de propriété de choses qui ne sont individualisées qu'à ce moment. Mais il peut y avoir délivrance sans transfert de propriété (exemple : location-vente, voir n° 1540 s.).

- à celle du **transfert de propriété** (correspondant généralement au transfert de contrôle) retenue au bilan (voir toutefois n° 502 lorsque le transfert de propriété ne coïncide pas avec le transfert du contrôle) ;

- au moment de la **facturation.**

Pour déterminer la date d'une livraison, il faut donc analyser la situation et les contrats de manière attentive, se référer aux modalités de mise à disposition du bien prévues par les parties et, à défaut, aux usages de la profession.

Fiscalement, Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la **livraison** des biens pour les ventes ou opérations assimilées (CGI, art. 38-2 bis). Cette livraison correspond (D. adm. 4 A-212, n° 16, CE 4 mars 1991, n° 97595 et CAA Bordeaux 7 mai 1991, n° 501 et 1506) à la notion de délivrance du Code civil (indiquée ci-avant), sauf à établir qu'il s'agit d'une vente sous condition suspensive, par exemple une vente à l'essai (CAA Nantes 21 février 1996, n° 93-282).
Sur l'influence des modalités de délivrance (incoterms), voir n° 560.

Pour les conséquences fiscales dans le cas où le transfert de propriété ne coïncide pas avec le transfert du contrôle, voir n° 1107-1.

Prestations de services

508

Les produits rémunérant un service sont en principe rattachés à l'exercice d'**achèvement** des prestations, c'est-à-dire au moment où le **service** est **rendu.** L'achèvement d'une prestation est une **question de fait.**

Fiscalement, Il en est, en principe, de même (CGI, art. 38-2 bis ; D. adm. 4 A-212, n° 20).

Cette notion d'achèvement, comptable et fiscale, est à apprécier au regard de la jurisprudence (voir Doc. FL BIC-V-2400 à 3650). Elle implique en pratique :

- l'analyse préalable et minutieuse du contrat (CE 13 février 1995, n° 137490) ou de la situation juridique particulière de la société (ex. : société de bourse ; CAA Paris 9 avril 1996, n° 95-187 et CAA Nancy 10 juin 1999, n° 95-1037) ;

- en cas d'imprécision du contrat, l'analyse des usages professionnels dans le secteur d'activité concerné (CE 6 juillet 1994, n° 116079 ; 6 mai 1996, n° 156015 ; 28 juillet 2000, n° 180412 et 29 décembre 2000, n° 184527).

Remarque
Prestation en cours à la clôture : la prestation n'étant pas achevée, aucun produit n'est à dégager. Les coûts déjà engagés sont comptabilisés en en-cours de production (voir n° 1104-2). Toutefois, lorsque la méthode à l'avancement est retenue, notamment pour les prestations continues (voir n° 519-1) ou discontinues à échéances successives (voir n° 519-2) ou les contrats à long terme (voir n° 536 s.), les produits sont comptabilisés au fur et à mesure de l'avancement de ces prestations.

Constatation des dettes probables liées aux ventes (provisions pour risques, charges et pertes liés aux ventes)

Règle générale

509

A la clôture de l'exercice, « il doit être tenu compte des **risques** et des **pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur,** même s'ils sont **connus entre** la **date de la clôture** de l'exercice **et** celle de l'**établissement des comptes »** (C. com. art. L 123-20, al. 3 et PCG, art. 313-5).

Sur les événements postérieurs à la clôture, voir n° 2827 s.

« Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet et que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions » (C. com. art. R 123-179, al. 4). A la clôture de l'exercice, les risques, charges ou pertes liés aux ventes de l'exercice ou d'un exercice antérieur doivent donc donner lieu à la constitution de provisions dès lors qu'ils répondent aux conditions fixées par le PCG (existence d'une obligation à la date de clôture ; sortie de ressources probable sans contrepartie ; voir PCG, art. 312-1 s.). Pour des exemples pratiques, voir n° 610 s.

Extinction des créances

510

Selon le ministre de la Justice (Rép. Sergheraert, AN, 28 avril 1980, p. 1743) le fait qu'une dette n'ait pas fait l'objet de réclamations de la part du créancier n'affecte pas le principe même de la dette qui doit être **maintenue en comptabilité tant que l'obligation n'est pas éteinte** ; inversement, l'absence de recouvrement de certaines créances ne peut être considérée comme affectant l'existence de la créance tant que celle-ci est exigible. « L'annulation » des comptes correspondants ne peut donc conduire à constater une **perte** ou un **produit** qu'en cas d'**extinction du droit ou de l'obligation.** Cette extinction peut résulter notamment de la prescription des obligations qui opère différemment selon la nature particulière de chaque droit et obligation (voir n° 996 s.).

Pour plus de détails sur l'appréciation du caractère irrécouvrable d'une créance, voir également n° 592.

Principe de non-compensation des créances et des dettes

511

Toute compensation est interdite (voir n° 267), sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur (PCG, art. 130-2 et 410-5).

Fiscalement, Il en est de même, l'interdiction d'appliquer la compensation (hormis les cas visés ci-après) s'imposant à :

- l'entreprise (CE 14 avril 1986, n° 45884 et 15 avril 1988, n° 58048) ;

- l'Administration (CE 22 juin 1984, n° 38108 et 37368 et 9 novembre 1990, n° 88765).

Sur l'impossibilité de justifier un abandon de créances ou une renonciation à recettes par la compensation avec une charge non déductible, voir n° 2151-1.

Ainsi, la compensation peut ou doit s'appliquer dans les cas suivants :

Pour sa traduction comptable, voir n° 600.

I. Compensation légale

Elle est **obligatoire** (C. civ. art. 1289 à 1299) lorsque les créances et les dettes sont **simultanément** :

- réciproques,

Fiscalement, Ne peuvent être considérées comme réciproques des dettes et créances d'impôt détenues sur ou par l'Etat, d'une part, et les départements ou communes, d'autre part (CE 6 janvier 1965, n° 36433 à 36435 et CE 5 janvier 1994, n° 83158). C'est pourquoi une compensation fiscale spécifique de recouvrement a été instaurée par le législateur (voir V. ci-après).

- fongibles,

- certaines et liquides,

- exigibles.

Pour une définition de ces critères, voir Mémento Droit commercial n° 52900 à 52924.

Toutefois, la compensation légale ne peut pas s'opérer lorsque l'une des parties fait l'objet d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire, même si les quatre conditions précitées sont remplies, sauf connexité (voir Mémento Droit commercial n° 52921).

II. Compensation entre créances et dettes connexes

Elle est **facultative.** La jurisprudence admet que des créances et des dettes ne répondant pas aux conditions de liquidité et d'exigibilité définies par l'article 1291 du Code civil (pour la compensation légale) puissent néanmoins être compensées si les trois conditions suivantes sont réunies :

a. elles sont connexes, c'est-à-dire nées d'un même contrat ;

Notion de même contrat : le lien de connexité ne peut exister qu'entre des créances et dettes nées de ventes et d'achats :

- soit **« dérivant » d'un contrat unique** (Cass. com. 5 avril 1994, n° 955 P et 1er avril 1997, n° 863 D). Il en est ainsi, notamment, d'une prime et d'une indemnité d'assurance (Cass. com. 15 janvier 1968) ou du prix de travaux et de l'indemnité pour malfaçons ou retard d'exécution de ces travaux (Cass. com. 20 novembre 1978, n° 76-15.410 et 21 juillet 1980 n° 79-11.647) ;

- soit **nées de deux contrats à condition que ceux-ci forment une opération unique** dans l'intention des parties. Il en est ainsi, notamment, d'un contrat d'approvisionnement en aliments pour animaux et d'un contrat de production d'animaux, le premier ayant été conclu en vue de l'exécution du second (Cass. com. 19 mars 1991, n° 526 P et 9 mai 1995, n° 1002 P). A même été admise la compensation entre la créance née à raison du préjudice né de désordres informatiques et la dette de la société envers le prestataire de services chargé de réorganiser l'informatique de gestion et la comptabilité (Cass. com. 31 mars 1998, n° 839 D). En sens inverse, n'a pas été admise la compensation entre la créance correspondant à l'exécution de travaux par un fournisseur et les dommages-intérêts dus par celui-ci à son client à raison d'un incendie causé sur le lieu des travaux, la première créance, de nature contractuelle, et la seconde, résultant de la mise en jeu d'une responsabilité délictuelle, ne pouvant avoir aucun lien de connexité (Cass. civ. 16 mai 2000, n° 863 FS-P). De même, il n'y a pas de connexité entre le solde d'un compte courant d'associé, créance née du prêt fait par l'associé à la société, et la fraction non libérée de son apport en numéraire, créance dérivant du contrat de société ; en revanche ces sommes peuvent, le cas échéant, ouvrir droit à la compensation légale (Cass. com. 8 janvier 2002, n° 61 FS-P) ;

- soit **résultant de l'exécution** de **plusieurs conventions** constituant un **ensemble contractuel unique** servant de cadre général aux relations d'affaires entre les parties, l'appréciation d'une telle intention des parties relevant de l'appréciation des juges (Cass. com. 18 février 2003, n° 292 F-D).

En revanche, en l'absence de fondement contractuel, les créances résultant de relations d'affaires ne peuvent bénéficier de la connexité (Cass. com. 14 mai 1996, n° 941 P ; Cass. com. 22 avril 1997, n° 918 P). Le simple fait que deux entreprises exerçant une activité identique entretiennent des relations commerciales régulières et réciproques, consistant en des achats et ventes concomitants de marchandises et aboutissant à des échanges équilibrés, ne suffit pas à établir le lien de connexité.

b. elles sont l'une et l'autre certaines ;

c. la connexité est invoquée par celui qui veut s'en prévaloir.

A la différence de la compensation légale, la **compensation** entre créances et dettes connexes **reste possible même dans le cas où l'une des parties fait l'objet d'une procédure collective** (voir Mémento Droit commercial n° 52921 et n° 61656).

III. Compensation conventionnelle

Lorsque les conditions de la compensation légale ne sont pas satisfaites, notamment lorsque l'une des deux créances n'est pas exigible, **les parties peuvent convenir de compenser** leurs dettes (Cass. soc. 18 décembre 1967, Bull. IV. p. 683), qu'elles soient ou non relatives à des opérations connexes.

C'est le cas des conventions de comptes courants.

La compensation ainsi prévue par une convention **s'impose** aux deux parties.

Incidence d'un accord de compensation signé entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes avec un effet rétroactif (rétroactivité à la clôture de l'exercice) Selon le bulletin CNCC (n° 164, décembre 2011, EC 2011-28, p. 730 s.), cet accord constitue un événement post-clôture qui ne modifie pas les droits et obligations existant à la clôture. En conséquence, aucune compensation entre les créances et les dettes ne peut être réalisée à cette date.

IV. Compensation judiciaire

Cette compensation peut intervenir lorsque la créance ne remplit pas les conditions de la compensation légale. En cas de connexité de deux dettes (voir II. ci-avant), le juge ne peut écarter la demande en compensation au motif que l'une d'entre elles ne réunit pas les conditions de liquidité et d'exigibilité (Cass. civ. 30 mars 1989, n° 87-12.470).
Cette compensation **s'impose** après avoir été décidée par le juge.

V. Compensation fiscale de recouvrement
Lorsque le contribuable a droit à un remboursement, à un dégrèvement ou à une restitution d'impôts, droits, taxes, pénalités et intérêts de retard, le comptable public compétent peut conserver ces sommes et procéder à une **compensation d'office** en les affectant au paiement d'impôts, droits, taxes, pénalités et intérêts de retard dus par le contribuable (LPF, art. L 257 B et BOI 12 C-3-09).

II. Règles d'évaluation des créances et des produits d'exploitation

Evaluation des créances d'exploitation

513

Il convient de distinguer la valeur d'inscription lors de l'entrée de la créance dans le patrimoine de l'entreprise et la valeur au bilan.

I. Valeur lors de l'entrée dans le patrimoine
En l'absence de règle spécifique, il faut se référer aux principes généraux (voir n° 260 s.). En application du principe du nominalisme, les créances sont inscrites pour leur **valeur nominale de remboursement** (coût historique).

II. Valeur au bilan
Voir n° 2076.

Evaluation des produits à recevoir

514

A notre avis (définition du PCG 82, p. I.38), les produits à recevoir constituent des produits acquis à l'entreprise mais dont le **montant, non définitivement arrêté,** n'a pas encore été inscrit aux comptes de tiers débiteurs. Un produit est donc acquis dès qu'il est certain dans son principe, même s'il n'est pas certain dans son montant.

Sur l'utilité de cette définition, voir n° 228.
Sur les créances d'un montant non définitif, voir n° 601.

Plusieurs cas de figure sont possibles :

I. Le produit est certain dans son principe à la clôture, le montant peut en être estimé de manière satisfaisante

Le terme « de manière satisfaisante » que nous utilisons signifie, dans notre esprit, que l'incertitude est faible par rapport au montant total du produit, et, le cas échéant, par rapport au résultat de l'exercice.

Ce produit rentre dans la définition des produits à recevoir rappelée ci-avant et doit normalement être enregistré.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a implicitement reconnu la possibilité de considérer comme acquises des créances dont le montant, bien que calculé en fonction d'éléments non encore connus à la clôture de l'exercice, peut être évalué de manière suffisamment fiable (CE 4 août 2006, n° 245699).

Le plus souvent, des informations obtenues entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes permettront soit d'affiner l'estimation, soit de mettre fin à la petite incertitude sur le montant (voir II. ci-après).

II. Le produit est certain dans son principe à la date de clôture mais l'estimation du montant comporte une incertitude importante

Le terme « incertitude importante » signifie, à notre avis, par rapport à ce qui vient d'être dit sur le terme « de manière satisfaisante », que cette incertitude est forte, par rapport, d'une part, au montant du produit lui-même et, d'autre part, au résultat de l'exercice.

Il convient, à notre avis, de distinguer selon que l'incertitude est levée ou non à la date d'arrêté des comptes.

a. L'incertitude est levée à la date d'arrêté des comptes. Le produit à recevoir est alors estimé et pris en compte.

Tel est le cas, par exemple, des ristournes obtenues sur achats réalisés au cours de l'exercice (dans la mesure où le principe de la ristourne est contractualisé à la clôture) ou des indemnités obtenues au terme de négociations ou dossiers en cours à la clôture de l'exercice (dans la mesure où le principe de l'indemnisation est déjà acquis à la clôture et les négociations ne portent que sur le montant des indemnités), voir également n° 2827.

Fiscalement, En revanche, seuls les éléments de calcul disponibles à la date de clôture doivent en principe être pris en compte pour déterminer si la créance est certaine dans son montant. Ainsi les créances afférentes au dernier trimestre d'un exercice ne doivent pas donner lieu à la constatation d'un produit lorsque les éléments servant à leur calcul ne peuvent être réunis à la clôture de l'exercice (notamment CE 22 juin 1984, n° 38108 et 37368 repris dans D. adm. 4 A-212, n° 9 et 18 mars 1992, n° 94061 et 95794 ; CAA Bordeaux 27 novembre 1995, n° 94-1119 ; TA Versailles 12 mai 1995, n° 87-3078) ou évalués à cette date (CE 4 août 2006, n° 245699), alors même que leur méthode de calcul est déterminée. Toutefois, selon les informations recueillies auprès du Conseil d'Etat, dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC, lorsque la méthode de calcul est déterminée à la clôture, il devrait pouvoir être tenu compte des éléments connus entre la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes permettant d'évaluer les produits.

b. L'incertitude demeure à la date d'arrêté des comptes. Le principe de prudence doit, à notre avis, s'appliquer pour que seuls les bénéfices réalisés (en l'occurrence ceux dont on est certain) soient pris en compte. Il en résulte, à notre avis, que :

- si aucune estimation n'est possible, aucun produit ne doit être constaté ;

- si une estimation sous forme de fourchette est possible, l'hypothèse la plus basse doit être retenue, pour que seule la quote-part de produit certain soit comptabilisée. Une information en annexe peut être alors nécessaire.

Si l'estimation concerne une activité habituelle déjà pratiquée sur les mêmes bases que les exercices précédents, la moyenne des produits perçus les exercices précédents peut être retenue. Au cas où cette moyenne ne serait pas significative, seule l'hypothèse la plus basse pourra être retenue.

Fiscalement, Il est des situations où « l'indétermination » du montant de la créance est telle qu'elle rend impossible toute prise en compte de celle-ci, pourtant certaine dans son principe. Tel est le cas d'une entreprise qui avait subi une expropriation sans accepter les offres amiables que lui avait faites l'autorité expropriante (CE 4 février 1972, n° 79751).

III. Le produit n'est pas certain dans son principe à la date de clôture
Voir n° 500.

III. Cas particuliers et difficultés d'application

A. Prestations de services échelonnées sur plusieurs exercices

516

Le principe de constatation en produits des prestations est la date d'achèvement (voir n° 508).
Toutefois, en pratique, dans un certain nombre de situations, les prestations sont en cours à la clôture de l'exercice. En effet, les prestations de services échelonnées sur plusieurs exercices peuvent présenter des caractéristiques différentes tant dans leur nature, dans leurs modalités d'exécution que dans leurs modalités de paiement. Pour leur traitement comptable et fiscal, la principale difficulté réside dans la qualification de ces opérations.
Pour savoir quel résultat dégager à la clôture et comment, il convient, à notre avis, de **distinguer trois types de prestations** :

- les prestations continues ;

- les prestations discontinues à échéances successives

- les prestations déterminées dans un contrat global.

Définitions et exemples de prestations

517

Afin de clarifier ce que recouvrent les différents types de prestations échelonnées sur plusieurs exercices, les paragraphes suivants présentent les définitions et/ou critères permettant de distinguer les prestations entre elles.

Critères permettant de distinguer les prestations

I. Prestations continues

a. Cas général Il s'agit notamment des baux et des prêts, les prestations continues étant définies par le CGI (art. 38-2 bis) comme celles rémunérées notamment par des intérêts et des loyers.

Exemple

Exemples

- Loyers et redevances de crédit-bail (voir n° 586).

- En revanche, les sommes en lien avec ces prestations, mais qui sont perçues en rémunération d'une opération ayant un caractère spécifique et ponctuel, ne rémunèrent pas des prestations continues (CAA Nantes 29 mai 2007, n° 06-887 rendu définitif par CE (na) 13 octobre 2008, n° 308291 à propos de prestations d'installation d'un bien accessoires à une location).

b. Autres prestations En l'absence d'autres critères que ceux fournis par le CGI, constituent également des prestations continues, à notre avis et compte tenu des précisions apportées par la jurisprudence, les prestations qui se caractérisent par une mise à disposition, sur toute la durée du contrat de certains services, directement par le prestataire ou par un de ses sous-traitants. Une prestation peut être continue alors même que les interventions matérielles du fournisseur sont aléatoires, voire épisodiques. Constituent ainsi des prestations continues :

1. Garantie et maintenance : contrats de garantie, indépendants de la vente des biens ou services auxquels ils se rapportent, conclus pour un prix forfaitaire sans limitation du nombre d'interventions.

Exemple

Exemples

- Contrat de garantie et d'entretien d'installations de chauffage (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-22, p. 702 s.) incluant, le cas échéant, leur renouvellement (CE 5 juin 2002, n° 199431 et 21 juin 1995, n° 144450), de véhicules (CAA Bordeaux 24 juin 1997, n° 95-1604), de bouteilles de gaz dans lesquelles celui-ci est livré, alors même que les redevances annuelles cumulées ne sont dues que lors de la restitution des bouteilles (CAA Paris 30 décembre 1998, n° 96-55) ;

- Contrat de service après-vente (garantie légale et conventionnelle) de matériels audiovisuels, informatiques et électroménagers assuré par une entreprise sous-traitante (CE 7 juin 2000, n° 199344) ;

- Contrat de garantie de bon fonctionnement d'un bien : garanties étendues de service après-vente (en ce sens TA Toulouse 26 novembre 1996, n° 94-693) ;

- Contrat de maintenance prévoyant un nombre d'interventions illimité sur la durée du contrat pour un prix forfaitaire (logiciels par exemple) ;

- Contrat de garantie complémentaire (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-24, p. 708 s.), y compris lorsqu'il est souscrit séparément de la vente (CAA Paris 22 janvier 1998, n° 96-700).

2. Services ininterrompus : services se poursuivant ou pouvant intervenir à tout moment sur la durée du contrat à l'initiative du client.

Exemple

Exemples

- Abonnement à des revues (voir n° 574-1), dans des clubs sportifs, etc. ;

- Abonnement de téléphonie mobile (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, EC 2011-38, p. 440 s.) ;

- Caution : en accordant sa caution, l'entreprise rend un service continu à l'emprunteur et à l'établissement prêteur sur la durée de l'emprunt consistant à se substituer à l'emprunteur en cas de défaillance (CE 8 mars 2002, n° 199468 ; voir n° 584) ;

- Crédit gratuit offert par les sociétés de distribution à leurs clients : il s'agit d'un service continu rendu au client emprunteur par l'établissement financier mais rémunéré par le distributeur (CE 7 juin 2000, n° 208935, voir n° 2223-3) ;

- Gestion des sinistres par un courtier pour le compte d'une compagnie d'assurances (CE 11 avril 2008, n° 279786) ;

- Prestations de publicité réalisées sous la forme d'encarts publicitaires sur des supports (affiches, vitrines) dont l'entreprise s'engage à assurer l'exposition durant une période de deux à quatre ans (TA Strasbourg 7 octobre 2004, n° 00-1330 et 00-1331) ou sur des imprimés de commande distribués pendant un an par une entreprise de grande distribution à ses clients (CAA Nancy 31 mars 2005, n° 01-104) ;

- Aide financière accordée par un brasseur à ses débitants de boissons en contrepartie de la signature d'un engagement d'approvisionnement exclusif et d'achat d'une quantité minimale de bière : l'aide rémunère un service (l'exclusivité consentie au brasseur) qui est rendue sur toute la période d'exécution du contrat (CE 20 juin 2006, n° 266796 ; voir n° 588) ;

- Diffusion d'offres de vente de biens immobiliers par l'intermédiaire de sites internet et de la presse (journaux d'annonces immobilières, etc.) (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-23, p. 694 s.) ;

- Mise à disposition d'une plateforme informatique ou d'une base de données pendant la durée du contrat (ainsi, un support de formation ou e-learning, Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-33, p. 704) ;

- Mise à disposition d'une carte accréditive, contre paiement d'une cotisation annuelle forfaitaire versée à la délivrance de la carte, permettant à son titulaire de bénéficier durant la durée de sa validité, de prestations telles que le règlement d'achats auprès d'établissements fournisseurs membres du réseau (CE 7 juin 2000, n° 196758) ;

- Service de suivi du placement de titres, rémunéré par une commission variable dépendant de la durée de conservation des titres par les clients (CE 15 février 1999, n° 172643 ; CE 24 mai 2000, n° 185647 et 193817).

3. Concessions et licences autorisant le bénéficiaire à disposer en continu d'un droit pendant la durée du contrat.

Exemple

Exemples

- Concession d'utilisation de marque (CAA Paris 25 février 1992, n° 1165) ;

- Licence d'exploitation de procédés.

II. Prestations discontinues à échéances successives

En l'absence de définition et de critères permettant de qualifier clairement ces prestations, entrent, à notre avis, dans cette catégorie les prestations rendues dans le cadre d'un contrat global :

- fractionnées dans le temps,

- comportant plusieurs étapes successives et distinctes entre elles (les différentes étapes pouvant constituer des prestations de nature différente),

- et facturées (acomptes ou appels de charges) ou facturables en cours d'exécution.

Exemple

Exemples

- Contrats d'ingénierie (CE 19 juin 1989, n° 58246 et 59828 ; D. adm. 4 A-212, n° 21), d'études (CAA Paris 21 novembre 1991, n° 89-2415), de conseils (etc.) dont la réalisation s'exécute en plusieurs étapes parfaitement distinctes tant sur le plan technique que sur le plan financier (même s'il s'agit d'une même commande ou d'un même contrat) ;

- Travaux des entreprises d'expertise comptable (CE 10 janvier 2005, n° 253490 ; BOI 4 A-11-94 et D. adm. 4 A-212, n° 22), leur exécution étant fractionnée dans le temps et comportant des étapes distinctes entre elles (arrêté des comptes, travaux récurrents, paie, etc.) ;

- Contrats d'entretien ou d'abonnement de services pour lesquels le nombre d'interventions est limité, toute intervention supplémentaire étant facturée au client en dehors du contrat.

III. Prestations déterminées dans un contrat global (contrats long terme)
Il s'agit de prestations :

- uniques,

- indissociables, donc non fractionnables en étapes,

- en principe, non facturables avant leur achèvement.

Exemple

Exemple - Contrat d'ingénierie dont l'exécution ne peut être considérée comme réalisée qu'à l'achèvement de la prestation.

Pour plus de détails, voir n° 536 s.

Absence d'incidence des modalités de paiement sur la nature des prestations

Cette absence d'incidence **s'applique à toutes les prestations.**

En effet :

- une prestation continue est par définition ininterrompue dans le temps sur toute la durée du contrat. Le fait qu'elle soit rémunérée par des loyers, intérêts, redevances ou commissions perçus en un paiement unique (généralement d'avance) ou périodiquement (mensuellement, semestriellement, annuellement, biannuellement, etc.) n'a aucune influence sur la qualification de la prestation ;

Fiscalement, Il en est de même, y compris lorsque la rémunération est, par exemple, forfaitaire (CE 7 juin 2000, n° 199344 et 208935) ou que son versement intervient au terme du contrat (CAA Paris 30 décembre 1998, n° 96-55).

- en ce qui concerne les prestations discontinues à échéances successives, leurs modalités de paiement (forfait payé en une seule fois, redevances périodiques, appels de charges, acomptes, etc.) n'ont aucune incidence sur la qualification de la prestation. C'est notamment le caractère fractionnable de la prestation dans le temps par étapes distinctes qui prévaut ;

Fiscalement, L'existence de paiements fractionnés constitue seulement un élément favorable, mais non indispensable, à la qualification de prestation discontinue à échéances successives (CE 10 janvier 2005, n° 253490).

- les règlements perçus éventuellement au cours de prestations déterminées dans un contrat global constituent des avances sans incidence sur la nature globale du contrat.

Comptabilisation des différentes prestations

518

Avant de présenter en détail le traitement comptable des différentes catégories de prestations, il nous a paru utile de présenter un tableau comparatif, établi par nos soins, résumant leurs principales caractéristiques.

Tableau comparatif du traitement comptable et fiscal des 3 catégories de prestations

519

	Prestations continues (voir n° 519-1)	Prestations discontinues à échéances successives (voir n° 519-2)	Contrats à long terme (voir n° 536 s.)
Méthode comptable	**A l'avancement**	**A l'avancement**	**Choix** entre (PCG, art. 380-1) : - à l'avancement (méthode préférentielle), - et à l'achèvement
Calcul de l'avancement de l'exécution de la prestation	Par les **produits,** qui sont fonction de l'écoulement du temps (période courue à la clôture)	Par les **charges,** qui sont fonction de l'avancement des travaux à la clôture, cet avancement permettant de déterminer les éléments facturables	- Si méthode à l'avancement, par les **charges** qui sont fonction de l'avancement des travaux à la clôture, - Si méthode à l'achèvement, calcul de l'avancement non nécessaire
Comptabilisation des **charges** **et** des **produits**	I. **Prise en compte des produits** en fonction de l'avancement (tel que défini ci-avant) II. **Rattachement des charges aux produits** (ce qui peut engendrer des charges constatées d'avance ou des provisions déterminées en fonction de la marge prévisionnelle globale du contrat)	I. **Prise en compte des produits** en fonction de l'avancement (tel que défini ci-avant), donc limité aux éléments facturables II. **Rattachement des charges aux produits** (ce qui revient à appliquer, de fait, la méthode à l'avancement sur la partie facturable dont la marge est dégagée en fonction de la marge prévisionnelle globale du contrat)	- Si méthode à l'avancement : I. **Prise en compte des produits** en fonction de l'avancement, l'ensemble des travaux réalisés à la clôture pouvant être dégagé en produits (et pas les seuls éléments facturables à la clôture) II. **Rattachement des charges aux produits** en fonction des travaux exécutés à la clôture - Si méthode à l'achèvement, constatation de la totalité des charges et produits à l'achèvement
Comptabilisation des **pertes** **sur contrat**	Provision dès que la perte devient probable	Provision dès que la perte devient probable	Provision dès que la perte devient probable
Comparaison avec la **fiscalité**	En pratique, **aucune divergence** sur la prise en compte à l'avancement. En revanche la provision pour perte n'est pas déductible (CGI, art. 39-1-5°)	**Aucune** divergence sur la prise en compte à l'avancement (CGI, art. 38-2 bis), **mais divergence** sur le calcul de la marge à l'avancement, l'Administration retenant (à tort à notre avis) la marge par étape (comme si les étapes du contrat avaient été négociées dans des contrats distincts) au lieu d'une quote-part de la marge prévisionnelle globale du contrat. Par ailleurs, la provision pour perte n'est pas déductible (CGI, art. 39-1-5°)	Possible **divergence** car la fiscalité admet en principe uniquement la méthode à l'achèvement (CGI, art. 38-2 bis) (sous réserve de tolérance administrative dans certains cas) et n'admet pas la déductibilité de la provision pour perte (CGI, art. 39-1-5°)

Comptabilisation des prestations continues

519-1

Compte tenu de la définition des prestations continues (voir n° 517), leur méthode de comptabilisation est, à notre avis, la méthode à l'avancement, c'est-à-dire au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution de la prestation. Cet **avancement** est **calculé par les produits** qui sont généralement **fonction de l'écoulement du temps.** D'où une comptabilisation en deux étapes :

En ce sens également, voir avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.5) qui précise les modalités de prise en compte des revenus associés à un contrat de maintenance.

- prise en compte des produits en fonction de l'avancement ;

- puis rattachement des charges aux produits ainsi comptabilisés.

I. Prise en compte des produits en fonction de l'avancement (le plus souvent fonction du temps écoulé) Les loyers, intérêts, redevances et commissions, prestations de garantie et de maintenance (voir exemples n° 517), lorsqu'ils sont **perçus** :

- **périodiquement,** sont pris en compte lors de chaque échéance pour la **période courue,** l'éventuel décalage à la clôture de l'exercice ou de la période entre facturation et prestations exécutées étant régularisé (comptes 418 et 487) ;

- **en une seule fois** (généralement d'avance), sont pris en compte **de manière étalée** sur la durée du contrat (compte 487).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-2 bis ; D. adm. 4 A-212, n° 21).

Modalités d'étalement : le Conseil d'Etat (CE 29 novembre 2000, n° 192100 et 192109) a précisé que la prise en compte des produits à l'avancement telle que prévue à l'article 38-2 bis du CGI doit se faire en fonction de **l'évolution de l'intensité de la prestation** sur la période.

Cette intensité se détermine en fonction de l'obligation pesant sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur (CE 29 février 2008, n° 271799 et CE 18 mai 2005, n° 261623). Selon un membre du Conseil d'Etat, interrogé par nos soins lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2011 », Les Echos Conférences - PwC, et s'exprimant à titre personnel, lorsque ces deux critères aboutissent à retenir deux méthodes contradictoires, l'**intensité de la prestation devrait, en principe, être appréciée en fonction de l'obligation qui pèse sur le prestataire** et non en fonction de l'utilisation du service par le preneur.

Comptablement, il ne peut y avoir, à notre avis, de différence de traitement, l'analyse économique des prestations étant retenue. En pratique, les principes dégagés par le Conseil d'Etat dans sa jurisprudence conduisent ainsi :

- en général, à suivre, tant sur le plan comptable que fiscal, l'échéancier contractuel lorsque celui-ci reflète l'échéancier économique : locations, assurance, concessions et licences, etc. Ainsi, selon le Conseil d'Etat, lorsque les loyers stipulés dans un contrat de location sont inégaux de période en période, cette inégalité est réputée correspondre à une inégalité dans la valeur de la prestation fournie.

Tel est le cas de loyers progressifs reflétant l'intensité croissante de l'utilisation de rames de TGV et de l'augmentation corrélative des recettes de l'exploitant (CE précité du 18 mai 2005).

- à ne pas suivre cet échéancier s'il ne correspond pas à l'intensité de la prestation ; dans ce cas, les produits seront rattachés aux exercices en fonction de l'intensité des obligations pesant sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur.

En pratique, sauf clause spécifique (par exemple, loyers progressifs voir ci-avant, indexation), l'étalement est en général linéaire, y compris dans le cas de prestations prévoyant un nombre illimité d'interventions dans le temps (garantie, « hot line », etc.).
Ainsi, dans le cas d'un contrat de maintenance comportant une visite d'entretien obligatoire, réalisée en début de contrat et à l'issue de laquelle la facturation de la prestation de maintenance est établie, le chiffre d'affaires relatif à cette prestation est comptabilisé au fur et à mesure de son exécution, c'est-à-dire linéairement sur la durée du contrat (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-22, p. 702 s.). Toutefois, dans cette situation, la CNCC (Bull. précité) a également admis que le chiffre d'affaires lié à la visite d'entretien soit dégagé dès que celle-ci est réalisée, le chiffre d'affaires résiduel étant alors étalé sur la durée du contrat de maintenance.

Pour le cas particulier des loyers avec franchise, voir n° 586.
Pour le cas particulier des commissions sur cautions accordées, voir n° 584.
Pour le cas particulier des prestations continues avec clause « satisfait ou remboursé », voir n° 563-1.
Pour le traitement de la charge chez le preneur, voir n° 819.

II. Rattachement des charges aux produits
(tels que comptabilisés précédemment) Il résulte de l'article C. com. L 123-21 que le dégagement d'un chiffre d'affaires implique la prise en compte des charges correspondantes sur le même exercice, ce qui revient à dégager une marge au fur et à mesure de l'avancement du contrat, donc à appliquer la méthode à l'avancement prévue pour les contrats à long terme (voir n° 543-1 s.).

L'application d'une autre méthode (achèvement ou bénéfice à l'avancement) ne nous paraît pas possible, la notion d'achèvement étant incompatible avec le caractère continu de la prestation.

Lorsque les charges :

a. suivent le rythme de prise en compte du chiffre d'affaires, leur rattachement ne pose pas de difficulté (c'est généralement le cas des prêts et des baux) ;

Fiscalement, Il devrait, en pratique, en être de même, malgré l'absence de principe fiscal de rattachement des charges aux produits et l'application de l'article 38-2 bis du CGI aux seuls produits.

b. ne suivent pas ce rythme, il est, à notre avis, selon le cas, nécessaire pour dégager la marge prévisionnelle de :

- constater le complément de charges à venir par une provision pour charges complémentaires (sur les modalités de calcul de cette provision, voir n° 620) ;

- porter l'éventuel excédent de charges engagées à la clôture, à notre avis, en charges constatées d'avance (compte 486).

Fiscalement, La jurisprudence admet la constitution d'une provision pour charges déductible dans la limite des produits déjà comptabilisés (et à condition que les règles générales de déduction des provisions soient respectées). Tel est le cas dans le cadre :

- d'un contrat bénéficiaire de garantie de longue durée, d'entretien et de réparation (CE 5 juin 2002, n° 199431 et 21 juin 1995, n° 144450 commenté par Monsieur Goulard, maître des requêtes au Conseil d'Etat, dans la RJF 8-9/95, p. 558),

- d'un contrat de gestion des sinistres par un courtier d'assurances, dans la limite des commissions comptabilisées au titre de cette activité (CE 11 avril 2008, n° 279786).

Cette provision peut être constituée sur la base de données statistiques, notamment pour déterminer son montant et la date de survenance des charges (voir n° 2577-3 II.).

Remarque
Position fiscale plus souple que la solution comptable : en effet, l'estimation de la provision :

- ne résulte pas de l'application de la méthode à l'avancement,

- permet de retarder l'enregistrement de la marge sur la fin du contrat (si une provision maximum était constituée).

En conclusion, en pratique, à notre avis :

- la provision déterminée de manière précise sur le plan comptable sera toujours déductible (elle devrait toujours l'être dans la limite des produits déjà comptabilisés sur la base de la jurisprudence du Conseil d'Etat mais également au-delà, en cas de contrat déficitaire, sur la base de l'article 39-1-5° du CGI) (voir ci-après III). En revanche, la provision pour perte correspondant aux prestations non encore réalisées n'est pas déductible,

- il nous paraît possible de constituer une provision fiscale supplémentaire (en provisions réglementées) égale à la différence entre la provision maximale « fiscale » qui a été autorisée par le Conseil d'Etat (jusqu'à la limite des produits déjà comptabilisés) et la provision comptabilisée. En effet, selon les informations recueillies auprès du Conseil d'Etat, dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 » Les Echos Conférences - PwC, une provision réglementée peut être comptabilisée sur la base d'une jurisprudence du Conseil d'Etat lorsque celle-ci interprète un texte de loi (voir n° 1202-4). Or tel est bien le cas notamment de la décision précitée du 11 avril 2008 prise en application de l'article 39-1-5° du CGI.

Exemple

Exemple Contrat de garantie de renouvellement d'installations sur une période de 5 ans :

- Redevances annuelles : 10

- Renouvellement probable en n + 4 : 45

- Marge prévisionnelle globale : 5

Année	Produits comptabilisés	Degré d'avancement	Charge de renouvellement	Marge prévisionnelle	Provision comptable	Provision déductible
n	10	20 %	-	1	(9)	10 [1]

Année	Produits comptabilisés	Degré d'avancement	Charge de renouvellement	Marge prévisionnelle	Provision comptable	Provision déductible
n + 1	10	20 %	-	1	(9)	10 (1)
n + 2	10	20 %	-	1	(9)	10 (1)
n + 3	10	20 %	-	1	(9)	10 (1)
n + 4	10	20 %	(45)	1	36	
(1) Le Conseil d'Etat (arrêts du 5 juin 2002 et du 21 juin 1995) admettrait la déduction d'une provision pour charges de 10.						

III. Cas particulier Contrats déficitaires
Dès qu'elle devient probable, une perte sur contrat doit être comptabilisée par constitution d'une provision (PCG, art. 312-8-1 ; voir n° 626).
En conséquence, il y a lieu de constater à la clôture (voir détail, n° 543-2) :

- une provision pour charges correspondant au total des charges prévisionnelles pondéré par le degré d'avancement à la clôture (rattachement des charges aux produits et constatation de la perte afférente à l'exercice, voir **II.** ci-avant),

- une provision pour pertes à hauteur du complément de perte non réalisée à la clôture de l'exercice (différence entre la perte globale prévisionnelle et le cumul des pertes déjà réalisées).

Fiscalement, Comme nous l'a confirmé Olivier Fouquet, Président de la section des finances du Conseil d'Etat, interrogé par nos soins lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2002 », Les Echos Conférences - PwC la provision pour charges comptabilisée est déductible en totalité. En effet, elle se décompose sur le plan fiscal en :

- une provision pour charges déductible en application de la jurisprudence dans la limite des produits comptabilisés (voir **II.** ci-avant et n° 620) ;

- une provision pour perte déductible en application de l'article 39-1-5° du CGI, dans la mesure où elle couvre des travaux exécutés à la clôture (voir n° 543-2).

En revanche, la provision pour perte qui couvre des travaux non exécutés à la clôture de l'exercice n'est pas déductible et doit être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

Exemple

Exemple Contrat de prestations continues d'une durée de 10 ans dont le prix de vente total est de 100. Dès la première année, les charges prévisionnelles afférentes à ce contrat sont estimées à 120.
Comptablement, au titre du premier exercice, l'entreprise enregistre :

- un produit de 10 ;

- une provision pour charges de 12 ;

- une provision pour perte de 18 (20 - 2).

Fiscalement, La provision pour charges de 12 se décompose en :

- une provision pour charges de 10 déductible dans la limite des produits comptabilisés (voir II. ci-avant) ;

- une provision pour perte sur opérations en cours à la clôture de 2 déductible en application de l'article 39-1-5° du CGI car correspondant à l'excédent du coût de revient sur le prix de vente des travaux exécutés à la clôture.

La provision pour perte de 18 n'est pas déductible car elle couvre des travaux non exécutés à la clôture de l'exercice (art. 39-1-5° du CGI).

Comptabilisation des prestations discontinues à échéances successives

519-2

Compte tenu de la définition des prestations discontinues (voir n° 517), leur méthode de comptabilisation est, à notre avis, la méthode à l'avancement, c'est-à-dire que les produits et les charges sont dégagés au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution de la prestation.
A notre avis, cet **avancement** est **calculé par les charges** qui sont **fonction des travaux réalisés à la clôture,** l'avancement **permettant de déterminer les éléments facturables** (précision du PCG 82, p. II.136). D'où une comptabilisation en deux étapes :

- prise en compte des produits en fonction de l'avancement facturable,

- puis rattachement des charges aux produits ainsi comptabilisés.

I. Prise en compte des produits
A notre avis, les services rendus à la clôture et facturables à l'arrêté des comptes sont constatés en chiffre d'affaires (précision du PCG 82, p. II.136) avec comme contrepartie le compte « clients » ou « produits à recevoir ». Les produits sont donc pris en compte au fur et à mesure de l'exécution de la prestation, c'est-à-dire en fonction de l'avancement des travaux réalisés mais limités aux éléments facturables.

En effet, à notre avis, les contrats de longue durée, pour lesquels les services rendus à l'arrêté des comptes peuvent être facturés, sont exclus des règles particulières applicables aux contrats à long terme (précision du PCG 82, p. II.136).

Sur les règles applicables aux contrats à long terme, voir n° 539 s.

Le cas échéant, le décalage à la clôture de l'exercice ou de la période entre facturation et prestation exécutée fait l'objet d'une régularisation (comptes 418 et 487 ; voir également la comptabilisation des ventes par abonnement n° 574-1).

II. Rattachement des charges aux produits (en fonction des travaux réalisés et facturables)
Les charges sont constatées (sorties des « stocks et en-cours ») dès que les travaux sont facturables du fait de l'avancement de la réalisation de chacune des étapes de la prestation. En conséquence, les services rendus à la clôture ne figurent plus en « stocks et en-cours », la marge est dégagée et, le cas échéant, une provision pour compléments à faire est constituée (voir n° 620), ce qui revient, de fait, à adopter la méthode à l'avancement.

En effet, comme pour la méthode à l'avancement (voir n° 543-1), la marge dégagée correspond (Avis OEC n° 25) à une **quote-part de la marge prévisionnelle sur l'ensemble des étapes** du contrat, calculée au prorata de la prestation fournie par l'entreprise, **et non** à la marge effectivement réalisée sur les travaux correspondant à l'étape facturée (voir ci-après la remarque sur le plan fiscal).

Fiscalement, C'est également la méthode à l'avancement qui s'applique, les prestations étant imposables au fur et à mesure de leur exécution (CGI, art. 38-2 bis). Toutefois, pour l'Administration (D. adm. 4 A-2532, n° 12), le résultat de l'opération est dégagé à chaque échéance comme s'il s'agissait d'une succession de contrats distincts.
Ainsi, la marge dégagée à chaque prestation est indépendante de la marge prévisionnelle globale du contrat.

Remarque
Position contestable : à notre avis, la position de l'Administration est inexacte et revient à traiter ces prestations comme de simples prestations successives en oubliant qu'elles font partie d'un contrat global. C'est pourquoi, en l'absence de textes fiscaux spécifiques sur ce point, la marge dégagée sur le plan comptable (et calculée en fonction de la marge prévisionnelle globale du contrat, et non étape par étape) nous paraît imposable ou déductible.

Quant aux charges correspondant aux travaux déjà réalisés à la clôture mais ne pouvant être facturés (car non facturables compte tenu de l'avancement calculé), elles demeurent au bilan en « stocks et en-cours ».

Exemple

Exemple mettant en évidence la distinction entre la comptabilité et l'approche de l'Administration :

- marge prévisionnelle globale	10 % du chiffre d'affaires global
- prestation fournie à la clôture de l'exercice	50 % des prestations à fournir
- étape facturable	40 % du chiffre d'affaires global

- marge réalisée sur les travaux correspondant à l'étape facturée	15 % du chiffre d'affaires global
- le montant des travaux maintenu dans les en-cours à la clôture de l'exercice	10 % (50 % réalisés - 40 % sortis car facturés ou facturables)

La marge à dégager est, à notre avis, égale à la marge prévisionnelle globale que multiplie l'avancement facturable, soit 4 % (= 10 % × 40 %) et non 15 %, solution de l'Administration, qui correspond seulement à la marge de l'étape facturée. Dégager 15 % reviendrait à constater par avance des bénéfices engendrant ainsi des bénéfices réduits, voire des pertes, sur les étapes ultérieures.

III. Cas particulier Contrats déficitaires

Dès qu'elle devient probable, une perte sur contrat doit être comptabilisée par constitution d'une **provision** (PCG, art. 312-8-1 ; voir n° 626).
En conséquence, il y a lieu de constater (voir détails n° 543-2) :

- outre la perte réalisée à la clôture et déjà constatée lors du dégagement du chiffre d'affaires (perte globale pondérée par le degré d'avancement, voir II. ci-avant) ;

- le complément de perte non réalisée à la clôture de l'exercice, égal à la différence entre la perte globale prévisionnelle et la perte déjà réalisée à la clôture de l'exercice, en provision pour risques.

Fiscalement, La provision pour perte n'est pas déductible dès lors qu'elle se rapporte à des prestations à effectuer (CGI, art. 39-1-5, voir n° 626).
De son côté, l'Administration estime que cette provision s'avère inutile dans la mesure où le résultat est dégagé à chaque échéance (D. adm. 4 A-2532, n° 12). Seule la fraction des prestations effectuées depuis la dernière échéance intervenue avant la clôture de l'exercice peut, le cas échéant, donner lieu à la constatation d'une provision pour perte dans la limite des travaux exécutés à la date de cette clôture.

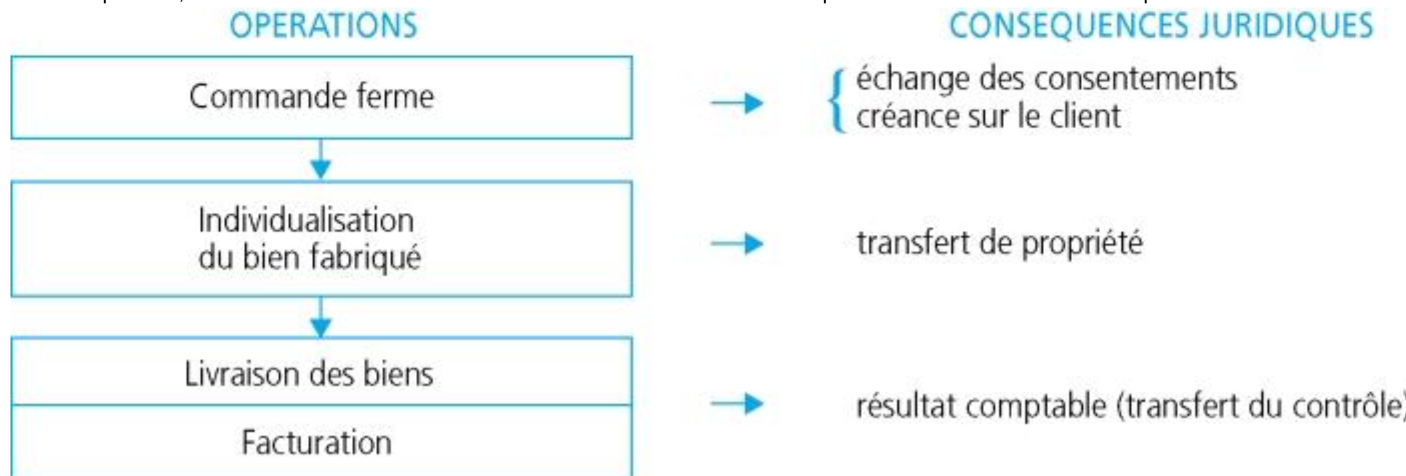
B. Ventes à livrer

Décalage entre créance, transfert de propriété et livraison

530

En droit des contrats, la vente « est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé » (article 1583 du Code civil).
La vente d'une chose future ne fait pas obstacle au caractère parfait de l'opération, l'article 1130 du Code civil disposant que les choses futures peuvent faire l'objet d'une obligation. En d'autres termes, le vendeur d'une chose future est créancier du prix dès l'accord des parties sur un prix déterminé ou déterminable suivant des éléments indépendants de la volonté des parties contractantes, étant observé que dans cette hypothèse particulière le transfert de propriété est reporté à la date de la livraison.
De même, lorsque le bien existe déjà et qu'il n'est pas encore déterminé, c'est-à-dire identifié parmi d'autres biens similaires, **le transfert de propriété n'accompagne pas l'échange des consentements** : il a lieu au plus tôt à la date à laquelle le bien est définitivement désigné (individualisé par un numéro par exemple).
Enfin, la **facturation** coïncide habituellement avec la **livraison.**

Schématiquement, il en résulte la succession suivante d'opérations dans le temps :



Comptabilisation

531

A notre avis :

a. En principe, il conviendrait de constater la créance lors de l'échange des consentements résultant d'une commande ferme, mais de ne dégager le résultat qu'au moment de la livraison en pratiquant, si nécessaire, une provision sur les articles restant à livrer pour le montant du prix de vente.

b. Toutefois, conformément à la **pratique** la plus courante, le compte « Clients » étant lié aux factures, une telle constatation de créance ne nous semble s'imposer que lorsqu'une facture a été émise.

c. Le **résultat comptable** est réalisé, au sens de l'article C. com. L 123-21 (voir n° 506 s.), lors de la livraison, qui correspond au transfert de contrôle.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-2 bis).

d. Il peut être nécessaire de fournir une **information,** dans l'annexe, sur les créances non encore comptabilisées, chaque fois que cette information est significative.

C. Contrats à long terme

Généralités

Définition

536

Selon le PCG (art. 380-1), est appelé contrat à long terme un contrat :

- d'une durée généralement longue,

- spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes,

- dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices.

Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat de travail exécuté. L'avis du CNC n° 99-10 du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme a apporté les précisions suivantes :

- la notion de **négociation spécifique** découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier ;

Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services : la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.

- la notion de **complexité** recouvre la mise en oeuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif. Elle se traduit également en termes de gestion de projet et a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail ;

- la **construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes** vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet.

A ce titre relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique.
A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.

A titre illustratif, la notion de contrat à long terme est fréquemment utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie (en particulier informatique), de l'électronique civile ou militaire, de la construction navale, de l'industrie aéronautique et spatiale.
Relèvent également des contrats à long terme les marchés dits « clé en main ».
En revanche, sont exclues du champ d'application des contrats à long terme les productions en série, y compris celles auxquelles s'appliquerait un cadre conceptuel spécifique.

Certains contrats d'études ou marchés de développements organisent la participation de tiers, notamment la puissance publique, à des études et développements conduits par l'entreprise. Cette participation peut prendre la forme de financements ou de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus. Si le résultat de ces études et développements demeure la propriété de l'entreprise, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, ces contrats ou marchés ne constituent pas des contrats à long terme. Ainsi, par exemple, les contrats de concession ne sont pas des contrats à long terme au sens de l'avis CNC n° 99-10.
Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement.

Les contrats à forfait comportent des variantes parmi lesquelles figurent notamment les contrats en bordereaux de prix. Dans ce cas, l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'oeuvre et à un prix unitaire fixe.
En revanche, les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.

Les contrats à long terme sont des opérations partiellement exécutées à la clôture visées par l'article C. com. L 123-21 qui prévoit la **possibilité** d'une **comptabilisation du bénéfice à l'avancement** (voir n° 540).
La notion de contrat à long terme du PCG recouvre celle de contrats de construction (IAS 11, voir Mémento IFRS n° 26980 à 26992).

Fiscalement, Les règles ne font aucune mention de cette notion de contrats à long terme. En revanche, des règles particulières de rattachement des produits sont prévues pour :

- les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle (CGI, art. 38-2 bis, voir n° 550) ;

- les prestations des entreprises de bâtiment, travaux publics et constructions navales (D. adm. 4 A-2531, n° 18 et 19, voir n° 550).

Durée de l'opération

Aucune durée précise n'est fournie, la seule condition étant que le contrat s'étale sur une durée généralement longue, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices, et dont les dates de démarrage et d'achèvement des opérations se situent généralement dans deux périodes comptables ou deux exercices différents (voir PCG, art. 380-1).

Traitement comptable

539

Indépendamment du résultat qu'il dégage, un contrat à long terme peut être comptabilisé selon **deux méthodes** que nous présentons ci-après :

- dans un tableau récapitulatif, établi par nos soins (voir n° 540) ;
- de manière détaillée (voir n° 541 s.).

Quelle que soit la méthode retenue, il est nécessaire de calculer la marge prévisionnelle dès la conclusion du contrat (voir n° 548 s.) et, le cas échéant, de comptabiliser une provision pour perte dès que celle-ci devient probable (voir n° 543-2 et 547-1 s.).
Sur l'information à fournir dans l'annexe, voir n° 690.

Tableau récapitulatif des différentes méthodes possibles

(contrats à long terme)

540

<table>
<tr><th colspan="2"></th><th>Méthode
à l'avancement
(voir n° 541 s.)</th><th>Méthode
à l'achèvement
(voir n° 545 s.)</th></tr>
<tr><td colspan="2">Dégagement du résultat</td><td>à l'avancement</td><td>à l'achèvement</td></tr>
<tr><td colspan="2">Dégagement du chiffre d'affaires</td><td>à l'avancement</td><td>à l'achèvement</td></tr>
<tr><td colspan="2">Conditions d'utilisation de la méthode (voir n° 542 s.)</td><td>- Inventaire
- Acceptation par le cocontractant
- Documents comptables prévisionnels</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td rowspan="3">Comptabilisation</td><td rowspan="2">Si le résultat est déterminable de façon fiable
(voir n° 543-1 et 543-2)</td><td>Si bénéfice :
Résultat à l'avancement
= Résultat à terminaison
X % avancement</td></tr>
<tr><td>Si perte probable :
Constatation par voie de provision sous déduction
de la perte à l'avancement
déjà constatée</td><td>Si perte :
Constatation éclatée en
dépréciation
des travaux en cours
et en provision pour risques</td></tr>
<tr><td>Si le résultat n'est pas déterminable de façon fiable</td><td>Si bénéfice probable :
aucun profit dégagé :</td><td></td></tr>
</table>

		Méthode à l'avancement (voir n° 541 s.)	**Méthode à l'achèvement (voir n° 545 s.)**
	(voir n° 543-3)	produits limités au montant des charges	
		Si perte estimable de façon raisonnable : provisionnement de la plus probable ou à défaut de la plus faible Mention du risque additionnel en annexe	
		Si perte non estimable de façon fiable (cas exceptionnel) : aucune provision Mention en annexe de l'existence et de la nature de l'incertitude	

Remarques générales concernant le choix de la méthode

1. Ces deux méthodes peuvent être utilisées **au choix** par les entreprises.

2. Néanmoins, la méthode **à l'avancement** est considérée comme **préférentielle.** Si une entreprise opte pour cette méthode pour la recherche d'une meilleure information, ce choix devient alors définitif (voir n° 541).

3. Quelle que soit la méthode retenue, il est nécessaire de **calculer la marge prévisionnelle** dès la conclusion du contrat (voir n° 548 s.) et de constater une provision pour perte si cette marge est négative (voir n° 548-2).

Remarques sur la permanence des méthodes

1. La méthode initialement choisie ne devrait pas pouvoir être modifiée en cours d'exécution. Il y a **toutefois des exceptions** :

- si une entreprise a désormais la capacité à estimer le résultat à terminaison (Avis CNC n° 99-10, § 2.6) en s'étant, par exemple, volontairement dotée de moyens (qu'elle n'avait pas) qui lui permettent de satisfaire aux conditions de l'article L 123-21 du Code de commerce explicitées au n° 542. Dans ce cas, elle peut opter pour la méthode à l'avancement ;

- si une entreprise se trouve dans la situation d'avoir, puis de ne plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison. Dans ce cas, elle adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation (Avis CNC n° 99-10, § 2.6) ;

- si une entreprise opte d'une manière globale pour la méthode à l'avancement pour la recherche d'une meilleure information, cette méthode étant considérée comme préférentielle (voir n° 363-1).

Sur l'impact du changement de méthode, voir n° 364-1 et 543-4.

2. La même méthode doit être appliquée à tous les contrats en cours (PCG, art. 380-1 ; voir n° 543-4).

Méthode à l'avancement

541

La technique classique de l'avancement consiste à comptabiliser le **résultat** et le **chiffre d'affaires à l'avancement** (PCG, art. 380-1).
Cette méthode s'applique que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Conduisant à une meilleure information, elle est considérée comme **préférentielle** par le PCG (art. 380-1). L'option pour cette méthode est irréversible. En cas de non-option, des informations sont à fournir en annexe (voir tableau récapitulatif n° 540).

Fiscalement, Cette méthode est autorisée par l'Administration fiscale pour les entreprises du BTP et les entreprises de constructions navales (voir n° 550).

Pour un organigramme récapitulant l'arbre de décisions relatif aux modalités d'application de cette méthode, voir avis CNC n° 99-10, Annexe.

Sur les modalités de sa première application, voir n° 543-4.

Conditions d'utilisation de la méthode à l'avancement

542

Bien que ces conditions ne soient pas reprises dans le PCG (art. 380-1), l'utilisation de cette méthode nécessite, à notre avis, le respect des conditions prévues à l'article C. com. L 123-21 : « seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. Peut être inscrit, après **inventaire,** le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée et **acceptée par le cocontractant** lorsque sa réalisation est certaine et qu'il est possible, au moyen de **documents** comptables **prévisionnels,** d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération ».

Pour des conditions supplémentaires spécifiques aux entreprises de BTP, voir n° 550.

Inventaire

542-1

Cette condition implique une évaluation des biens et des travaux en cours à la clôture de l'exercice. La réalisation de cette condition paraît en effet indispensable pour rattacher aux travaux exécutés en fin d'exercice la part de résultat qui lui revient. La méthode de l'**inventaire permanent** semble également très utile pour l'évaluation des en-cours à la clôture.

Acceptation par le cocontractant

542-2

Selon le PCG, art. 380-1 : « Par travaux et services exécutés et **acceptés,** il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les **conditions d'acceptation prévues par le contrat.** »

Cette acceptation peut également s'apprécier en fonction des usages (Bull. CNCC n° 76, décembre 1989, EC 89-41, p. 490 s. et avis OEC n° 25).

Documents comptables prévisionnels

542-3

A notre avis, la tenue d'une **comptabilité analytique** est **nécessaire** pour utiliser la méthode à l'avancement, le système interne d'information budgétaire et financière devant être efficace.

Certes, pour les entreprises n'ayant pas de comptabilité analytique (ou de systèmes d'organisation proches), le PCG (art. 322-8) propose une méthode dérogatoire exceptionnelle consistant à pratiquer la méthode du prix de détail.

Pour plus de détails sur cette méthode, voir n° 1164.

Toutefois, cette méthode ne nous paraît pas applicable dans le cas des contrats à long terme. En effet, elle peut se révéler **particulièrement dangereuse sur le plan de la gestion,** notamment en ce qui concerne l'impossibilité de contrôler les dérives éventuelles des coûts des différentes opérations.
En outre, devant les risques encourus par l'entreprise en utilisant cette méthode dérogatoire (voir ci-après fiscalement), nous ne pouvons que recommander la mise en place d'une petite comptabilité analytique par opération.
Enfin, pour les **marchés privés,** la tenue d'une comptabilité analytique est une condition **nécessaire** pour l'obtention de la garantie du risque économique Coface.

Quel résultat dégager à l'avancement ?

543

Il convient de distinguer selon que :

- le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable (voir n° 543-1 et 543-2),

- le résultat à terminaison ne peut être estimé de façon fiable (voir n° 543-3).

Le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable

543-1

I. Critères d'estimation de la fiabilité du résultat
La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants (PCG, art. 380-1) :

a. la possibilité d'identifier clairement le montant total des **produits** du contrat (existence d'éléments contractuels précisant les droits et obligations des parties, le prix ainsi que les modalités de règlement).

Une liste des produits rattachés au contrat est donnée par l'avis CNC n° 99-10 ; voir n° 548-1 I. et n° 549.

b. la possibilité d'identifier clairement le montant total des **coûts** imputables au contrat (encourus et restant à encourir).

Une liste des charges imputables au contrat est donnée par l'avis CNC n° 99-10 ; voir n° 548-1 II. et n° 549.

Comme le précisait le PCG 82 (p. II. 136 s.), l'avancement dans la réalisation du contrat doit être suffisant pour que des prévisions raisonnables puissent être faites sur la totalité des coûts qui interviendront dans le coût de revient final du produit livré ou du service rendu.

Le point à partir duquel cet avancement est considéré comme suffisant peut être déterminé par référence à des clefs techniques particulières à chaque secteur professionnel.

Contrats sur des ensembles de biens : l'estimation du bénéfice global peut être suffisamment sûre sans que celle du résultat à l'avancement le soit ; en effet l'affectation par bien peut se révéler difficile. Dans ces conditions, il ne paraît pas souhaitable de dégager un résultat sur les biens déjà livrés, sauf à considérer que la marge sur chaque bien est identique.

c. l'existence d'**outils de gestion,** de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

II. Calcul du résultat à l'avancement
Le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement (PCG, art. 380-1).

a. Le résultat à terminaison correspond à la **marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat** (voir n° 548).

b. Le **pourcentage d'avancement** est déterminé en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés.
Le pourcentage d'avancement ne peut, en principe (Avis CNC n° 99-10, § 2.3), être mesuré à partir des seuls éléments indiqués issus des contrats (notamment réception partielle, transfert de propriété...), ou à partir des seuls éléments financiers (notamment facturations partielles, avances, acomptes...).

Peuvent être retenus (PCG, 380-1) :

1. le rapport entre le coût des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat (voir n° 542-2).

Le PCG ne précise pas explicitement le contenu du rapport :

Coût des travaux et services exécutés
____
Coût total estimé des travaux ou des services

Selon l'avis CNC n° 99-10 (§ 2.7), toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat à la date d'arrêté sont à comptabiliser. En revanche, sont à porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation, les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future.
Le dénominateur correspond, à notre avis, à la totalité du coût lié à l'exécution du contrat.

2. les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

A notre avis, dans le cadre d'un **contrat global portant sur plusieurs machines** expédiées chez le client au fur et à mesure de leur achèvement, il est possible de retenir un avancement évalué en fonction des livraisons si ces dernières mesurent de façon fiable l'avancement des travaux. Il s'agit bien d'une méthode à l'avancement (et non d'une méthode à l'achèvement par lot) car la marge dégagée est calculée en fonction de la marge globale du contrat et non des seules machines livrées.
Sur les modalités pratiques de calcul de l'avancement dans les ventes par lots dans la promotion immobilière, voir n° 567-1.

III. Modalités de comptabilisation
L'avis du CNC précité (§ 2.7) précise les modalités de comptabilisation suivantes lors d'un arrêté comptable :

- toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont comptabilisées à la date d'arrêté,

- les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future sont à porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation,

- les produits contractuels sont à comptabiliser en **chiffre d'affaires** (compte 70) et à régulariser à la hausse comme à la baisse. Cette régularisation a pour objet de comptabiliser un niveau de produit permettant, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la constatation de la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement.

Exemple

Exemple **Calcul** du résultat **et comptabilisation** (dans le cadre de la méthode à l'avancement) :

a. Hypothèses :

	Produits et charges prévisionnels pour l'ensemble du contrat		Résultat à terminaison estimé	Coûts des travaux déjà engagés à la clôture	Travaux acceptables par le cocontractant
Exercice	Produits	Coût des travaux			
n (1)	1 000	850	150	50	0
n + 1	1 000	850	150	350	300
n + 2	1 050 (3)	950 (3)	100 (3)	750	600
n + 3 (2)	1 050	950	100 (4)	950	950

(1) Signature du contrat.
(2) Fin du contrat.
(3) Les ajustements ne nous paraissent pas remettre en cause la fiabilité de la comptabilité analytique et prévisionnelle de l'entreprise.
(4) Marge réelle en fin de contrat.

b. Incidences sur les comptes :

Au compte de résultat			
	Charges comptabilisées	**Résultat à l'avancement**	**Chiffre d'affaires**
Exercice n	0 (1)	0 (1)	0 (1)
Exercice n + 1	300 (2)	52 (5)	352 (8)
Exercice n + 2	300 (3)	11 (6)	311 (9)
Exercice n + 3	350 (4)	37 (7)	387 (10)
Total	950	100	1 050

(1) Les travaux ne rentrent pas dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.
(2) 300 = 300 - 0.
(3) 300 = 600 - 300.
(4) 350 = 950 - 600.
(5) Par hypothèse, les conditions prévues par l'article C. com. L 123-21 sont respectées : 52 = 150 × (300 / 850).
(6) 11 = (100 x 600/950) - 52.
(7) 37 = (100 x 950/950) - 52 - 11.
(8) 352 = 300 + 52.
(9) 311 = 300 + 11.
(10) 387 = 350 + 37.



543-2

IV. Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif

1. Obligation de constituer une provision indépendamment de l'avancement Dès qu'elle devient probable, **la perte sur contrat doit être comptabilisée** par constitution d'une provision (PCG, art. 312-8-1). La perte globale probable est provisionnée dès qu'elle est connue, que l'entité applique une méthode à l'achèvement ou une méthode à l'avancement (PCG, art. 380-1).

L'AMF (Bull. COB n° 178, février 1985, p. 8) attend des **commissaires aux comptes** qu'ils exercent une **particulière vigilance** chaque fois qu'il apparaîtra que la probabilité de pertes sur des marchés en cours est de nature à influer de façon significative sur les résultats des entreprises.
Pour ce qui concerne l'incidence d'une **absence de provision** sur le rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes, mention de l'irrégularité dans la présentation des comptes annuels devra être faite dans la première partie du rapport si l'incidence apparaît **significative** et conduire, selon le cas, à la formulation **d'une réserve ou** d'un **refus de certifier.**

2. Application de cette règle dans le cadre de la méthode à l'avancement La perte à terminaison (telle que calculée au n° 548 s.), sous déduction de la perte déjà comptabilisée, est donc constatée immédiatement (PCG, art. 312-8 et avis CNC n° 99-10, § 2.2).
Toutefois, compte tenu de l'application de la méthode à l'avancement, la prise en compte de la perte globale se déroule en deux étapes :

a. La perte déjà réalisée à la clôture est constatée lors du dégagement du résultat partiel (application de la méthode à l'avancement). Elle est égale à la perte à terminaison prévisionnelle pondérée par le pourcentage d'avancement (sur le calcul du pourcentage d'avancement, voir n° 543-1).

Fiscalement, Comme sur le plan comptable, cette perte participe au résultat dégagé à l'avancement (D. adm. 4 A-2532, n° 11).

Le **chiffre d'affaires** comptabilisé déduction faite des charges ayant concouru à l'exécution du contrat doit correspondre à la quote-part de perte à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement.

b. Le complément de perte non encore réalisée, obtenu par différence entre la perte globale prévisionnelle et la perte déjà réalisée (et dégagée) à la clôture de l'exercice, est à comptabiliser **en provision pour risques.**

Remarque
Coûts déjà réalisés figurant encore à l'actif : si, malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif (cas de travaux ou prestations exécutés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une acceptation par le cocontractant), une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation comme dans la méthode à l'achèvement (voir n° 547-2).

Fiscalement, Les provisions pour pertes afférentes à des opérations en cours à la clôture d'un exercice ne sont déductibles des résultats de cet exercice qu'à concurrence de la perte qui est égale à l'excédent :

- du **coût de revient des travaux exécutés** à la clôture du même exercice,

- sur le prix de vente de ces travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date (CGI, art. 39-1-5° , D. adm. 4 A-2532, n° 11).

Ainsi, la **provision pour risques,** qui représente la perte prévisionnelle sur les travaux ou prestations restant à exécuter, n'est **pas déductible.**

Compte tenu de la **divergence entre** les **règles comptables et fiscales,** peut-il être envisagé de constituer une **provision** pour risques (ou provision pour perte à terminaison) **nette d'impôt ?**
A notre avis, dans le cadre d'un raisonnement ponctuel, cette position paraît possible, la charge probable étant la charge nette. En revanche, dans le cadre d'un raisonnement global, la constitution d'une telle provision serait impossible, l'impôt différé ne pouvant être rattaché à un seul poste, et l'ensemble des impôts différés actifs et passifs devant être pris en compte (voir n° 2884).

Exemple

Exemple **Calcul et comptabilisation de la provision** (dans le cadre de la méthode à l'avancement)

a. Hypothèses :

	Produits et charges prévisionnels pour l'ensemble du contrat		Marge prévisionnelle sur coût de revient	Coût de revient engagé à la clôture
	Produits	Coût de revient		
Exercice n (signature du contrat)	1 000	1 250	(250)	0
Exercice n + 1	1 000	1 250	(250)	300
Exercice n + 2	1 050 [1]	1 500 [2]	(450)	900
Exercice n + 3 (fin du contrat)	1 050	1 500	(450)	1 500

(1) Acceptation d'une réclamation de 50.
(2) Le client vient d'indiquer que les délais sont dépassés et que les pénalités de retard prévues au contrat (250) doivent d'ores et déjà s'appliquer.

b. Incidences sur les comptes :

Exercice	Méthode à l'avancement			Complément de perte	
				Provision pour risques [1]	
	Chiffre d'affaires	Charges comptabilisées	Résultat partiel	Dotation (ou reprise)	Au bilan
n	0		0	250 [2]	250
n + 1	240 [3]	300 [4]	(60) [5]	(60)	190 [6]
n + 2	390 [7]	600 [8]	(210) [9]	(10)	180 [10]
n + 3	420 [11]	600 [12]	(180) [13]	(180)	0 [14]
Total	1 050	1 050	(450)		

(1) Le montant de la dépréciation est toujours nul, le montant figurant en en-cours étant par hypothèse nul. Si tel n'est pas le cas (ce qui signifierait que tous les travaux exécutés n'ont pas été acceptés par le cocontractant), voir exemple méthode à l'achèvement n° 547-2.
(2) Contrat considéré comme marginal : il a été décidé de faire abstraction des frais indirects au contrat. (250) = Marge prévisionnelle sur coût de revient.
(3) 240 = 300 - 60.
(4) 300 = 300 - 0.
(5) 250 × 300/1 250 = 60.
(6) 190 = 250 - 60.
(7) 390 = 600 - 210.
(8) 600 = 900 - 300.
(9) 210 = (450) × 900/1 500 - 60.
(10) 180 = 450 - 60 - 210.
(11) 420 = 620 - 180.
(12) 600 = 1 500 - 900.
(13) 180 = 450 × 1 500/1 500 - 60 - 210.
(14) La totalité de la perte réalisée étant comptabilisée, la provision pour risques au bilan est nulle.

Fiscalement, (Voir b. ci-avant) :

- la perte déjà réalisée et la provision pour charges dotée à la clôture de chacun des exercices sont déductibles ;

- les dotations (et les reprises) aux provisions pour risques sont à réintégrer en ligne WI (et à déduire en ligne WU) sur l'imprimé n° 2058-A pour la détermination du résultat imposable.

Le résultat à terminaison ne peut être estimé de façon fiable

543-3

Dans ce cas, aucun profit n'est dégagé (PCG, art. 380-1). Ainsi, si les conditions permettant de s'assurer que le résultat à terminaison est estimé de façon fiable ne sont pas remplies (sur ces conditions, voir n° 543-1), les produits dégagés à l'avancement sont normalement pris en compte **dans la limite des coûts correspondants** (Avis CNC n° 99-10, § 2.7 et avis OEC n° 25).
Bien entendu, si l'exercice suivant, le résultat à terminaison peut, cette fois, être estimé de façon fiable, un résultat doit être dégagé conformément au n° 543-1 (voir n° 540).

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- dans l'affirmative, en présence de plusieurs hypothèses de calcul, il y a lieu, de provisionner **la perte correspondant à la plus probable d'entre elles.** S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles (PCG, art. 380-1) et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe (PCG, art. 531-2/27) ;

- dans la négative, la perte ne donne lieu à aucune provision mais l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe (PCG, art. 380-1).

Remarque

Absence de provision : en pratique, l'absence de provision devrait être rare, les cas où aucune évaluation suffisamment fiable du montant de la perte ne peut être réalisée étant exceptionnels, comme le précise le PCG (art. 312-3).

1re application de la méthode à l'avancement (selon l'article 380-1 du PCG)

543-4

- la décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur **tous les contrats, en cours** et **à venir** ;

- l'effet du changement de méthode est calculé **de façon rétrospective** sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimés à l'**ouverture de l'exercice du changement de méthode** (voir n° 364-1).

Ainsi, le chiffre d'affaires et le résultat à l'avancement à l'ouverture de l'exercice sur les contrats en cours sont à comptabiliser directement en « report à nouveau » (voir n° 364-2) et ne transiteront donc jamais par le compte de résultat.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement (PCG, art. 380-1).
Ainsi le PCG (art. 380-1) ne permet pas, dans le cas des contrats à long terme, le calcul de l'impact du changement de méthode de manière **prospective** dans le cas où l'estimation à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, contrairement aux règles actuelles en la matière (PCG, art. 314-1).

- Une description appropriée de cette modalité de calcul est prévue dans l'annexe (PCG, art. 531-2).

Méthode à l'achèvement

545

Dans cette méthode, le résultat et le chiffre d'affaires provenant de l'opération ne sont acquis que lors de la livraison du bien ou à l'achèvement de la prestation (PCG, art. 380-1).

Elle constitue l'une des deux méthodes pouvant être utilisées pour comptabiliser les contrats à long terme, mais n'est pas considérée comme la plus préférable (voir tableau récapitulatif n° 540).

- **En cours d'exécution du contrat,** les en-cours le concernant sont valorisés et constatés à la clôture de chaque exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées (PCG, art. 380-1) : aucune marge n'est prise en compte, ni aucun chiffre d'affaires dégagé.

- **En fin de contrat,** le produit en résultant est constaté lors de la livraison du bien ou à l'achèvement de la prestation, en même temps que la totalité du chiffre d'affaires.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5220.

Conditions d'utilisation de la méthode à l'achèvement

546

L'emploi de cette méthode n'est subordonné à **aucune** condition, le chiffre d'affaires et le résultat n'étant dégagés qu'à l'achèvement de la prestation.

Quel résultat dégager ?

547

I. 1er cas : un bénéfice à terminaison est à prévoir
Dans ce cas, aucun résultat n'est dégagé en cours d'exécution du contrat.

II. 2e cas : une perte à terminaison est à prévoir
Dans ce cas, voir développements ci-après.

En cas de perte, obligation de constituer une provision indépendamment de l'avancement

547-1

Elle résulte des règles rappelées au n° 543-2.

Application de cette règle dans le cadre de la méthode à l'achèvement

547-2

La perte globale probable (telle que calculée aux n° 548 s.) doit donc être provisionnée pour sa totalité (PCG, art. 380-1).

I. Comptabilisation éclatée
Cette provision pour perte à terminaison est à comptabiliser en deux parties (Rec. OEC n° 1.11) :

a. la perte latente constatée à la clôture d'un exercice à comptabiliser en **dépréciation des travaux en cours** ;

b. le supplément de perte évaluable à la clôture de l'exercice à comptabiliser pour son intégralité en **provision pour risques.**

II. Calcul de l'éclatement
A notre avis, en l'absence de précisions des organismes compétents, la perte à terminaison doit être **éclatée en deux parties** :

a. dépréciation La perte à terminaison pondérée par le pourcentage d'avancement des travaux, c'est-à-dire :

$$\text{Perte à terminaison} \times \frac{\text{Montant des en-cours à la clôture}}{\text{Coût de revient total prévisionnel}}$$

est à comptabiliser en dépréciation des en-cours ;

Fiscalement, Cette provision est **entièrement déductible,** puisqu'elle ne porte que sur des travaux déjà exécutés à la clôture (voir CGI, art. 39-1-5°).

b. provision pour risques Le complément, obtenu par différence entre la perte à terminaison et la dépréciation des en-cours (déterminée ci-avant), est à comptabiliser en provision pour risques.

Fiscalement, Le droit à déduction est limité à la provision pour perte correspondant à l'excédent du coût de revient des travaux exécutés à la clôture sur le prix de vente de ces travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date (CGI, art. 39-1-5°). La provision pour risques relative aux travaux non encore exécutés à la clôture n'est donc pas déductible.

Exemple

547-3

Exemple

Exemple **Calcul** et **comptabilisation** de la provision (dans le cadre de la méthode à l'achèvement)

a. Hypothèses :

	Produits et charges prévisionnels pour l'ensemble du contrat		Résultat à terminaison	Travaux déjà exécutés (en cours)
	Produits	Coût de revient		
1. Exercice n (signature du contrat)	1 000	1 250	(250)	0
2. Exercice n + 1	1 000	1 250	(250)	300
3. Exercice n + 2	1 050 (1)	1 500 (2)	(450)	900
4. Exercice n + 3 (fin du contrat)	1 050	1 500	(450)	0

(1) Acceptation d'une réclamation de 50.
(2) Le client vient d'indiquer que les délais sont dépassés et que les pénalités de retard prévues au contrat (250) doivent d'ores et déjà s'appliquer.

b. Incidences sur les comptes :

	Dotation (ou reprise)		Au bilan : montant figurant en		Chiffre d'affaires	Δ stocks	Résultat
	aux dépréciations	aux provisions pour risques	dépréciation	provision pour risques			
1. Exercice n	0	250 (1)	0	250	0	0	(250)
2. Exercice n + 1	60 (2)	(60)	60	190 (3)	0	300	0 (9)
3. Exercice n + 2	210 (5)	(10) (7)	270 (4)	180 (6)	0	600	(200) (10)
4. Exercice n + 3	(270)	(180)	0	0	1 050	(1 500) (8)	0

	Dotation (ou reprise)		Au bilan : montant figurant en		Chiffre d'affaires	Δ stocks	Résultat
	aux dépréciations	aux provisions pour risques	dépréciation	provision pour risques			

(1) Perte à terminaison totale.
(2) 60 = 250 × 300/1 250. Fiscalement, déductible.
(3) 190 = 250 - 60.
(4) 270 = 450 × 900/1 500. Fiscalement, déductible.
(5) 210 = 270 - 60.
(6) 180 = 450 - 270.
(7) (10) = 180 - 190.
(8) Sortie du stock = (1 500) (en cas d'inventaire permanent) = coût de revient.
(9) 0 = Dotation à la dépréciation (60) + Reprise d'une partie de la provision pour risques 60.
(10) (200) = Reprise à la provision pour risques 10 + Dotation à la dépréciation (210).

Remarque

Incidence des reprises de dépréciations et provisions : sur l'exercice n + 3, les reprises de provisions sont de 450 (= 270 + 180) et permettent de couvrir la marge sur coût de revient (450) = 1 050 - 1 500.

Détermination de la marge prévisionnelle

(contrat à long terme et autres opérations partiellement exécutées à la clôture)

548

La détermination de la marge prévisionnelle d'un contrat à long terme ou d'une opération partiellement exécutée à la clôture résulte, quelle que soit l'une des deux méthodes de comptabilisation retenue (voir tableau récapitulatif n° 540) :

- d'un calcul général (voir n° 548-1) ;

- d'un éventuel calcul complémentaire, si la marge prévisionnelle résultant du calcul général s'avère négative (voir n° 548-2).

Calcul général de la marge prévisionnelle

548-1

En règle générale, la marge prévisionnelle doit être calculée **par contrat,** en respect du **principe** général **de non-compensation.** En effet, un calcul global pourrait conduire à compenser des pertes et des produits.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-2532, n° 14). En outre, le regroupement des contrats correspondant à la réalisation de produits identiques pour des clients différents n'est pas permis (D. adm. précitée).

Toutefois, selon l'OEC (Rec. n° 1.11 reprise par l'AMF, Bull. COB n° 178, février 1985, p. 7 s. et 9 s.), dans des **circonstances particulières** qui doivent être **interprétées restrictivement** et se trouver **concurremment réunies,** il peut apparaître approprié à l'entreprise de **regrouper** plusieurs contrats **ou** au contraire de **diviser** un contrat en plusieurs sous-ensembles différenciés pour la détermination du résultat à terminaison.
Ainsi, relèvent d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique (Avis CNC n° 99-10).

La **division d'un contrat** n'apparaît **possible,** à notre avis, que si :

- chaque partie du contrat a fait l'objet d'une offre différente au client ;

- le client avait la possibilité technique et commerciale d'accepter ou de refuser la conclusion de sous-contrats.

Ainsi, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct (Avis CNC n° 99-10, § 1.1).

Pour l'OEC (Rec. n° 1.11, décembre 1981, reprise par l'AMF, Bull. COB n° 178, février 1985, p. 7 s. et 9 s.), les **principes de prudence et de permanence des méthodes** doivent s'appliquer tant à l'évaluation comptable des **produits** qu'à celle des **charges** entrant dans le calcul de cette marge. Elle est égale à la différence entre les produits certains directement rattachables à l'opération et le coût de revient du contrat.

I. Produits certains directement rattachables à l'opération

L'avis du CNC (n° 99-10, § 3) donne la définition des produits relatifs aux contrats à long terme estimés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir. Ils comprennent :

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix ;

Si le **prix de vente** est libellé **en devises,** le cours à retenir est, à notre avis, celui de la date à laquelle la détermination de la marge prévisionnelle est faite (aussi, ce cours sera différent à chaque estimation tout au long du contrat). En cas de couverture de change, c'est le cours à terme qui doit, à notre avis, être retenu.

- les suppléments liés à des modifications dans les conditions d'exécution des contrats approuvées par le client ou dont il est raisonnablement certain qu'il les approuvera et dont il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants ;

- les réclamations acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours rend raisonnablement certain leur règlement par le client et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté peut être évalué de façon fiable ;

- les primes incitatives dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes ;

- et les produits financiers résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents de trésorerie au cours du contrat, les différences de change et les résultats d'opérations de couverture (voir n° 549).

Fiscalement, Le prix global de l'opération correspond également à la somme de ces produits, à l'exclusion toutefois des produits financiers, résultant du placement d'acomptes reçus dans le cadre de l'opération, qui sont imposables en fonction des règles qui leur sont propres (D. adm. 4 A-2532, n° 17) (voir n° 549).

II. Coût de revient de l'opération

L'avis du CNC (n° 99-10, § 4) donne la définition des charges relatives à un contrat à long terme. Elles comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'oeuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie...),

A notre avis, les prévisions de prix tiennent compte éventuellement, des **augmentations attendues** du coût de la main-d'oeuvre, des achats et fournitures en vertu de clauses contractuelles. Le coût des **modifications** apportées aux contrats en cours d'exécution, les **réclamations** probables du client, les **pénalités** à encourir du fait des retards ou pour d'autres motifs doivent, notamment, entrer dans les coûts directs.
Il peut être nécessaire, dans certains cas, de prendre en compte l'incidence de l'**effet de série** sur le coût de revient de l'opération (en ce sens, Bull. CNCC n° 36, décembre 1979, EJ 79-34, p. 472).

- les coûts indirects rattachables aux contrats en général pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, frais généraux d'exécution des contrats),

Tel est le cas des primes d'assurance liées aux garanties Coface des contrats à l'exportation, voir n° 2183.

- les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles,

Tel est le cas des provisions pour garanties données aux clients (compte 1512).

- mais **n'incluent pas les coûts** qui ne peuvent être imputés aux contrats en général ou à un contrat donné (frais administratifs d'ordre général, coûts de développement, frais de commercialisation non imputables à un contrat donné...).

Ainsi, dans le cas d'un programme immobilier destiné à être vendu par lots (donc avec plusieurs contrats de vente), les frais de publicité ne pouvant pas être rattachés à un lot en particulier, ils ne devraient pas pouvoir, selon le bulletin CNCC, entrer dans le coût de revient des différents lots du programme (Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EC 2007-09, p. 349).

Pour la détermination du coût de production (en général), voir n° 1170 s.
En ce qui concerne l'incorporation de charges financières, voir n° 549.

Fiscalement, Le coût de revient est identique au prix de revient comptable sous réserve des corrections extra-comptables nécessaires afin d'être en conformité avec les règles fiscales d'évaluation (D. adm. 4 A-2532, n° 15).

Remarques

1. Coûts engagés pour obtenir la signature du contrat L'avis du CNC précité précise que les coûts relatifs à un contrat comprennent les coûts qui lui sont imputables **à compter de la date de sa signature jusqu'à sa date d'achèvement définitif. Toutefois,** les coûts directement imputables à un contrat et qui sont engagés pour en obtenir la signature sont également imputés au contrat :

- s'ils peuvent être **identifiés séparément** et **mesurés** de façon **fiable,**

- et s'il est **probable** que le **contrat** sera **conclu** (en ce sens également, Bull. CNCC n° 142, juin 2006, EJ 2006-53, p. 384 s.).

S'il existe des doutes à la clôture de l'exercice concernant la conclusion du contrat pour lequel des travaux en cours ont été comptabilisés, une dépréciation doit être constituée (Bull. CNCC n° 142 précité).

Lorsque les coûts engagés pour obtenir un contrat sont constatés en charges de l'exercice auquel ils se rattachent, ils ne sont pas imputés au contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'un exercice ultérieur.

2. Coûts engagés par une structure dédiée (par exemple, cas des programmes immobiliers donnant lieu à la création de sociétés dédiées à un programme unique) Dans le cas d'opérations de promotion immobilière, il est courant que soit créée une structure juridique par programme (une société par immeuble). Cette société supporte alors tous les coûts liés à la production du programme pendant la période de construction, puis elle est dissoute lorsque l'opération est terminée. Une telle société immobilière répond à la définition d'une **structure dédiée à la production** (sur la notion de structure dédiée, voir n° 1404-1). Les frais généraux administratifs des structures dédiées étant inclus dans le coût de production des stocks (voir n° 1178), les frais généraux engagés par la société dédiée au programme sont **inclus** dans le coût de production du programme immobilier si (Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EC 2007-09, p. 349) :

- ils sont, par nature, directement engagés sur le programme,

- ils constituent des **frais généraux de production.**

Selon le bulletin CNCC (précité), sont notamment inclus dans le coût de production du programme, les frais de constitution, les frais de tenue de la comptabilité et la rémunération du promoteur. Toutefois, si la rémunération consiste en la refacturation d'une partie des frais administratifs du promoteur (frais de siège...), celle-ci est **exclue** du coût de production, en tant que **frais généraux administratifs.**

Calcul complémentaire en cas de marge prévisionnelle négative sur coût de revient résultant du calcul général

548-2

Il est décrit au n° 548-1. L'OEC (Rec. n° 1.11 reprise par l'AMF, Bull. COB n° 178, février 1985, p. 7 s. et 9 s.), estime, en présence d'une opération déficitaire, qu'il y a lieu de distinguer selon que le contrat a un caractère « marginal » ou non. Le contrat peut être qualifié de **« marginal »** si :

- il ne constitue **pas un élément prépondérant** de l'activité de l'entreprise ;

- la marge sur les autres contrats permet de **couvrir les frais indirects** (frais généraux).

I. Contrats déficitaires de caractère « marginal »
(OEC) Si le contrat conclu constitue une opération relativement isolée ayant un caractère marginal, il semble possible de **pouvoir** se limiter à la **marge négative sur coût de revient** (voir n° 548-1).

On notera toutefois le **caractère non impératif** de cette limitation (« semble pouvoir »). L'AMF, elle, indique : **« on peut s'abstenir** d'intégrer une **quote-part des frais indirects au contrat »** (il s'agit de frais n'entrant généralement pas dans le coût de revient, voir ci-après II.).

II. Contrats déficitaires importants
(OEC) Lorsqu'un contrat a une importance telle, ou fait partie d'un ensemble de contrats déficitaires si important, que la **rentabilité** de l'entreprise en est sérieusement et **durablement affectée,** une approche marginale n'est pas satisfaisante. Il convient alors de revenir aux modalités de calcul exposées au n° 548-1, les recommandations en la matière de la Rec. OEC précitée ne nous semblant plus d'actualité depuis l'avis du CNC n° 99-10.

Prise en compte du résultat financier (charges et produits)

résultant d'un contrat à long terme et d'autres opérations partiellement exécutées à la clôture

549

Il convient de distinguer les produits financiers des charges financières.

Produits financiers

L'avis du CNC n° 99-10 (§ 4) précise qu'il convient d'inclure dans les produits relatifs à un contrat à long terme :

- les **produits financiers** directs ou indirects, **résultant de conditions financières contractuelles** se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat ;

- ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture.

Autrement dit, les produits financiers ne doivent pas être pris en compte immédiatement dans le résultat de l'exercice où ils sont comptabilisés mais **être différés** tant que le résultat de l'opération n'est pas dégagé.

Sur la comptabilisation de ce différé de produits financiers, voir n° 549-1.

Remarque
Dérogation : bien qu'elle soit contraire à la règle générale de prise en compte des produits financiers (intérêts courus), cette position est, à notre avis, cohérente avec le fait que, pour la détermination du prix de vente (y compris les révisions de prix) lors de la négociation du contrat, les modalités de règlement sont prises en compte (en général le montant des révisions de prix est inversement proportionnel à celui des acomptes).

Fiscalement, Au contraire, les produits financiers résultant du placement d'acomptes reçus dans le cadre de l'opération **ne doivent pas être pris en compte** dans les produits certains entrant dans le calcul de la marge sur coût de revient (voir n° 548-1), dans la mesure où ils sont immédiatement imposables en fonction des règles propres à l'acquisition des produits financiers (D. adm. 4 A-2532, n° 17). Cette instruction confirme la jurisprudence (CAA Paris 14 novembre 1989, n° 175 et CE 11 octobre 1991, n° 112790), sans toutefois admettre, comme le fait la jurisprudence précitée, que le différé est possible si une clause contractuelle permet de les assimiler à des suppléments d'acomptes.

Sur l'imprimé n° 2058-A, les produits financiers dont la prise en compte a été comptablement différée sont réintégrés (ligne WQ). Corrélativement, une déduction extra-comptable est opérée (ligne XG) lorsque ces mêmes produits sont pris en compte en comptabilité.

Selon la Rec. OEC n° 1.19, « le taux des produits financiers à retenir correspond aux taux des placements qui n'ont pu être effectués que par l'encaissement de ces avances ».

Charges financières

Selon le PCG, les coûts d'emprunt peuvent être (PCG, art. 321-5) :

- soit comptabilisés en **charges,**

- soit incorporés au **coût de l'actif.**

Aucune méthode préférentielle n'a été actée par le CNC (voir note de présentation de l'avis du CNC n° 2004-15, § 4.3). Selon l'avis du CNC n° 99-10 (§ 4), peuvent en effet être incluses dans les charges relatives à un contrat à long terme et être ainsi différées :

- les **charges financières résultant de conditions financières contractuelles** se traduisant par des besoins de trésorerie pendant la durée du contrat,

- ainsi que les **différences de change et résultats des opérations de couverture.**

Si les produits financiers sont supérieurs aux charges financières, voir n° 549-1 la comptabilisation du solde de produits financiers.

L'OEC (Rec. n° 1.19) précise également que l'incorporation des charges financières ne doit pas être interrompue du fait qu'elle rend le coût total de production supérieur à la valeur d'inventaire du stock en cause. Dans ce cas, une dépréciation doit être comptabilisée à concurrence de l'excédent du coût total par rapport à la valeur d'inventaire.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 undecies), l'option comptable retenue déterminant les conditions de déductibilité fiscale des coûts d'emprunt (BOI 4 A-13-05, n° 67). Pour plus de détails, voir n° 1168.

Les modalités d'application de cette option sont les **mêmes que celles applicables aux immobilisations** :

a. les stocks exigent une **longue période de préparation** ou de construction ;

Pour plus de détails sur la nature d'actifs pouvant donner lieu à incorporation des coûts d'emprunt : « actifs éligibles », voir n° 1410-1.

b. les **conditions d'activation** suivent les critères généraux de comptabilisation des actifs (voir n° 1410-2) ;

c. l'option retenue doit être **homogène** pour l'ensemble des actifs (voir n° 1410 II).

d. le **montant** des coûts d'emprunt est fonction de :
- la **notion de coûts** retenue (voir n° 1410-3) ;

Remarque
Différences de change : les différences de change incorporables aux charges relatives à un contrat ne sont pas limitées à celles assimilables à un ajustement des coûts d'intérêt, contrairement au cas général des coûts d'emprunt incorporables au coût des actifs éligibles (voir n° 1410-3).

- la **période d'incorporation** des coûts (voir n° 1410-4).
- la nature **spécifique ou non** du financement (voir n° 1410-5).

Pour plus de détails sur le calcul des coûts d'emprunt incorporables, voir n° 1410-5.

e. en outre, les **paiements d'avance perçus de la part des clients** doivent être, à notre avis, pris en compte pour la détermination des coûts d'emprunt à capitaliser :

- en cas d'emprunts généraux, ces avances sont déduites du montant de l'encours, de sorte que le taux de capitalisation est appliqué à la position nette du contrat ;

Si le contrat de construction est en position nette créditrice (au bilan) durant toute la période de construction, aucun coût d'emprunt ne doit être capitalisé (la société n'a pas encouru de coûts d'emprunt puisque l'actif est financé par les avances clients). La position nette du contrat peut évoluer durant la période de construction. Dans ce cas, la capitalisation des coûts d'emprunt doit être effectuée sur les périodes où le contrat est en position nette débitrice.

- en cas d'emprunt spécifique, les coûts réellement encourus pour cet emprunt durant la période sont capitalisés, déduction faite des intérêts issus des placements de fonds non encore utilisés pour le financement de l'actif éligible (voir n° 1410-5 I.b). Le montant des intérêts issus des placements de fonds est déterminé après prise en compte des paiements d'avance.

Comptabilisation des charges et produits financiers relatifs à un contrat à long terme

549-1

Trois situations peuvent se retrouver tout au long d'un contrat :

a. Charges financières incorporées sans produits financiers différés Il convient (Rec. OEC n° 1.19) « d'enregistrer les charges financières faisant partie intégrante du coût, **de la même manière que les autres éléments de coût** de production ». Toutefois cette incorporation (qui est par nature significative), majorant les stocks, déséquilibre le résultat d'exploitation, les charges financières incorporées étant comptabilisées dans le résultat financier. Deux solutions semblent possibles pour pallier ce déséquilibre :

- soit ne pas changer le compte de résultat et expliquer ce déséquilibre dans l'annexe, en mettant en évidence l'augmentation (significative) du résultat d'exploitation (Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EJ 94-27, p. 129) ;

- soit, solution qui a notre préférence, augmenter les charges d'exploitation d'un montant équivalent à l'incorporation des frais financiers dans le stock ; pour ce faire, il convient, à notre avis, de porter ces charges financières à un compte d'Achats (par exemple au compte 608 « Frais accessoires d'achat ») par le compte 796 « Transfert de charges financières ».

b. Produits financiers différés sans charges financières incorporées Selon la Rec. OEC n° 1. 19, les produits financiers sont conservés en attente et inscrits au compte « **Produits constatés d'avance** ».

Remarque
Incidence du classement en « Produits constatés d'avance » :
- bien que le compte « Produits constatés d'avance » soit le seul prévu dans le poste « Compte de régularisation passif », force est de constater que l'utilisation qui en est faite ici ne correspond pas à la définition donnée par le PCG (art. 444/49) : « produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies » ;
- une autre solution serait de porter ces produits financiers en moins des en-cours ; mais elle ne nous paraît pas conforme à la définition du coût de production (qui est une somme de charges) et risquerait de rendre les en-cours négatifs.

Les produits constatés d'avance sont **maintenus au bilan jusqu'au dégagement du résultat de l'opération,** c'est-à-dire jusqu'à l'achèvement des travaux (ou l'avancement pour les entreprises concernées).
Lors du dégagement du résultat, on peut se demander s'il ne convient pas d'extourner les « Produits constatés d'avance » en les portant non pas en « Produits financiers » mais à un compte de Ventes (par exemple le compte 708 « Produits des activités annexes »).

En effet, si au lieu d'obtenir des avances, l'entreprise avait bénéficié de révisions de prix, ces dernières seraient venues augmenter le chiffre d'affaires.

c. Charges financières incorporables et produits financiers à différer La comptabilisation diffère selon que le solde : « charges - produits financiers cumulés depuis le début de l'opération » est débiteur ou créditeur. Selon la Rec. OEC n° 1.19 :

- **si le solde est débiteur** (charges supérieures aux produits), les produits ne sont pas comptabilisés en produits constatés d'avance mais viennent en diminution des charges financières incorporées aux en-cours (voir ci-avant, **a.**) ;

- **si le solde est créditeur** (produits supérieurs aux charges), « les produits financiers correspondant à l'excédent (c'est-à-dire le solde) sont mis en attente en « Produits constatés d'avance » jusqu'à constatation du résultat de l'opération ou imputation sur les charges financières rattachables à la même opération lorsque ces charges apparaissent ».

Cas particuliers

(contrats à long terme)

Entreprises de BTP (travaux d'entreprise)

550

L'avis de conformité complémentaire à l'avis de conformité n° 9 du CNC relatif au plan comptable professionnel des entreprises de BTP préconise l'application des deux méthodes de comptabilisation (voir tableau récapitulatif n° 540) pour les travaux d'entreprise en cours (partie exécutée des contrats de construction non achevés à la date de l'inventaire pour l'arrêté des comptes). Ces travaux, donnant lieu à réception complète ou partielle, concernent les travaux du bâtiment, travaux publics, travaux de construction d'usines clefs en mains.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Pour utiliser la méthode de l'avancement (décrite aux n° 541 s.), l'avis du CNC n° 9 complémentaire énonce les **10 conditions** suivantes :

Pour des commentaires sur ces conditions, le lecteur voudra bien se reporter au guide comptable professionnel des entreprises du bâtiment et des travaux publics (Edition d'octobre 1989).

1. La méthode de l'avancement ne peut concerner que les droits, obligations, produits et charges nés de **contrats d'entreprise** relatifs à des travaux immobiliers effectués sur des biens immeubles dont l'entreprise n'est pas propriétaire.

2. Pour les marchés comptabilisés selon la méthode de l'avancement, les situations de travaux successives représentent une série de **facturations partielles,** correspondant à autant de **« contrats » exécutés.**

3. La comptabilisation de l'exécution du contrat d'entreprise à l'avancement ne peut pas être effectuée en fonction de considérations d'opportunité ; elle doit respecter le **principe de permanence des méthodes** ; il y a lieu de traiter de manière analogue les contrats de **nature équivalente** ; l'annexe doit faire mention des méthodes retenues.

4. L'entreprise doit **disposer de systèmes organisés et fiables** permettant le suivi et le contrôle comptable par opération et par chantier des travaux exécutés et la comparaison avec les prévisions tant en coût de revient qu'en prix de vente.

5. Seuls les travaux exécutés peuvent générer un produit, ce qui implique de distinguer les situations de travaux exécutés des situations d'approvisionnements et des demandes d'avances sous quelque forme qu'elles se présentent.

6. Les **« situations méritées »,** vérifiées par le maître d'oeuvre, conformes aux réglementations (Cahiers de clauses administratives générales, Code des marchés publics, normes Afnor) applicables aux contrats considérés doivent être acceptées par le maître d'ouvrage, confirmer le transfert de propriété et emporter acceptation et reconnaissance, même avec réserves, des travaux exécutés.

7. La dernière situation prise en compte avant la clôture de l'exercice doit être accompagnée d'un **état de situation des travaux** auxquels les créances comptabilisées se rapportent.

8. Les travaux exécutés entre la date de la dernière situation contractuelle et la date de clôture de l'exercice sont à évaluer au coût de revient et à enregistrer dans les travaux en cours, de même que les approvisionnements dont l'entreprise n'est plus propriétaire.

Ainsi, selon cette condition, par prudence, les produits non encore facturés ne sont pas comptabilisés en chiffre d'affaires.

9. Les **pertes à terminaison** sont à provisionner à la clôture de l'**exercice de conclusion du contrat** ; les provisions sont ajustées au fur et à mesure de la prise en compte des créances ; il doit être fait mention dans l'annexe de la façon dont l'entreprise se couvre du risque visé à l'article 1788 du Code civil (la perte de l'ouvrage est pour l'entrepreneur, à moins que le maître ne soit en demeure de recevoir la chose).

10. Pour les contrats bénéficiaires, la quote-part de résultat calculée par différence entre la créance partielle et la fraction du coût de revient correspondant aux travaux exécutés ne peut excéder, lorsqu'elle est bénéficiaire, celle qui résulterait de l'application des dispositions de l'article C. com. L 123-21 (sur ces dispositions, lorsqu'elles concernent les contrats à long terme, voir n° 542).

Selon cette condition, la quote-part du résultat calculée par différence entre la créance partielle et la fraction du coût de revient correspondant aux travaux exécutés ne peut excéder, lorsqu'elle est bénéficiaire, le bénéfice net partiel déterminé par le rapport entre les coûts réels des travaux et services exécutés à la date d'arrêté et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat, c'est-à-dire la marge prévisionnelle qui devrait être dégagée à la clôture en application de la règle générale de la méthode à l'avancement (voir n° 543-1). Or, selon l'avis du CNC n° 99-10, les résultats à l'avancement résultent d'un lissage des résultats à terminaison. En conséquence, dans le cas particulier où le résultat réellement comptabilisé serait supérieur à la marge devant être comptabilisée à l'avancement (cas, par exemple, de la facturation de travaux à forte marge en début de contrat), le chiffre d'affaires devrait donc être revu à la baisse. Cette condition du guide comptable professionnel des entreprises du bâtiment et des travaux publics (Edition d'octobre 1989) risque, dans ce cas, de conduire à une sous-évaluation du résultat à l'avancement comptabilisé.

Fiscalement,

a. Principe Les produits des travaux d'entreprise donnant lieu à réception doivent en principe être rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la réception ou la mise à disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure (CGI, art. 38-2 bis). Les travaux d'entreprise sont présumés être mis à la disposition du maître d'ouvrage à la date de leur facturation définitive, sauf si l'entreprise démontre que l'achèvement des prestations est postérieur à cette date (TA Lyon 12 mai 1998, n° 89-12479 et 89-12480).

b. Exception Toutefois, l'Administration admet la méthode à l'avancement pour les entreprises de bâtiment et de travaux publics [ainsi que pour les entreprises de constructions navales (D. adm. 4 A-221, n° 19 et 4 A-2531, n° 14 et 19)]. Dans ce cas, les bénéfices dégagés par l'opération sont imposables au même rythme que leur comptabilisation.
Par ailleurs, selon le Conseil d'Etat (CE 13 janvier 2006, n° 259824), l'acceptation par l'Administration de la méthode à l'avancement :

- permet de **déroger** à la condition posée par l'article 39-1-5° du CGI selon laquelle, pour être déductible, une provision doit, notamment, être constituée en vue de faire face à des pertes ou charges que des **événements en cours** à la clôture rendent probables ;

- et, en conséquence, autorise les entreprises qui appliquent cette méthode à **déduire les provisions** constituées en vue de faire face au coût résultant de la mise en jeu de leur responsabilité dans le cadre de la **garantie décennale** (en l'occurrence le coût de la franchise d'assurance) **dès leur comptabilisation, sans attendre la réception des travaux** (la réception des travaux constituant l'événement de nature à rendre probable la charge, étant donné que la responsabilité du constructeur ne peut être engagée qu'à compter de sa survenance).

Contrôle des commissaires aux comptes

550-1

Le bulletin CNCC (n° 60, décembre 1985, p. 410 s.) a arrêté un complément au guide des contrôles dans les entreprises de BTP qui précise, compte tenu de leur importance notamment pour l'appréciation des produits et travaux en cours et des risques et charges liés, les **conditions de visite et de contrôle des chantiers à l'étranger.** « **L'impossibilité** pour le commissaire aux comptes de pouvoir effectuer la visite nécessaire de certains chantiers doit être considérée comme une limitation apportée à l'exercice de sa mission dont il appréciera l'incidence sur sa certification des comptes annuels et qu'il doit, en tout état de cause, **mentionner dans son rapport.** »

L'AMF (initiatrice de ce complément) « invite (Bull. COB n° 187, décembre 1985, p. 9 s.) les commissaires aux comptes à y apporter la plus grande attention. De leur côté, les dirigeants des sociétés concernées comprendront que le coût supplémentaire des contrôles qui pourra en résulter est amplement justifié par une meilleure fiabilité des comptes pour eux-mêmes et tous les utilisateurs. L'expérience des dernières années dans ce secteur d'activité et, plus généralement, dans les activités à cycles d'exploitation longs comportant des chantiers importants, notamment à l'étranger, a montré, par les accidents graves survenus, tout l'intérêt d'un contrôle plus efficace des commissaires aux comptes ».

Dans le cas de sociétés en participation, voir n° 4286.

D. Ventes comportant des conditions particulières

Vente selon le transport

560

Les conditions de vente (ou « incoterms ») ne définissent pas la date du transfert de propriété, mais celle du transfert des risques (ce qui permet notamment de répartir la charge de transport entre les cocontractants).

Remarque
Définition d'un « incoterm » : ce terme résulte de la contraction de l'anglais « International Commercial Terms », traduit en français par CIV « Conditions Internationales de Vente ». Ils ont été définis et codifiés par la Chambre Internationale de Commerce et sont régulièrement mis à jour, la dernière révision date de 2010, pour une application au 1er janvier 2011.

Si le contrat ne prévoit pas la date exacte du transfert de propriété et si la loi française s'applique à la vente, il est possible, à notre avis, de retenir la date de transfert des risques pour comptabiliser la vente.

Juridiquement, Lorsque les parties fixent elles-mêmes la date du transfert de propriété (cas exceptionnel), cette date doit être retenue pour comptabiliser la vente (en ce sens, CA Paris 14 avril 1982).

Le tableau suivant, établi par nos soins, présente, selon les **incoterms,** le fait générateur de la comptabilisation de la vente :

Incoterm	Abréviation	Fait générateur de l'enregistrement comptable de la vente (1)
Incoterms multimodaux (utilisables pour tous les types de transport)		
Ex works (à l'usine)	**EXW**	mise à disposition (avec emballage) au lieu convenu
Free carrier (franco transporteur)	**FCA**	remise au transporteur **après** chargement au point prévu
Carriage paid to (port payé jusqu'à...)	**CPT** (2)	remise au transporteur au lieu de destination convenu (pour tous les modes de transport)
Carriage insurance paid (port et assurance payés)	**CIP** (2)	remise au transporteur au lieu de destination convenu (pour tous les modes de transport)
Delivered at place	**DAP**	mise à disposition de l'acheteur au lieu de destination convenu, **avant** déchargement
Delivered at teminal	**DAT**	mise à disposition de l'acheteur au lieu de destination convenu, **après** déchargement
Delivered duty paid	**DDP**	mise à disposition de l'acheteur au lieu de destination convenu, **avant**

Incoterm	Abréviation	Fait générateur de l'enregistrement comptable de la vente [1]
(rendu droits acquittés)		déchargement
Incoterms utilisables pour le transport maritime (ou voies fluviales) [3]		
Free alongside ship (franco le long du navire)	**FAS**	remise au transporteur **le long du navire** au port d'embarquement convenu
Free on board (franco à bord)	**FOB**	remise au transporteur **à bord du navire** au port d'embarquement convenu
Cost and freight (coût et fret)	**CFR** [2]	remise au transporteur **à bord du navire** au port d'embarquement convenu
Cost insurance and freight (coût, assurance, fret)	**CIF** [2]	remise au transporteur **à bord du navire** au port d'embarquement convenu
(1) Hors clause particulière modifiant le transfert des risques et avantages (2) Cas particulier des incoterms de la famille C : - le transfert des risques à l'acheteur est bien effectué au moment où les marchandises sont remises au transporteur désigné au contrat (CPT, CIP), ou au moment où les marchandises sont livrées à bord du navire au port d'embarquement (CFR, CIF) (ou au lieu de destination convenu) ; - mais le vendeur supporte les coûts de transport jusqu'à la livraison finale, et l'absence de paiement de ces coûts est susceptible de remettre en cause la vente. (3) La notion de bastingage a été supprimée dans la codification 2010 pour les incoterms maritimes et fluviaux. Désormais, le lieu de livraison pour les incoterms concernés est **à bord du bateau.**		

Remarque
Conditions suspensives : le paiement des coûts convenus jusqu'à la livraison effective ne peut pas, à notre avis, être considéré comme une condition suspensive de la vente, ne permettant pas de reconnaître cette dernière. Ce paiement est en effet totalement sous le contrôle du vendeur. En revanche, si le contrat de vente prévoit une obligation à effectuer par le vendeur qui n'est pas totalement sous son contrôle, cette obligation sera susceptible de remettre en cause l'enregistrement du chiffre d'affaires à la date de l'embarquement.

Fiscalement, A notre connaissance, l'Administration et le Conseil d'Etat ne se sont pas prononcés sur les modalités de prise en compte des produits en présence d'incoterms. Une telle prise en compte intervient en principe lors de la « délivrance » de la marchandise au sens de l'article 1604 du Code Civil (D. adm. 4 A-212, n° 16 à 18 ; CE 4 mars 1991, n° 97595 ; voir n° 507), qui correspond au transfert de propriété. Elle intervient généralement lors de la remise physique du bien mais peut être anticipée ou différée selon la volonté des parties. En effet, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de reconnaître un caractère déterminant aux stipulations contractuelles pour apprécier la date de prise en compte d'un produit en rattachant la créance d'un marché, qui subordonnait la livraison à une vérification préalable des produits vendus, à l'exercice au cours duquel l'acceptation des produits à livrer est intervenue (CAA Bordeaux 7 mai 1991, n° 89-501 et 89-1506).
Le respect de ces modalités est également important pour la déductibilité des **charges.** Ainsi (CE 12 février 1992, n° 67385), la déductibilité de charges postérieures à la date retenue dans les conditions de vente, qu'un fournisseur a prises à son compte, a été refusée bien que cette prise en compte résultât d'un accord tacite entre les parties.

Juridiquement, La Cour de cassation distingue deux situations en cas de transport maritime :

- en cas d'émission d'un connaissement, le droit maritime s'applique et la possession du bien (et donc sa propriété) revient au porteur légitime de ce connaissement (Cass. com. 30 octobre 1989, n° 269) ;

- en l'absence de la délivrance du connaissement, le droit maritime n'a plus d'application et il résulte du droit commun que la date de chargement sur le navire est retenue comme date de transfert de propriété (Cass. com. 5 octobre 1993, n° 1445 P). Mais (cas de la vente FOB) il appartient à l'acquéreur d'organiser le transport maritime ; les frais supplémentaires du vendeur résultant de l'absence de prise en charge de la marchandise livrée le long du bord du navire doivent être remboursés par l'acheteur (Cass. com. 2 avril 1996, n° 722 P).

Sur la comptabilisation des entrées et sorties de stocks, qui doivent intervenir lors du transfert de contrôle (en général, concomitant au transfert de propriété), voir n° 1107-1 s.

Vente avec clause de réserve de propriété

561

Le transfert de propriété n'a lieu qu'à l'issue du paiement intégral du prix (voir n° 457). Selon le PCG, les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété (art. 313-3) sous réserve d'une mention distincte aux bilans du vendeur et de l'acquéreur (PCG, art. 521-1 et 521-2 : système de base ; art. 522-1 : système abrégé ; art. 523-1 : système développé). En conséquence :

- le vendeur inscrit à son actif la créance résultant du bien vendu avec une telle clause ;

- le produit correspondant est enregistré au moment où le coût de l'exécution de son obligation est connu avec suffisamment de précision, c'est-à-dire, en général, au moment de la remise matérielle du bien à l'acquéreur ;

Le transfert de contrôle intervient en général également à cette date.

Fiscalement, Il en est de même, en cas de vente avec clause de réserve de propriété, les produits correspondant à des créances sur la clientèle sont rattachés à l'exercice au cours duquel les biens sont livrés, c'est-à-dire lors de leur remise matérielle (CGI, art. 38-2 bis.b ; D. adm. 4-A-212, n° 19 et 4 A-2511, n° 2 ; BOI 4 A-13-05, n° 148).

- l'inscription de cette créance sur une ligne distincte du bilan du vendeur est facilitée par la création des comptes « Créances résultant de ventes avec clause de réserve de propriété » (à créditer des règlements partiels de l'acquéreur) et « Effets à recevoir résultant de ventes avec clause de réserve de propriété » ;

A défaut d'existence de tels comptes dans le PCG, nous préconisons l'ouverture des comptes :
412. « Créances résultant de ventes avec clause de réserve de propriété »
4132. « Effets à recevoir résultant de ventes avec clause de réserve de propriété ».

- le vendeur doit, conformément aux règles générales de constitution des dépréciations, **déprécier** cette **créance** lorsqu'il a connaissance de faits qui lui permettent de douter à la fois de l'aptitude de l'acquéreur à honorer ses engagements financiers et du succès de la revendication qu'une défaillance effective le conduirait à exercer (en ce sens également, avis OEC n° 25).

Sur la présentation au bilan des créances relatives aux ventes avec clause de réserve de propriété, voir n° 681.

561-1

Résiliation d'une vente avec clause de réserve de propriété
Selon la revue Eco. et compt. (n° 156, septembre 1986, p. 44) il y a lieu dans ce cas, à la date de la résiliation :

- d'**annuler la vente** qui avait été comptabilisée lors de la livraison du bien ;

- de reprendre ce **bien en stock** pour son prix d'acquisition et de **le déprécier,** le cas échéant, pour ramener sa valeur nette à sa valeur actuelle (voir n° 1200 s.).

En outre, à notre avis, une **provision pour charges** correspondant aux frais de récupération (par exemple : démontage dans le cas d'une machine) doit être constatée dès lors que l'entreprise a averti son débiteur de son intention de récupérer le bien ce qui en général est fait au moment de la résiliation.

Vente sous condition

562

Il existe de nombreuses ventes réalisées sous condition. Cette condition peut être suspensive (n° 562-1) ou résolutoire (n° 562-2).

Conformément à l'article 1588 du Code civil, une vente à l'essai est toujours présumée réalisée sous condition suspensive.

Condition suspensive

562-1

I. Comptabilisation de la vente

1. Principe Sur le plan juridique, le transfert du contrôle, c'est-à-dire des risques et avantages afférents au bien (ainsi que le transfert de propriété) a lieu à la date à laquelle la condition se trouve réalisée (C. civ. art. 1181, voir n° 457). En conséquence, la vente n'est pas effective et le produit ne peut pas être comptabilisé tant que la condition n'est pas réalisée (Avis CU CNC n° 2005-E du 6 septembre 2005).

Une information doit toutefois être donnée en annexe sur les effets potentiels de l'accord intervenu entre les parties et la portée de la condition suspensive (Avis CU CNC précité).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-221, n° 6 et 7 s.), la créance devant être rattachée à l'exercice de réalisation de la condition, alors même que, selon l'article 1179 du Code civil, la réalisation de la condition fait rétroagir la vente à la date de sa conclusion (CE 20 décembre 1952, n° 77304) (voir ci-après **II.**).

Remarque
Dénaturation de la clause suspensive : si l'analyse des clauses du contrat démontre que l'essentiel des risques et avantages a été transféré lors de la signature du contrat et que, de ce fait, la condition suspensive est dénaturée, le produit de la vente est à comptabiliser lors de la signature du contrat et donc avant la réalisation de la condition.

Tel peut être le cas, par exemple, lorsque la vente est conclue avec une condition (suspensive) de paiement du prix.

Fiscalement, La condition (suspensive) de paiement du prix ne fait pas obstacle à l'enregistrement de la vente sur l'exercice en cours à la date de livraison entraînant dépossession des marchandises vendues par le créancier (Rép. Colibeau, AN 1er avril 1973, p. 702 et D. adm. 4 A-221, n° 11).

En cas de **ventes d'immeubles,** la signature de l'acte authentique constitue une condition suspensive de la vente, qui :

- détermine la date de comptabilisation de la cession (voir n° 1531) ;

- et conduit à comptabiliser la commission perçue sur la transaction à la date de signature de cet acte (réponse CNCC EC 2012-20, www.cncc.fr).

2. Levée de la condition entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes La **vente** sous condition suspensive conclue à la clôture **ne peut pas être comptabilisée** même si la condition est levée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes (Avis CU CNC n° 2005-E). En effet, selon cet avis CU CNC, les effets de la condition suspensive doivent être appréciés à la date de clôture et non à la date d'arrêté des comptes. La levée de la condition constitue un événement postérieur à la clôture, dont le traitement implique que les pertes et risques résultant de la condition soient pris en compte à la clôture (mais pas les produits ; voir PCG, art. 313-5 ; voir n° 500 et n° 2827).

Fiscalement, Il en est de même, en vertu du principe d'indépendance des exercices (voir n° 262).

Une information doit toutefois être donnée en annexe sur la réalisation de la condition entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes (Avis CU CNC précité).

En conséquence, selon Antoine Bracchi (Président du CNC), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2005 », Les Echos Conférences - PwC, ne peuvent pas être dégagées les plus-values :

- des ventes de titres signées avant la clôture et soumises à l'autorisation de la Commission européenne ;

- des ventes d'immeubles assorties d'une déclaration d'intention d'aliéner (DIA).

En outre, à notre avis, les ventes suivantes ne peuvent être comptabilisées même en cas de réalisation de la condition entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes :

- ventes de titres avec service à règlement différé (SRD) dont l'ordre serait passé avant la clôture (voir n° 1895) ;

- ventes de biens, par exemple FOB, prêts sur le quai à être embarqués avant la clôture, mais qui, pour diverses raisons indépendantes de la volonté des parties (comme des grèves de dockers ou un embargo), ne l'auraient été qu'au début de l'exercice suivant ;

- promesses de vente et d'achat croisées avec levée après la clôture ;

- achats et ventes à terme de devises avec livraison après la clôture.

Remarque

Perte lors de la vente du bien entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes : la réalisation de cette perte signifie que la valeur vénale du bien est inférieure à sa valeur nette comptable. En conséquence, une dépréciation doit être constatée à la clôture (voir n° 1215 s.).

II. Effet rétroactif de la clause de condition suspensive

La clause de condition suspensive a un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté (C. civ. art. 1179).

Remarque

Produits générés par le bien vendu et perçus entre la date de conclusion de la vente et celle de la réalisation de la condition suspensive : une fois la condition réalisée, l'effet rétroactif de la clause de condition suspensive conduit à replacer les parties dans la situation qui aurait été la leur si la vente avait eu lieu à la date de sa conclusion. En conséquence, les produits générés entre cette date de conclusion et la date de levée de la condition reviennent en principe à l'acquéreur, sauf clause dérogatoire entre les parties (Cass. civ. 19 juillet 1995, n° 1733 P).
Pour la comptabilisation des revenus, deux situations peuvent se présenter :

a. Cas général (effet rétroactif) Tant que la condition n'est pas réalisée :

- le vendeur constate les revenus afférents au bien vendu au compte 487 « Produits constatés d'avance »,

- et l'acquéreur constate éventuellement un engagement hors bilan concernant l'achat à réaliser sous condition suspensive et la prise en compte de produits qui en résulterait.

Lors de la réalisation de la condition, le vendeur reverse les revenus constatés en produits constatés d'avance à l'acquéreur qui les enregistre parmi ses produits.
Toutefois, si la condition ne peut se réaliser, le vendeur rapporte, à notre avis, les produits constatés d'avance dans son compte de résultat.

Tel est le cas lorsqu'il existe un terme prévu au contrat qui vient d'être atteint ou lorsque l'entreprise a la certitude que l'événement prévu n'arrivera pas (C. civ. art. 1176).

b. Existence d'une clause dérogatoire Les revenus sont comptabilisés conformément à la volonté des parties.

Condition résolutoire

562-2

Sur le plan juridique, le transfert des risques et avantages afférents au bien vendu (ainsi que le transfert de propriété) ayant lieu dès la conclusion du contrat, la vente est réalisée à cette date. Elle se trouve rétroactivement annulée si la condition se réalise (C. civ. art. 1183, al. 1). Par exemple : vente avec un délai de rétractation (vente par correspondance...).
En conséquence, à notre avis :

- le produit est intégralement pris en compte à la date de la conclusion du contrat, comme si la condition résolutoire n'existait pas ;

En cas de vente d'un bien à livrer, le produit est comptabilisé à la date de livraison du bien (voir n° 530).

Fiscalement, Le produit de cession doit être rattaché à l'exercice du transfert de propriété (dès la conclusion du contrat) (BOI 4 A-13-05, n° 148). En cas de vente sous condition résolutoire, le transfert de propriété est immédiat. Par suite, le produit doit être pris en compte dès la livraison du bien (D. adm. 4 A-221, n° 12 et CE 24 septembre 2003, n° 237115) ou dès l'achèvement de la prestation de services (CE 12 janvier 1983, n° 28542), et ce, dès lors qu'il n'est pas établi que la clause résolutoire a joué avant la date de clôture de l'exercice (CE 19 décembre 1984, n° 39133).

- une provision traduisant le risque lié à la probabilité de retour du bien (en cas de réalisation de la condition résolutoire) est à constater.

L'appréciation du risque de réalisation de la condition résolutoire doit se baser sur des éléments historiques fiables.

Si le risque lié à la probabilité du retour du bien n'est pas négligeable, la provision correspond au résultat de cession.

Une provision est en outre constatée s'il apparaît une décote de la valeur actuelle du bien cédé par rapport à sa valeur comptable à la date de cession (traitement retenu par le CNC, dans son avis sur les ventes à réméré de titres, ventes avec faculté de rachat, voir n° 1910-2).

Vente avec droit de retour

563

L'acheteur a un droit illimité de restituer.

Selon l'avis OEC n° 25, la constatation des produits dans ce cas dépend de la nature de l'accord. Dans le cas des ventes au détail courantes (les magasins à succursales offrent par exemple de rembourser le client si celui-ci n'est pas entièrement satisfait), on peut constater la vente, à condition de constituer, pour les retours de produits, une provision suffisante calculée d'après les statistiques des années passées (voir n° 611). Dans d'autres cas, la nature de l'accord correspond à une vente en consignation (voir n° 564).

Prestations continues avec clause « satisfait ou remboursé »

563-1

Lorsque la prestation continue peut faire l'objet d'un remboursement au terme du contrat si une condition n'est pas réalisée, deux traitements comptables sont envisageables selon que la société dispose ou non de statistiques suffisamment fiables pour identifier les contrats susceptibles de conduire à un remboursement (en ce sens, Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EC 2011-16, p. 164 s.) :

- si la société ne dispose pas de statistiques fiables, le montant facturé au titre de ces contrats ne doit pas être comptabilisé en produits mais est enregistré dans sa totalité au passif, en produits constatés d'avance. Le produit sera reconnu en résultat à la date de réalisation de la condition ou sera annulé à la date de remboursement au client ;

- si la société dispose de statistiques fiables lui permettant d'estimer avec une sécurité suffisante le risque de remboursement, les produits sont reconnus au fur et à mesure de l'avancement de la prestation. A la clôture de chaque exercice, une provision est constatée pour prendre en compte le risque estimé de remboursement de ces contrats.

Dans tous les cas, une information est à fournir en annexe afin de détailler la méthode retenue pour la comptabilisation des produits.

Vente en consignation (ou en dépôt)

564

Le déposant expédie la marchandise au dépositaire, lequel est chargé de la vendre au nom du premier.

Selon l'avis OEC n° 25, les produits ne doivent pas être constatés avant que la marchandise ne soit vendue à une tierce partie.

Fiscalement, La vente en dépôt (pratiquée notamment dans le secteur de l'édition), est caractérisée par le fait que les ouvrages en dépôt demeurent la propriété de l'éditeur et doivent donc figurer dans son stock jusqu'à la réalisation de la vente par le dépositaire. Dès lors, l'éditeur n'est tenu de comprendre les recettes correspondantes dans ses revenus imposables que lorsqu'il reçoit les comptes rendus de vente établis périodiquement par le diffuseur ou le libraire (D. adm. 4 A-2511 n° 17 et 18 ; lettre SFL, devenu DLF, au Syndicat national de l'Edition du 16 octobre 1978). La non-restitution des marchandises au déposant à l'expiration du délai de dépôt et l'absence de diligences pour en obtenir la restitution ne caractérise pas la vente des marchandises à la clôture ; aucune créance acquise n'est donc à comptabiliser à cette date à ce titre (CAA Paris 20 novembre 2009, n° 07-3701).

Vente à des intermédiaires

564-1

Le bien est vendu à des distributeurs, détaillants ou autres parties chargées de sa revente.

Selon l'avis OEC n° 25, les produits peuvent en général être constatés si les risques importants inhérents à la propriété ont été transférés ; toutefois, dans certains cas, l'acheteur peut n'être en fait qu'un mandataire ou un commissionnaire et l'opération doit être considérée comme une vente en consignation (voir n° 564).

Vente avec accord de rachat

565

La propriété étant en général transférée à l'acheteur, la vente est juridiquement réalisée à la signature du contrat. En conséquence, si le risque lié à la probabilité de retour du bien est négligeable, le produit doit être intégralement pris en compte lors de la vente initiale.
Toutefois, lorsque ces opérations constituent de véritables modalités de financement, le risque lié à la probabilité de retour n'est en général pas négligeable et le produit n'est pas acquis lors de la vente initiale.
Dans ces conditions :

- **en substance** : à notre avis, la vente ne devrait pas être comptabilisée en chiffre d'affaires ;

- **en pratique** et selon les règles actuelles de prise en compte des produits : la vente étant juridiquement réalisée, le chiffre d'affaires est constaté, le bien est sorti de l'actif et la marge sur vente est intégralement dégagée. Mais la charge liée au rachat est immédiatement prise en compte : une provision est constituée au titre de l'engagement de rachat, à hauteur de la perte probable (voir n° 615).

Tel est le cas d'un contrat dit de « buy-back » dans le secteur automobile :

- le rachat du bien par le vendeur d'origine est certain,

- le prix de rachat est convenu dans le contrat,

- la clause de rachat s'accompagne d'une clause de garantie prévoyant un dédommagement en cas de dégradation du bien.

Exemple

Exemples

- Vente de marchandises à un établissement bancaire pour obtenir des liquidités à court terme avec un contrat de rachat, dans le cadre d'un accord de financement ;

- Il en serait de même si le contrat de revente ne portait que sur la majeure partie des stocks, et non la totalité. En effet, étant donné que le contrat de revente à la société porte sur la majeure partie des stocks, l'utilisation que peut en faire la banque n'est que mineure et ne permet pas de conclure à l'existence d'un transfert de l'essentiel des risques et avantages liés à ces marchandises.

Fiscalement, Il en est de même, le Conseil d'Etat admettant la constatation d'une provision pour perte lorsque l'entreprise a inscrit en recettes la totalité des ventes de marchandises susceptibles de lui être retournées (CE 10 avril 1991, n° 65346 et 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261). Sur le traitement fiscal de la provision pour engagement de rachat, voir n° 615.

Vente à tempérament

566

Le transfert de propriété (et l'enregistrement de la vente) a lieu dès la conclusion du contrat.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-221, n° 15).

Selon l'avis OEC n° 25, lorsque la contrepartie est payée en plusieurs termes, les produits correspondant au prix de vente net d'intérêt sont constatés à la date de la vente. L'intérêt est constaté comme un produit, proportionnellement au solde restant dû au vendeur.

Vente en l'état futur d'achèvement

567

Le transfert de propriété a lieu au fur et à mesure de l'exécution de l'ouvrage (C. civ. art. 1601-3 ; voir Bull. CNC n° 21, janvier 1975, p. 9). En conséquence, en principe, le stock et le chiffre d'affaires devraient être sortis et dégagés à l'avancement. Toutefois, le guide comptable professionnel des promoteurs (voir n° 295) construisant des immeubles en vue de la vente, craignant des dégagements de résultat aléatoires, préfère ne pas retenir la méthode à l'avancement et appliquer la méthode à l'achèvement, ce qui implique qu'aucun chiffre d'affaires ne soit dégagé jusqu'à la **délivrance à l'acquéreur** (livraison).

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.
Sur le cas des ventes par lots, voir n° 567-1.

Néanmoins, à notre avis, la comptabilisation du chiffre d'affaires à l'avancement constitue la méthode préférentielle (PCG, art. 380-1), sachant que le bénéfice ne peut être dégagé que si le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable (voir n° 543-3).

Fiscalement, Conformément à l'article 38-2 bis du CGI, les profits afférents à la vente d'immeuble ne sont taxés qu'au titre de l'exercice en cours à la date de sa livraison à l'acquéreur. Par livraison, il y a lieu d'entendre la délivrance au sens du Code civil, c'est-à-dire, s'agissant d'immeubles bâtis, la remise des clés à l'acquéreur (C. civ. art. 1605 et 1606).
Selon l'Administration, la même date est à retenir pour les ventes d'immeubles à construire, tels que ceux objets de vente en l'état futur d'achèvement (C. civ. art. 1601-3), que la remise des clés intervienne lors de la réception définitive ou de la réception provisoire (D. adm. 8 E-23, n° 1 à 6).

Les pertes doivent, bien entendu, être provisionnées dès qu'elles deviennent probables selon la règle générale applicable aux contrats déficitaires (voir n° 543-2 et n° 626).

Selon le guide comptable professionnel (précité), les coûts externes de commercialisation exposés pour la réalisation de ventes conclues avant la livraison constituent des charges constatées d'avance (voir n° 736-1) tant que les ventes correspondantes n'ont pas été constatées en chiffre d'affaires. Ce traitement comptable devrait néanmoins être réexaminé d'ici la fin de l'année 2012 dans le cadre d'un groupe de travail actuellement en cours à l'ANC (voir n° 5999-1).

Fiscalement, La comptabilisation en charge constatée d'avance a été remise en cause par l'Administration fiscale (Rescrit n° 2012/23 du 27 mars 2012 confirmant une position prise dans un courrier adressé à la Fédération des Promoteurs Immobiliers le 27 septembre 2011) pour laquelle les coûts externes de commercialisation exposés pour la réalisation de ventes conclues avant la livraison sont déductibles du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel la vente est signée.

Vente par lots dans la promotion immobilière

567-1

« L'obligation de délivrer les immeubles est remplie de la part du vendeur lorsqu'il a remis les clefs, s'il s'agit d'un bâtiment ou lorsqu'il a remis les titres de propriété » (C. civ. art. 1605).
Le guide comptable professionnel des promoteurs (voir n° 295) construisant des immeubles en vue de la vente estime que, pour les opérations vendues par fractions (immeubles collectifs, lotissements, maisons individuelles groupées), le résultat est dégagé lot par lot à l'achèvement.

Sur les ventes en l'état futur d'achèvement, voir n° 567.

Fiscalement, Il résulte de l'article 1605 du Code civil que, même si les lotisseurs obtiennent l'autorisation de commercialiser les lots avant l'exécution des travaux, les produits résultant de ces cessions restent **sans effet sur le résultat** et ne doivent être rattachés qu'au résultat de l'exercice au cours duquel le bien est livré, donc dans le cas d'un terrain sans bâtiment lors de la **remise des titres de propriété à l'acquéreur** (Rép. Clément, AN 12 novembre 1984, p. 4949 ; D. adm. 8 D-33, n° 3).

Toutefois, la prise en compte du résultat à l'avancement est possible et même préférentielle pour les ventes par lots constituant des contrats à long terme, voir n° 536 (en ce sens, Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EC 2007-09, p. 349).

En pratique, l'avancement est dans ce cas estimé selon un double calcul :

- l'avancement des ventes pour que seules les ventes actées (passées devant notaire) puissent dégager un résultat ;

Montant des ventes actées

Montant total des ventes prévisionnelles actualisées

- l'avancement physique de l'opération généralement par les coûts ou par un indicateur de l'avancement physique des travaux.

Le résultat à l'avancement dégagé est donc le résultat prévisionnel à terminaison par le produit des deux pourcentages d'avancement déterminés précédemment.

Vente à terme

568

Pour les ventes de marchandises, le transfert de propriété a lieu lorsque la marchandise a été déterminée dans son individualité. Le secrétariat général du CNC avait estimé (Bull. n° 26, avril 1976, p. 10) que, dans le cas de vente de graines et céréales, à savoir des choses qui se pèsent :

- le montant de l'**engagement** pris à la signature constitue un engagement réciproque ;

- une **provision pour pertes sur marchés à terme** doit être constituée lorsque l'opération laisse prévoir un risque de perte (sur ces provisions, voir n° 772) ;

- la prise en compte d'un bénéfice doit être différée aussi longtemps que ne sont pas complètement exécutées les obligations du contrat.

Location-vente

569

Dans ce cas, il y a délivrance des biens sans transfert de propriété, l'exécution du contrat se déroulant en deux phases :

- une première durant laquelle le propriétaire du bien le donne à bail à un locataire moyennant le paiement d'un loyer ;

- une seconde où le bailleur et le locataire deviennent réciproquement vendeur et acheteur.

Il y a donc **contrat de louage de chose suivi d'une vente** à l'occasion de laquelle a lieu le transfert de propriété (bilan) et l'acquisition du produit (résultat).

Fiscalement, Elle est assimilée, sous certaines conditions, à une vente pure et simple (CGI, art. 1378 quinquies II).

Vente sous réserve de l'installation, inspection, etc.

570

Selon l'avis OEC n° 25, les produits ne doivent normalement pas être constatés avant que le client n'accepte la livraison et que l'installation et l'inspection ne soient terminées.

Dans certains cas toutefois (avis OEC précité), l'installation n'est qu'une simple formalité et la vente peut être comptabilisée immédiatement (par exemple, l'installation d'un poste de télévision vérifié à l'usine ne nécessite en général que le déballage et le raccordement de la prise de courant et de l'antenne) ; dans d'autres cas, l'inspection n'a pour but que la détermination finale des prix contractuels (par exemple expédition de minerai de fer, de sucre, de soja, etc.) et il peut être approprié de constater le montant estimatif des produits à la date de l'expédition ou à une autre date appropriée.

Voir également n° 562-1 (vente sous condition suspensive).

Prêt de consommation

571

« Le prêt de consommation est un contrat par lequel l'une des parties livre à l'autre une certaine quantité de choses qui se consomment par l'usage, à la charge pour cette dernière de lui en rendre autant de même espèce et qualité » (C. civ. art. 1892). « Par l'effet de ce prêt, l'emprunteur devient le propriétaire de la chose prêtée » (C. civ. art. 1893).

Tel est le cas d'un contrat de prêt d'or avec une banque pour les besoins de son activité.

I. Chez le prêteur

La livraison de la marchandise, qui comporte donc transfert de propriété, devrait, à notre avis, entraîner, au point de vue comptable, la **substitution à l'élément du stock sorti** du patrimoine du prêteur de la **créance née sur l'emprunteur de la marchandise.** Mais en l'absence d'inventaire permanent et compte tenu de la position fiscale (voir ci-après), les entreprises sont, à notre avis, conduites à assimiler cette **livraison** à une **vente,** la **restitution** d'une marchandise identique constituant un **achat** d'égal montant.

Fiscalement, Les prêts de consommation sont assimilés à des ventes (D. adm. 4 A-212, n° 15).

Néanmoins, à notre avis, par analogie avec le traitement comptable des titres nantis dans le cadre de contrat de garantie financière (voir n° 1910-7) :

- aucune plus-value n'est constatée lors de cette livraison,

- en revanche, une provision pour dépréciation est à comptabiliser si le bien perd de sa valeur entre le moment où le prêt est contracté et le retour du bien en fin de contrat.

Une solution similaire a été préconisée :

a. par le secrétariat général du CNC (Bull. n° 30 avril 1977, p. 7) pour les **rétrocessions à prix coûtant** entre confrères dans l'industrie chimique qui doivent figurer dans le chiffre d'affaires et non être inscrites au crédit du compte « Achats » ; elles pourraient être comptabilisées :

- dans le sous-compte 7088, si elles sont courantes,

- dans le sous-compte 7738, si elles sont exceptionnelles.

Les cessions à des confrères constituant des ventes de marchandises (revente en l'état), s'il s'agit d'approvisionnements, ils doivent être corrélativement virés du compte 601 au compte 607 (lors de leur rétrocession par le confrère la situation est rétablie). Il en résulte une altération du taux de marge commerciale ordinairement peu importante ; si elle est significative une information peut devoir être donnée dans l'annexe.

Remarque

Autre solution : selon le plan comptable professionnel des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures, les échanges interconfrères sont enregistrés en classe 4 et n'interviennent donc pas dans le chiffre d'affaires. Une régularisation en fin d'exercice est effectuée pour tenir compte de la variation des stocks qui en résulte.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Cette comptabilisation ne doit pas, à notre avis, être généralisée pour les raisons suivantes :

- il s'agit d'une particularité de la profession pétrolière où ces opérations sont très fréquentes et, souvent, ne donnent pas lieu à factures ; les enregistrer en charges et produits gonfle anormalement le chiffre d'affaires de l'entreprise ;

- les livraisons de marchandises sont passibles de la TVA alors que les échanges interconfrères de produits pétroliers ne le sont pas ;

- les rétrocessions à prix coûtant constituent généralement une opération occasionnelle (aide entre commerçants en cas de rupture du stock de l'un d'eux) de faible montant. Le traitement retenu permet aux deux entreprises d'obtenir directement le montant des achats revendus de l'exercice.

b. par le bulletin CNCC (n° 41, mars 1981, EC 80-40, p. 112) pour la **transformation d'un dépôt d'or en un prêt** au profit du dépositaire : l'opération se traduit chez le prêteur en une sortie de stock que remplace une créance à terme représentant son droit à restitution, à l'échéance, d'un stock de même quantité et qualité ; mais l'impossibilité de comptabiliser cette sortie de stock en inventaire intermittent conduit à enregistrer le prêt à la valeur du stock par le crédit, à notre avis, du compte 701 ou 7088 selon l'activité exercée par le vendeur.

A notre avis, à l'échéance :

- si l'or est restitué, le prêt est annulé par le débit du compte 60 « Achats » ;

- si l'emprunteur choisit de verser à sa place la somme contractuelle prévue, la différence avec le montant comptabilisé du prêt constitue un produit exceptionnel.

II. Chez l'emprunteur

Selon le bulletin CNCC (n° 156, décembre 2009, EC 2009-32, p. 722 s.), l'emprunteur comptabilise un achat à son actif, en contrepartie d'un passif représentatif de son obligation de restituer (ou de racheter) le stock, objet du contrat de prêt.

Cette dette est alors comparable à une dette indexée sur le cours du bien. Sur l'absence de provision pour perte latente sur cette dette, en cas de hausse du cours du bien, voir n° 2078. Sur l'absence de dépréciation du stock (couvert par la dette indexée) en cas de chute du cours du bien, voir n° 1205.

Vente avec dégustation

572

« A l'égard du vin, de l'huile, et des autres choses qu'il est d'usage de goûter avant d'en faire l'achat, il n'y a point de vente tant que l'acheteur ne les a pas goûtées et agréées » (C. civ. art. 1587). Ainsi, à notre avis, ces ventes ne peuvent être enregistrées en produit avant que la dégustation et l'agréage aient eu lieu.

Selon le bulletin CNCC (n° 115, septembre 1999, EC 99-06, p. 528 s.), la vente de vin ne peut être comptabilisée tant que les réservations ne sont pas individualisées. Cette individualisation peut intervenir soit à la mise en bouteilles (ou à la mise en cuve en cas de réservation d'une cuve entière), soit à la retiraison lorsque l'individualisation ne peut être faite avant.

Fiscalement, Il en est de même.
En matière de vins, la jurisprudence définit toutefois des critères pratiques plus précis :

- l'étiquetage pour les vins de qualité (CE 4 mars 1991, n° 97595) ou la « sortie de cave » (CE 29 novembre 1989, n° 67288) ;

- pour les vins conservés dans les chais du vendeur jusqu'à leur mise en bouteilles, un bordereau d'achat à prix ferme et définitif et une facture pro forma (CE 26 juillet 1982, n° 26434) ;

- en cas de renonciation à la dégustation, une commande ferme, une facture et un paiement total du prix sans attendre la livraison matérielle des marchandises (TA Dijon 21 février 1995, n° 92-3372).

Vente de publications au numéro

(entreprises de presse)

574

Lorsque la distribution est assurée par des sociétés de messageries :

- le montant des **exemplaires remis en dépôt** à ces sociétés est immédiatement inscrit dans les produits de l'entreprise : débit du compte 4111 « Consignataires à la vente » par le crédit du compte 70121 « Fournitures » ;

- au terme d'un certain temps, variable selon la périodicité de chaque titre, les **exemplaires invendus** sont retirés de la vente et restitués par ces sociétés à l'éditeur : débit du compte 70129 « Invendus reconnus » par le crédit du compte 4111 ;

- à la clôture de l'exercice, il convient de déduire du montant des exemplaires remis en dépôt les **invendus non encore reconnus** (à estimer) : débit du compte 70125 « Variation des invendus à rentrer » par le crédit du compte 4119 « Variation des invendus à rentrer ».

Si le calcul n'est pas suffisamment précis à la clôture, il y a lieu de constater une provision pour risques, à notre avis, plutôt qu'une minoration du chiffre d'affaires (voir n° 611).

Vente par abonnement

574-1

Selon le plan comptable professionnel des entreprises de presse :

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

a. lors de la souscription, l'abonnement est enregistré au crédit d'un compte de « Produits constatés d'avance » (compte 4871 « Abonnements restant à servir ») par le débit d'un compte de trésorerie, la TVA collectée étant enregistrée au crédit du compte 4457 ;

b. à chaque arrêté périodique **des comptes** et notamment à la fin de l'exercice, il convient de déterminer le montant des abonnements servis et restant à servir :

- les abonnements servis sont comptabilisés au crédit du compte 701 « Ventes de produits finis » par le débit du compte 4871 ;

- les abonnements restant à servir, reçus ou facturés sont différés et reconnus soit sur une base linéaire par rapport au temps, soit, si la valeur des articles expédiés varie d'une période à l'autre, au prorata de la valeur de vente des articles expédiés par rapport à la valeur totale des articles couverts par la souscription de l'abonnement (Avis OEC n° 25 ; voir également n° 517 et 519-1).

c. le montant de l'abonnement souscrit étant déterminé à partir de calculs prévisionnels, l'entreprise doit constituer une provision pour charges (compte 1512) **lorsque,** au fur et à mesure de l'exécution du contrat, des événements survenus ou en cours rendent probables soit une **perte sur les abonnements à servir** (voir n° 626), soit une augmentation des charges relatives aux abonnements (voir n° 620).

Vente de biens assortie de prestations de services

575

Tel est le cas, par exemple :

- de ventes de logiciels assorties d'une prestation de maintenance des produits vendus,

- de la cession d'un e-learning hébergé par la suite sur le serveur de l'entreprise cédante (en ce sens, Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-33, p. 704 s.),

- ou de la vente d'un logiciel assortie d'adaptations spécifiques (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EC 2004-15, p. 383 s.).

La comptabilisation des revenus relatifs à ces contrats doit correspondre à la **ventilation** des prix des biens et des autres prestations **prévue dans le contrat** :

- si le contrat distingue le prix de vente du bien et la prestation de services, le bien et la prestation sont inscrits en chiffre d'affaires pour le **montant figurant dans le contrat** ;

Sur les modalités de rattachement des charges aux produits, voir n° 519-1.

- s'il n'y a pas de distinction dans le contrat entre prix de vente du bien et prestations de services, le **produit global** est **constaté intégralement lors de la vente du bien (à condition que les prestations de services ne soient qu'un accessoire à la vente).** En contrepartie, une **provision pour prestations** à fournir doit être constatée, voir n° 620 ;

- en comptes consolidés, les produits relatifs à des contrats composites doivent être comptabilisés sur la base des **justes valeurs respectives** des prestations ou des biens vendus, objets du contrat, déterminées à partir de tous les éléments disponibles, notamment à partir des tarifs pratiqués lorsque de tels contrats font l'objet d'une proposition de prix séparée (Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EC 2003-21, p. 497 s.).

Par suite, les revenus relatifs à la maintenance doivent être différés et étalés sur la durée du contrat.

Si la vente de biens assortie de prestations de services répond à la définition d'un contrat à long terme, voir n° 536 s.

Si la vente d'un logiciel assortie d'adaptations spécifiques constitue en réalité la vente d'une solution informatique globale (ainsi, si les modalités de règlement du logiciel sont étroitement liées à la livraison des développements spécifiques et des adaptations et à la mise en production), elle est susceptible de répondre à la définition d'un contrat à long terme (voir n° 536). Dans ce cas, le bulletin CNCC (n° 134, juin 2004 précité) préconise que l'entreprise constate son chiffre d'affaires et ses travaux en cours :

- soit selon la méthode à l'avancement (qui constitue la méthode préférentielle, voir n° 541 s.),

- soit selon la méthode à l'achèvement (voir n° 545 s.).

Vente par listes de mariage

576

Les versements effectués sur les listes de mariage ne peuvent, à notre avis, être constatés en résultat qu'à la clôture de l'exercice au cours duquel la **livraison des biens** aux mariés intervient ; en effet, les articles pouvant être substitués les uns aux autres, la vente ne peut au regard du Code civil (art. 1583) être considérée comme parfaite lors du versement, en l'absence d'« accord sur la chose ».

Fiscalement, Il en est de même (TA Paris, 4 juillet 1988, n° 67635/1). Entre la date de versement et la date de livraison, ils constituent des versements reçus à l'avance (conformément à l'article 38-2 bis du CGI).

Vente à une société de troc

577

A notre avis, le vendeur constate une créance sur la société de troc à laquelle il a vendu ses produits. La créance du vendeur sera apurée lorsque la société de troc lui aura procuré la marchandise dont il a besoin.

Le vendeur constate une dépréciation de cette créance dès lors qu'il devient évident que la juste valeur de la créance est inférieure à la valeur de l'actif échangé ou qu'il est probable qu'il ne pourra pas utiliser ces crédits.

Sur la comptabilisation du troc publicitaire, voir n° 847-1 et 847-2.

Vente libellée en devises

578

Voir n° 2165.

Vente de chèques-cadeaux

579

Il est nécessaire de distinguer les différents types de « chèques-cadeaux » :

I. Chèques-cadeaux dont l'octroi est subordonné à une ou plusieurs ventes initiales

Voir n° 622.

II. Chèques-cadeaux vendus par des entreprises intermédiaires

Processus de remise et d'utilisation des chèques-cadeaux :

Remarque préalable

1. Emission Les chèques-cadeaux sont émis par des entreprises qui se font l'intermédiaire entre :

- des magasins affiliés (grands magasins, magasins spécialisés, distributeurs de voyages, de loisirs, etc.),

- et une clientèle de comités d'entreprises, de collectivités, d'associations et d'entreprises qui paient les chèques-cadeaux et les remettent aux bénéficiaires de leur choix (salariés, etc.).

2. Utilisation Les bénéficiaires échangent les chèques-cadeaux contre des biens ou services auprès des magasins affiliés ; les chèques-cadeaux ont une durée de validité au-delà de laquelle ils ne peuvent plus être échangés.

3. Règlement Les émetteurs de ces chèques-cadeaux règlent les magasins affiliés pour les biens et prestations fournis aux bénéficiaires.

Le traitement comptable de ces chèques-cadeaux est différent selon que l'émetteur :

- s'engage auprès des acheteurs et des bénéficiaires des chèques sur la contrepartie à recevoir (voir ci-après a.) ;

- se fait l'intermédiaire entre les magasins affiliés et les bénéficiaires des chèques-cadeaux (voir ci-après b.).

a. L'émetteur s'engage auprès des acheteurs et des bénéficiaires des chèques sur la contrepartie à recevoir (prestation de services ou fourniture de bien). Qu'il réalise ou sous-traite à un partenaire (les magasins affiliés) les prestations auxquelles les chèques-cadeaux donnent droit, l'émetteur est, dans ce cas, **responsable des achats** réalisés par les bénéficiaires.

Tel est notamment le cas d'une entreprise commercialisant des **coffrets séjours,** assimilée à un agent de voyage (Code du tourisme, art. L 211-1 et L 211-2 ; décret n° 2009-1650 du 23 décembre 2009) et donc responsable vis-à-vis de l'acheteur de la bonne exécution des obligations résultant du contrat (Code du tourisme, art. L 211-16).

Selon le bulletin CNCC (n° 126, juin 2002, EC 2002-09, p. 257 s.), la somme reçue par l'émetteur à l'émission des chèques-cadeaux a la nature de chiffre d'affaires. En effet, elle est la contrepartie de la fourniture des biens ou prestations offerts aux bénéficiaires.
En conséquence, la comptabilisation des chèques-cadeaux **chez l'émetteur** est la suivante (Bull. CNCC précité) :

Cette solution est également applicable en cas de vente de coffrets séjours (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-10, p. 696 s.) ou d'émission de chèques camping (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-50, p. 698 s.).

1. Lors de la vente de chèques-cadeaux par l'émetteur, les chèques émis constituent des produits constatés d'avance et sont à comptabiliser en contrepartie d'un compte de trésorerie.

L'émetteur étant responsable de la bonne exécution des prestations ou de la fourniture des biens, les chèques-cadeaux répondent bien à la définition des produits constatés d'avance selon le PCG (art. 444/48), étant des produits perçus avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été fournies.
Et ce, même si l'émetteur a sous-traité la réalisation de la prestation à un tiers (Bull. CNCC n° 160 précité, EC 2010-10, p. 696 s.).

2. Lors de l'utilisation des chèques-cadeaux par le bénéficiaire final, les chèques-cadeaux sont comptabilisés en produits et les achats (biens et services auxquels les chèques ont donné droit) sont comptabilisés en charges.

Remarque
Décalage entre l'utilisation des chèques et la fourniture des biens ou services : la société intermédiaire règle aux magasins affiliés les biens ou services choisis par les bénéficiaires et dont ces derniers attendent la fourniture. Ces achats sont, à notre avis, comptabilisés en charges constatées d'avance jusqu'à ce que la fourniture soit effectuée auprès des bénéficiaires.
Le suivi des chèques-cadeaux exige donc de mettre en place une comptabilité analytique adéquate afin d'être en mesure d'identifier les numéros de chèques au fur et à mesure de leur utilisation.

3. En fin de période de validité des chèques-cadeaux Les chèques-cadeaux non utilisés par leur bénéficiaire à la fin de leur période de validité doivent être annulés et comptabilisés en produits.

Remarque
Prolongation de la période de validité : selon le bulletin CNCC précité (n° 126, juin 2002), certaines sociétés, même en l'absence d'obligation contractuelle, acceptent, pour des raisons commerciales, de prolonger la durée de validité des chèques-cadeaux. En conséquence, si, compte tenu des statistiques des exercices précédents, le pourcentage de demande de prolongation peut être déterminé de façon suffisamment fiable, le nombre de chèques dont la période de validité sera probablement prolongée doit rester inscrit en produits constatés d'avance.

b. L'émetteur est un intermédiaire entre les magasins affiliés et les bénéficiaires des chèques-cadeaux Dans cette situation, contrairement au cas précédent (voir a.), l'émetteur n'est **pas responsable des achats** faits par les bénéficiaires. En outre, en général, il reçoit, en rémunération de sa prestation, une commission de la part à la fois des magasins affiliés et des acheteurs des chèques-cadeaux.
Selon le bulletin CNCC (n° 140, décembre 2005, EC 2005-76, p. 719) :

- la somme reçue lors de la vente des chèques-cadeaux (valeur faciale des chèques-cadeaux) ne constitue pas du chiffre d'affaires. En effet, elle n'est pas, pour l'émetteur, la contrepartie de la fourniture de biens ou de prestations ;

- la valeur faciale des chèques-cadeaux est en fait encaissée par l'émetteur pour le compte de tiers (les magasins affiliés), cette valeur devant leur être restituée sur présentation ultérieure des chèques.

Dans ce cas, l'entreprise intermédiaire ne joue qu'un rôle de mandataire.
En conséquence, la comptabilisation des chèques-cadeaux **chez l'émetteur** est la suivante :

1. Lors de la vente de chèques-cadeaux par l'émetteur (Bull. CNCC précité) :

- les chèques émis sont à comptabiliser, à notre avis, au crédit d'un compte de tiers en contrepartie d'un compte de trésorerie,

- la commission due par l'entreprise cliente est immédiatement enregistrée en produits.

En effet, la prestation de service consistant en l'émission des chèques a bien été fournie.

2. Lors de la présentation par les magasins affiliés des chèques-cadeaux utilisés par leur bénéficiaire L'émetteur :

- rembourse la valeur faciale des chèques aux magasins affiliés (débit du compte de tiers en contrepartie d'un compte de trésorerie),

- constate en produit le montant de la commission due, le cas échéant, par les magasins affiliés (en rémunération de la prestation de service consistant en l'apport des clients).

En effet, la prestation de service correspond à l'exécution du mandat.

Le suivi des chèques-cadeaux exige donc de mettre en place une comptabilité analytique adéquate afin d'être en mesure d'identifier les numéros de chèques au fur et à mesure de leur utilisation.

3. En fin de période de validité des chèques-cadeaux Les chèques-cadeaux non utilisés par leurs bénéficiaires doivent être comptabilisés en produits d'exploitation car ils constituent alors une prestation accessoire au contrat (Bull. CNCC précité).

Remarque
Prolongation de la période de validité : en cas d'estimation fiable du pourcentage de demande de prolongation de la durée de validité des chèques-cadeaux (voir ci-avant a.3), le nombre de chèques dont la période de validité sera probablement prolongée devrait, à notre avis, rester inscrit au crédit du compte de tiers.

Vente de cartes de fidélité

579-1

Ces cartes payantes ouvrent généralement droit, pour leur détenteur, à des réductions sur des achats ultérieurs, immédiates ou après accumulation de points. Selon le bulletin CNCC (n° 142, juin 2006, EC 2006-01, p. 388 s.), la vente de ces cartes constitue, pour l'entreprise émettrice, un produit devant être étalé sur la durée estimée du service rendu, c'est-à-dire sur la durée de validité de la carte.

En effet, en général, cette durée est limitée dans le temps. Si toutefois, tel n'est pas le cas, des statistiques devront être réunies afin de déterminer la durée d'utilisation de la carte. A défaut, il convient d'estimer la durée de vie du service rendu (Bull. CNCC précité).

A notre avis, une provision est également nécessaire si le produit constaté d'avance au bilan est insuffisant pour couvrir le coût des avantages restant à accorder, voir n° 626.

Ce traitement comptable est également applicable aux **cartes prépayées** qui permettent d'accéder à un service pendant une durée déterminée (par exemple, téléphone, jeux ou logiciels en ligne, base de données, etc.).

E. Autres produits d'exploitation

Selon qu'ils ont ou non le caractère de ventes (de biens ou de services), ils sont enregistrés au compte 70 « Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » ou 75 « Autres produits de gestion courante ».

Refacturation de frais

580

Dans ce cas, l'entreprise engage les **frais à son nom** et les récupère en demandant leur remboursement aux tiers concernés.

Ainsi, une refacturation présente les mêmes caractéristiques qu'une opération de commissionnaire (voir n° 4187 s.) qui se différencie d'un contrat de mandat dans lequel le mandataire agit également pour le compte d'autrui mais surtout au nom d'autrui, et non en son nom personnel (voir n° 4181 s.). Il en résulte que les opérations traitées sont comptabilisées selon leur nature dans les charges et les produits de l'entreprise ; la **compensation** entre les **frais** engagés et les **refacturations** n'est donc **pas possible.**

a. Ces frais sont compris dans ses **charges,** en classe 6, et comptabilisés selon leur nature (tel est le cas par exemple des charges de personnel détaché, voir n° 900, et des frais de transport sur ventes, voir n° 850). Si les frais refacturés font partie d'un ensemble de prestations difficilement individualisables, ils nous paraissent pouvoir être comptabilisés dans une subdivision du compte 628 « Services extérieurs ».

b. En contrepartie, leur refacturation constitue un **produit,** à enregistrer, à notre avis, à une subdivision du compte 708 « Produits des activités annexes » (que la refacturation ait été effectuée euro pour euro ou avec une quote-part de bénéfice) :

- s'il s'agit de charges de personnel détaché, au compte 7084 « Mise à disposition de personnel facturée » ;

- s'il s'agit de frais de transport refacturés, non inclus dans le prix de vente (voir n° 639), au compte 7085 « Ports et frais accessoires facturés » ;

- s'il s'agit d'autres charges, au compte 7088 « Autres produits d'activités annexes » ;

- s'il s'agit d'un ensemble de prestations difficilement individualisables réparti forfaitairement entre différentes filiales, au compte 7088 « Autres produits d'activités annexes ».

Remarques

1. Enregistrement Une autre solution serait d'utiliser le compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » (solution retenue notamment dans certains guides comptables professionnels : BTP, SA d'HLM, SII), mais les refacturations devant être soumises à la TVA (voir Mémento Fiscal n° 46500), cette solution nous paraît peu pratique pour s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires déclaré. Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

2. Information Si les refacturations en cause sont significatives, une information en annexe devrait être fournie.

3. Gestion Dans le cadre d'un groupe, afin d'éviter, dans les comptes individuels, les inconvénients liés à la refacturation de frais, euro pour euro, exposés par une filiale pour le compte d'une autre, il peut être utile de créer une entité juridique distincte comme un GIE, dont l'objet serait de centraliser ces frais communs. Sur les règles applicables en matière de TVA aux groupements de moyens, voir Mémento Fiscal n° 47280 à 47305.

4. Méthode de refacturation En cas de refacturation intégrant une marge, les méthodes suivantes permettent de **déterminer un prix de marché** :

- la méthode du prix comparable sur marché libre,

- la méthode du prix de revient majoré qui consiste à déterminer dans un premier temps les coûts supportés par la société prestataire puis dans un second temps à ajouter une marge de sorte à réaliser un bénéfice semblable à celui qui aurait été dégagé dans les conditions de marché.

Fiscalement,

1. En matière de **refacturation intragroupe** entre sociétés françaises, en application de la théorie de l'acte anormal de gestion, le prix des transactions intragroupe doit correspondre à un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire au prix qui serait fixé entre sociétés indépendantes.
En cas de refacturation à un prix inférieur au prix de marché, la subvention correspondante peut néanmoins être considérée comme déductible si les conditions des aides entre sociétés d'un même groupe sont remplies et si, notamment, la société qui facture peut démontrer un intérêt propre à l'avantage accordé. Sur les conditions, voir Mémento Fiscal n° 8915 à 8952.

2. En matière de refacturation entre une société française et des sociétés appartenant au même groupe **implantées à l'étranger** (prix de transfert), l'article 57 du CGI impose le même principe de pleine concurrence.
Sur les méthodes de détermination des prix intragroupe et sur la documentation spécifique à établir, voir Mémento Fiscal n° 78265 à 78270 et 8952 et Mémento Groupes de sociétés n° 12600 à 12623.

3. Dans le cas particulier de l'**intégration fiscale,** le fait de facturer des livraisons de biens ou des prestations de services sans marge à l'intérieur d'un groupe fiscal intégré n'est pas considéré comme une subvention (CGI A III, art. 46 quater-0 ZG ; Mémento Fiscal n° 40450).

Remboursements de débours

581



Les débours payés pour le compte des clients sont les sommes pour lesquelles, en cas de non-paiement, le client serait poursuivi, par exemple : droits de mutation, droits de douane acquittés pour le compte du propriétaire du bien (D. adm. 5 G-2221).
L'intermédiaire qui agit sur mandat préalable (qui peut être tacite) et rend compte exactement à son mandant de l'engagement et du montant de la dépense effectue des opérations de mandat **au nom de son mandant,** opérations que le PCG impose de retracer dans le **compte financier du mandant** (voir n° 4184) en **classe 4** et non en classe 7.

Lorsque le débours, compris dans un ensemble de services, ne peut être enregistré à l'origine au compte du mandant, il est inscrit en classe 6, la charge étant compensée par un transfert de charges au compte du mandant.

Fiscalement, Sur le régime applicable en matière de TVA, voir Mémento Fiscal n° 52335 à 52355.

581

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Droit d'entrée perçu par un bailleur

582

Versé par le locataire au propriétaire bailleur, il constitue pour ce dernier un produit, qui peut être analysé, à notre avis :

Sur le traitement de ce droit d'entrée chez le locataire, voir n° 1637-1.

a. Dans la généralité des cas, comme la rémunération d'une prestation continue. Tel est le cas si le droit d'entrée constitue :

- un supplément de loyer : son versement constitue alors simplement une des conditions de la location et s'explique le plus souvent par une sous-estimation des loyers (toutefois, si le droit d'entrée est considéré comme le prix de cession d'un élément incorporel, le droit au bail, voir **b.** ci-après) ;

- ou, de façon plus générale, la contrepartie de prestations économiques offertes au locataire sur la durée du bail.

A notre avis, dans ce cas, le droit d'entrée est à répartir sur la durée du bail par l'intermédiaire du compte de régularisation 487 « Produits constatés d'avance ».

Fiscalement, Il en est de même (CE 14 avril 2008, n° 293577 repris dans Rép. Cardo, AN 1er septembre 2009, p. 8392). Dans la mesure où il constitue une prestation annexe de location, le droit d'entrée, même s'il est forfaitaire et définitif, doit, conformément à l'article 38-2 bis du CGI, être imposé de manière échelonnée sur la durée du bail.

Tel est le cas également, à notre avis, lorsque le droit d'entrée correspond à des travaux d'aménagement du local achevés à la date de conclusion du bail.

En effet, dans ce cas, les aménagements de locaux, même s'ils sont achevés avant la conclusion du bail, ont bien vocation à être utilisés par le preneur sur toute la durée du bail. En conséquence, ce droit d'entrée constitue une modalité de paiement de la mise à disposition des aménagements sur la durée du bail.

Fiscalement, Au contraire, selon l'Administration, le droit d'entrée perçu dans cette situation rémunère une prestation ponctuelle au profit du preneur et est donc imposable immédiatement (Rép. Cardo précitée). Toutefois, selon Olivier Fouquet, Président de section au Conseil d'Etat, s'exprimant à titre personnel dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2010 », Les Echos Conférences - PwC, le droit d'entrée constitue dans ce cas un supplément de loyer à étaler sur la durée du bail.

b. Dans des cas particuliers :

- **comme la rémunération de prestations ponctuelles au profit du locataire** (par exemple, prestation de nettoyage avant l'entrée du locataire dans les lieux). Dans ce cas, le produit est comptabilisé immédiatement ;

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Cardo, AN 1er septembre 2009, p. 8392).

- **comme la cession d'un élément incorporel** (le droit au bail), lorsqu'il a pour contrepartie la dépréciation du patrimoine. Cette approche conduit à comptabiliser le droit d'entrée immédiatement et intégralement en produits et éventuellement à constater une dépréciation. Elle n'a néanmoins pas notre préférence.

Pour plus de détails sur le test de dépréciation à déclencher ou non à la clôture, voir n° 1735 s.

Fiscalement, Il en est de même, le Conseil d'Etat (arrêt du 29 septembre 1989, n° 68212) ayant admis que **la nature même du bail** - durée longue (40 ans) et impossibilité pour le propriétaire de résilier le bail - suffisait par elle-même à démontrer la dépréciation des locaux loués. Le droit d'entrée est alors imposable dans les conditions de droit commun. En contrepartie, une (provision pour) dépréciation devrait être fiscalement admise (CE 4 mai 1979, n° 98253).

Troc publicitaire

583

L'échange d'espaces publicitaires doit donner lieu, en principe, à la constatation d'un chiffre d'affaires et de charges d'égal montant correspondant à la valeur vénale de l'espace échangé.

Pour plus de détails, voir n° 847-1.

Commission sur cautions accordées

584

Dans le cas général, cette commission, à comptabiliser, à notre avis, au compte 7082 « Commissions et courtages », couvre à la fois les frais administratifs liés à l'octroi du cautionnement et les risques financiers.

Fiscalement, La caution est en principe rémunérée. En effet, la fourniture gratuite d'une caution au profit d'un tiers constitue un acte anormal de gestion justifiant la réintégration au résultat des commissions abandonnées, sauf si l'existence d'une contrepartie conforme à l'intérêt propre de la caution est établie (CE 17 février 1992, n° 74272).

Remarque
Caution gratuite au profit d'une filiale relevant du régime des sociétés de personnes : l'avantage résultant de l'absence de commission de caution n'a, à hauteur du pourcentage de capital détenu par la société mère, aucun effet fiscal dès lors que cet avantage accroît le résultat de la filiale, lequel, en application de l'article 238 bis K du CGI, est imposable chez la société mère selon les règles applicables à ses propres résultats (voir n° 1870 à 1872). En conséquence, cet avantage anormal n'est imposable qu'à hauteur des parts détenues par les autres associés de la filiale (CAA Paris 29 mars 2006, n° 01-3876).

L'entreprise, en accordant sa caution, rend deux types de services :

- le service instantané qui est l'octroi de la caution,

- et le **service continu** qui est de se substituer au client en cas de défaillance.

Dans ce cas, le **produit est à étaler** sur la durée sur laquelle porte la caution (voir n° 517 s.).
A notre avis, l'obligation qui pèse sur la caution peut être traduite par un étalement soit linéaire, soit dégressif :

a. Etalement linéaire Juridiquement, l'obligation pesant sur la caution est de se substituer au débiteur pour le paiement de sa dette en cas de défaillance de celui-ci. Cette obligation étant constante sur toute la durée du contrat, on peut considérer que l'étalement linéaire est dans tous les cas approprié.

b. Etalement dégressif Sur un plan financier, le montant à rembourser par la caution en cas de défaillance du client diminue au cours du contrat au rythme de l'amortissement de l'emprunt. En conséquence, si l'emprunt est remboursable par annuités sur la durée du contrat, on peut considérer qu'un étalement dégressif conforme à l'échéancier de remboursement permet de mieux prendre en compte le risque financier pesant sur la caution.

Fiscalement, La commission versée par l'emprunteur à la caution rémunère un risque que celle-ci s'engage à couvrir **sur la durée du prêt** garanti. L'opération présente donc le caractère d'une **prestation continue** définie par l'article 38-2 bis du CGI (CE 8 mars 2002, n° 199468).
Les modalités d'étalement doivent refléter l'évolution de l'intensité de la prestation sur la période (CE 29 novembre 2000, n° 192100 et 192109, voir n° 519).

Loyers et redevances de crédit-bail perçus

586

Par analogie avec la comptabilisation des redevances de crédit-bail versées préconisée par le PCG (voir n° 816), à notre avis :

- les redevances ou loyers non constatés qui concernent la période écoulée sont inscrits au compte 411 « Clients » ou 418 « Clients - Factures à établir » (par le crédit du compte 7083 « Locations diverses ») ;

- le cas échéant, les redevances ou loyers qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 487 « Produits constatés d'avance »).

Cas particuliers :
1. Paiement en totalité Tel est le cas notamment à chaque fois que les redevances sont perçues en totalité au début du bail. Le produit doit être réparti sur la durée du bail, et ne constitue pas un produit exceptionnel de l'exercice où il est perçu.
2. Franchise importante et loyers inégaux (voir également n° 519-1) Une distinction devrait, à notre avis, être effectuée entre :

- une **franchise réelle** (véritable « cadeau »), qui impliquerait, par prudence, la non-constatation d'un produit pendant cette période, et la prise en compte des loyers seulement lors de leur échéance,
Le bailleur tire ainsi les conséquences de sa politique commerciale en ayant des coûts sans contrepartie.

Sur la prise en compte chez le locataire qui peut être différente, voir n° 819.

- et un **simple report d'échéance de paiement** des loyers, qui permettrait d'étaler la prise en compte des loyers sur la durée du bail.
Selon l'avis OEC n° 29 sur la comptabilisation des loyers, lorsque les loyers sont inégaux de période en période, sans qu'une raison technique ou économique justifie une telle variation, il y a lieu de répartir les produits de manière à rendre compte correctement des avantages économiques procurés par le bien de période en période. La méthode linéaire est retenue en l'absence d'une autre méthode plus pertinente. Le sujet de la prise en compte des franchises et loyers inégaux est actuellement en cours d'examen à l'ANC (voir n° 5999-1).

Fiscalement, Lorsque les loyers stipulés dans un contrat de crédit-bail sont inégaux, cette inégalité est réputée, sauf preuve contraire, correspondre à une inégalité dans la valeur de la prestation fournie (CE 29 février 2008, n° 271799 et CE 18 mai 2005, n° 261623 ; voir n° 519-1). L'imposition des loyers intervient donc au rythme de leur répartition contractuelle, sauf si celle-ci ne rend pas compte correctement de l'évolution de la valeur de la prestation, qui est fonction de l'obligation qui pèse sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur (CE 29 novembre 2000, n° 192100 et 192109 et 18 mai 2005 précité). Dans ce cas, le rattachement des produits au fur et à mesure de l'exécution de la prestation implique que leur constatation s'écarte de l'échéancier contractuel, en retenant par exemple une répartition linéaire (CE 29 novembre 2000, précité).

3. Coûts directs initiaux de négociation et de rédaction du contrat de location (location simple ou location-financement) A notre avis, et en l'absence de précisions, ces coûts (commissions, honoraires des agents, droits légaux) peuvent être :

- soit enregistrés en charges de l'exercice au cours duquel ils ont été supportés ;

- soit inscrits à l'actif et amortis sur la durée du bail (en ce sens, Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, p. 550).

Sur le traitement des loyers versés par le crédit-preneur, voir n° 816.

Sommes reversées à un opérateur téléphonique pour utilisation d'un centre serveur

587

Elles résultent de la mise à disposition par l'entreprise, d'un **centre serveur,** auquel les utilisateurs peuvent accéder par un numéro payant (audiotel ou Minitel). A notre avis, elles sont à enregistrer au compte 7088 « Autres produits d'activités annexes ».

Aides reçues lors de la signature d'un contrat de fourniture exclusive

588

En l'absence de précision des organismes compétents, les aides reçues du fournisseur sont, à notre avis, à prendre en compte parmi les produits d'exploitation (compte 7088) au fur et à mesure de l'exécution du contrat pour trois raisons :

- elles rémunèrent un service (l'exclusivité consentie au fournisseur) qui n'est pas instantané mais rendu sur toute la période d'exécution du contrat de fourniture,

- elles sont fonction des quantités totales qu'il est prévu de fournir jusqu'à la fin du contrat ainsi que de la durée de ce contrat,

- et elles doivent généralement être reversées en cas de rupture du contrat.

A la clôture de l'exercice, la fraction des aides correspondant à la rémunération du service non encore rendu est à comptabiliser en produits constatés d'avance (voir n° 506), selon le rythme résultant des dispositions contractuelles (solution conforme à celle retenue par le Conseil d'Etat sur le plan fiscal, voir ci-après).

Fiscalement, Infirmant la doctrine administrative (Rép. Cuillandre, AN 16 février 1998, p. 873), le Conseil d'Etat (20 juin 2006, n° 266796), a jugé que l'aide financière reçue par un débitant de boissons, dans le cadre d'un « contrat de bière », en contrepartie d'un engagement d'approvisionnement exclusif et d'achat d'une quantité minimale de bière :

- rémunère une prestation continue et doit donc être imposée de manière étalée sur la durée du contrat, conformément à l'article 38-2 bis du CGI,

- et doit être rattachée à chaque exercice selon le rythme découlant des dispositions contractuelles (en l'espèce, au prorata des achats de bière de l'exercice et non linéairement).

Eco-contribution (ou « visible fee ») refacturée par les producteurs et distributeurs d'équipements électriques et électroniques

589

Jusqu'au 13 février 2013, les producteurs et distributeurs d'équipements électriques et électroniques ménagers doivent mentionner l'éco-contribution (ou « visible fee ») en pied de facture de vente de tout nouvel équipement (C. env., art. L 541-10-2 et R 543-194).

L'éco-contribution correspond aux coûts unitaires supportés pour la gestion des déchets d'équipements électriques et électroniques (DEEE) ménagers, facturés par les producteurs aux distributeurs et répercutés à l'identique jusqu'au consommateur final. Sur la comptabilisation du coût de l'élimination des déchets, voir n° 815-2 (producteurs : constatation d'une charge) et n° 1199-5 (distributeurs : inclusion dans le coût d'acquisition des stocks).

Que l'entreprise soit producteur ou distributeur de l'équipement, l'éco-contribution refacturée est à comptabiliser en chiffre d'affaires au même titre que l'équipement électrique ou électronique vendu [Avis CU CNC n° 2007-A du 10 janvier 2007, § 2.2.4 (i)].
En effet, selon cet avis :

a. L'éco-contribution constitue un élément du prix de vente de l'équipement électrique ou électronique (§ 2.2.2) Ainsi, si les coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets ne faisaient pas l'objet d'une mention particulière au bas de la facture mais étaient inclus dans le prix de vente de l'équipement sans distinction, ils seraient considérés, sans discussion possible, comme un élément constitutif du prix de l'équipement.
La mention sur la facture constitue uniquement une mesure de transparence et d'affichage afin de sensibiliser les

consommateurs finals sur les coûts de collecte, d'enlèvement et de retraitement des équipements électriques et électroniques usagés. Elle ne change pas la substance de la transaction (§ 2.2.2).

b. Les producteurs et les distributeurs supportent le risque de crédit sur la partie du prix de vente correspondant à l'éco-contribution (§ 2.2.3) Le non-paiement de la vente ne libère pas le producteur de son obligation de verser la contribution financière à l'éco-organisme, cette dernière étant calculée sur la base de la mise sur le marché des équipements. En outre, en cas de non-paiement de la vente par le consommateur final, le distributeur ne peut obtenir remboursement de l'éco-contribution qu'il a acquittée au producteur (incluse dans le coût d'acquisition de l'équipement). Les producteurs et distributeurs agissent donc en leur nom et pour leur propre compte et non en qualité de mandataires pour le compte des éco-organismes (§ 2.2.3).

Fiscalement, Il en est de même. En effet, selon Hervé Quéré, Directeur divisionnaire à la DLF, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 » Les Echos Conférences - PwC - DFCG, cette éco-contribution fait partie du chiffre d'affaires servant de base au calcul de taxes telles que l'IFA. Il en est de même en matière de TVA [Rescrit du 6 juin 2006 n° 2006/30 (TCA)].

Elle peut toutefois être **identifiée sur une ligne distincte.**

Sur l'attestation du commissaire aux comptes demandée par les éco-organismes au titre de la déclaration annuelle des EEE, voir n° 5359-4.

F. Créances d'exploitation

Créances douteuses

Il s'agit des créances certaines dans leur principe (c'est-à-dire dont le montant n'est pas contesté par le débiteur), que l'entreprise possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'entreprise est en litige (PCG, art. 444/41).

En cas de litige, voir créances litigieuses n° 654.
Sur l'obligation de constater le produit acquis même si le caractère douteux existe déjà à cette date, voir n° 501.

Constatation du caractère douteux de la créance

590

La créance est transférée au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » pour son **montant total** (PCG, art. 444/41) TVA comprise, son recouvrement étant poursuivi pour ce montant total (notamment s'il y a cessation des paiements).

Détermination de la dépréciation

591

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable (en ce sens, Bull. CNC n° 79, avis n° 38, octobre 1989) (voir comptabilisation n° 650 s.).

Fiscalement, La jurisprudence admet en revanche la possibilité de différer en tout ou partie la déduction d'une (provision pour) dépréciation à un exercice postérieur à celui au cours duquel le recouvrement est devenu improbable, pour autant que la (provision pour) dépréciation soit encore justifiée à la clôture de l'exercice de déduction (CE 5 mars 1975, n° 89781 ; CE 27 mai 1983, n° 27412).

Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence.

La dépréciation constatant la meilleure appréciation du risque de non-recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations ne représentant qu'une quote-part de la créance.

Sur les conditions de la constitution de cette dépréciation, voir n° 2076.
Sur les procédures de contrôle interne en matière de créances clients, voir n° 676 s.

Fiscalement,

a. Conditions à la déductibilité (D. adm. 4 E-3322, n° 1) Cette (provision pour) dépréciation est déductible sous les trois conditions suivantes (voir Mémento Fiscal n° 9815) :

- la créance ne doit pas résulter d'un acte anormal de gestion,

- le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé,

- les événements en cours à la date de clôture doivent rendre probable la perte supputée (voir **III**). Ainsi, la seule perspective d'une crise économique donnant à penser que certains clients pourront éprouver des difficultés ne peut justifier la déduction d'une (provision pour) dépréciation de créances douteuses (D. adm. 4 E-3322, n° 6).

La déduction de (provisions pour) dépréciation de créances douteuses n'est pas subordonnée à l'engagement de **poursuites** judiciaires lorsque :

- les sommes à recouvrer sont modiques compte tenu de l'importance du chiffre d'affaires réalisé avec le débiteur (CE 19 juin 1989, n° 58984) ;

- une procédure de liquidation judiciaire a été ouverte contre le débiteur (D. adm. 4 E-3322, n° 5) ;

- le débiteur, avec lequel le fournisseur poursuit par ailleurs des relations commerciales, est en situation notoirement difficile et son redressement est improbable (CE 20 juin 1997, n° 99429). L'entreprise doit alors être en mesure de prouver le caractère notoire et non pas seulement allégué des difficultés de son débiteur (CE 28 février 2007, n° 283441). Ainsi, la seule circonstance qu'un expert-comptable ait connaissance de la mauvaise situation financière de ses clients dont il tient la comptabilité n'est pas probante en l'absence d'éléments suffisamment précis (CE 17 mai 2000, n° 185352).

En outre, le seul **défaut de paiement** des créances à l'**échéance** ne justifie pas la déduction d'une telle (provision pour) dépréciation s'il apparaît que le débiteur est notoirement solvable (Rép. Tourrain AN 7 avril 1980, n° 23733 ; CAA Paris 29 janvier 1991, n° 2662). En revanche, l'absence de poursuite est un obstacle à la déductibilité de la (provision pour) dépréciation lorsqu'elle résulte d'une carence générale dans la politique de recouvrement de l'entreprise (CE 7 mai 2008, n° 289326).

b. Détermination du montant déductible En principe, le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance (D. adm. 4 E-3323, n° 1). Mais la jurisprudence admet un calcul statistique (voir II.). Seul le montant hors TVA est déductible (voir I.).

I. Montant hors TVA
Le risque de perte est limité au montant hors TVA de la créance.

Fiscalement, Il en est de même (CE 14 avril 1982, n° 26386).

En effet, la TVA payée à l'occasion d'affaires qui, par la suite, ont été résiliées, annulées, ou qui restent impayées partiellement ou totalement peut, mais en respectant certaines procédures (voir n° 593), être imputée sur la taxe due ultérieurement ou restituée (D. adm. 4 E-333, n° 3).

Et ce, même si l'entreprise renonce à demander la restitution de la TVA en raison du coût relatif d'établissement des factures rectificatives (CE 20 juin 1997, n° 99429 et Rép. Authié, Sén. 3 janvier 1985, p. 14). Tant que la créance est seulement douteuse sans être irrécouvrable, la **récupération de la TVA** n'est **pas possible** (voir n° 592 s.) sauf en cas de liquidation judiciaire (voir n° 595-2).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 53780 à 53815.

En pratique, dans les sociétés de distribution par exemple, il n'est parfois pas possible de connaître le montant de TVA ayant porté sur la vente notamment en cas de chèques impayés. Aussi peut-on appliquer, à notre avis, dans ce cas, un taux de TVA moyen.

II. Estimation forfaitaire
Elle est admise par la doctrine comptable (Rec. OEC n° 1.18) à condition qu'elle procède d'une méthode appropriée et qu'elle soit faite avec une approximation suffisante. Il s'agit, en principe, d'une estimation individuelle par créance. Toutefois, dans certains cas, une **estimation globale,** notamment par référence au passé (analyse fondée sur l'ancienneté), nous paraît acceptable (sous réserve de ce qui est dit ci-après en matière fiscale).

Sur le cumul possible de dépréciations individualisées par créance et d'une dépréciation complémentaire destinée à couvrir le risque global de non-recouvrement, voir ci-après **IV.**

Fiscalement, Il en est de même. En principe, en effet, le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance et ne peut pas être déterminé selon un mode forfaitaire (D. adm. 4 E-3323, n° 1). Toutefois, la jurisprudence admet :

- en général (CE 20 mai 1985, n° 42581 et CE 11 décembre 1991, n° 70727 repris dans D. adm. 4 E-1122, n° 8 ; voir également n° 2577-3 II.), la valeur d'un **calcul statistique,** à condition qu'il présente un caractère d'**approximation suffisante, qu'aucune autre**

méthode ne puisse être retenue et que celle retenue apparaisse **appropriée** aux données du problème et fondée sur des données statistiquement tirées de l'expérience **passée** de l'entreprise (CAA Paris 11 mai 1995, n° 94-248) ;

- et en particulier (CAA Paris 24 janvier 1991, n° 2783), dans le cas d'un loueur de voitures ayant appliqué chaque année au montant des créances figurant au compte « clients ordinaires » une (provision pour) dépréciation calculée d'après le pourcentage des pertes de même nature effectivement supportées au cours de l'exercice précédent.
En revanche, n'est pas admis un calcul par application d'un coefficient forfaitaire déterminé d'après l'ancienneté des créances, en l'absence de tout examen de la situation particulière de chaque débiteur (CAA Bordeaux 16 novembre 1999, n° 97-201).

Remarque
Méthodes statistiques envisageables : plusieurs méthodes peuvent être envisagées : pourcentage de pertes sur un montant global de créances, dépréciation des créances échues... Cependant, il apparaît que les méthodes basées sur la notion de « temps » (créances échues depuis plus de x mois, créances de plus de x mois...) sont les méthodes les plus fréquemment rencontrées. Ce sont les méthodes les plus simples à mettre en oeuvre, un paramétrage adéquat de la balance âgée suffisant généralement à déterminer les montants à déprécier. Quelle que soit la méthode retenue, il convient de déterminer les critères de dépréciation. Ces critères devront être déterminés sur la base d'une étude historique, permettant de justifier la corrélation entre le retard enregistré et le caractère irrécouvrable de la créance.

III. Prise en compte du futur
Elle ne peut être écartée sur le plan comptable :

- en cas de **révélation entre la date de clôture de l'exercice** et la **date d'arrêté des comptes** de la situation compromise d'un client rendant la créance douteuse, celle-ci constitue, selon l'OEC (voir n° 2829), un événement à prendre en considération, étant lié à des conditions existant à la clôture de l'exercice (cas, notamment, de la mise en état de cessation des paiements du client durant cette période) ;

- si seule une approche prévisionnelle peut être considérée comme appropriée (cas, notamment, d'une société jeune, d'une activité récemment lancée ou venant de subir de profondes mutations).

Fiscalement, Seuls les événements en cours à la clôture de l'exercice sont susceptibles d'étayer la probabilité de la perte supputée (D. adm. 4 E-3322, n° 1 s.). Ainsi n'est pas déductible une (provision pour) dépréciation de créance qui, bien que devenue irrécouvrable avant la date de dépôt de la déclaration des bénéfices n'était pas considérée comme douteuse à la clôture dudit exercice (CE 28 juin 1963 n° 56569, D. adm. 4 E-1141, n° 4).
Pour l'estimation de la (provision pour) dépréciation sur la base d'informations post-clôture, voir n° 2577-3, IV.
Pour un ensemble d'exemples, voir Doc. FL BIC-XII-12350 s.

IV. Cumul de dépréciations individualisées par créance et d'une dépréciation complémentaire constituée pour couvrir le risque global de non-recouvrement
Il paraît possible si cette dernière n'a pas le même objet que les dépréciations calculées sur les dossiers individuels.

Remarque
Classement comptable : ce complément constitue bien une dépréciation et non une provision (voir définition n° 2556). Il doit donc être classé en tant que tel au niveau du bilan.

Fiscalement, Il en est de même et, si, en outre, les conditions générales permettant d'accepter un calcul global (voir ci-avant) sont satisfaites (CAA Paris 11 mai 1995, n° 94-248 confirmé par CE CAPC 20 novembre 1996, n° 170988), mais en aucun cas une telle (provision pour) dépréciation ne peut dispenser l'entreprise de calculer une (provision pour) dépréciation des dossiers individualisés (CE 26 novembre 1945, n° 72282, D. adm. 4 E-1121, n° 2). De même, une (provision pour) dépréciation forfaitaire et globale sans distinction entre les divers risques ne peut être autorisée (CE 9 novembre 1987 n° 54464 repris dans D. adm. précitée).

V. Cas particuliers

- En cas de **couverture** (prise par exemple auprès de Coface), seule la partie non couverte de la créance douteuse peut donner lieu à dépréciation (voir n° 598).

- En cas de **créances indexées,** voir n° 2078.

- En cas de **créance non productive d'intérêts,** voir n° 2079-2.

- Sur l'incidence de l'existence de **dettes vis-à-vis du client douteux** sur le montant de la dépréciation, voir n° 600.

- En cas de créance résultant d'une vente avec **clause de réserve de propriété,** voir n° 561.

- En cas de créance résultant d'une vente à une **société de troc,** voir n° 577.

- En cas de **créances libellées en monnaies étrangères,** voir n° 2084.

- Sur les **effets à recevoir,** voir n° 2108 (renvoi des effets), n° 2108-2 (effets escomptés) et n° 2181-2 (mobilisation de créances nées à l'étranger).

- En cas de **créances achetées,** voir n° 2218-1.

- En cas de créances sur ventes avec **crédit gratuit,** voir n° 2223-3.

- En cas de **pénalités pour paiement tardif,** voir n° 2419-1.

- En cas de **créances bloquées à l'étranger,** une dépréciation peut, à notre avis, être constituée lorsqu'une perte est probable, c'est-à-dire lorsque les fonds bloqués ne peuvent être utilisés sur place ou que l'entreprise n'a pas pris, à la clôture, la décision de les dépenser sur place ou de réaliser une opération lui permettant d'en obtenir indirectement la disposition dans une monnaie convertible avant l'ouverture de l'exercice suivant (opérations de troc, par exemple). Le blocage seul ne suffit pas. Les dépréciations seront rapportées aux résultats de l'exercice au cours duquel le rapatriement des fonds aura été effectué ou leur utilisation décidée.

Fiscalement, Il en est de même selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 6 décembre 1996, n° 149923). L'Administration subordonne en revanche la déduction de la (provision pour) dépréciation à l'impossibilité de rapatriement des fonds **et à l'interdiction** d'utiliser sur place lesdits fonds (Rép. Chamant AN 13 octobre 1955 et D. adm. 4 E-3341).

En outre, dans les situations particulières suivantes en cas de :

- **déménagement,** voir n° 851 ;

- créances détenues sur une **entreprise en difficulté,** voir n° 595-1 (entreprise en procédure de conciliation, n° 595-2 (entreprise en procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires).

- **restructuration,** voir n° 941-2 ;

- **négoce international,** voir n° 2181-2 (effets) et n° 2183 (opérations Coface).

Créances irrécouvrables

L'irrecouvrabilité d'une créance résulte du caractère définitif de sa perte du fait du débiteur ; mais elle peut également naître de la prescription.

Caractère irrécouvrable de la créance

592



Il s'agit de **cas d'espèce,** sa perte pouvant résulter de la disparition du client, du résultat négatif des poursuites engagées, de l'action d'un contentieux ou de l'expiration du délai de prescription, ou simplement de la relance par l'entreprise lorsqu'il s'agit de petites factures ne justifiant pas le coût d'une procédure.

Fiscalement, Le montant hors taxe de la créance irrécouvrable est déductible seulement des résultats de l'exercice au cours duquel la perte correspondante est devenue définitive (D. Adm. 4 C-6213 n° 4 ; CE 31 mars 1928, n° 93373 bis). Le point de savoir si une créance peut être considérée comme perdue ou si cette perte apparaît seulement probable à la clôture d'un exercice est essentiellement une **question de fait** (Rép. Sergheraert, AN 22 septembre 1980, p. 4017). Il appartient au créancier de prouver par tout moyen le caractère irrécouvrable de sa créance (CE 1er juin 2005, n° 260401).

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse des principales décisions de jurisprudence et positions administratives statuant sur le caractère irrécouvrable ou non d'une créance, dont les critères peuvent également, à notre avis, être retenus sur le plan comptable.

Eléments jugés **suffisants** pour établir le caractère irrécouvrable de la créance (1)	- la disparition du débiteur sans laisser d'adresse ou le règlement effectué par un chèque volé (D. adm. 3 D-1211, n° 39), à condition d'en apporter la preuve (lettre recommandée retournée avec la mention « n'habite pas à l'adresse indiquée », avis d'opposition au paiement d'un chèque volé) ; - le règlement seulement partiel de la créance prévu par le plan d'apurement des dettes d'une société en liquidation judiciaire (CAA Nantes 23 mars 2009, n° 07NA00846) ; - l'ancienneté de la créance uniquement en cas de caractère modique des montants (CAA

	Nantes 7 juin 1989, n° 89-87).
Eléments jugés **insuffisants** pour démontrer le caractère irrécouvrable de la créance (1)	**Difficultés financières du débiteur** : - les difficultés rencontrées par un débiteur, bien qu'elles rendent probable la perspective d'une perte et justifient la constitution d'une provision (CAA Nancy 9 mars 1994, n° 93NC00323) (voir n° 591) ; - le fait que la société débitrice soit en sauvegarde, en redressement ou liquidation judiciaire tant que la clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif n'a pas été prononcée (voir n° 595-2). **Constatation d'un impayé** : - l'encaissement d'une indemnité dans le cadre d'un contrat d'assurance-crédit (D. adm. 3 D-1211, n° 39 ; voir n° 598) ; - le paiement d'une créance par un chèque sans provision (Rép. Delfosse, AN 7 avril 1980, p. 1416) ; en effet, la société devra non seulement demander à la banque un certificat de non-paiement, mais également engager une procédure de recouvrement et épuiser toutes les voies de recours (Rép. précitée) ; - l'engagement de poursuites en paiement de loyers impayés (CAA Nancy 24 mars 1994, n° 93NC00585 rendu définitif par CE (napc) 12 avril 1995, n° 158974) ; - la simple circonstance que la créance est restée ultérieurement non recouvrée (CE 25 janvier 1984, n° 36755) ou n'a été sur l'exercice suivant recouvrée que pour une faible partie (CE 25 septembre 1989, n° 55934). **Absence de poursuites** : - l'absence de recouvrement de créances anciennes en raison de la perte de pièces justificatives par le créancier à la suite de plusieurs changements d'actionnaires (CE 7 mai 2008, n° 289326) ; - l'absence de moyens juridiques pour poursuivre le recouvrement de la créance (CE 26 mars 2008, n° 296625) ou pour faire exécuter un jugement (CE 27 mars 1991, n° 57777), y compris quand les prestations, effectuées à l'étranger, ont été interrompues à la suite de troubles politiques (CE 30 décembre 2002, n° 229072), lorsqu'il n'est par ailleurs pas établi que la créance ne sera pas honorée ; - l'ancienneté de la créance lorsque le contribuable ne peut justifier des diligences effectuées pour leur recouvrement et de l'insolvabilité du débiteur (CE 16 avril 1982, n° 17218 ; CE 14 mai 1986, n° 45826), sauf, à titre exceptionnel, en cas de montants modiques (voir ci-avant). **Ecritures comptables** : - la constatation d'écarts comptables injustifiés, hormis de faibles montants (voir n° 597) ; - le fait de comptabiliser la créance en perte ; mais les critères autorisant cette comptabilisation traduisent normalement l'existence de cette preuve (D. adm. 3 D-1211, n° 39) ; - le fait de déprécier la créance à 100 % (Rép. Braconnier, Sén. 4 juin 1980, p. 2299).
(1) Exemples tirés pour partie de la doctrine administrative D. adm. 3 D-1211, n° 39 concernant la TVA mais dont les principes peuvent, à notre avis, s'appliquer aux bénéfices industriels et commerciaux et exposés ici à titre indicatif	

592

Pratiques d'experts - **Créances irrécouvrables** - Sécuriser la déduction de la charge et la récupération de TVA *FRC 10/12 Inf. 14*

Conséquences de la preuve de l'irrécouvrabilité de la créance

593

(démontrée au n° 592) Il en résulte, sur le plan comptable, sa constatation en perte (et donc sa sortie de l'actif) pour son montant hors taxes (voir comptabilisation n° 650 s.).

Fiscalement, Il en résulte :

- en matière d'**IS,** une perte, déductible du résultat de l'exercice au cours duquel la créance est devenue irrécouvrable (CE 12 mars 1980, n° 7475 et 22 juin 1988, n° 58968) ;

- la possibilité de récupérer la TVA, à condition de **rectifier la facture initiale** (CGI, art. 272-1) **et d'envoyer** au client défaillant **un duplicata** de cette facture surchargé de certaines mentions ; toutefois, les entreprises sont **dispensées** d'établir **des duplicatas** pour plusieurs factures impayées d'un **même client** à condition de lui adresser un **état récapitulatif** de ces factures dont l'Administration fournit un modèle (D. adm. 3 D-1211, n° 46). En cas de renonciation à récupérer la TVA, voir n° 591 I. Voir Mémento Fiscal n° 53790 à 53805.

Débiteur en difficulté

595

Il est nécessaire de distinguer les différents cas suivants :

Procédure de conciliation,

595-1

ancien règlement amiable, (C. com. art. L 611-4 s. ; voir n° 3547-1 s.) Selon le PCG et l'avis CNC n° 38 (Bull. n° 79, octobre 1989), relatif au règlement amiable mais applicable à notre avis à la procédure de conciliation :

I. Effets de l'ouverture de la procédure
Les créanciers contactés dans le cadre de la conciliation ou devant, par décision du juge, accorder des délais de paiement à l'entreprise doivent constituer une « dépréciation des comptes de clients » dès lors qu'un **risque d'irrécouvrabilité** total ou partiel de la créance existe (Avis CNC précité). L'ouverture de la procédure justifie, en tous les cas, la constitution d'une telle dépréciation.

Remarque
Autres créanciers non parties prenantes à la conciliation : l'ouverture de la procédure ne devrait pas avoir d'incidence sur les autres créanciers, la procédure étant, en principe, confidentielle à ce stade.

II. Conclusion de l'accord amiable
Il convient de distinguer selon que l'entreprise détenant une créance est partie à l'accord ou non :

a. Créanciers ayant conclu l'accord Le respect par le débiteur de ses engagements constituant une condition résolutoire de l'accord, les **remises ou réductions** sont comptabilisées en charges dès l'accord des parties (PCG, art. 313-4) et la dépréciation, devenue sans objet, est rapportée au résultat.

En matière d'information, le PCG (art. 531-4/2) requiert l'inscription dans l'**annexe** du créancier (et du débiteur, voir n° 2422) d'informations relatives :

- aux remises et/ou aux réductions obtenues ou accordées,

- aux engagements financiers futurs donnés ou reçus.

Fiscalement, Sur les conditions de récupération de la TVA sur les créances abandonnées, voir Mémento Fiscal n° 53780 à 53815.

b. Autres créanciers (contactés ou non dans le cadre de la conciliation) En principe, la situation est régularisée (avec les conséquences qui en découlent), que l'accord amiable soit homologué par le tribunal ou non. Toutefois, l'homologation de l'accord entraînant des mesures de publicité à l'égard des tiers (voir n° 3547-4), les autres créanciers non contactés dans le cadre de la conciliation sont alertés sur les difficultés rencontrées par la société et devraient, à notre avis, suivre l'évolution de ces créances.

III. Inexécution de l'accord
Si l'**accord** n'est **pas respecté** (survenance de la condition résolutoire), la créance est reconstituée sous déduction des montants reçus.
Cette solution est également à retenir lorsque l'accord n'est pas respecté du fait de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires.

Procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire

(Code de commerce)

595-2

I. Déclaration de créances

Juridiquement, en cas de procédure collective d'un débiteur, les créances vis-à-vis de ce débiteur doivent faire l'objet d'une déclaration pour pouvoir être recouvrées.

Sur les créances à déclarer (créances concernées, montant, pièces justificatives, etc.) ainsi que les modalités de déclaration (auteur, délai, forme, etc.), voir Mémento Droit commercial n° 61810 à 61843.
Les créances non déclarées :

- ne sont pas recouvrées, à moins de faire l'objet d'un relevé de forclusion (dans les conditions fixées par l'article C. com. L 622-26) ;

- sont inopposables au débiteur pendant l'exécution du plan de sauvegarde ou de redressement et après cette exécution lorsque les engagements énoncés dans le plan ou décidés par le tribunal ont été tenus (C. com. art. L 622-26).

En conséquence, sur le **plan comptable** :

a. Effet de l'ouverture de la procédure :

1. Procédure de sauvegarde Une dépréciation pour créances douteuses devrait, en principe, être constituée, un risque d'irrécouvrabilité (partiel ou total) pesant, à notre avis, sur les créances.

En effet, le débiteur ayant demandé l'ouverture d'une telle procédure ne se trouve certes pas en cessation des paiements mais néanmoins face à des difficultés :

- qu'il n'est pas en mesure de surmonter,

- impliquant l'élaboration d'un plan de sauvegarde au cours duquel les créanciers pourront être amenés à consentir des remises de dettes. Sur cette procédure, voir n° 3548-1 s.

2. Procédure de redressement judiciaire La cessation des paiements justifie la constitution d'une dépréciation pour clients douteux.

b. Créances admises L'admission de la créance n'a pas d'incidence sur sa dépréciation.

c. Créances non produites ou rejetées Compte tenu du traitement juridique de ces créances (voir ci-avant), il convient de distinguer trois situations :

- pendant l'exécution du plan. Bien que les créances soient inopposables au débiteur défaillant pendant cette période, elles ne peuvent, à notre avis, être comptabilisées en perte, leur caractère irrécouvrable n'étant pas définitif ;

En effet, les créances redeviennent opposables en cas d'inexécution du plan (voir ci-après).

- après l'exécution du plan mais si le débiteur n'a pas exécuté l'ensemble des engagements souscrits dans le plan. Dans ce cas, les créances demeurant opposables au débiteur, il n'est pas possible de les comptabiliser en perte sauf si leur caractère irrécouvrable est prouvé (notamment par le résultat négatif des poursuites engagées contre le débiteur défaillant ainsi que ses garanties et cautions) ;

- après l'exécution du plan, que le débiteur a respecté. Dans ce cas, les créances lui devenant inopposables, elles devraient être considérées comme éteintes et sont donc à comptabiliser en perte.

Visa du commissaire aux comptes sur les déclarations de créances (C. com. art. L 622-25) Si la créance ne résulte pas d'un titre exécutoire, elle doit être certifiée sincère par le créancier, et si le juge-commissaire le demande faire l'objet d'un visa du commissaire aux comptes (ou de l'expert-comptable) de celui-ci.

Cette vérification constitue un motif de retard justifiant d'être relevé de forclusion (Cass. com. 29 mai 1990, n° 783 P).

Selon la CNCC (Norme n° 6-704, § 07 s. ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252), le commissaire aux comptes vérifie que la déclaration de créance comporte les informations et justificatifs prévus par les articles C. com. L 622-25 et R 622-23. Il vérifie que les informations contenues dans la déclaration de créance sont cohérentes avec les documents justificatifs ou avec les données de base de la comptabilité de l'entité.
A cet effet, le commissaire :

- obtient une copie du relevé de compte du débiteur justifiant le solde (avec mention de la date d'arrêté) ;

- se fait remettre les pièces justificatives des enregistrements comptables ;

- s'assure de la validité de compensations éventuelles.

Sur les modèles de rapport à utiliser, voir norme n° 6-704 précitée (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252).

En cas de créances dont les montants restent à parfaire et correspondant à des dépenses prévisionnelles dont l'évaluation est susceptible de variations importantes dans l'avenir (exemple d'une société immobilière appliquant des pénalités de retard de livraison, et réclamant des sommes au titre des malfaçons et non-conformités, ou du préjudice subi suite à la résiliation du contrat), le bulletin CNCC (n° 89, mars 1993, CD 92-24, p. 143) estime que si l'analyse des dispositions contractuelles, à la date d'apposition du visa, démontre :

- qu'il y a créance certaine, le visa peut alors être délivré ;

- qu'il n'y a pas créance certaine exigible, le visa ne peut alors être délivré.

II. Jugement de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire
Selon le **jugement** prononcé (PCG, art. 313-4 et avis n° 38 du CNC décembre 1989 expressément applicable au redressement judiciaire, mais pouvant, à notre avis, être également appliqué lors d'une procédure de sauvegarde) :
a. Jugement de sauvegarde ou **jugement de redressement judiciaire ayant prononcé la continuation de l'entreprise** :

1. Créanciers ayant consenti des remises de dettes Il convient de distinguer deux situations possibles, en fonction des modalités retenues pour l'apurement du passif (voir Mémento Droit commercial n° 62183) :

Sur le traitement des remises chez le débiteur, voir n° 2422.

- **1er cas** : le tribunal a donné acte des remises acceptées par les créanciers (C. com. art. L 626-18). Dans ce cas, à due concurrence, **l'extinction** de la **créance** est **instantanée** et la **perte définitive** (car l'engagement du débiteur constitue une **condition résolutoire**). Les remises ou les réductions doivent donc être comptabilisées dès la décision du tribunal arrêtant le plan de sauvegarde ou de redressement (PCG, art. 313-4).
En cas de **résolution du plan** (survenance de la condition résolutoire), la créance est reconstituée sous déduction des montants reçus (C. com. art. L 626-27, I al.4). Une dépréciation pour créances douteuses est alors à comptabiliser.

Pour l'incidence de la résolution du plan sur la déclaration de créances, voir Mémento Droit commercial n° 62213 (sauvegarde) et n° 62700 (redressement judiciaire).

- **2e cas** : les créanciers ont exercé le choix, prévu par le plan, d'un paiement dans un délai plus bref assorti d'une réduction proportionnelle du montant de leur créance. Dans ce cas, « la réduction de créance n'est définitivement acquise qu'après versement, au terme fixé, de la dernière échéance prévue pour le plan pour son paiement » (C. com. art. L 626-19).

Juridiquement, (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-141, p. 122 s.) La rédaction du Code de commerce conduit à considérer la remise de dette comme étant acquise au débiteur :

- dès le versement de la dernière échéance due au créancier ;

- et sans attendre la constatation du règlement de la dernière échéance du plan.

En conséquence, sur le plan comptable, à notre avis, le créancier constate la perte totale ou partielle de la créance et la reprise de la dépréciation **dès que le paiement de la dernière échéance liée à sa créance** est **intervenu, sans attendre** le versement de la dernière échéance du plan par symétrie avec le traitement chez le débiteur, voir n° 2422.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même (sur le traitement symétrique chez le débiteur, voir n° 2422). Par ailleurs, une créance ne peut être regardée comme devenue définitivement irrécouvrable à la clôture d'un exercice pour le seul motif qu'elle est détenue sur :

- une société en liquidation judiciaire alors que son caractère douteux n'est pas établi à cette date, le syndic chargé de la liquidation n'ayant fait connaître que cinq années plus tard l'impossibilité de recouvrement (CE 11 décembre 1987, n° 46964) ;

- une société en liquidation judiciaire ayant procédé à des licenciements alors qu'elle s'est vu accorder un plan de redressement et d'apurement de son passif prévoyant, notamment, le règlement intégral des créanciers sur une période de trois ans (CE 11 décembre 1991, n° 71147) ;

- ou une société en redressement judiciaire, car cette situation n'exclut pas à cette date le retour à meilleure fortune (CE 25 septembre 1989, n° 55934).

De même, le Conseil d'Etat (CE 27 mars 1991, n° 57777) estime qu'une créance produite au règlement judiciaire du débiteur, ultérieurement converti en liquidation de biens, **ne peut être considérée comme irrécouvrable avant la clôture de la liquidation** pour insuffisance d'actif et ce, quelle que soit l'importance du passif privilégié.
Sur le caractère déductible des abandons de créances commerciaux consentis dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement, voir n° 2151-1.
Sur les particularités en matière de récupération de la TVA, voir Mémento Fiscal n° 53805.

Sur l'information dans l'**annexe,** voir n° 595-1.

La **résolution du plan** n'a aucune incidence comptable pour le créancier ayant accordé la remise et constaté la perte afférente.

Juridiquement, En effet, les remises accordées par les créanciers qui ont été remplis de leurs droits restent définitivement acquises à l'entreprise, et ne sont pas remises en cause dans l'hypothèse de la résolution ultérieure du plan (pour non-exécution par exemple) (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-141 précitée).

2. Autres créanciers Il est (ou il a été) constitué une **dépréciation pour créances douteuses** ; celle-ci est ajustée en fonction des informations sur l'état de l'affaire.

b. Jugement de redressement judiciaire ayant prononcé la cession de l'entreprise ou de **liquidation pour insuffisance d'actif,** la perte sur créances résulte des termes du jugement et ne peut être constatée qu'après la date de ce jugement.

Fiscalement, Une entreprise peut constater la perte partielle d'une créance dès lors que son débiteur a été placé en liquidation judiciaire et qu'un plan d'apurement de créances prévoit le règlement d'une partie seulement de la créance en cause (CAA Nantes 23 mars 2009, n° 07-846).

Créance garantie par une hypothèque

596

En cas de **défaillance du débiteur,** son recouvrement étant garanti par l'hypothèque, aucune dépréciation ne nous paraît devoir être constituée, sauf :

- si le montant de l'hypothèque se révèle insuffisant,

Fiscalement, Il en est de même (CE 17 juin 1981, n° 13147 et en dernier lieu TA Dijon 11 mai 1999, n° 966055, jugement définitif sur ce point).

- ou si l'hypothèque a un rang la rendant sans utilité derrière les créances privilégiées des salariés et du Trésor.

Fiscalement, Il en est de même (CAA Nancy 8 avril 1993, n° 92-5).

Ecarts comptables inexpliqués

597

(comptes clients) Lorsqu'une entreprise découvre (à l'occasion d'un changement de son organisation comptable) une différence entre le compte collectif clients et la balance des comptes individuels et qu'elle n'est pas en mesure de retrouver l'origine de cette différence à partir des factures en sa possession, elle nous paraît pouvoir constater une perte de même montant au titre des créances irrécouvrables si les moyens de recherche ont été épuisés et que, par ailleurs, l'organisation comptable est modifiée pour que de tels faits ne se reproduisent plus.
Cette perte est à comptabiliser à notre avis comme toutes les corrections d'erreur (voir n° 2395).

Fiscalement, Les erreurs de **faible montant** sont déductibles (CE 13 février 1980, n° 11923). En revanche, pour les erreurs d'un **montant élevé,** l'entreprise doit justifier de leur origine (en dernier lieu CE 10 mars 1999, n° 154859). La circonstance qu'un administrateur de biens a été contraint de reverser à des syndicats de copropriétaires des sommes représentant l'écart constaté entre le solde des comptes tenus pour ses mandants et le solde des comptes bancaires correspondants n'exonère pas l'intéressé de son obligation de justifier l'origine de cette discordance (CE 10 août 2005, n° 259852). Par ailleurs, l'écart injustifié entre le compte collectif clients et les comptes individuels n'est pas déductible sous forme de (provision pour) dépréciation (CE 5 mars 1986, n° 47927). L'écart, lorsqu'il n'est pas déductible, doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Créance faisant l'objet d'une assurance-crédit

598

I. Créance douteuse
A notre avis, la créance peut être considérée comme effectivement compromise, et donc à déprécier, au plus tard à la date à laquelle l'entreprise, n'ayant pu la recouvrer, **transmet le dossier à la compagnie d'assurance** qui se substitue alors à elle pour la poursuite de l'impayé, en son nom et en qualité de mandataire (par exemple, en cas de garantie Coface, voir n° 2183).
Le **montant de** dépréciation à constater doit correspondre à la **perte probable** restant, in fine, **à la charge de l'entreprise.**
Ainsi, la dépréciation pour créance douteuse doit être, au plus, égale :

a. au **montant hors TVA** de la créance douteuse, le risque de perte étant limité au montant hors TVA de la créance ;

b. diminué de la partie couverte par l'assurance-crédit : il sera utile de se rapporter au contrat pour déterminer ce montant, compte tenu des conditions particulières pouvant exister dans chaque contrat, notamment :

- la base de calcul : montant HT ou TTC de la créance garantie (retenir le montant TTC si telle est la base, le montant couvert étant plus important),

- le montant garanti : montant maximum de l'en-cours autorisé,

- la quotité garantie : entre 50 et 80 % en général.

Fiscalement, Il en est de même (CAA Paris 28 mai 1991, n° 89-1199).

Remarques

1. Dépréciation du montant non garanti Déprécier la fraction de créance non garantie nous paraît préférable à la solution qui consiste à déprécier la totalité de l'impayé et à constater un produit à recevoir du montant de l'indemnité d'assurance prévisible (solution obligatoire en matière de provisions, voir n° 2399).

2. En cas de dépréciation statistique Le fait de transmettre des dossiers à l'assurance-crédit sur des créances individualisées n'empêche pas la poursuite de la pratique selon laquelle les dépréciations peuvent être déterminées par voie statistique (voir n° 591 III.). Ainsi, le montant global de dépréciation déterminé de manière statistique doit être alors réduit du montant global couvert par l'assurance-crédit.
Pour plus de détails, voir n° 2183.

II. Créance irrécouvrable
Rappelons que la notion d'irrécouvrabilité est normalement la même sur le plan comptable et fiscal (voir n° 592). Toutefois, l'Administration (D. adm. 3 D-1211, n° 39) considère que le versement d'une indemnité dans le cadre d'un contrat d'assurance-crédit ne constitue pas en soi une preuve du caractère définitivement irrécouvrable de la créance, l'insolvabilité présumée (et non définitive) pouvant être dans certains cas suffisante pour déclencher l'indemnisation. Généralement, l'assureur transmet à l'entreprise le certificat d'irrécouvrabilité.
Cependant, une fois l'indemnité versée, du fait de la **subrogation** dont bénéficie la société d'assurance-crédit (Loi n° 72-650 du 11 juillet 1972, art. 22), la créance est « perdue » pour l'entreprise. Sur le plan comptable, il résulte de cette subrogation que :

- **l'entreprise doit sortir la créance** indemnisée de l'actif et constater une perte (comme si la créance était irrécouvrable) pour son montant subrogé hors TVA (voir n° 593) ;

En cas de subrogation limitée au montant indemnisé par l'assurance, la fraction de la créance non visée par cette subrogation est maintenue à l'actif jusqu'à l'obtention du certificat d'irrécouvrabilité.

- toutefois, en ce qui concerne la récupération de la TVA, cette subrogation n'a aucun effet, n'étant pas reconnue par l'Administration (D. adm. 3 D-1211, n° 55). En conséquence, le fait que la créance soit passée en perte (comme si elle était irrécouvrable) ne permet **pas** de **récupérer systématiquement la TVA** comme pour toutes les créances irrécouvrables. En pratique cependant (voir Doc. FL TVA-IX-29025), l'irrécouvrabilité devrait généralement coïncider avec le versement de l'indemnité d'assurance-crédit et permettre dès lors la récupération de la TVA.
La TVA est à virer, à notre avis, au compte 4458 « Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente », jusqu'à sa récupération effective ;

- l'**indemnité reçue** est à constater en **produits** au cours de l'exercice où elle est définitivement acquise au compte 79 « Transfert de charges » (comme toutes les indemnités d'assurance couvrant un risque ; voir n° 2399), exploitation ou exceptionnel suivant la nature de la créance.

Exemple

Exemple L'exemple examiné ci-après est celui d'une créance :

- **garantie en totalité,** c'est-à-dire que la limite d'en-cours fixée par l'assurance-crédit n'a pas été dépassée. Dans ce cas, si une partie de la créance est ultérieurement payée, c'est l'assurance-crédit qui, après l'indemnisation et du fait de la subrogation, bénéficiera en totalité du règlement.
Si la garantie n'est pas totale, en pratique, le règlement sera réparti proportionnellement entre l'entreprise et l'assurance-crédit.

- avec une **indemnisation calculée sur une base TTC** (cas le plus fréquent).
Le fait que l'indemnité soit calculée sur une base TTC ou HT est en fait sans incidence sur le mode de comptabilisation.

Hypothèses :

- Créance :

Montant HT	=	200 000
TVA 19,6 %	=	39 200
Montant TTC	=	239 200

- Couverture de 75 % sur le montant TTC, soit 75 % × 239 200 = 179 400

- Dépréciation pour créances douteuses :

Montant HT	=	200 000
Montant couvert	=	(179 400)
Dépréciation à constituer	=	20 600

- Indemnisation versée par l'assurance-crédit : 75 % × 239 200 = 179 400

- Montant de TVA à récupérer	=	39 200



Créances de nature particulière

Créance obtenue par saisie-attribution sur compte bancaire

599

La saisie-attribution est régie par le Code des procédures civiles d'exécution (art. L 211-1 à L 211-5 et R 211-1 à R 211-23).

Pour plus de détails, voir Mémento Droit commercial n° 59800 à 59837.

En l'absence de précision des organismes compétents, le traitement comptable à adopter par le créancier saisissant est, à notre avis, le suivant :

- **lors de la signification de l'exploit d'huissier** de saisie-attribution : constatation de la créance sur le banquier au sous-compte 467 « Autres débiteurs divers » par le crédit d'un compte d'attente 471 « Saisie-attribution sur compte bancaire » ;

En effet, à compter de cette signification, la créance saisie est immédiatement attribuée au créancier saisissant, et le tiers saisi (le banquier) devient personnellement débiteur de la somme saisie dans la limite de son obligation (art. L 211-2 du Code précité).

- **lors du paiement par le banquier saisi** : solde du compte 467 « Autres débiteurs divers » par le débit du compte de trésorerie et solde du compte d'attente 471 « Saisie-attribution sur compte bancaire » par le crédit du compte de créance sur le débiteur initial.

En effet, le paiement éteint l'obligation du débiteur et celle du tiers saisi (Code des procédures civiles d'exécution, art. R 211-7).

Créances pouvant ou devant faire l'objet d'une compensation

600

(traduction comptable du principe de non-compensation exposé en détail au n° 511) Il convient de distinguer les situations suivantes :

I. La compensation n'est pas possible
Les créances et les dettes concernant un même tiers ou des tiers différents doivent être comptabilisées dans des **comptes distincts** et leur **présentation** au bilan doit être effectuée **séparément.**

Pour une application pratique, voir « Présentation au bilan », n° 681 et 980.

II. La compensation est obligatoire
(légale, conventionnelle, judiciaire ou fiscale de recouvrement) **ou a été décidée** (connexité) :

a. Enregistrement et présentation des créances et des dettes A notre avis, deux solutions sont possibles pour traduire la compensation :

1re solution (en ce sens, Bull. CNCC n° 29, mars 1978, p. 90) :

- durant l'exercice, tenue des comptes « Client X à compenser » et « Fournisseur X à compenser »,

- en fin d'exercice, ces deux comptes sont virés, selon le cas, au compte « Client X - Solde après compensation » ou « Fournisseur X - Solde après compensation ».

2e solution (préconisée dans le PCG agricole qui s'impose aux sociétés commerciales ayant une activité agricole et aux personnes morales de droit privé d'une certaine importance ayant une activité agricole) : lorsqu'un tiers à la fois fournisseur et client de l'agriculteur contracte une convention de compte courant avec ce dernier :

- en cours d'exercice, les mouvements sont enregistrés au compte d'attente 472 « Opérations de compensation (conventions de compte courant) » ;

- en fin d'exercice, ce compte est soldé par le compte 402 « Fournisseurs - Solde après compensation » s'il est créditeur.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Fiscalement, La compensation constituant un mode de règlement, elle n'entraîne pas la constatation d'un produit exceptionnel imposable résultant de l'annulation d'une dette (CE 22 mai 2009, n° 299536) sous réserve que cette compensation soit effectivement traduite par les écritures comptables (CE 23 novembre 1987, n° 53550).

b. Incidence sur la détermination d'une éventuelle dépréciation A notre avis, une dépréciation ne peut être constituée que sur le **montant net** (après compensation), seul montant **figurant à l'actif** à la clôture de l'exercice.

Au cas où l'autre partie fait l'objet d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire, il convient, à notre avis, à compter de la date du jugement déclaratif :

- de constituer, le cas échéant, une dépréciation sur la base du solde débiteur résultant de la compensation des créances et dettes nées avant le jugement ;

- de prévoir, si les affaires avec l'autre partie en redressement judiciaire se poursuivent, la création d'un compte client et d'un compte fournisseur distincts l'un de l'autre ;

- de déprécier à hauteur du risque encouru toute nouvelle créance qui ne pourra plus être compensée avec les nouvelles dettes tant que la situation de l'autre partie ne sera pas assainie.

III. La compensation est possible mais n'a pas été décidée (malgré la connexité) :

a. Enregistrement et présentation des créances et des dettes Les créances et les dettes sont, à notre avis, enregistrées dans deux comptes distincts 411 « Client X » et 401 « Fournisseur X ».

b. Incidence sur la détermination d'une éventuelle dépréciation La société a le **choix entre déprécier** les créances **en totalité ou** à concurrence du **solde net** qui résulterait de la compensation.

Fiscalement, Il en est de même. Le Conseil d'Etat (CE 9 novembre 1990, n° 88765) a refusé à l'Administration le droit d'imposer au contribuable la compensation de créances et de dettes connexes pour l'évaluation d'une (provision pour) dépréciation de créances douteuses.

Créances de montant non définitif

601

Lorsqu'un bien ou un produit a été vendu ou qu'un service a été rendu au cours d'un exercice moyennant un **prix de base contractuellement fixé,** ce prix présentant toutefois un **caractère provisoire** en ce qu'il devra, en vertu du contrat, être majoré ou minoré en fonction d'événements qui ne surviendront ou d'éléments qui ne pourront être connus ou chiffrés qu'à une date postérieure à la clôture de l'exercice, cette incertitude, à notre avis :

- fait obstacle, d'une part, à ce que cette majoration ou cette minoration soit prise en compte dans le bilan de clôture de l'exercice (sauf par voie de dépréciation au cas où une minoration pouvait à cette date être tenue pour probable) ;

- mais ne retire pas, d'autre part, au **prix de base,** tel qu'il est connu et arrêté à la date de clôture du bilan, le caractère d'une **créance actuellement acquise** pour un montant déterminé. Celle-ci doit donc être prise en compte à ce titre et pour ce montant dans le bilan.

Fiscalement, Il en est de même (CE 29 novembre 1978, n° 8313 ; D. adm. 4 A-212, n° 10).

Créances placées sous séquestre

602

Comptablement, les créances sont acquises et doivent être enregistrées en produits lors de la livraison des biens ou de l'achèvement des prestations de service (voir n° 501 s.)

La mise sous séquestre est donc sans effet sur la prise en compte dans les résultats mais ouvre droit à la constitution d'une dépréciation en cas d'existence d'un litige (voir n° 654).

Fiscalement, Il en est de même (CE 19 mai 1999, n° 159136).

Autres créances

603

- Créances **libellées en devises,** voir n° 2081 s. ;

- Créances **ayant fait l'objet d'acomptes reçus en devises,** voir n° 2081-2 ;

- Créances **indexées,** voir n° 2078 ;

- Créances **dont le montant dépend d'une décision de justice,** voir n° 2416 ;

- Créances **comportant des conditions particulièrement avantageuses pour l'emprunteur,** voir n° 2079 ;

- **Acomptes reçus en devises sur créances non encore facturées,** voir n° 2081-1 ;

- Créances **rattachées à des participations,** voir n° 1945 s.

G. Provisions liées aux ventes

Provisions couvrant les risques liés aux ventes

Provision pour litiges Voir n° 2416.
Provision pour perte à terminaison sur contrats à long terme Voir n° 540.

Provision pour garantie donnée aux clients (produits défectueux)

610

Conformément à l'article C. com. L 123-20, al. 3 (« il doit être tenu compte des risques et pertes intervenus au cours de l'exercice ») et au PCG (art. 313-5), la charge prévisible résultant de l'octroi d'une garantie sur vente doit être comptabilisée dans l'exercice où les biens ont été vendus (les travaux exécutés ou les services rendus) et la garantie donnée. Cette charge est à comptabiliser par le biais d'une provision (compte 1512 « Provisions pour garanties données aux clients »).

En effet, les conditions suivantes liées à la constatation d'un passif sont remplies (Avis CNC n° 2000-01, § 5.4) :

I. Existence d'une obligation à la clôture

L'obligation a pour origine la vente avant la date de clôture assortie d'une obligation de garantie. La charge de garantie constitue ainsi un élément du coût de revient de la vente à laquelle elle se rattache.
Cette obligation peut être légale, contractuelle ou résulter de simples pratiques commerciales de l'entité qui créent une attente chez ses clients.

Ainsi, **l'obligation de garantie peut également résulter d'une obligation implicite,** découlant des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui créent une attente légitime des tiers concernés (PCG, art. 212-1/2). Il s'agit par exemple :

- d'une entreprise qui accorde une garantie contractuelle de 2 ans mais l'étend dans les faits à 3 pour s'aligner sur la pratique du secteur. Cette obligation implicite résulte alors des usages de la profession ;

- d'un constructeur automobile qui consent à ses concessionnaires une garantie contractuelle et qui assure, dans un document transmis aux concessionnaires, que cette garantie sera étendue pour certaines catégories d'avaries. Cette obligation implicite résulte alors d'un usage de l'entreprise.

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes

La sortie de ressources est rendue probable par l'existence d'un défaut dans le produit ou la prestation livrés avant la clôture de l'exercice. Identifié par tout moyen, ce défaut peut être connu, soit de manière certaine à la date d'établissement des comptes, soit avec

une certaine probabilité qui peut être déterminée par des statistiques reposant sur des données propres à l'entreprise, basées notamment sur le nombre de défauts, en particulier pour les productions de série (voir n° 2577-3 II.). Même si un défaut ne se révèle qu'après la date de clôture, il existait dans le produit au moment de sa livraison intervenue avant la date de clôture et il est donc probable, à cette date, que l'obligation de garantie se traduira par une sortie de ressources.

La probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant l'ensemble d'obligations comme un tout (PCG, art. 323-2/1). En conséquence, en pratique, même si la probabilité de retour d'un produit vendu est faible, une provision doit néanmoins être constituée si, pour l'ensemble des produits vendus durant l'exercice, la probabilité de sortie de ressources est significative.

Elle est sans contrepartie physique ou financière attendue du tiers acquéreur (la garantie étant comprise dans le prix de vente), l'entité ayant déjà comptabilisé le produit et le résultat sur la vente.

Le montant à provisionner correspond aux coûts estimés de réparation (Avis CNC n° 2000-01 précité, § 5.4), qui comprennent à la fois, à notre avis, les coûts directs et indirects des prestations à fournir dès lors que le montant de ces coûts est en lien direct avec l'engagement de garantie (en ce sens également, Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EC 2003-21, p. 497 s. cité au n° 620). Sont à prendre en compte, par exemple : outre les frais d'entretien et de réparation, l'essence utilisée pour les dépannages des produits chez les clients ainsi que les charges indirectes, frais généraux et frais financiers dès lors qu'ils constituent un élément du coût de la garantie et qu'ils n'auraient pas été supportés en l'absence de garantie. De même, en cas de remplacement d'un bien défectueux déjà installé, il doit être tenu compte des coûts d'enlèvement et de réinstallation du bien (C. conso., art. L 211-1 à L 211-22, transposant en droit français la directive européenne 1999/44/CE du 25 mai 1999, interprétée par l'arrêt CJUE du 16 juin 2011, aff. jtes 65/09 et 87/09).

A notre avis, cette définition de la nature des coûts à provisionner donnée dans l'avis CNC n° 2000-01 correspond à l'estimation la plus probable des dépenses à supporter. Ainsi, cette estimation tient compte des événements futurs dès lors qu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront (par exemple, évolutions futures des rémunérations du personnel).

Il est même nécessaire d'en tenir compte avant l'enregistrement de la vente, dans l'évaluation des stocks pour la détermination d'une éventuelle dépréciation (voir n° 1202-1).

Fiscalement, (Voir Doc. FL BIC-XII-22810 à 23235), les provisions pour garantie sont déductibles dans les conditions posées à l'article 39-1-5° du CGI. En particulier :

1. Probabilité suffisante L'Administration et le Conseil d'Etat acceptent la constitution de provisions pour garantie lorsque la charge prévisionnelle entraînée par le jeu de la garantie se rattache par un lien de probabilité indiscutable à des événements survenus pendant cet exercice ou en cours à sa clôture (D. adm. 4 E-2111, n° 1). Tel est le cas lorsque la clause de garantie est pour l'ensemble des biens vendus la source d'une charge probable, même si la mise en jeu de cette clause ne peut être tenue pour probable pour chacun de ces biens (CE 24 juillet 1981, n° 17904) ou lorsque les produits présentent des risques de détérioration importants liés aux circonstances particulières de leur utilisation par le client (vitraux soumis à d'importants écarts de température, CE 28 septembre 1990, n° 88764). Sur la possibilité, toutefois, pour les entreprises du BTP qui comptabilisent « à l'avancement » le résultat des contrats à long terme, de déduire les provisions pour franchise de garantie décennale dès leur comptabilisation, sans attendre la réception des travaux, voir n° 550.
En outre, le Conseil d'Etat a admis la déductibilité d'une provision pour garantie extracontractuelle constituée au titre d'une obligation résultant des usages de la profession (CE 28 mai 1980, n° 15912) ou d'un usage propre à l'entreprise (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261).

2. Appréciation suffisamment précise du montant La perte ou la charge provisionnée doit être nettement précisée. Ceci suppose :

- une connaissance précise des éléments constitutifs du coût de revient des produits à livrer ou des services à fournir (D. adm. 4 E-2111, n° 2) ;

- une appréciation suffisamment précise de ce montant (CE 24 juillet 1981, n° 17904 ; D. adm. 4 E-2111, n° 2 et 3), ce qui exclut de retenir le montant total de la garantie fixé de manière forfaitaire (CE 26 juillet 1985, n° 45663).

Les provisions pour garantie peuvent être évaluées sur la base de données statistiques, sous réserve que ces données soient propres à l'entreprise (CAA Bordeaux 29 mars 2007, n° 04-2149), voir n° 2577-3 II. Par ailleurs, comme sur le plan comptable, elles peuvent comprendre les coûts directs et indirects des prestations à fournir (CAA Bordeaux 29 mars 2007, n° 04-2148 ; en ce sens également CE 15 novembre 1989, n° 90844 ; voir n° 620).

En cas de garantie de longue durée et de garantie complémentaire dont la souscription est séparée de la vente, voir n° 517 s.

III. Impact des événements postérieurs à la clôture
Lorsque la période de garantie prend contractuellement fin avant la date d'arrêté des comptes et qu'aucune défaillance entraînant la mise en oeuvre de cette garantie n'a été constatée post-clôture, aucune provision ne doit être comptabilisée à la clôture.
En effet :

- la date de fin de garantie contractuelle étant un événement connu à la clôture, l'estimation de la provision doit en tenir compte. Ainsi, à la clôture, seul le risque de mise en oeuvre de la garantie entre la date de clôture et la date de fin de garantie doit être apprécié,

- or, l'absence de défaillance constatée post-clôture permet d'évaluer la sortie de ressources probable liée à ce risque comme étant nulle à la clôture.

Fiscalement, Sur les conséquences de la reprise d'une provision à raison d'éléments postérieurs à la clôture, voir n° 2577-3-IV.

IV. Exemples

Exemple

Exemple 1 **Garantie - obligation légale**
Un fabricant vend des produits sous garantie (1 an de garantie légale). Il résulte de son expérience que la garantie est mise en jeu dans l'année suivant la vente dans 2 % des cas.
La vente des produits est le fait générateur de l'obligation car les produits sont vendus sous garantie.
L'expérience passée rend probable une sortie de ressources pour 2 % des produits vendus au cours de l'exercice. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
A la clôture, une provision est constituée correspondant à la meilleure estimation, à la date d'arrêté des comptes, des coûts de réparation ou de remplacement des produits vendus sous garantie avant la clôture.

Fiscalement, la déductibilité de ce type de provision est admise dès lors que son montant est évalué avec une approximation suffisante.

Exemple

Exemple 2 **Garantie - pratiques commerciales - obligation implicite**
Un fabricant vend des produits garantis un an. Cependant, pour s'aligner sur son concurrent qui accorde une garantie contractuelle de 3 ans sur des produits équivalents, le fabricant assure gratuitement, lors de chaque demande, les réparations ou remplacements de produits défectueux pendant 3 ans. En conséquence, les clients s'attendent à une garantie de 3 ans.
Il résulte de son expérience que des défauts de fabrication sont constatés et font l'objet de réclamation dans les 3 ans suivant la vente dans 4 % des cas.
La vente des produits est le fait générateur des obligations contractuelles et implicites de réparer les produits pendant les trois années suivant la vente car ils sont vendus sous garantie et les consommateurs s'attendent, du fait de la pratique passée de l'entreprise, à ce qu'elle les répare sur une durée plus longue que celle de la garantie d'un an.
Compte tenu de l'expérience passée, il est probable que l'entreprise devra supporter une sortie de ressources pour 4 % des produits vendus au cours de l'exercice. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
A la clôture, une provision est donc constituée correspondant à la meilleure estimation, à la date d'arrêté des comptes, des coûts de réparation des produits vendus avant la clôture.

Fiscalement, La déductibilité de ce type de provision est admise dès lors que son montant est évalué avec une approximation suffisante.

Provision pour risque de remboursement, retour d'invendus, ou remplacement de produits périmés

611

A notre avis, cette provision s'apparente à la provision pour garantie (voir n° 610) et nous paraît donc devoir être constituée (compte 1518 « Autres provisions pour risques ») si son montant est significatif et si les conditions suivantes sont remplies (cf. PCG, art. 312-1 s.) :

I. Existence d'une obligation à la clôture
A la clôture, l'entreprise a vendu des produits avec possibilité de retour, de remboursement ou de remplacement, ce qui crée pour elle une obligation. Cette obligation peut être légale, contractuelle ou résulter de simples pratiques commerciales de l'entité qui créent une attente chez ses clients.

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes
La sortie de ressources est rendue probable s'il existe des statistiques dans l'entreprise sur les cas de retour, de remboursement ou de remplacement. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
Le montant provisionné doit correspondre à la meilleure estimation de résultat dégagé sur la vente et des coûts liés aux retours ou remboursements probables.

Remarque
Evaluation précise : dans le cas où le calcul, à notre avis, et l'échéance du remboursement ou du remplacement gratuit des produits sont suffisamment précis, il y a lieu de minorer le chiffre d'affaires du montant probable des invendus ou des produits périmés qui seront retournés au cours de l'exercice suivant, conformément aux accords conclus, et donc de comptabiliser une **dette (avoirs à établir)** et un retour de marchandises **plutôt qu'une provision** (voir PCG, art. 212-2).

Fiscalement, Le Conseil d'Etat admet la déductibilité de telles provisions déterminées par voie statistique dès lors que la méthode retenue permet d'évaluer la charge avec une approximation suffisante (CE 10 avril 1991, n° 65346), même lorsque l'obligation de l'entreprise (remboursement ou reprise de médicaments périmés) résulte des usages de la profession (et non d'une obligation légale ou contractuelle) (CE 28 mai 1980, n° 15912, repris dans D. adm. 4 E-1122, n° 10 et 4 E-2113).

III. Exemples

Exemple

Exemple 1 **Provision pour retour d'invendus.** Une entreprise s'est engagée contractuellement à reprendre les invendus des distributeurs qui écoulent ses produits. Sur la base de son expérience passée, en moyenne 2 % des produits vendus aux distributeurs sont retournés à l'issue de la période contractuellement définie. A la clôture, le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec possibilité de retour qui crée une obligation juridique. La sortie de ressources est probable comme l'attestent les statistiques de l'entreprise. Elle est sans contrepartie. Une provision doit donc être constituée correspondant à la meilleure estimation des coûts liés aux retours probables (annulation de la marge seule ou de la totalité du chiffre d'affaires si les produits retournés sont invendables, augmentée des coûts liés aux retours).

Provision pour risques inhérents à l'obligation de résultat

613

Les **ensembliers industriels** doivent tenir compte de la probabilité de charge résultant de leur **obligation contractuelle de résultat envers un tiers,** en constituant une provision, dès lors qu'ils sont en mesure d'apprécier le montant de tels **risques** à partir de **statistiques** établies dans le cadre de leur propre gestion (cf. PCG, art. 312-1 s.).

A notre avis, cette provision s'apparente à la provision pour garantie définie dans l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs, § 5.4. Pour plus de détails, voir n° 610.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 E-2114 ; Doc. FL BIC-XII-23100 à 23110). En pratique (D. adm. précitée), cette provision est considérée comme fiscalement justifiée dans la mesure où, appréciée marché par marché, elle n'excède pas 2,5 % du prix hors taxe, diminution faite, le cas échéant, du montant des primes d'assurance souscrites afin de couvrir ces risques. Toutefois, elle ne peut être déduite (et donc comptabilisée) qu'**après la réception des travaux** (CE 4 décembre 1989, n° 70402 repris dans D. adm. précitée, sauf si le contrat est comptabilisé à l'avancement).

Dans la mesure où la provision n'est pas comptablement justifiée, l'excédent, alors **purement fiscal,** est à comptabiliser, à notre avis, en **« Provisions réglementées ».**

Provision pour dommages dus à des produits défectueux

614

Selon le Code civil (art. 1386-1 s.), le producteur et le distributeur sont responsables pour tout dommage causé par un défaut du produit à une personne ou à un bien, la victime n'ayant pas besoin de prouver la faute du producteur ou du distributeur.

A notre avis, cette provision s'apparente à la provision pour litiges, telle que définie dans l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.8 ; voir n° 2416-1). Elle doit être constituée à la clôture de l'exercice si elle répond aux conditions suivantes :
1. Existence d'une obligation à la clôture L'obligation en matière de litige pour produits défectueux résulte d'une vente, réalisée avant la date de clôture qui a causé un **dommage probable à un tiers avant la clôture de l'exercice,** même s'il a été découvert postérieurement.
2. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La probabilité de sortie de ressources est liée à la probabilité de **l'existence d'un dommage causé à un tiers par le produit défectueux antérieurement à la date de clôture** conjuguée à celle de **la mise en jeu de la responsabilité de l'entreprise.**
Si la probabilité de la sortie de ressources est avérée, les coûts à prendre en compte dans l'estimation de la provision sont les

suivants : indemnité ou coût de la réparation du préjudice ainsi que les coûts annexes du procès (honoraires d'avocats et d'experts, frais de procédure).

Remarques

1. Aucun dommage n'a été signalé à la date d'arrêté des comptes Dans ce cas, aucune provision ne peut être constatée car la sortie de ressources n'est qu'éventuelle.

2. Comptabilisation de l'indemnité d'assurance éventuelle Cette indemnité éventuelle ne vient pas diminuer le montant à provisionner ; elle est comptabilisée distinctement à l'actif (voir n° 2399). Il en est de même des actions intentées en recours contre un tiers (producteur, etc.) (PCG, art. 323-8 ; voir n° 2577-3 VII.).

Fiscalement, La provision est déductible dès lors que le risque est probable et évalué avec une approximation suffisante à la clôture (art. 39-1-5° du CGI ; CE 14 janvier 1983, n° 33536 et D. adm. 4 E-11), ce qui implique qu'un litige soit né avant la clôture de l'exercice (et pas seulement avant l'arrêté des comptes) ou que la responsabilité de l'entreprise soit engagée avant cette date (voir n° 2416 et 2577-1).

Sur la provision du produit défectueux en lui-même, voir n° 610.

Provision pour engagement de rachat ou « buy-back »

615

Certaines entreprises réalisent des ventes avec une clause de rachat dite de « buy-back » aux termes de laquelle elles s'engagent à reprendre les biens vendus à l'issue d'une période et pour un prix généralement déterminés dans le contrat. Cette pratique est courante, notamment dans le secteur automobile entre constructeurs et sociétés de location. Toutefois, l'entreprise cédante court le risque de devoir revendre à perte le véhicule repris, la valeur vénale de ce dernier, à la date de rachat, pouvant s'avérer inférieure au prix de rachat fixé dès la vente initiale.
Sur le plan comptable, la charge liée au rachat est prise en compte dès l'exercice de réalisation de la vente : une provision est constituée au titre de l'engagement de rachat, à hauteur de la perte probable.

Sur la comptabilisation du produit de la vente, voir n° 565.

En effet, les conditions suivantes liées à la constatation d'un passif sont remplies (PCG, art. 312-1 s.) :

- A la clôture, l'entreprise a vendu des biens avec un engagement de rachat, ce qui crée pour elle une obligation. Cette obligation peut être contractuelle ou résulter de simples pratiques commerciales de l'entité qui créent une attente chez ses clients.

- La sortie de ressources est rendue probable s'il existe des statistiques dans l'entreprise sur le taux de reprise des biens, ou certaine lorsque l'option de rachat est dite « fermée » (le retour du véhicule est certain). Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.

- Le montant provisionné doit correspondre à la meilleure estimation de la perte probable qui correspond, en général, à la différence entre le prix de rachat du bien et sa valeur vénale estimée à la date de rachat (voir ci-après).

Fiscalement, Le Conseil d'Etat (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261) a jugé que la provision constituée au titre de l'engagement de rachat des biens vendus est déductible de l'exercice de réalisation de la vente, qu'il s'agisse d'une provision pour perte ou d'une provision pour charge.
Néanmoins, pour être effectivement déduite, cette provision doit être évaluée de manière suffisamment précise, la référence à la seule **cote officielle de l'occasion** (Argus, Simo...) n'étant pas suffisante (CE précité ; jurisprudence constante, voir n° 1207). Sur la possibilité d'évaluer la provision sur la base de **données statistiques,** voir n° 2577-3 II.

Lors du rachat, les biens rachetés sont inscrits à l'actif du vendeur pour leur coût d'acquisition (leur prix de rachat). La différence entre ce prix de rachat et la valeur vénale des biens donne lieu à la comptabilisation d'une dépréciation (voir n° 1207). La provision pour engagement de rachat comptabilisée lors de la vente est reprise, cette reprise compensant ainsi la charge liée à la dépréciation. Si les biens rachetés sont immédiatement revendus, la reprise de la provision pour engagement de rachat compense la moins-value réalisée sur la vente.

Provisions couvrant les charges liées aux ventes

Provision pour frais d'encaissement

619

En cas de vente à crédit financée par un organisme, les frais d'encaissement se rattachant aux ventes déjà effectuées mais non encaissées à la date de clôture de l'exercice ne peuvent être provisionnés.

En effet, même si l'entreprise s'est engagée à céder les créances correspondantes à l'organisme financier, les frais qui seront réglés après la clôture de l'exercice auront pour contrepartie le règlement des créances cédées par l'organisme.

Sur la provision pour escompte, voir n° 2108.

Provision pour prestations à fournir

620

Sur les garanties fournies avec la vente d'un bien, voir provisions pour garanties, n° 610.
Sur les provisions pour pertes sur contrats, voir n° 626.

Il résulte de l'article C. com. L 123-20, al. 3 que les services, consécutifs à une vente, que l'entreprise devra rendre pour respecter ses engagements doivent être provisionnés **dès l'exercice de comptabilisation de la vente** en chiffre d'affaires, lorsque leur montant peut être déterminé avec une approximation suffisante.

En effet, les conditions liées à la constitution d'une provision (PCG, art. 312-1 s.) sont remplies :

- L'obligation a pour origine la conclusion du contrat et la constatation en produits de sa rémunération en tout ou partie avant la date de clôture.

- La probabilité de sortie de ressources dépend en règle générale de la fréquence d'utilisation du service par le client sur la durée du contrat. Elle peut être déterminée par des statistiques. La sortie de ressources probable est sans contrepartie car l'entreprise a déjà comptabilisé en tout ou partie le produit lié à la prestation.

La provision est, à notre avis, à répartir, comme les produits, sur la durée du contrat.
En pratique, **quelles charges peuvent être retenues ?** Le prix de vente étant déterminé en tenant compte de l'ensemble des charges (et même d'une marge supplémentaire), et la vente étant comptabilisée, c'est donc **l'ensemble des charges** correspondantes (directes, indirectes, variables ou de structure) qui doit être provisionné, position retenue par le Bull. CNCC (n° 131, septembre 2003, EC 2003-21, p. 497 s.) pour la comptabilisation de prestations de maintenance dans le cadre de contrats « composites » (par exemple, ventes de logiciels assorties d'une prestation de maintenance des produits vendus), voir n° 575.

Pour une application dans le cadre de prestations continues, voir n° 519-1, et de prestations discontinues, voir n° 519-2.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat, **dans le cadre de contrat de prestations continues,** admet la constitution d'une provision pour charges déductible dans la limite des produits déjà comptabilisés (CE 5 juin 2002, n° 199431 et 21 juin 1995, n° 144450/voir n° 519-1). Dans cette limite, la provision peut inclure à la fois les coûts directs engendrés par les prestations de services restant à effectuer (coût de production et de main-d'oeuvre) et des coûts indirects tels que les frais de gestion administrative ou financière ou les frais commerciaux de livraison-distribution, à condition qu'ils soient évalués avec une approximation suffisante (CE 15 novembre 1989, n° 90844).
Par ailleurs, en cas de contrat déficitaire, la provision couvrant la quote-part se rapportant aux prestations effectuées à la clôture est déductible en application de l'article 39-1-5° du CGI, voir n° 519-1, III.
Sur la déductibilité fiscale des provisions pour prestations à fournir dans le cadre de **prestations discontinues à échéances successives,** voir n° 519-2, III.
En dehors du cas **des prestations de services échelonnées** sur plusieurs exercices, le Conseil d'Etat admet, sous certaines conditions, la déduction de provisions visant à anticiper une diminution future de recettes déjà comptabilisées. Tel est le cas d'une provision couvrant le jackpot que devra verser un casino à un joueur lorsqu'il le remportera. En effet ce jackpot correspondant à un pourcentage des enjeux introduits dans des machines à sous, il existe un lien direct entre les mises des joueurs constatées à la clôture de l'exercice et le montant provisoire du jackpot arrêté à la clôture (CE 21 janvier 2008, n° 292664). Voir également n° 622.

Provision pour bons de réduction, chèques-cadeaux, cartes de fidélité

622

Le traitement comptable **des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) accordés par les entreprises à leurs clients et liés à une vente initiale** est prévu par l'avis n° 2004-E du Comité d'urgence du CNC du 13 octobre 2004.

I. Champ d'application

Ce traitement s'applique à des droits ou avantages accordés à l'occasion d'une **vente initiale.**

Sont notamment visés (Avis CU CNC n° 2004-E) :

- les **réductions** correspondant à des droits accumulés accordés aux clients au titre des ventes passées et utilisables à l'occasion des ventes futures, sous forme de chèques-cadeaux, chèques-réduction, cartes de fidélité, réductions diverses...

- les **avantages en nature** restitués aux clients sous forme de produits prélevés sur les marchandises de l'entreprise ou acquis auprès de fournisseurs extérieurs, ou de services rendus par l'entreprise ou des prestataires externes.

En revanche, sont exclus du champ d'application de cet avis, les **bons de réduction qui ne sont pas rattachés à une vente initiale** (mailings, coupons insérés dans la presse, etc.).
Sont également exclues les cartes de fidélité ouvrant droit à une réduction future non conditionnée à une première vente (Bull. CNCC n° 142, septembre 2006, EC 2006-01, p. 388 s. ; voir n° 579-1).

Remarque
Coupons distribués indépendamment d'une vente : ce n'est pas parce qu'un coupon est donné au client sans que ce dernier ait lui-même réalisé une vente initiale qu'aucune provision n'est à comptabiliser. Ainsi, les bons de réduction, accordés au client final par un producteur ayant déjà vendu à ses distributeurs les biens sur lesquels porte les bons, doivent faire l'objet d'une provision pour ristournes à accorder dans les comptes du producteur **dès leur distribution.** A contrario, si le producteur vend lui-même ses biens auprès du client final, aucune provision n'est à constater au titre des bons distribués. Dans ce cas, en effet, ces bons représentent, pour le producteur, un manque à gagner qui ne peut être provisionné.

II. Traitement comptable

En général, **dès la vente initiale,** lors de l'octroi du droit à réduction ou avantage, **l'entreprise s'engage,** de manière explicite, par contrat ou remise de cartes de fidélité, ou de manière implicite, par des annonces ou des communications, à accorder à ses clients des réductions monétaires ou des avantages en nature. C'est la **vente ultérieure** qui permet ensuite d'utiliser ce droit. Compte tenu des règles comptables sur les passifs, l'engagement de l'entreprise à l'égard de sa clientèle doit donner lieu à la **comptabilisation d'une provision,** à la fois dans les comptes individuels et consolidés (établis en règles françaises), les conditions suivantes étant remplies :

1. Existence d'une obligation de l'entreprise à la clôture Cet engagement qui crée une attente légitime de la part des clients et qui peut se dénouer immédiatement ou à terme constitue une **obligation** au sens des dispositions de l'article 212-1 du PCG.

Il en est de même lorsque l'obligation est assortie d'un franchissement de seuil.

2. Sortie de ressources certaine ou probable sans contrepartie équivalente L'engagement de réduction ou l'avantage en nature consenti donnent lieu à sortie de ressources sans contrepartie pour l'entreprise.

S'agissant d'un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité de sortie de ressources doit s'apprécier par rapport à l'ensemble des chèques ou autres avantages émis ou à émettre.

3. Possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante Selon l'avis CU CNC n° 2004-E, pour estimer la sortie de ressources, les entreprises devraient être en mesure de déterminer de manière statistique et suffisamment fiable :

- le nombre et la valeur des droits attribués sous forme de points ;

- le pourcentage et la valeur des droits transformés en chèques-réduction, et cadeaux ou autres avantages ;

- le pourcentage et la valeur des chèques-réduction et cadeaux ou autres avantages effectivement présentés.

En pratique, les entreprises devraient disposer de statistiques qui leur sont propres (plutôt que des données sectorielles) et qui leur permettent d'estimer cette provision de façon suffisamment fiable. L'évaluation statistique devrait également se baser, à notre avis, sur des éléments historiques propres à chaque type de programme de fidélité et collectés sur plusieurs exercices.

4. Comptabilisation L'obligation de l'entreprise à l'égard de sa clientèle naissant dès la vente initiale, la **provision** doit être comptabilisée à cette date (Avis CU CNC n° 2004-E, § 2.3), à notre avis dans une subdivision du compte 158 « Autres provisions pour charges » et en contrepartie du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation ».

Cette provision est évaluée sur la base du coût de revient de l'avantage accordé ou de sa valeur faciale lorsque la réduction monétaire est remboursable en espèces (Avis CU CNC précité).

Fiscalement, Sous réserve d'être calculée avec une approximation suffisante, la déduction de cette provision est admise par la jurisprudence, que la charge résulte :

- de bons de réduction attachés à un produit et utilisables pour l'achat ultérieur d'un produit identique (CE 2 juin 2006, n° 269997),

- mais également de toutes les autres formes d'avantages accordés lors d'une première vente et utilisables lors d'une vente ultérieure qui produisent les mêmes effets économiques (Avis CE 27 octobre 2009, n° 383197 ; TA Strasbourg 12 février 2009, n° 06-01436 ; TA Montreuil 10 mars 2011, n° 0907461).

En effet, selon le Conseil d'Etat, en cas de **programmes de fidélité,** pour lesquels l'octroi d'un avantage au client est subordonné à la réalisation de plusieurs ventes et non d'une vente unique, une entreprise est autorisée à constituer, dès la première vente, une provision pour charges :

- évaluée sur la base des droits à récompense octroyés au client et non sur la base de la récompense promise, en fonction de la probabilité d'exercice de ces droits,

- au fur et à mesure de l'attribution de ceux-ci et non pas seulement à compter de l'exercice au cours duquel le dernier achat permettant d'atteindre le nombre minimum de points requis pour l'utilisation de ces droits a été réalisé.

Cette analyse permet le traitement uniforme comptable et fiscal de ces instruments promotionnels (Avis CE précité). Selon Jean-Pierre Lieb, Directeur du Service Juridique de la fiscalité à Bercy, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2010 », Les Echos Conférences - PwC, l'Administration devrait prochainement s'aligner officiellement sur l'avis du Conseil d'Etat.

Sur le traitement des bons de réduction lors de leur utilisation, voir n° 636-2.
Sur le traitement en IFRS, voir Mémento IFRS n° 25300.

Remarque
Possibilité de comptabiliser un produit constaté d'avance : les entreprises qui, avant la parution de l'avis CU CNC n° 2004-E, comptabilisaient déjà ces transactions dès la vente initiale, sous forme de produits constatés d'avance (réduction de chiffre d'affaires), doivent maintenir leur traitement antérieur si **le montant comptabilisé est au moins équivalent à celui de la provision visée dans l'avis.**
En pratique, ce mode de comptabilisation conduit à différer une quote-part du chiffre d'affaires jusqu'à la 2e vente, et donc une quote-part de la marge attachée à cette 2e vente, contrairement à la comptabilisation d'une provision dont le montant est basé sur le coût de revient de l'avantage accordé (voir ci-avant).

Fiscalement, La comptabilisation des chèques-cadeaux et autres avantages en produits constatés d'avance a pour effet de minorer :

- le bénéfice soumis à l'IS ;

- l'assiette de la TVA et d'autres taxes assises sur le chiffre d'affaires (CVAE, contribution sociale de solidarité, IFA, etc.).

a. Impôt sur les sociétés Selon Jean-Pierre Lieb, Directeur du Service Juridique de la fiscalité à Bercy, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée précitée, l'Administration ne serait pas opposée à ce mode de comptabilisation, à condition que la marge ne soit pas fiscalement différée afin d'assurer une neutralité de traitement par rapport aux entreprises qui comptabilisent leurs bons de réduction sous forme de provisions.
En conséquence, les entreprises qui comptabilisent ces bons sous forme de produits constatés d'avance devraient, à notre avis :

- l'exercice de comptabilisation du produit constaté d'avance, réintégrer la marge sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) ;

- les exercices de constatation de la marge, la déduire sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

b. Taxes assises sur le chiffre d'affaires Interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, Hervé Quéré (DLF) a indiqué que l'Administration était opposée à ce mode de comptabilisation au regard des taxes assises sur le chiffre d'affaires.
En conséquence, afin d'éviter tout risque de rehaussement fiscal, des retraitements doivent être effectués afin d'inclure les sommes comptabilisées en produits constatés d'avance dans la base de la TVA et des autres taxes assises sur le chiffre d'affaires.

Provisions particulières aux entreprises de travaux publics et de bâtiment

625

Leur plan comptable professionnel (Avis de conformité n° 9) cite un certain nombre de provisions spécifiques à cette activité. Parmi celles-ci, compte tenu des règles sur les passifs applicables à tous les secteurs d'activité (voir n° 2551 s.), **peuvent toujours être constituées,** à notre avis, les provisions suivantes :

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

- **provisions pour garanties données aux clients** : risques supportés au titre des garanties décennale, triennale ou de bonne fin de chantier ainsi qu'obligations d'entretien pendant la période de garantie (Avis CNC n° 2000-01, § 5.4),

Sur le traitement fiscal des provisions pour garantie décennale constituées par les entreprises du BTP qui appliquent la méthode de comptabilisation à l'avancement, voir n° 550.

- **provisions pour litiges** nés de la contestation des décomptes définitifs de travaux, d'interprétations jugées extensives des obligations de garantie ou de toutes autres causes (Avis CNC n° 2000-01, § 5.8),

- **provision pour contribution économique territoriale** non encore mise en recouvrement pour les chantiers de travaux publics d'une durée d'au moins trois mois,

- **provision pour remise en état des sites** lorsque l'arrêté ou la convention impose le coût de la réhabilitation dans le paysage des sites exploités (Avis CNC n° 2000-01, § 5.9 ; voir également n° 1516 s.).

En revanche, pour les autres provisions prévues par l'avis de conformité n° 9, il est, à notre avis, nécessaire d'effectuer une **analyse au cas par cas** pour vérifier qu'il existe bien à la clôture de l'exercice une obligation de l'entreprise dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources, conformément à ce que prévoit le PCG (art. 312-1 s.).

Sont notamment concernées, à notre avis, les provisions suivantes :

- **provisions pour risques** : risques et charges prévisibles relatifs aux chantiers réceptionnés (enregistrement des résultats à l'achèvement des travaux) ou non réceptionnés (enregistrement des résultats à l'avancement des travaux),

- **provision pour frais de fin de chantier** : terminaison, repliement, indemnités de licenciement.

Provisions pour perte

626

Provision pour perte à terminaison sur contrats à long terme Voir n° 540 s.
Provision pour perte sur contrat de prestations de services Voir n° 516 s.
Provision pour perte sur achats de marchandises à terme Voir n° 772.

Provision pour perte sur contrat

Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable (PCG, art. 312-8-1).
En effet, les conditions suivantes liées à la constitution d'une provision sont remplies (Avis CNC n° 2000-01, § 5.6) :

A notre avis, ces dispositions visent tous les contrats de ventes de biens ou de prestations de services signés avant la clôture de l'exercice. Il n'est pas nécessaire que leur exécution ait commencé avant cette date, l'obligation naissant lors de la signature du contrat.

I. Existence d'une obligation à la clôture
L'obligation est constituée par l'existence d'un contrat signé avant la date de clôture. L'entreprise ne peut plus échapper à son obligation contractuelle de faire, sauf à verser une indemnité.

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes
La perte identifiée sur le contrat constitue une sortie de ressources sans contrepartie.
La provision est constatée au compte 1516 « Provisions pour pertes sur contrats » sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.
Pour la détermination de son montant, il convient de se référer, à notre avis, à l'avis CNC n° 99-10 sur les contrats à long terme, voir n° 543-2.

S'agissant de contrats pouvant porter sur plusieurs exercices, l'utilisation de l'actualisation peut avoir une influence significative. Elle peut être utilisée, mais sans obligation (voir n° 2577-3 V.).

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable de la perte ne peut être réalisée, voir sur la comptabilisation n° 543-3 et sur l'information à fournir dans l'annexe n° 2600 s.

Fiscalement, Les provisions pour pertes afférentes à des opérations en cours à la clôture ne sont déductibles des résultats qu'à concurrence de la perte qui est égale à l'excédent du coût de revient des travaux effectués à la clôture du même exercice sur le prix de vente de ces travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date (art. 39-1-5° du CGI, BOI 4 E-3-92, n° 7 et D. adm. 4 A-2532, n° 11).
En pratique, ceci signifie que la provision pour risques qui représente la perte prévisionnelle sur les travaux ou prestations restant à exécuter n'est pas déductible. Elle doit donc être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI) et sa reprise doit

être déduite (ligne WU). En revanche, la (provision pour) dépréciation des travaux en cours concernant des opérations réalisées à la clôture est déductible.
Sur les provisions pour pertes afférentes à des prestations continues, voir n° 519-1 ou à des prestations discontinues à échéances successives, voir n° 519-2.

Section III Schémas usuels de comptabilisation

I. Régularisation des créances et produits en fin d'exercice

Régularisation des créances en fin d'exercice

Le bien a été livré ou le service a été rendu ; pour les conséquences du décalage entre la facturation et le fait générateur de la TVA, voir n° 2470 s.

Constatation des factures à établir à la clôture de l'exercice

631

Le produit correspondant est ajouté aux produits de l'exercice par l'intermédiaire du **compte rattaché** au compte « Clients » : **418 « Clients - Produits non encore facturés »** (PCG, art. 444/41), à notre avis, subdivision possible 4181 « Factures à établir ».
A notre avis, si la facture est passible de la TVA et/ou d'une taxe assimilée, elle est enregistrée pour son montant total, ces taxes étant portées au compte 4458 « Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser » (subdivision 44587 « Factures à établir »).

Toutefois, si l'exigibilité de la TVA est déjà intervenue, à notre avis, le compte 4457 « TVA collectée » doit être utilisé comme le précisait le PCG 82 (p. I.76).

Dans ce cas, une attention toute particulière devra être portée à l'exercice de la facturation afin de ne pas payer une seconde fois la TVA.

A l'ouverture de l'exercice suivant, les écritures sont contre-passées ; toutefois, les entreprises peuvent également attendre l'**établissement de la facture,** le compte 418 étant dans ce cas crédité par le débit du compte 411 « Clients » et le compte 4458 débité par le crédit du compte 4457 « TVA collectée » (PCG, art. 444/41).

Cette dernière solution est **préférable** car elle évite le risque éventuel que les comptes de produits deviennent débiteurs au cours du ou des premiers mois de l'exercice suivant (entreprises à commerces multiples ; sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295).

A notre avis, c'est le **seul cas** où il est possible, en cours d'exercice, de présenter un **compte de produit débiteur.**

Exemple

Exemple Marchandise livrée avant la clôture de l'exercice n dont la facture d'un montant de 3 750 (+ TVA : 735) n'a été établie qu'au cours de l'exercice n + 1.
Elle a été estimée à 3 700 (+ TVA : 725) à la clôture de l'exercice sur la base d'une facture précédente de la même marchandise.
a. Annulation du compte de régularisation à la réouverture des comptes

b. Annulation du compte de régularisation lors de la facturation

L'éventuel **écart** entre le **produit à recevoir** et le montant de la **facture client** est habituellement laissé parmi les **produits d'exploitation,** résultant de l'activité normale et courante de l'exercice.

Régularisation des produits en fin d'exercice

Produits constatés d'avance

632

En contrepartie des créances certaines et des créances rattachées (factures à établir) a été constaté un produit d'exploitation. Mais si, pour les opérations concernées, le produit n'a pas été réalisé, soit que le transfert de propriété n'ait pas eu lieu pour les biens, soit que le service n'ait pas été exécuté ou partiellement seulement, il convient de retrancher ces produits non réalisés des produits de l'exercice (voir n° 506). A cet effet, le compte de produits intéressé (par exemple 70 « Ventes ») est débité par le crédit d'un **compte de régularisation** : 487 « Produits constatés d'avance » (PCG, art. 444/48) pour le montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer (PCG, art. 323-9). A notre avis, il n'y a **pas** lieu de tenir compte **de la TVA,** les produits constatés d'avance apparaissent donc « hors taxes » au bilan.
Le compte 487 est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit du compte de produits initialement débité (PCG, art. 444/48).

Exemple

Exemple Loyer du 1/12/n au 28/02/n + 1 : 7 176 (dont 1 176 de TVA) ; exigible d'avance du locataire. Etalement du produit :

- exercice n : 6 000 × 1/3 = 2 000,

- exercice n + 1 : 6 000 × 2/3 = 4 000.



Lorsque le contrat s'y prête, il est **préférable** lors de l'enregistrement de la facturation, de constater le véritable produit acquis à l'exercice (ou à la période) et d'affecter directement au compte 487, à ce moment **et non lors des écritures d'inventaire,** la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur (PCG, art. 444/48).

Abonnement des produits

633

Selon le PCG (art. 444/48), les entreprises ont la faculté d'enregistrer au compte 4887 « Comptes de répartitions périodiques des produits » les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice (système de l'abonnement). En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, de manière que le total des sommes inscrites au crédit des comptes intéressés de la classe 7 soit égal, en fin d'exercice, au montant réel du produit. Le compte 4887 est soldé à la fin de l'exercice.

II. Produits d'exploitation

A. Ventes et produits des activités annexes (compte 70)

Adaptations de la liste des comptes du PCG à l'entreprise

635

Pour la liste des comptes, voir n° 7007.

a. Subdivisions à créer en fonction des besoins de l'entreprise Les comptes de ventes d'exploitation peuvent être subdivisés, en fonction des besoins de chaque entreprise, pour distinguer (en ce sens, PCG, art. 447/70) :

- les groupes de produits (par exemple 7011 « Produit fini A », 7012 « Produit fini B », etc.) ;

- les ventes en France et à l'exportation (par exemple 70111 « Ventes du produit A - France », 70112 « Ventes du produit A - Etranger ») ;

Cette différenciation est particulièrement utile pour les livraisons intracommunautaires de biens qui font l'objet d'une déclaration statistique mensuelle (Déclaration d'échange de biens).

- les cessions à prix coûtant ;

- les ventes à des entreprises liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation (voir définitions n° 1808).

Selon le PCG (art. 447/70), les ventes peuvent être classées en fonction d'une **nomenclature** propre à l'entreprise compatible avec la nomenclature officielle des biens et services de l'Insee.

b. Regroupements possibles Les entreprises pour lesquelles la distinction des ventes de produits finis (compte 701) et de produits intermédiaires (voir définition n° 1104-1) (compte 702) n'est pas significative peuvent regrouper ces deux comptes au compte 701 « Ventes de produits finis et intermédiaires » (en ce sens PCG, art. 410-5).

c. Eclatement des produits des activités annexes (compte 708) Lorsque certains de ces produits constituent l'activité principale de l'entreprise, ils sont à constater aux comptes 701 à 706 en fonction de leur nature économique.

Réductions accordées sur ventes - Rabais, remises et ristournes

636

Leur traitement comptable est différent en cours d'exercice selon que leur montant figure sur la facture de vente ou n'est déterminé que postérieurement à l'enregistrement de la vente ; mais, à la clôture de l'exercice, le solde du compte de vente est identique dans les deux cas.

I. Si leur montant figure sur la facture, ils constituent, à notre avis, pour le vendeur une réduction du prix de vente, la vente étant inscrite au compte 70 pour son montant net, ristournes, rabais et remises déduits (précision du PCG 82, p. II.53).

II. Si leur montant ne figure pas sur la facture, ils sont portés au compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise » qu'ils soient accordés hors facture ou qu'ils ne soient pas rattachables à une vente déterminée (PCG, art. 444/41 et 447/70), par le crédit du compte clients concerné, la régularisation de la TVA collectée étant portée au débit du compte 4457. **A la clôture de l'exercice** :

- le compte 709 est viré au compte de ventes correspondant ;

- les comptes clients créditeurs sont virés au compte 4197 « Clients - Autres avoirs ».

Ce compte permet de respecter la règle de non-compensation des éléments actifs et passifs dans les comptes annuels (voir n° 511 et n° 600).

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I. 39), constituent des rabais, remises et ristournes **hors factures** :

- **Rabais** : réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus (elles sont connues et acquises lors de la facturation).

- **Remises** : réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente en considération, par exemple, de l'importance de la vente ou de la profession du client et généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant de vente (elles sont également connues et acquises lors de la facturation).

- **Ristournes** : réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée (il faut attendre l'expiration de cette période pour qu'elles soient connues et acquises ; juridiquement, cette analyse est confirmée par Cass. crim. 12 juin 1997, n° 3628 PF ce qui exclut leur mention sur les factures).

Fiscalement, Le montant des ventes à prendre en compte pour la détermination du résultat doit être diminué des rabais et renvois accordés (D. adm. 4 A-221, n° 2).

Remarques

1. Ristournes non réclamées Pour leur passage en produits, voir règle générale d'extinction des dettes, n° 734 (en ce sens également Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-43, p. 764 s.).

2. Frais de crédit pris en charge par le vendeur Voir n° 2224.

Réductions à accorder

636-1

Elles constituent des charges à payer à comptabiliser en fin d'exercice dans le compte 4198 « Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir » (sur leur présentation au bilan, voir n° 681).

A notre avis (voir PCG, art. 312-1 s.), il y a lieu de distinguer les réductions contractuelles des réductions non contractuelles.
a. Réductions contractuelles Elles doivent être systématiquement constatées en fin d'exercice car l'entreprise a une obligation juridique de les accorder à la clôture de l'exercice ; en outre, la sortie de ressources est certaine et sans contrepartie pour l'entreprise puisque les réductions sont dépendantes d'un chiffre d'affaires déjà réalisé.
La charge à payer est évaluée en fonction des dispositions figurant au contrat.

Fiscalement, Il en est de même. Pour donner lieu à la constitution de provisions déductibles, les RRR accordés au titre des opérations réalisées au cours de l'exercice doivent être considérés comme probables, notamment par l'existence d'un engagement contractuel (CE 20 janvier 1989, n° 67400 et 69711) et leur montant doit être évalué avec une approximation suffisante (CE 15 décembre 1971, n° 75407 et D. adm. 4 E-1122).

b. Réductions hors contrat A notre avis, une charge à payer ne peut être constatée (et doit l'être) que **si** l'entreprise a une **obligation implicite** à la clôture de l'exercice d'accorder les réductions, c'est-à-dire s'il existe :

- une pratique passée constante de l'entreprise dans des situations identiques ou très proches,

- ou une annonce au client concerné avant la clôture de l'exercice qu'il bénéficiera de cette réduction exceptionnelle.

Il n'est donc pas possible de provisionner les remises, rabais, ristournes à accorder uniquement sur la base de ceux émis après la clôture de l'exercice. Il faut en effet s'assurer au préalable qu'il existait bien une obligation implicite à la clôture de l'exercice.

Fiscalement, Il en est de même. La décision unilatérale d'attribuer des avoirs aux clients ne peut justifier la déduction d'une provision à la clôture de l'exercice dès lors que cette décision n'a été portée à la connaissance de ces derniers qu'après la clôture de l'exercice (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261).
Sur les conditions de déduction des provisions liées à l'existence d'une obligation à la clôture, voir n° 2577-1.

Exemple

Exemple Un fournisseur d'entreprises de la grande distribution accorde à celles-ci des ristournes de fin d'année calculées en fonction du volume des achats réalisés au cours de l'année écoulée. Les conditions de ristourne sont fixées dans les conditions générales de vente ou dans un barème annexé. Les clients principaux bénéficient de conditions contractuelles spécifiques et dans certains cas de remises ou ristournes exceptionnelles (ou de cadeaux) hors contrat négociées ponctuellement avec la direction commerciale pour récompenser, par exemple, une action promotionnelle réalisée au cours de l'année écoulée.

1. Ristournes contractuelles L'entreprise a une obligation d'accorder ces ristournes à la clôture de l'exercice. La sortie de ressources est certaine et sans contrepartie pour l'entreprise. Une charge à payer doit donc être constatée.

2. Ristournes hors contrat A la clôture de l'exercice, l'entreprise n'a pas l'obligation d'accorder ces remises, aucune charge à payer ne peut être constatée sauf si elles ont été annoncées aux clients avant la clôture ou ont déjà été octroyées par le passé dans des situations similaires.

Bons de réduction

(et remboursement)

636-2

Lorsqu'un client achète un produit à l'aide d'un bon de réduction, le distributeur comptabilise cette réduction en moins de son chiffre d'affaires. Simultanément, il y a lieu de comptabiliser les remboursements qu'elle percevra des fabricants ou organismes en échange des bons de réduction ; leur comptabilisation suit, à notre avis, les solutions de la jurisprudence fournie en matière de TVA (voir Mémento Fiscal n° 52325) ; ainsi, les remboursements effectués :

- par les **fabricants** (ou leurs mandataires) sont à porter au compte 609 « Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats » par le débit du compte fournisseur concerné ;

- par des **organismes** distincts des fabricants sont à enregistrer comme des ventes et donnent lieu à la comptabilisation de la TVA correspondante au compte 4457 « TVA collectée ».

Pour la constitution d'une provision pour bons de réduction chez l'émetteur, voir n° 622.

Avoirs clients

637

- si l'avoir correspond à une **remise,** il est enregistré au compte 709 (voir n° 636) ;

- si l'avoir correspond à un **retour** (produits périmés ou impropres, remplacement de produits, etc.) sur une vente de l'exercice, il est enregistré au débit du compte de vente correspondant (PCG, art. 444/41) ;

- si l'avoir correspond à un **retour sur une vente** réalisée au cours d'un **exercice précédent,** il est enregistré, à notre avis, au compte 709 ;

Selon le bulletin CNC (n° 41-01, 4e trimestre 1979), ce mécanisme comptable n'influence nullement le compte de résultat de l'exercice de reprise des marchandises lorsque celles-ci sont revendues au même prix dans le courant de ce même exercice. Dans l'hypothèse d'un prix de vente inférieur ou supérieur, le résultat d'exploitation traduira la dépréciation ou le boni constaté sur la vente des marchandises puisqu'il s'agit d'une nouvelle donnée d'exploitation.
Eventuellement, si le retour constitue une opération exceptionnelle et si la conception du résultat courant du PCG est retenue (voir n° 2755), cet avoir est à enregistrer au compte 672 « Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs ».
Sur le cas particulier des ventes avec droit de retour, voir n° 563.

- si l'avoir est destiné à corriger une **erreur de facturation,** il est enregistré au débit du compte de vente correspondant.

Fiscalement, L'avoir n'est déductible que s'il porte sur une créance existante, faute de quoi l'entreprise ne peut constituer un avoir mais doit s'abstenir de comptabiliser la créance (CE 7 mai 2008, n° 289326).

Escomptes de règlement accordés

638

Voir n° 2224.

Ports facturés aux clients

639

Leur nature comptable dépend, à notre avis, des clauses contractuelles de la vente :

a. Frais de transport engagés avant le transfert de propriété (transport aux risques et périls du vendeur) Lorsqu'ils sont refacturés aux clients, ils présentent le caractère d'**élément du prix de vente** des marchandises ou produits, que le transport ait été effectué par l'entreprise ou par un tiers, qu'il soit facturé dans ce deuxième cas à son coût pour l'entreprise ou non.

Tel est nécessairement le cas d'une vente par correspondance (CE 23 novembre 1988, n° 53554).

b. Frais de transport engagés après le transfert de propriété (transport aux risques et périls de l'acheteur) S'ils sont refacturés aux clients, ils suivent le même traitement que toute refacturation de frais, voir n° 580.

Montants compensatoires liés aux ventes

(Union européenne)

640

Le plan comptable des industries du commerce du bétail et de la viande ainsi que celui des sucreries, raffineries et distilleries préconisent leur enregistrement :

- aux comptes 701 ou 707, dans le cas où ils sont reçus ;

- dans un sous-compte du compte 709, dans le cas où ils sont versés, venant ainsi en déduction du compte ventes.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Détaxe à l'exportation

641

Les exportations à caractère touristique sont, sous certaines conditions, exonérées de TVA (voir détails dans le Mémento Fiscal n° 49725).
Le vendeur peut faire profiter son client de la franchise de TVA, soit en lui accordant la remise immédiatement, soit en lui ristournant le montant après réception du bordereau de vente visé par la douane.

La détaxe à l'exportation à rembourser figure dans le compte 4198 « Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir » (sur la présentation au bilan, voir n° 681).

Ventes avec retenue à la source

642

Lorsqu'une société française fournit des prestations de services à une société étrangère, une **retenue à la source** peut être prélevée pour le compte de l'Etat de résidence de cette dernière. Tel est souvent le cas pour les redevances, les autres prestations de services n'étant qu'exceptionnellement concernées.

En effet, certaines conventions donnent une interprétation très extensive des redevances, qui conduit exceptionnellement à y inclure certaines prestations de services (par exemple, les rémunérations d'études techniques ou économiques dans la convention entre la France et le Maroc).

La retenue à la source est calculée sur le montant brut facturé par l'entreprise française.

En outre, lorsqu'il existe une convention internationale, les retenues à la source sur redevances ouvrent généralement droit à **crédit d'impôt.**

Pour déterminer le traitement comptable de la retenue à la source, une analyse de sa nature doit au préalable être réalisée. En effet, en pratique, plusieurs situations peuvent se présenter :

a. Existence d'une convention fiscale entre la France et l'Etat d'établissement du client étranger permettant à l'entreprise française d'imputer la retenue à la source sur l'IS (via un crédit d'impôt) Dans ce cas, à notre avis, la retenue à la source a la nature d'un impôt sur les bénéfices. Elle est donc comptabilisée au compte 695.

Fiscalement, Les conventions fiscales internationales attribuent le plus souvent à la société française un crédit d'impôt imputable sur son IS. Lorsque le montant de cet IS ne permet pas l'imputation du crédit d'impôt, la déductibilité de la charge d'impôt étrangère correspondante du résultat imposable français n'est pas clairement établie (sur cette problématique, voir la chronique d'O. Fouquet et P. Durand « Impôt étranger : déductible à défaut d'imputabilité ? » parue à la RJF 1/09, p. 10). Pour plus de détails sur les modalités de calcul et d'imputation du crédit d'impôt, voir Doc EFL INT-GEN-18600 s.

Exemple

Exemple Une entreprise française concède un brevet à une entreprise étrangère pour un montant de 100. Lors du règlement, elle ne perçoit toutefois que 90, le client étranger opérant une retenue à la source de 10 pour le compte de son administration fiscale.
Une convention fiscale liant la France et l'Etat étranger prévoit que l'entreprise française peut imputer cette retenue à la source sur son impôt sur les bénéfices grâce à un crédit d'impôt d'égal montant (10).
L'impôt sur les sociétés avant imputation du crédit d'impôt se monte, par hypothèse à 33 (100 x 33 1/3 %). Après imputation du crédit d'impôt, il s'élève à 23.

Sur la possibilité, en pratique sur le plan comptable, d'enregistrer le chiffre d'affaires pour son montant net de la retenue à la source, voir n° 1863-2.

b. Absence de convention fiscale entre la France et l'Etat d'établissement du client étranger Dans ce cas, la retenue à la source constitue, à notre avis, une charge d'exploitation à inscrire dans le compte 6378 « Taxes diverses ».

Exemple

Exemple Une entreprise française concède un brevet à une entreprise étrangère pour un montant de 100. Lors du règlement, elle ne perçoit toutefois que 90, le client étranger opérant une retenue à la source de 10 pour le compte de son administration fiscale.
Aucune convention fiscale ne lie la France et l'Etat étranger.

Fiscalement, Il en est de même, cette charge étant déductible (CGI, art. 39-1-4° ; D. adm. 4 H-1414, n° 7).

B. Production stockée : variation de l'exercice (compte 71)

645

Les stocks de produits fabriqués par l'entreprise ou en cours de fabrication (produits finis, produits intermédiaires, produits résiduels, en-cours) ne sont pas portés directement au compte de résultat. **La différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture** constitue la production stockée (ou le déstockage si le montant en est négatif). Cette variation de la production stockée, qu'elle soit positive ou négative, est comprise dans les produits de l'exercice (PCG, art. 447/71).

Seul le compte 713 **« Variation des stocks » (en-cours de production, produits)** est prévu par le PCG (Pour les sous-comptes du compte 713, voir n° 7007).
Ainsi (PCG, art. 447/71), le solde de chacun des sous-comptes 713 (productions de biens et de services, stocks de produits) concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, **compte non tenu des dépréciations** (qui sont traitées à part, voir n° 1257).
Ce solde peut être créditeur ou débiteur (PCG, art. 447/71).

Exemple

Exemple Produits au coût de revient unitaire de 1
Stock initial : 20
Production de l'exercice : 100
Stock final : 15
La production de l'exercice se décompose en :

- production vendue : 20 + 100 - 15 = + 105

- production stockée : 15 - 20 = - 5

Remarque
Lien entre valeur et quantité : il s'agit d'une production stockée **en valeur** qui, si elle est positive, peut néanmoins correspondre à une diminution du stock **en quantité** si son coût de revient a augmenté durant l'exercice.

Exemple

Exemple Stock initial : 80 articles × 100 = 8 000
Stock final : 75 articles × 108 = 8 100
Bien que le stock ait diminué en quantité, il en résulte une variation positive de la production stockée.

En fin d'exercice, le solde du compte 71 « Production stockée (ou déstockage) » est viré au compte 120 ou 129 (PCG, art. 443).
Pour la comptabilisation des stocks de produits et en-cours, le PCG préconise la méthode de l'inventaire intermittent, l'inventaire permanent étant en principe pratiqué en comptabilité analytique. Les entreprises peuvent cependant tenir l'inventaire permanent des produits dans les comptes de la classe 3 (PCG, art. 443).
A notre avis, par exception, les productions en cours ne peuvent faire l'objet de comptes d'inventaire permanent car leur montant résulte directement des comptes de coûts (précision du volet consacré à la comptabilité analytique du PCG 82, p. III. 53).

Inventaire intermittent

645-1

A la clôture de l'exercice (PCG, art. 443 et 447/71) :

- le stock initial est annulé par le débit d'une subdivision du compte 71 **« Production stockée (ou déstockage) »** ;

Pour le détail du compte 713 « Variation des stocks (en-cours de production, produits) », voir n° 7007.

- le stock final, déterminé par le récolement physique des existants, est constaté par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

Le **solde** du compte 71 est **toujours porté du côté des produits** dans le compte de résultat :

- produit positif s'il y a augmentation du stock en valeur ;

- produit négatif s'il y a déstockage.

Exemple

Exemple Stock initial : en-cours de biens 300, produits finis 700
Stock final : en-cours de biens 290, produits finis 740
La variation de la production stockée (+ 30) à la clôture de l'exercice se décompose en :

- stockage de produits : 40

- déstockage d'en-cours de production : -10

Inventaire permanent

645-2

Au cours de l'exercice, le compte 35 « Stocks de produits » fonctionne comme un compte de magasin : il est débité des entrées en stock par le crédit du compte 7135 « Stocks de produits (variation) » et crédité des sorties par le débit du compte 7135. Ces mouvements sont valorisés conformément aux méthodes de calcul des coûts utilisées par l'entreprise (PCG, art. 443).
En fin d'exercice :

- Le stock initial d'en-cours de production est annulé et le stock final constaté, la contrepartie étant portée au compte 7133/7134 « En-cours de production » (PCG, art. 443) ;

- Le solde du compte 35 « Stocks de produits » est comparé aux montants fournis par le récolement physique des existants, les éventuelles différences (boni et mali d'inventaire) étant régularisées pour ramener les stocks à leur montant réel.

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent (voir n° 645-1).
Données complémentaires concernant les produits finis :

- entrées en stock : 3 500

- sorties de stock (ventes) : 3 430

C. Production immobilisée (compte 72)

646

La production de l'exercice conservée par l'entreprise en vue de son immobilisation constitue un **produit d'exploitation** enregistré à son coût de production (PCG, art. 447/72) au compte 72 « Production immobilisée ».

Ce schéma concerne tant les immobilisations incorporelles que corporelles (voir frais d'établissement n° 2328-1 ; immobilisations incorporelles n° 1772 ; immobilisations corporelles n° 1553).

D. Subventions d'exploitation (compte 74)

648

Avant d'examiner leur date d'enregistrement et leur comptabilisation, il est nécessaire de bien les différencier des subventions d'investissement (voir n° 3245 s.).

Définition

648-1

La définition du PCG 82 (p. I.42) n'a pas été reprise dans le PCG 1999. Néanmoins, en l'absence de nouvelle définition proposée par les organismes compétents et dans la logique de la réécriture du PCG à droit constant (voir n° 227 s.), il nous paraît toujours possible et utile de s'y référer : subvention dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Par exemple, peuvent, à notre avis, être portées en subvention d'exploitation les sommes versées par une société détentrice d'une licence d'exploitation et de commercialisation d'un produit à la société titulaire des droits pour compenser l'effort commercial que cette dernière réalise (situation à ne pas confondre avec des refacturations de frais ; voir n° 580).
Le bonus écologique portant sur un véhicule loué dans le cadre d'un contrat de crédit-bail répond, à notre avis, à la définition d'une subvention d'exploitation car il vient compenser en partie les charges de loyer comptabilisées en charges d'exploitation (voir n° 648-4).

Sur la distinction entre **subventions d'exploitation** et **subventions d'investissement,** voir n° 3245 s.

Date d'enregistrement de la subvention d'exploitation

648-2

Elle est à comptabiliser **dès qu'elle est octroyée** (et non, seulement lors de son encaissement).

Ceci résulte de la règle d'enregistrement des créances dès qu'elles sont certaines et du fait que le PCG (art. 444/44) a prévu un compte de subvention à recevoir (compte 441). Il convient néanmoins de tenir compte des **conditions** d'octroi de la subvention (conditions résolutoires ou suspensives ; voir n° 3246).

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 3246).

Toutefois, à notre avis, selon le principe de rattachement des charges aux produits, il paraît possible de tenir compte du rythme des dépenses correspondantes et de constater une partie de la subvention en « Produits constatés d'avance » lorsque la convention d'octroi de la subvention prévoit explicitement les dépenses à effectuer de manière obligatoire.

Comptabilisation de la subvention d'exploitation

648-3

Elle est enregistrée au crédit du compte 74 « Subventions d'exploitation » par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé (PCG, art. 447/74).

Si les conditions résolutoires d'octroi de la subvention ne sont pas remplies, une provision peut devoir être constatée (voir n° 3246).

Si une subvention qualifiée d'« exploitation » présente un caractère exceptionnel pour l'entreprise, à notre avis, il s'agit d'un produit exceptionnel sur opérations de gestion (compte 771). Voir n° 2415.

Cas particuliers

Bonus écologique portant sur un véhicule loué

648-4

Les véhicules peu polluants bénéficient d'un « bonus écologique » attribué par l'Etat et versé à l'utilisateur du véhicule, c'est-à-dire :

- à l'acquéreur, voir n° 1416,

- ou au crédit-preneur ou au locataire (location de plus de deux ans).

Lorsqu'il est reçu au titre de la prise en crédit-bail ou en location supérieure à deux ans d'un véhicule, le bonus écologique devrait, à notre avis, pouvoir être qualifié de subvention d'exploitation.

En effet, cette aide de l'Etat vient compenser en partie les loyers comptabilisés en charges d'exploitation (voir n° 648-1).

En conséquence, le bonus (voir n° 648-2) :

- est constaté en produit dès qu'il est acquis,

- peut être constaté en partie en « Produits constatés d'avance » et étalé sur la durée du bail pour tenir compte du rythme des loyers versés.

Par simplification et afin d'éviter une divergence avec les règles fiscales (voir ci-après), il devrait être possible, à notre avis, d'étaler linéairement la prise en compte du bonus par parts égales sur la durée du contrat.

Sur le traitement :

- du bonus écologique portant sur un véhicule acquis, voir n° 3245-1,

- du malus écologique, voir n° 1416.

Fiscalement, Selon Cyril Sniadower (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC :

1. lorsque le véhicule fait l'objet d'une **location en crédit-bail,** le bonus écologique peut également être étalé, mais par parts égales sur la durée du contrat (et non au rythme des loyers) (CGI, art. 42 septies). La différence éventuelle (en l'absence d'application de la tolérance comptable exposée ci-avant) entre l'amortissement comptable et fiscal implique des retraitements extra-comptables (lignes WQ et XG) sur l'imprimé n° 2058-A ;

2. lorsque le véhicule est pris en **location simple,** le bonus est immédiatement imposable en totalité. En conséquence, lorsque la subvention est constatée en produit de manière étalée, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A :

- lors de l'exercice d'octroi du bonus : réintégration (ligne WQ) de la quote-part du bonus comptabilisée en « Produits constatés d'avance »,

- lors des exercices ultérieurs : déduction (ligne XG) de la quote-part du bonus reprise en produit sur l'exercice.

E. Autres produits de gestion courante (compte 75)

649

Sont considérés comme tels les produits d'exploitation qui ne sont **pas retenus dans** la production de l'exercice servant de base au **calcul de la valeur ajoutée** de l'entreprise :

C'est la notion de « production » de la Comptabilité nationale qui a été retenue. Le système élargi de Comptabilité nationale considère (dans ses paragraphes 5.57 et s.) que constituent, non un élément de la production de l'entreprise, mais une opération de répartition du revenu :

- les revenus des actifs incorporels (donc les redevances pour concession),

- les revenus distribués des sociétés (qui comprennent les jetons de présence et les rémunérations d'administrateurs).

L'ouverture d'un compte spécifique pour enregistrer ces opérations et la création d'une ligne spécifique dans le compte de résultat présentent peu d'intérêt pour le lecteur des documents financiers. En revanche, il en présente un pour la Comptabilité nationale en lui permettant d'obtenir la notion macro-économique de la valeur ajoutée.

Sur le contenu général du compte 75, voir liste du PCG n° 7007. En ce qui concerne les opérations réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation, voir n° 4272.

Produits de la propriété industrielle (licences, brevets, marques, logiciels...)

649-1

Les redevances acquises sont comptabilisées au compte 751 « Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » (PCG, art. 447/75) dans l'**exercice** au cours duquel les **opérations** qui leur ont donné naissance ont été **réalisées.**
Les redevances de gérance libre et les locations de fonds de commerce ne sont pas à inscrire à ce compte mais au compte 7083 « locations diverses » (Entreprises à commerces multiples).

En cas de difficultés pour l'évaluation des produits à recevoir, voir n° 514.
Sur la distinction entre cession d'actif incorporel et produits d'exploitation, voir n° 1743 et n° 1745.

Fiscalement, Certains produits de la propriété industrielle relèvent, sous certaines conditions, du régime des plus-values à long terme imposables au taux réduit d'IS de 15 % (voir n° 2849) à hauteur du **résultat net de gestion** (recettes - dépenses) de leur concession ou de leur sous-concession (CGI, art. 39 terdecies 1, voir Mémento Fiscal n° 19220 à 19230 ; sur le bénéfice du taux réduit en cas de cession, voir n° 1743).
a. Les **actifs** susceptibles de bénéficier de ce taux réduit sont les brevets, inventions brevetables et certains procédés de fabrication industriels (ainsi que les perfectionnements de brevets et d'inventions brevetables) acquis depuis au moins deux ans ou créés par l'entreprise (D. adm. 4 B-2221, n° 5 s.). Il en est de même pour le résultat net de la concession de certificats d'obtention végétale (CGI, art. 238 bis G). En revanche, les logiciels n'en font pas partie (voir n° 1745).
b. Le résultat net de **sous-concession** ne bénéficie du taux réduit que si :

- le concédant n'a pas lui-même bénéficié du taux réduit (ce qui est le cas, notamment, lorsqu'il est établi à l'étranger),

- l'entreprise prouve la réalité et la rentabilité de la **sous-concession,** selon des modalités qui seront précisées dans un décret à paraître (CGI, art. 39 terdecies).

c. Le **résultat net** soumis au régime du long terme correspond à la différence entre (D. adm. 4 B-2221, n° 56 à 58) :

- les redevances acquises au cours de l'exercice, et

- les dépense de gestion de la concession (frais d'étude, de dossier, de maintenance des brevets), à l'exclusion des dépenses de recherche (comptablement dénommées « coûts de développement », voir n° 1641) et des amortissements de brevets, qui restent déductibles au taux de droit commun. En conséquence, le choix d'une comptabilisation en immobilisation ou en charge est neutre.

En cas de **sous-concession,** les redevances versées par l'entreprise concessionnaire sont déductibles du résultat net de la sous-concession, donc au taux réduit.
Sur les modalités de déduction des redevances versées, voir n° 939-1.
Sur les retraitements extra-comptables à effectuer au titre des plus-values nettes à long terme, voir n° 1880.

Afin de faciliter la détermination de ce **« résultat net de gestion »** pour les besoins fiscaux, il est, à notre avis, **possible de comptabiliser distinctement** les redevances de concessions ou sous-concessions ouvrant droit au régime des plus-values à long terme de celles soumises au régime de droit commun.
En revanche pour les charges, cette distinction est impossible compte tenu de leur nombre et de leurs natures diverses ; un suivi extra-comptable ou la création de comptes analytiques est donc nécessaire.
Quel que soit l'intitulé du contrat (cession ou concession), il convient, à notre avis, de distinguer :
- la véritable cession d'actif qui entraîne la comptabilisation immédiate des redevances, perçues et à percevoir, en produit (voir

n° 1743) ;
- de la concession d'actif dans laquelle le concédant conserve des obligations, même implicites (par exemple, entretien de la marque concédée, maintien d'une technologie...).
Dans ce cas, le produit des redevances doit être étalé sur la durée de la concession. En particulier, si les redevances sont versées globalement en une seule fois, il y a lieu de les porter en produits constatés d'avance (voir n° 632).

Fiscalement, La redevance globale perçue d'avance sous forme d'actions privilégiées, pour une concession de licence d'exploitation d'une durée de 60 ans, constitue une recette d'exploitation (et non un apport d'actif) devant être répartie sur les exercices couverts par le contrat en tant que rémunération de prestations continues (voir n° 517) au sens de l'article 38-2 bis du CGI (CAA Paris 25 février 1992, n° 1165).

Les **indemnités pour contrefaçon** perçues qui **se substituent aux redevances** pour la concession de brevets, procédés ou techniques industriels, constituent, à notre avis, un produit d'exploitation (compte 751) de l'exercice au cours duquel la décision judiciaire est devenue définitive.

Fiscalement, Ces indemnités sont imposables dans les conditions et au taux de droit commun (Rép. de Robien, AN 16 septembre 1991, p. 3727).

Pour les **redevances de source étrangère donnant lieu à retenue à la source,** voir n° 642.

Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles

649-2

Ils sont à comptabiliser au compte 752.

En effet, ils ne proviennent pas des activités ordinaires de l'entreprise et ne sont donc pas à inclure dans le chiffre d'affaires, d'où leur classement à ce poste.

Produits divers de gestion courante

649-3

A comptabiliser au compte 758, ils peuvent notamment comprendre :
- les **différences de caisse** positives (entreprises à commerces multiples) ; voir n° 939-5, compte 658 ;
- les **chèques émis non encaissés,** voir n° 2103-1 ;
- les **différences de règlement** (positives) sur les créances et les dettes (à notre avis) ;
- les restitutions à la production perçues dans le cadre de l'UE ; voir n° 1192 ;
- les produits sur quotas d'émission de gaz à effet de serre alloués par l'Etat, voir n° 939-3 ou leur éventuelle cession, voir n° 1745 ;
- les **transactions sur les valeurs d'actif** (cessions d'immobilisations) dans des cas particuliers. Pour l'appréciation de leur **caractère courant,** voir n° 1566.

Certains guides comptables professionnels (voir n° 295) proposent l'ouverture d'un compte 756 pour l'enregistrement de ces produits :

- **Indemnités d'annulation** (Agences de voyages), à utiliser pour enregistrer les frais d'annulation réclamés aux clients (frais de dossier, de taxes prévues par les compagnies) ;

- **Opérations sur marchés internationaux** (sucreries), à utiliser pour enregistrer les gains sur **arbitrage.**

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

III. Créances d'exploitation

Créances douteuses et irrécouvrables

Classement comptable

650

Les pertes sur créances irrécouvrables (voir n° 592) qui présentent un caractère habituel eu égard notamment à la nature de l'activité ou au volume des affaires traitées sont enregistrées au débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » (PCG, art. 446/65).
Les **dépréciations de créances douteuses** (voir n° 590 s.) sont comptabilisées au crédit du compte 491 « dépréciation des comptes clients », par le débit du compte 681 ou 687 (selon le caractère courant ou exceptionnel retenu, voir n° 650-1).

Les charges résultant des créances douteuses et irrécouvrables peuvent donc avoir, selon le PCG (art. 432-1, liste des comptes), le caractère :

- soit d'une **charge d'exploitation** : compte 68174 « Dotations aux dépréciations des créances » et compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »,

- soit d'une **charge exceptionnelle** : compte 6876 « Dotations pour dépréciations exceptionnelles » et compte 6714 « Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice ».

Les pertes sur créances liées à des participations ont un caractère financier (compte 661).

En outre, les **reprises de dépréciations** peuvent être comptabilisées aux comptes 781 ou 787 (selon le caractère courant ou exceptionnel des dotations initiales).

Remarques

1. Présentation des dotations et reprises Les augmentations et diminutions des dépréciations de créances sont, en principe, déterminées client par client. En l'absence de précisions, il nous semble possible de présenter au compte de résultat :

- soit le solde net des augmentations et diminutions au compte 681 ou 781 ;

- soit l'ensemble des augmentations au compte 681 d'une part et l'ensemble des diminutions au compte 781 d'autre part (cette solution ayant notre préférence).

2. Augmentation du montant de la dépréciation d'un exercice sur l'autre Les dépréciations de créances figurant déjà dans les bilans antérieurs ne peuvent donner lieu, chaque exercice, à notre avis, à une reprise de la dépréciation antérieurement constituée et à une nouvelle dotation (supérieure).

Enfin, les **rentrées sur créances amorties** constituent, selon le PCG (liste des comptes), dans tous les cas, un produit exceptionnel (compte 7714).

Distinction résultat courant - résultat exceptionnel

650-1

L'utilisation des différents comptes pose un problème pratique notamment dans les deux cas suivants :

- Le dépôt de son bilan par un client régulier constitue-t-il un fait exceptionnel ? Et la perte en résultant ?

- La distinction doit-elle être fonction d'une charge moyenne habituelle par exercice ?

A titre de règle pratique, le CNC (avis de conformité relatif au plan comptable professionnel des industries et du commerce de bétail et de la viande) a répondu de manière indirecte à ces questions.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Se fondant sur la présentation au bilan des créances dans le système de base (« Créances clients et Comptes rattachés » et « Autres créances »), le CNC considère que toutes les pertes (ou produits) liées aux **« Créances clients »** constituent des charges (ou des produits) d'**exploitation** et celles (ou ceux) liées aux **« Autres créances »** des charges (ou des produits) **exceptionnelles.** Cette position peut se résumer schématiquement par le tableau suivant :

	Créances clients (exploitation)	Autres créances (exceptionnelles)

	Créances clients (exploitation)	Autres créances (exceptionnelles)
Créances douteuses : Dotation et reprise de dépréciations sur	Comptes 68174 et 78174	Comptes 6876 et 7876
Créances irrécouvrables : Charge correspondante	Compte 654	Compte 6714

Ainsi, en rattachant au résultat d'exploitation **toutes** les pertes (ou produits), importantes ou non, résultant de l'activité courante, le CNC privilégie le lien avec l'activité courante plutôt que le caractère exceptionnel ou courant de la perte ou du produit. **Cette solution rejoint notre conception du résultat courant** (« Eléments exceptionnels d'exploitation inclus dans le résultat courant ») exposée au n° 2755.

Sort de la TVA sur créances douteuses

651

Comme indiqué au n° 593, tant que la créance n'est pas irrécouvrable, elle demeure au bilan (au compte 416) et la TVA ne peut être récupérée.
Toutefois, en cas de **liquidation judiciaire,** la TVA, récupérable dès la date de la décision de justice (voir Mémento Fiscal n° 53805), est comptabilisée de la manière suivante : débit du compte 4457 « TVA collectée » par le crédit du compte 416 « Clients douteux ».

Sur les conditions de récupération de la TVA, voir Mémento Fiscal n° 53800 et 53805.

Créances irrécouvrables

(commentaires particuliers)

652

La perte étant limitée au montant hors TVA de la créance (ou du solde de la créance, voir n° 593), la **créance irrécouvrable** est créditée au compte 416 « Clients douteux ou litigieux », ou 411 si elle n'avait pas été portée à 416, (ou 46), pour solde, par le débit :

- du compte 654, lorsqu'elle présent un caractère habituel eu égard à la nature de l'activité ou au volume des affaires traitées (PCG, art. 446/65) pour son montant hors TVA ou, à notre avis, du compte 6714 si elle revêt un caractère exceptionnel ;

- selon le CNC (NI n° 19), du compte 4455 « TVA à décaisser » pour le montant de la TVA (il nous paraît préférable de l'inscrire au compte 4457 « TVA collectée », compte tenu du fait que sur la déclaration de chiffre d'affaires la TVA à décaisser constitue un solde représentant la différence entre la TVA collectée sur ventes et la TVA récupérable).

Corrélativement, si une **dépréciation pour créances douteuses** a été constituée, elle est débitée au compte 491, pour solde, par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » ou 7876 « Reprises sur dépréciation exceptionnelle » (PCG, art. 444/49).

En cas de versement d'une indemnité dans le cadre d'une assurance-crédit, voir n° 598.

653

Exemple

Exemples **a. Exemple général**

Au début de l'exercice n, les clients douteux s'élèvent à 900 TTC et ont fait l'objet d'une dépréciation pour 400. Dans le courant de l'exercice n, il a été recouvré définitivement 33 sur des créances d'un montant global TTC de 50 dépréciées pour 8. A la fin de l'exercice n, des créances ont subi un complément de dépréciation de 60 et d'autres une réduction de 25.

	Charges	Produits	Net
Créances irrécouvrables	14*	8	6
Dépréciations créances douteuses	60	25	35
Total	74	33	41

* = (50-33) - 3 (TVA) par hypothèse

b. Exemple particulier en cas d'assurance-crédit Voir n° 598.

Créances litigieuses

654

En général la créance devient litigieuse après que le client a reçu la facture et l'a contestée. Elle a donc déjà été comptabilisée pour sa totalité, avant qu'une partie ne s'avère incertaine.

a. Au début du litige, aucune écriture n'est, à notre avis, à passer.
Le traitement comptable varie selon que le litige est ou non résolu.

Par « résolu », il faut comprendre litige définitivement tranché, c'est-à-dire après pourvoi en cassation (CE 12 octobre 1992, n° 76635). Voir n° 2416.

b. Si le litige a été résolu avant la clôture de l'exercice, il aura donné lieu en général à l'émission d'un avoir (soit pour la totalité de la facture avec émission d'une nouvelle facture, soit pour le montant litigieux) : débit du compte ventes concerné par le crédit du compte clients.

c. Si le litige a été résolu entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, la créance n'a pas, à notre avis, à être constatée au bilan comme une créance litigieuse.
En effet, il est nécessaire d'enregistrer un avoir à établir pour le montant à régulariser (débit du compte ventes concerné par le crédit du compte 4198 : « RRR à accorder et autres avoirs à établir »). Or, ce compte créditeur viendra, pour la présentation au bilan, diminuer le compte clients (voir n° 681), et seule la partie non contestée apparaîtra à l'actif.

d. Si le litige n'est pas résolu à la date d'arrêté des comptes, la créance client est virée au compte 416 « Clients douteux et litigieux », et peut faire l'objet, selon les situations, d'une dépréciation (débit du compte 6817 par le crédit du compte 491) conformément au PCG (art. 444/41 et 444/49).

Fiscalement, Les conditions de déductibilité de cette (provision pour) dépréciation sont identiques à celles exigées pour les créances douteuses (voir n° 591).

Constatation des effets à recevoir

655

Voir n° 2108 s.

Avances, acomptes et arrhes

Pour leur définition, voir n° 460.

Demandes d'acomptes sur commandes

656

Les demandes d'acomptes émises sur les commandes et non encore reçues par l'entreprise peuvent, éventuellement, être comptabilisées comme suit (plans comptables professionnels de l'ingénierie et du BTP) :

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

a. Appel de l'acompte : débit du compte 4112 « Clients-Demandes d'acomptes » par crédit du compte 4192 « Clients-Demandes d'acomptes émises sur commandes » (ingénierie) ou 41913 « Clients-Demandes d'acomptes émises sur travaux en cours » (BTP).

b. Réception des fonds :

- **enregistrement du flux financier** : débit du compte 512 « Banques » par crédit du compte 4112 (pour solde) ;

- **constatation de la réception des fonds** : débit du compte 4192 (pour solde) par crédit du compte 4191 « Clients-Avances et acomptes reçus sur commandes » (ingénierie) ou 41912 « Clients-Acomptes reçus sur travaux en cours » (BTP).

Voir la comptabilisation de la TVA les concernant n° 2470-3.

Fiscalement, En application de l'article 38-2 bis du CGI, les acomptes reçus sur travaux en cours doivent être rattachés à l'exercice d'achèvement de la prestation (CE 4 novembre 1988, n° 65903) ou du chantier (CAA Lyon 19 décembre 1995, n° 94-412). Ces acomptes versés ne correspondent pas nécessairement à l'état d'avancement des travaux. En conséquence, l'Administration n'est pas fondée à rehausser le montant des travaux en cours comptabilisés par une entreprise pour le faire coïncider avec celui des acomptes versés par les clients dès lors qu'elle ne démontre pas que les sommes ainsi ajoutées correspondraient à des charges directes ou indirectes de production (CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12468).

Avances et acomptes reçus - Retenues de garantie accordées

657

Pour les avances et acomptes reçus en monnaies étrangères, voir n° 2081-1.

Le compte 41 « Clients » est scindé afin de pouvoir suivre distinctement :

- d'une part, les versements du client, portés au compte 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » jusqu'à l'établissement de la facture (voir n° 656) ;

- d'autre part, la retenue de garantie accordée au client lors de la livraison, inscrite au compte 4117 « Clients - Retenues de garantie » jusqu'à l'échéance du terme de garantie (PCG, art. 444/41).

Exemple

Exemple (Sur l'incidence de la TVA, voir n° 2470 s.)

- arrhes reçus à la commande : 300
- acomptes reçus durant la production du bien : 300
- prix de vente : 900
- retenue de garantie effectuée : 50

Se rattachant à une créance certaine (le prix), la **retenue de garantie** ne doit pas être déduite des ventes dont le montant est constitué par l'ensemble de la facture.

Fiscalement, Il en est de même : « Il y a lieu de prendre en considération les retenues de garantie pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance dès lors qu'elles correspondent à des créances certaines dans leur principe et dans leur montant » (en ce sens CE 12 mai 1980, n° 11176, CE 8 juillet 1988, n° 65659 et D. adm. 4 A-221 n° 21 s.).

Arrhes (acomptes conservés à titre de dédommagement)

658

Elles sont à enregistrer, à notre avis, dans une subdivision du compte 70 « Ventes » (ayant en général un caractère courant), par le débit du compte 4191 « Acomptes reçus sur commandes ». Cet enregistrement ne doit être effectué que lorsque le **produit** (dédommagement) est devenu **certain** (accord du client, etc.).

Fiscalement, Il en est de même. La créance est considérée comme acquise à la date à laquelle l'acquéreur a fait connaître son intention de ne pas donner suite au contrat (CE 28 juillet 2000, n° 194153, décision relative à une promesse de vente de fonds de commerce applicable à notre avis aux opérations commerciales courantes).

Section IV Valeur probante de la comptabilité

I. Pièces justificatives

A. Etablissement des factures

661

La facture est un écrit papier ou électronique (sur la transmission électronique des factures, voir n° 661-7) dressé par un commerçant pour constater les conditions d'achat et de vente des produits, denrées ou marchandises et des services rendus (C. com. art. L 110-3). Les règles en matière d'établissement des factures sont aujourd'hui fixées principalement par l'article C. com. L 441-3 et par les articles 289 et 289 bis du CGI.

Pour plus de détails, voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30000 à 30920.

En ce qui concerne la **réglementation fiscale relative à la TVA,** celle-ci comporte des dispositions relatives à l'émission, au contenu et à la transmission des factures (CGI, art. 289 et 289 bis ; BOI 3 CA n° 136, n° 372).

Personnes soumises à l'obligation de facturation

661-1

Voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30040 s. et Mémento Fiscal n° 53575.

En ce qui concerne les assujettis à la TVA, les factures sont en principe émises par l'assujetti lui-même (prestataire de services ou vendeur des biens), mais peuvent également être émises en son nom et pour son compte, par le client (autofacturation) ou par un tiers (sous-traitance) (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30045).
En ce qui concerne la réglementation fiscale, le recours à l'autofacturation ou à la sous-traitance est subordonné à un mandat exprès, écrit et préalable, qui doit notamment prévoir que l'assujetti conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de ses conséquences au regard de la TVA (BOI 3 CA n° 136, n° 47 s.).
Sur les opérations dispensées de facture, voir Mémento Fiscal n° 53565 c.

Opérations soumises à facturation

661-2

Voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30100 s. Pour les assujettis à la TVA, voir Mémento Fiscal n° 53565.

Sanctions

661-3

Les infractions aux règles de facturation (ventes et achats sans factures ou factures irrégulières) sont sanctionnées à la fois par :

- la réglementation économique,

Pour un exposé détaillé de ces sanctions, voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30770 s.

- la réglementation fiscale.

Selon le bulletin CNCC (n° 96, décembre 1994, EC 94-43, p. 764 s.), il en résulte que le **commissaire aux comptes** doit communiquer au conseil d'administration et à l'assemblée générale les éventuelles irrégularités relevées (voir n° 5365 s.). Le cas échéant, si les conditions sont réunies (voir NI CNCC, n° 23), il pourrait être conduit à procéder à une révélation de faits délictueux au procureur de la République (voir n° 5368).

Rédaction des factures

661-4

Les factures émises par les personnes soumises à l'obligation de facturation (voir n° 661-1) doivent comporter des **mentions obligatoires** issues, d'une part, de la réglementation économique et juridique et, d'autre part, de la réglementation fiscale applicable aux assujettis à la TVA (voir tableau ci-après).
Elles doivent en principe être rédigées en langue française (Loi n° 94-665 du 4 août 1994, art. 2), en double exemplaire (C. com. art. L 441-3), le vendeur remettant l'original de la facture à l'acheteur tout en conservant le double.

Sur les sanctions et les conditions d'emploi de la langue française, voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30350.

Fiscalement, Lorsque les factures sont rédigées dans une langue étrangère, l'Administration peut exiger une traduction certifiée par un traducteur juré (BOI 3 CA n° 136, n° 153).

Tableau récapitulatif des mentions générales obligatoires sur les factures

Mentions obligatoires sur toutes les factures [1] [11]	Opérations réalisées entre professionnels (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30330 s.)	Opérations réalisées par les assujettis à la TVA (voir Mémento Fiscal, n° 53625 et 53630)
Nom (ou raison sociale) **du vendeur** ou du prestataire **Nom** (ou raison sociale) **du client** [2] **Leurs adresses** (ou lieu de leur siège social) [2]	C. com. art. L 441-3	CGI A II, art. 242 nonies A-1
Mention, **pour le vendeur** ou le prestataire, de la **forme de la société** (SA, SARL, SAS, SNC, SCS...), précédant ou suivant la dénomination sociale **et** énonciation du **montant du capital social.** Sur le cas particulier des sociétés à capital variable et des GIE, voir n° 326	C. com. art. L 238-3 et art. R 123-238	
Immatriculation au RCS : numéro d'identification et mention RCS suivie du nom de la ville où se trouve le greffe d'immatriculation (voir n° 326)	C. com. art. R 123-237	
Lieu du siège social	C. com. art. R 123-237	
« L'état de liquidation » si le vendeur fait l'objet d'une liquidation amiable ou judiciaire	C. com. art. R 123-237	
Location-gérance ou gérance-mandat si le vendeur est locataire-gérant ou gérant-mandataire d'un fonds de commerce	C. com. art. R 123-237	
Date de délivrance ou d'émission de la **facture**	C. com. art. L 441-3	CGI A II, art. 242 nonies A-6
Date de la vente ou de la prestation [3]	C. com. art. L 441-3	CGI A II, art. 242 nonies A-10
Numéro individuel d'identification à la TVA du fournisseur, sous lequel la livraison a été effectuée ou le service rendu. Dispense pour les factures d'un montant ≤ 150 € HT [4]		CGI A II, art. 242 nonies A-2 et 5
Bénéficiaire d'un contrat d'appui	C. com. art. R 123-237	
Numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue [5]		CGI A II, art. 242 nonies A-7°
Pour chacun des biens livrés ou des services rendus : - **quantité et dénomination** précise des biens ou services fournis [6] - **prix unitaire HT** (hors RRR consentis, mais contributions environnementales incluses : contribution Eco-Emballages, contribution Ecofolio, etc.)	C. com. art. L 441-3, Mémento Concurrence-Consommation n° 30510 à 30600	CGI A II, art. 242 nonies A-8 et 9

Mentions obligatoires sur toutes les factures [1] [11]	Opérations réalisées entre professionnels (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30330 s.)	Opérations réalisées par les assujettis à la TVA (voir Mémento Fiscal, n° 53625 et 53630)
- tous **rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis à la date de la vente ou de la prestation et chiffrables,** directement liés à l'opération à laquelle ils se rapportent (ce qui, en pratique, exclut la plupart des ristournes de fin d'année, voir n° 636)		
Taux de TVA légalement applicable ou bénéfice d'une exonération [7]		CGI A II, art. 242 nonies A-8 et 9
Pour l'ensemble des opérations facturées (« pied de la facture ») : - **montant de la TVA à payer** déterminé en euros et, par taux d'imposition, total HT et TVA correspondante mentionnée distinctement, [8] - **rabais, remises, ristournes ou escompte** qui ne peuvent être rattachés à des opérations particulières, - référence à la disposition pertinente du CGI ou de la 6e directive ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une **mesure d'exonération,** [9] d'un **régime d'auto liquidation** ou du **régime de la marge.**		CGI A II, art. 242 nonies A-11 et 12 BOI 3 CA n° 136, n° 159 et BOI 3 A-1-10, n° 211
Date à laquelle le **règlement** doit intervenir (mention du quantième du mois, du mois et de l'année, voir n° 2224)	C. com. art. L 441-3	
Conditions d'escompte applicables en cas de paiement à une date antérieure à celle résultant de l'application des conditions générales de vente (voir n° 2224)	C. com. art. L 441-3	
Taux des pénalités de retard (voir n° 2419-1)	C. com. art. L 441-3	
Indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement (voir n° 2419-1)	C. com. art. L 441-3	
Mentions spécifiques liées à certaines opérations : [10] notamment en cas d'exportation hors de la CE, d'acquisitions intracommunautaires réalisées dans le cadre d'opérations triangulaires, de livraisons et de transferts intracommunautaires, de certaines prestations de services	Voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30880 s.	CGI A II, art. 242 nonies A-3° et 4° Voir Mémento Fiscal n° 53625 et 53630
Eco-contribution refacturée par les producteurs et distributeurs d'équipements électriques et électroniques ménagers (voir n° 589)	C. env., art. L 541-10-2 et R 543-194	

Les notes ci-après concernent les entreprises assujetties à la TVA :

(1)

Les factures d'acomptes peuvent ne pas comporter l'ensemble des mentions obligatoires lorsque les informations nécessaires à leur établissement ne sont pas connues au moment de leur émission (BOI 3 CA n° 136, n° 179). De même, les factures délivrées à de simples particuliers, dans le cas où le fournisseur n'est pas tenu de délivrer une facture, peuvent ne pas comporter toutes les mentions obligatoires (BOI précité, n° 110).

(2)

Mentions obligatoires sur toutes les factures [(1)] [(11)]	Opérations réalisées entre professionnels (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30330 s.)	Opérations réalisées par les assujettis à la TVA (voir Mémento Fiscal, n° 53625 et 53630)

Selon l'Administration fiscale (Lettre DLF du 15 février 2005), les factures peuvent mentionner l'adresse de l'établissement principal ou d'un établissement secondaire de l'entreprise cliente, au lieu de son siège social, à condition que le nom ou la raison sociale figurant sur les factures adressées à ces établissements correspondent exactement au nom ou à la raison sociale de l'entreprise cliente. Sur la possibilité, pour un établissement stable établi en France qui participe à une opération effectuée par son siège étranger, de mentionner sur la facture qu'il émet à la fois l'adresse étrangère de son siège et son propre numéro d'identification à la TVA en France, voir BOI 3 A-1-10, n° 212.

(3)

Dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture (par exemple, dans le cas de factures récapitulatives). Au regard des dispositions fiscales, il s'agit de la date de réalisation de la livraison ou de l'achèvement de la prestation de services.

(4)

Dispense non applicable pour certaines opérations pour lesquelles la facture doit comporter des mentions spécifiques obligatoires (BOI précité, n° 167 et 199). Lorsque la taxe est acquittée par un représentant fiscal ou un répondant, la facture doit comporter le numéro individuel d'identification qui lui a été attribué.

(5)

Possibilité d'utiliser des séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité le justifient (par exemple, existence de plusieurs sites de facturation, plusieurs catégories de clients pour lesquels les règles de facturation ne sont pas identiques, plusieurs modalités d'émission électronique, autofacturation, sous-traitance, facture papier) et à condition que deux factures émises la même année ne puissent pas porter le même numéro (BOI précité, n° 124).

(6)

Lorsque l'opération facturée constitue un service fourni par voie électronique, la dénomination du service est complétée de la mention « Service fourni par voie électronique » (BOI précité, n° 133).

(7)

A condition qu'il n'en résulte aucune ambiguïté, la mention ainsi prescrite, au lieu d'être répétée pour chaque ligne, peut n'être indiquée qu'une seule fois sur la facture pour chaque rubrique de fournitures soumises au même taux d'imposition (BOI précité, n° 140).

(8)

Si facturation d'une TVA étrangère, préciser très clairement que la TVA facturée est la TVA de tel ou tel pays étranger (BOI précité, n° 145). Si facturation dans une monnaie autre que l'euro (les montants figurant sur les factures peuvent être exprimés dans toute monnaie), TVA à payer déterminée en euros avec indications concernant le taux de change (BOI précité, n° 147 s.). Les assujettis qui appliquent le régime de la marge ne peuvent pas faire apparaître la TVA sur leurs factures (BOI précité, n° 155).

(9)

Dispense en cas d'exonération pour les factures d'un montant inférieur à 150 € HT, non applicable pour certaines opérations pour lesquelles la

Mentions obligatoires sur toutes les factures [(1)] [(11)]	Opérations réalisées entre professionnels (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30330 s.)	Opérations réalisées par les assujettis à la TVA (voir Mémento Fiscal, n° 53625 et 53630)
facture doit comporter des mentions spécifiques obligatoires (BOI précité, n° 167 et 199). (10) Les mentions relatives à l'option pour acquitter la TVA sur les débits et à l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons de travaux immobiliers ne sont plus obligatoires, mais seulement recommandées par l'Administration (BOI précité n° 247 et 250). (11) Sous réserve des possibles modifications que pourrait apporter la transposition en droit français de la directive n° 2010/45/CE, attendue début 2013.		

Monnaie de facturation

661-5

Les factures doivent être **libellées en euros.** Cependant, il est possible de libeller des factures dans une **devise étrangère** s'il s'agit d'un règlement international ; voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30570.

Fiscalement, En matière de TVA, les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, mais la taxe à payer doit être convertie en euros en utilisant le mécanisme de conversion prévu par l'article 266-1 bis du CGI (BOI 3 CA n° 136, n° 147).

Date d'établissement de la facture

661-6

La facture doit être réclamée par l'acheteur, et le vendeur est tenu de la délivrer **dès la réalisation de la vente ou de la prestation du service** (C. com. art. L 441-3).

Pour des commentaires de la DGCCRF sur la date de réalisation de la vente et les exceptions à la règle de facturation immédiate, voir Mémento Concurrence-Consommation, n° 30190 s.

Fiscalement, Il en est de même.

La **facture peut** toutefois **être établie de manière périodique** pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes réalisées entre l'assujetti et son client au titre du même mois civil, à condition qu'un bon de livraison ou de prestation soit émis à la date de l'opération (CGI, art. 289 I-3 et A II, art. 242 nonies-I.2). Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois. Le différé de facturation ne peut en aucun cas avoir pour effet de retarder la déclaration de la taxe exigible au titre des opérations facturées. Indépendamment de ces factures périodiques ou récapitulatives, l'Administration fiscale admet un différé général de facturation de quelques jours pour les besoins de la gestion des entreprises et dans certains cas spécifiques (BOI 3 CA n° 136, n° 86 s.).

Factures transmises par voie électronique

661-7

Les assujettis à la TVA ont la possibilité, sous réserve de l'acceptation du destinataire, **de transmettre** leurs **factures par voie électronique,** sous certaines conditions. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 53595.

I. Modalités de transmission

La télétransmission des factures peut être réalisée par deux voies distinctes. Les assujettis peuvent, à condition d'en avoir informé l'Administration :

a. transmettre leurs factures par courrier électronique **sécurisé,** c'est-à-dire à condition que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties au moyen d'une signature électronique (CGI, art. 289 V). Le système doit donc être conforme aux spécifications définies par les articles 96 F à 96 I de l'annexe III au CGI et les articles 41 septies et 41 octies de l'annexe IV au même Code ;

Le système sécurisé précité est donc spécifique à la facturation et doit être distingué de la signature électronique du Code civil (issue du décret du 30 mars 2001) dont les conditions sont plus strictes.

Les factures transmises dans ces conditions tiennent lieu de facture d'origine : aucun format structuré n'est imposé mais il apparaît nécessaire que les mentions réglementaires d'identification apparaissent : dénomination sociale de l'entreprise, forme sociale, montant du capital, numéro d'identification et mention RCS suivi du nom de la ville où se trouve le greffe où la société est immatriculée, lieu du siège social, qualité de locataire-gérant ou de gérant-mandataire et état de liquidation le cas échéant (C. com. art. R 123-237 et R 123-238), ainsi que toutes les mentions obligatoires liées à la facturation (voir n° 661-4).

b. mettre en oeuvre un système de télétransmission des factures au moyen d'un **échange informatisé de données** (EDI) répondant à des normes équivalentes à celle définie à l'article 2 de la recommandation 1994/820/CE de la Commission européenne du 19 octobre 1994 (CGI, art. 289 bis-II). Il s'agit alors de factures qui se présentent sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque. Les factures ainsi transmises tiennent lieu de facture d'origine.

Les assujettis peuvent transmettre par voie électronique au même destinataire un lot comprenant plusieurs factures en ne mentionnant qu'une fois les mentions obligatoires lorsque le délai entre le fait générateur et la transmission du lot n'excède pas quelques jours (BOI 3 CA n° 136, n° 280 à 283).
Le principe de transmission des factures électroniques est également admis par l'Administration économique (voir Mémento Concurrence-Consommation n° 30240).

II. Conservation des données :

- Les factures visées au **a.**, la signature électronique à laquelle elles sont liées et le certificat électronique attaché à la vérification de cette signature doivent être conservés dans leur contenu originel pendant le délai de 6 ans prévu à l'article 102 B du LPF (voir n° 661-8) aussi bien par l'entreprise émettrice que par l'entreprise destinataire des factures.

- Les informations émises et reçues visées au **b.** doivent être conservées dans leur contenu originel pendant ce même délai, séparément pour chaque société dématérialisant ces factures.

- Les factures transmises par voie électronique doivent être stockées sur le territoire français ou dans un Etat membre de l'Union européenne (Décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003, BOI 3 CA n° 136, n° 346). Les entreprises assujetties doivent assurer un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées et déclarer le lieu de stockage de leurs factures lorsque ce lieu est situé hors de France (LPF, art. L 102 C et décret précité).

Sur l'archivage des pièces justificatives, voir tableau n° 420.

Conservation des factures

661-8

La facture doit être rédigée en double exemplaire et le vendeur et l'acheteur doivent en conserver chacun un exemplaire (C. com. art. L 441-3, al. 2).

I. Délais de conservation
Pour l'application de ces dispositions, les originaux ou les copies des factures sont conservés pendant trois ans à compter de la vente ou de la prestation de services (C. com. art. R 441-3).
On ne saurait toutefois s'en tenir à ce délai de trois ans. En effet :

- les documents comptables et les pièces justificatives sont conservés pendant 10 ans (voir n° 329) ;

- fiscalement, les pièces justificatives de la comptabilité doivent être conservées pendant 10 ans (LPF, art. 102 B ; voir en outre les cas particuliers de prolongement des délais de conservation n° 329).

Pour un tableau récapitulatif des délais de conservation, voir n° 420.

II. Modalités d'archivage

a. Factures établies sur support papier Voir n° 330-1.

b. Factures créées sous forme électronique (à l'aide d'un logiciel de facturation) **et transmises sur support papier** Pour la conservation du double original de ces factures, les entreprises ont deux possibilités :

- soit, elles conservent un double papier de la facture transmise ;

Ce qui suppose l'impression de deux documents : l'original de la facture destiné au client et son double papier qui doit être archivé par le fournisseur.

- soit, elles conservent un « double électronique » de cette facture (BOI 3 E-1-07, n° 5).

Dans ce cas, elles doivent utiliser un dispositif technique assurant une fiabilité équivalente à celle que procure l'impression des factures sur papier (BOI précité, n° 7).
Ce dispositif technique doit ainsi permettre de garantir l'authenticité et la pérennité du contenu du « double électronique » depuis l'émission de l'original papier jusqu'à l'expiration de la période de stockage du double (six ans, voir I. ci-avant) (BOI précité, n° 8).
Durant cette période, l'entreprise assujettie doit s'assurer que le contenu des fichiers peut être restitué, sur demande de l'Administration, en langage clair et lisible (BOI précité, n° 24).
Ces fichiers doivent être stockés sur le territoire français et dans le lieu immédiatement accessible à toute requête de l'Administration (BOI précité, n° 26).
Pour plus de détails sur ces conditions de conservation, voir Mémento Fiscal n° 53500.

c. Factures transmises par voie électronique Voir n° 661-7.

Factures d'acomptes

661-9

Elles ne sont soumises à aucun formalisme particulier tant que l'ensemble de la prestation ou de la vente n'est pas encore réalisé, connu et chiffrable (Trib. cor. Nanterre 14 mars 1995). Cependant, la cour d'appel de Paris a jugé le contraire en considérant que chaque facture d'acompte devait reprendre l'ensemble des mentions obligatoires prévues pour les factures (CA Paris 3 novembre 2006, n° 06-2471).

Pour leur comptabilisation, voir n° 656.

Remarque
Distinction avec les factures émises dans le cadre de contrats s'échelonnant sur plusieurs exercices : les factures d'acomptes ne doivent pas être confondues avec les factures émises lors de chaque échéance, notamment dans le cadre de contrats s'échelonnant sur plusieurs exercices (prestations continues, à échéances successives, etc.), qui doivent respecter le formalisme résultant des règles de facturation.

Fiscalement, Sur les obligations de délivrance d'une facture par les assujettis à la TVA, voir Mémento Fiscal n° 53500 à 53670.

B. Ventes au comptant

Tenue du livre de caisse

Commerçants détaillants

663

En principe, le **solde** du livre de caisse ne doit représenter que des **espèces.** Toutefois dans la pratique, certains commerçants détaillants simplifient leurs écritures en enregistrant sur ce livre les recettes effectuées tant en espèces que par chèques. Cette manière de procéder peut être admise sous réserve du respect des conditions suivantes (Rép. Francou, Sén. 19 janvier 1982, p. 261) :

- à chaque remise de chèque en banque, le compte de caisse doit être crédité du montant des chèques remis ;

- une ventilation doit être effectuée entre les dépenses payées par chèque et celles qui sont payées en espèces ;

- tous les mouvements de fonds (retraits et apports) doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct.

En cas de contrôle, il convient de fournir les brouillards de caisse, bandes enregistreuses, bordereaux de ventes, bordereaux de remises en banque ou tout autre document justificatif de recettes ou de dépenses permettant de distinguer les opérations effectuées en espèces de celles qui ont donné lieu à un encaissement ou à un paiement par chèque (Rép. précitée).

Fiscalement,

- La circonstance qu'une fraction notable des recettes (en l'espèce, un tiers) provienne de ventes enregistrées sous la **mention « divers » sur les brouillards de caisse** (sans désignation, même sommaire, des objets vendus) fait obstacle à la vérification de la concordance des ventes avec les achats comptabilisés et prive une comptabilité de sa valeur probante (CE 14 juin 1989, n° 63667-72868) ;

- Une comptabilité n'est pas probante lorsque le détaillant ne peut justifier du montant des recettes journalières qu'en présentant des **bandes** de caisse enregistreuse **ne comportant pas la désignation des articles** vendus (CE 8 août 1990, n° 70748) ;

- Les bandes de caisse enregistreuse identifiant l'article et indiquant le prix de vente constituent des pièces justificatives suffisantes même si elles ne mentionnent pas le prix d'achat (CE 23 novembre 1992, n° 73793).

Justification des ventes au comptant

664

Pour les entreprises dont les produits sont constitués essentiellement par des recettes au comptant, la **valeur probante de la comptabilité ne résulte pas uniquement** de l'existence **des pièces justificatives** (d'origine interne) mais des possibilités de recoupement qu'elles permettent de faire.

Sur la comptabilisation de telles ventes en l'absence de pièces justificatives, voir n° 666 II.

Le bulletin CNCC (n° 21, mars 1976, p. 13 et 14) note que :

- « l'inscription en fin de journée du total des recettes, bien que nécessaire, ne constitue pas à elle seule une justification ;

- une simple bande d'additionneuse ou de caisse enregistreuse n'a pas une grande force probante ;

Fiscalement, Le Conseil d'Etat (25 juillet 1975, n° 82602) a cependant reconnu que les bandes enregistreuses sont un moyen de preuve des recettes déclarées.

- un état des encaissements aura plus de force probante s'il comporte des renseignements permettant des recoupements (références et quantités, nom du client) ;

- un tel état en aura davantage s'il porte la signature du caissier et s'il est accompagné du calcul du solde de caisse en fin de journée et d'un inventaire des espèces ;

- la valeur justificative de cette pièce sera encore plus grande si elle porte la signature des salariés dont la rémunération est en partie ou entièrement basée sur le chiffre d'affaires (guelte pour les vendeurs ou service pour les serveurs) ;

- la sécurité sera augmentée si les inscriptions portées sur l'état sont justifiées par des pièces foliotées et tenues par duplication telles que bordereaux établis par les vendeurs ou bons de commande du maître d'hôtel ».

Parmi les **contrôles recommandés** aux commissaires aux comptes pour fonder leur conviction sur la valeur probante de la comptabilité, on notera les éléments suivants (Bulletin précité) :

a. l'examen de la comptabilité ne fait pas apparaître des éléments qui constituent la présomption habituelle des détournements de recettes tels que :

- écart de recettes journalières non expliqué certains jours de l'année ;

- caisse périodiquement et régulièrement créditrice en cours de mois, régularisée en fin de mois par des apports au compte courant, ou encore enregistrement habituel des opérations de caisse à mauvaise date ;

- versements importants des dirigeants sociaux alors que leur rémunération dans l'entreprise ne justifie pas ces apports ;

b. la marge bénéficiaire brute est compatible avec la marge brute théorique ou la marge dégagée par des entreprises similaires, ou les écarts significatifs par rapport à ces deux références sont expliqués ;

c. la vitesse de rotation des stocks est compatible avec celle des années précédentes, ou les écarts significatifs sont expliqués.

En ce qui concerne les **rouleaux de caisse enregistreuse,** ils font partie « des pièces justificatives du chiffre d'affaires sur lesquelles le droit de communication de l'administration s'exerce » (Rép. Guilhaumon, JO du 9 février 1929). D'où l'obligation de les conserver pendant six ans (LPF, art. L 82).
Toutefois, ces bordereaux font l'objet de **tickets récapitulatifs** édités par les machines et utilisés pour le traitement comptable. Selon la Mission d'organisation administrative (Comité fiscal, 10 mai 1979), pour les grands magasins ou grandes surfaces de vente, il devrait donc être possible, lorsque les conditions d'émission des tickets récapitulatifs (numérotation notamment) leur donnent une valeur probante suffisante, d'écarter l'obligation de conservation pendant six ans des rouleaux de caisse.

Il reste (comité précité) que le Conseil d'Etat peut toujours, en l'état actuel des textes, maintenir son exigence de conserver les rouleaux des caisses enregistreuses. Voir en ce sens Rép. Valbrun AN 6 octobre 1976, p. 6344 et jurisprudence du CE Doc. FL RIE-IV-910.

II. Obligations de forme

Modalités de comptabilisation

665

I. Lorsque les ventes ou autres produits sont justifiés par des factures émises par l'entreprise, celle-ci peut soit enregistrer les opérations individuellement au jour le jour, soit procéder à une récapitulation mensuelle de ces opérations et en reporter le montant total dans la comptabilité générale.

Cependant, **tout redevable de la TVA, s'il ne tient pas une comptabilité détaillée,** c'est-à-dire enregistrant opération par opération, doit tenir un **livre** spécial aux pages numérotées (sans qu'il soit nécessaire de le faire coter ou parapher par une autorité quelconque), sur lequel est inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune des opérations qu'il réalise (CGI, art. 286). Ce livre, comme la comptabilité en tenant lieu, doit faire apparaître de manière distincte (CGI A IV., art. 37) :

a. les opérations non soumises à la TVA et celles faites en suspension de la TVA.
Les opérations ne relevant pas de la TVA en sont soustraites à condition que leur montant puisse être déterminé avec une précision suffisante ; à cet effet, une **comptabilisation distincte des recettes,** selon qu'elles sont ou non de nature commerciale, est nécessaire (CE 6 juin 1979, n° 9338).

b. pour chaque opération ayant donné lieu à l'émission d'une facture ou d'un document en tenant lieu comportant mention de la TVA, le montant net de l'opération, le montant de la TVA au taux exigible facturé, ainsi que le nom et l'adresse du client.
Il est admis que l'adresse ne figure pas sur les registres et que seul le montant de l'opération soit porté lorsque l'entreprise, par un classement adéquat de ses factures et par l'inscription de la référence aux factures sur le livre des ventes ou le livre spécial, met le service des impôts en mesure de procéder à la vérification de la sincérité des écritures et de la concordance de celles-ci avec les mentions portées sur les relevés de chiffre d'affaires (Rép. Liot, Sén. 2 octobre 1968, p. 783).

En pratique, les entreprises dont les ventes sont justifiées par des factures et qui sont redevables de la TVA doivent tenir un **journal (ou livre) de ventes** enregistrant **chaque opération** dans **l'ordre chronologique** des factures, en indiquant son **montant total** et la **référence à la facture.**

Fiscalement, La comptabilité ou le livre spécial peut être tenu sur n'importe quel support, en l'occurrence au moyen d'un progiciel comptable (Rép. Tiberi, AN 5 juin 1989, p. 2547).
Les pièces justificatives des opérations ouvrant droit à déduction doivent, en revanche, être d'origine (CGI, art. 286-3°).

666

II. Lorsque les ventes ou autres produits ne sont pas justifiés par des factures ou d'autres pièces justificatives (il s'agit pratiquement des **ventes au comptant**) elles doivent, en principe, être comptabilisées d'une manière détaillée, chaque opération faisant l'objet d'une inscription distincte.
Toutefois, en matière de **TVA,** par simplification, les opérations au comptant (correspondant à des ventes au détail ou des services rendus à des particuliers) pour des **valeurs inférieures à 76 €** TTC peuvent être inscrites globalement sur le livre **à la fin de chaque journée** et le montant des opérations inscrites sur le livre est totalisé à la fin du mois (CGI, art. 286-I-3°).
L'Administration admet que cette mesure de simplification s'applique à l'ensemble des contribuables pour la détermination des revenus imposables (D. adm. 3 E-2116, n° 2).

Ce chiffre limite (de 76 €) s'apprécie **par opération** de vente et non par article vendu à un même acheteur (D. adm. précitée, n° 3).
Pour les **commerçants détaillants,** l'Administration admet que le seul fait d'enregistrer globalement les recettes journalières ne suffit pas à écarter la comptabilité, **dès lors qu'elle est tenue correctement** et que ses résultats sont en rapport avec l'importance et l'activité de l'entreprise (D. adm. précitée, n° 4).

Pour apprécier si cette condition est remplie, les agents de la DGI ne se réfèrent pas à des pourcentages de bénéfices uniformes pour toutes les entreprises appartenant à une même branche professionnelle, mais prennent en considération les circonstances propres à chaque affaire et examinent, s'il y a lieu, les incidences des conditions spéciales d'exploitation de l'entreprise, sous réserve que soient fournis des éléments suffisants d'appréciation (D. adm. 4 G-3334, n° 6), voir n° 331.

La faculté de comptabiliser globalement les recettes quotidiennes **ne dispense pas** le contribuable de conserver à l'appui de sa comptabilité les **justifications nécessaires** (CE 1er mars 1978, n° 2694 et 13 juillet 1979, n° 13374) : bandes de caisse enregistreuse, fiches de caisse, livres brouillards (D. adm. précitée, n° 1 et 4).

Ventilation des affaires par nature et par taux d'imposition à la TVA

Principe

667

Les redevables de la TVA, à l'exception de ceux qui sont soumis au régime des micro-entreprises pour lesquels la réglementation prévoit des obligations simplifiées (voir n° 341), doivent tenir une comptabilité leur permettant de **justifier les opérations,** imposables ou non. D'une manière générale, la comptabilité doit permettre à l'entreprise de fournir l'ensemble des renseignements demandés dont la mention figure dans les imprimés de déclaration ; à savoir : ventes de produits achetés ou fabriqués par l'entreprise, ventes à consommer sur place, prestations de services, fournitures de logement, travaux immobiliers, livraisons à soi-même, achats à des non-assujettis (D. adm. 3 E-2111, n° 1).
Les entreprises qui commercialisent des produits soumis à la TVA à des taux différents, ou éventuellement exonérés de cette taxe, sont tenues de **répartir les recettes** qu'elles réalisent par **catégorie d'opérations et par taux d'imposition** (affaires non soumises à la TVA, affaires faites en suspension de taxe, affaires ventilées par taux d'imposition). Voir cependant cas particuliers ci-après n° 668.
En pratique, les assujettis à la TVA peuvent obtenir la double ventilation nécessaire (par nature et par taux) de deux manières :

- ventilation par taux de taxe au journal des ventes ;

- subdivision des comptes de telle manière que l'imputation à un sous-compte définisse à la fois la nature du produit et le taux de taxe, par exemple :

- Compte 7071 - Ventes de marchandises au taux réduit.

- Compte 7072 - Ventes de marchandises au taux normal.

Exception : ventes au comptant

668

Certaines entreprises dont les ventes faites ordinairement au comptant à des consommateurs **ne donnent pas lieu à facturation** (grands magasins, supermarchés, centres distributeurs, commerçants vendant des produits soumis à plusieurs taux) sont autorisées à **répartir leurs recettes** de manière empirique (D. adm. 3 E-2122, n° 8 à 14). **Trois méthodes** sont présentées par l'Administration :

- Méthode A : Ventilation des achats par taux d'imposition ;

- Méthode B : Comptabilisation des achats en valeur de vente (par application d'une marge moyenne pondérée) ;

- Méthode C : Comptabilisation des achats en valeur de vente (par application au prix d'achat de chaque produit de la marge commerciale).

Toute autre méthode, mieux adaptée, peut être utilisée.

Pour plus de détails, se reporter à nos éditions antérieures ou à Doc. FL RIE-IV-1980.

Application en comptabilité de ces méthodes Sur le plan comptable, les achats destinés à la revente sont donc enregistrés par taux d'imposition ; les recettes correspondantes peuvent être inscrites globalement (ou suivant des ventilations propres à la gestion de l'entreprise), un état extra-comptable permettant d'obtenir la ventilation des recettes selon l'une des trois méthodes préconisées.

Relevé annuel des ventes par client

670

Les commerçants, industriels et artisans sont tenus, sur **demande expresse** de l'Administration, de **déclarer le montant total, par client, des ventes autres** que les **ventes au détail,** réalisées au cours de l'année civile ou de leur exercice comptable (CGI, art. 1649 bis A). Le retard ou le défaut de production de ce relevé ainsi que les omissions ou inexactitudes dans les documents produits sont sanctionnés par des amendes forfaitaires (voir Mémento Fiscal n° 78375 à 80190).

III. Tenue des comptes clients

Comptes clients individuels

675

La réglementation n'impose pas la tenue de comptes individuels « Clients » à condition qu'en fin d'exercice les créances soient regroupées nominativement par débiteurs afin de pouvoir figurer dans l'inventaire.

De même l'obligation fiscale de communiquer le montant des ventes par client peut être satisfaite par d'autres moyens ou modes de classement.

En matière commerciale, seule la facture constitue un mode de preuve et le défaut de tenue de ces comptes ne porte donc, a priori, aucun préjudice à l'entreprise.
Dans la mesure où la méthode de suivi des clients individuels, par un moyen autre que l'enregistrement en comptabilité auxiliaire, permet d'obtenir les mêmes renseignements (détail des opérations, analyse de la position comptable), elle peut être utilisée : comptes clients mensuels, comptes par échéance, classement des doubles des factures (dans ce dernier cas, il convient cependant de veiller plus particulièrement au contrôle interne).

Un double de la facture doit être conservé (voir n° 661-7).

IV. Aspects importants du contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne du président dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Objectifs du contrôle interne en matière de créances et de facturation

676

Cadre de référence de l'AMF

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **créances clients** (Cadre de référence de l'AMF, IV.94.1.6) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

I. Maîtrise des processus amont et de production comptable
Les processus peuvent viser à l'application des points suivants :

- les règles comptables adoptées par la société établissent clairement la distinction entre ventes et prestations de services et indiquent si nécessaire les modalités de séparation adoptées pour les contrats à composantes multiples ;

- les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens ont été comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites :

- la société a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;

- la société a cessé d'être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et dans le contrôle effectif des biens cédés ;

- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;

- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à la société ;

- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

- l'ensemble des livraisons effectuées (ou services rendus) donne lieu à facturation au cours de la période appropriée ;

- toutes les factures (séquentiellement numérotées) sont enregistrées dans les comptes clients ou directement en chiffre d'affaires ;

- l'émission des avoirs est justifiée et contrôlée. Seuls les avoirs contrôlés sont enregistrés dans les comptes ;

- les fonctions de facturation et de recouvrement sont effectivement séparées ; il en est de même pour les fonctions de recouvrement et de gestion des comptes clients (voir n° 678) ;

- tous les comptes clients ouverts correspondent à des clients réels ;

- les soldes de comptes sont périodiquement et correctement justifiés ;

- les clients douteux sont correctement identifiés et les risques d'insolvabilité comptabilisés en conformité avec les règles applicables.

Enfin, il existe un dispositif visant à exclure des produits des activités ordinaires, les produits facturés ou à facturer pour compte d'autrui.

II. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes
Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- il existe une procédure permettant de s'assurer que les produits et charges ont été enregistrés sur la bonne période ;

- il existe un dispositif permettant d'enregistrer les factures à émettre ou les produits constatés d'avance de manière exhaustive et exacte ;

- les provisions pour dépréciation sont revues en vue de leur réestimation, le cas échéant (par exemple sur la base d'une balance âgée, ou des informations les plus récentes sur les litiges avec les clients).

Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

(voir n° 390).
Sur la base des travaux que nous avons synthétisés, il apparaît que le contrôle interne des créances et de la facturation correspondante doit apporter l'assurance que :

- la prise de commande d'un client nouveau est précédée d'une analyse du risque potentiel qu'il représente pour l'entreprise (analyse crédit) ;

- les commandes reçues sont correctement centralisées et exécutées rapidement ;

- toute marchandise livrée ou toute prestation effectuée fait l'objet d'une facturation régulière et sans retard ;

- toutes les facturations résultant de l'activité de l'entreprise sont correctement et intégralement enregistrées en comptabilité ;

- les montants à recevoir des clients sont suivis de manière systématique, afin de s'assurer qu'il n'existe pas de retard dans l'encaissement ;

- les clients présentant un risque sont identifiés et les contrôles préalables effectués et le suivi postérieur sont de nature à réduire ce risque ;

- les clients douteux font l'objet d'une relance formalisée et d'un passage rapide en contentieux pour se prémunir contre leur éventuelle insolvabilité ;

- les services intéressés sont régulièrement informés des résultats de l'activité (montant des ventes et des produits) et de l'état des créances à encaisser.

Le service contentieux est le service en mesure de fournir les informations nécessaires sur la solvabilité des clients, les créances douteuses, les litiges en cours, recours entrepris, etc.
A cet égard, une politique de relance bien menée peut améliorer la rapidité et l'efficacité du recouvrement.

Aspects importants du contrôle interne

677

I. Acceptation et suivi des clients
Des procédures concernant l'**acceptation** de nouveaux clients puis l'autorisation de crédit aux clients sont nécessaires. Avant d'accepter une commande, il convient de s'assurer que l'en-cours maximal du client, fonction de sa capacité financière, n'est pas atteint. Ceci implique un **suivi de la solvabilité des clients** de l'entreprise. Cette analyse ne doit pas être effectuée par le service des ventes (respect du principe de séparation des tâches).
Les **commandes reçues** doivent être suivies pour assurer leur exécution (prénumérotation de bons de commandes, suivi des bons non traités, validation de la cohérence et de la présence des informations nécessaires à la commande, correcte utilisation des derniers tarifs en vigueur et d'informations à jour sur les stocks).

II. Suivi de la facturation
L'organisation interne doit garantir que toutes les **expéditions** (ou services rendus) donnent lieu à l'**établissement d'une facture** (contrôle effectué par une personne différente du magasinier, rapprochement entre quantités sorties et quantités facturées). Il est particulièrement utile que des **bons d'expédition prénumérotés** puissent être rapprochés des factures. Ce rapprochement doit être effectué soit par un contrôle informatique, soit par une personne autre que celles qui contrôlent et expédient les marchandises. Les bons d'expédition étant prénumérotés, toute rupture de séquence devra être justifiée.

III. Etablissement des avoirs
Les **retours de marchandises** doivent donner lieu rapidement à l'établissement de **notes de crédit** ou d'avoirs ; un retard dans

l'établissement des notes de crédit pourrait entraîner une surévaluation des comptes débiteurs. L'approbation des notes de crédit à passer aux comptes clients, par une personne occupant un poste suffisamment élevé, permet de constater les déficiences dans l'exploitation qui entraînent des retours ou des rabais coûteux. Une procédure de même nature doit être définie en ce qui concerne les escomptes de règlement.
Les confirmations de prise en charge datées et signées des transporteurs doivent être conservées pour servir de preuve en matière d'assurances.

IV. Contrôle des factures de vente
Les factures de vente doivent être contrôlées périodiquement ou par sondage, notamment :

- par une comparaison avec les commandes (ou devis), les bons d'expédition et les accusés de réception de marchandises ; si cette vérification est informatisée, des rapports d'anomalies doivent être édités et contrôlés ; cette fonction de contrôle ne doit pas être cumulée avec les fonctions d'établissement des factures et d'expédition ;

- en ce qui concerne l'application des conditions commerciales (prix, remises, délais de paiement, cohérence des calculs) et le respect des mentions réglementaires (voir n° 661-4). Cette vérification est faite par une personne indépendante de celle qui prépare les factures.

V. Exhaustivité de l'enregistrement comptable
La **prénumérotation des factures** et l'utilisation d'une couleur spéciale pour l'original permettent de s'assurer que toutes les factures transmises aux clients figurent en comptabilité (pour les factures annulées, l'original reste dans l'entreprise). Le système doit également prévenir tout risque de double comptabilisation des factures.

VI. Lien avec les sorties de stock
La procédure ne doit pas permettre d'enregistrer une facture de vente avant l'**expédition effective** des marchandises (même avec un système de préfacturation), ou une sortie de stock et la facture correspondante dans des exercices différents.

VII. Envoi de relevés aux clients
La procédure d'envoi de relevés aux clients permet d'obtenir une réaction des clients qui ne sont pas d'accord avec le solde annoncé.

VIII. Relances
Des **analyses** fréquentes des **soldes clients** (ou un classement par ancienneté) permettent de détecter rapidement les arriérés et d'effectuer les relances nécessaires.

Séparation des fonctions

678

Les fonctions de **comptabilisation** et d'**exploitation** doivent être totalement séparées. Le tableau ci-après récapitule les fonctions non cumulables et les risques éventuels. On considérera le contrôle interne comme satisfaisant au regard de la séparation des fonctions, si l'organisation permet de supprimer les risques éventuels.

Fonction	Non cumulable avec fonction	Risques éventuels
1. Tenue des comptes clients	a) encaissement	Non-comptabilisation du débit client et détournement du paiement reçu
2. Encaissement	a) comptabilisation des comptes clients	Voir 1 a)
	b) facturation	Non-transmission à la comptabilité de la facture et détournement du paiement
	c) émission de notes d'avoir	Non-transmission au client de l'avoir et détournement du paiement

Fonction	Non cumulable avec fonction	Risques éventuels
	d) décision de passation en créances douteuses e) envoi des relevés aux clients	Détournement du paiement Envoi de relevés erronés ou non-envoi et détournement de paiement
3. Facturation	a) encaissement b) expédition ou magasin c) acceptation de commande	Voir 2 b) Facturation inexacte en quantité et prix et détournement de marchandises Facturation inexacte
4. Emission de notes d'avoir	a) encaissement b) magasin	Voir 2 c) Voir 3 b)

Exemple

Exemple Comptabilisation cumulée avec les encaissements 1. a) : Le risque est supprimé si le montant des encaissements est connu avant transmission à la comptabilité (par exemple, à l'ouverture du courrier par une autre personne) et comparé a posteriori avec celui qui a été enregistré sur les comptes « Clients » et sur les comptes de trésorerie tenus par une autre personne.

V. Contrôle externe

Contrôle des comptes clients

679

Il a fait l'objet de certains développements dans la norme d'exercice professionnel NEP 505 « Demande de confirmation des tiers » (qui définit les principes relatifs à l'utilisation de cette technique pour les tiers, y compris par conséquent pour les clients) et dans la Note d'information CNCC NI.VII « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers », décembre 2010.

Cette technique de contrôle est généralement utilisée pour confirmer un solde de compte et les éléments le composant, mais elle peut aussi permettre de confirmer (NEP précitée, § 05) :

- les termes d'un contrat ou l'absence d'accords particuliers susceptibles d'avoir une incidence sur la comptabilisation de produits ;

- ou encore l'absence d'engagements hors bilan.

Sur les demandes d'informations des commissaires aux comptes auprès des tiers, voir n° 5044-3.

Buts poursuivis

679-1

La demande de confirmation des tiers consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations (NEP 505, § 03).

Selon la NI.VII CNCC « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers » § 1.22, cette procédure permet d'obtenir des informations plus fiables que celles obtenues par d'autres techniques de contrôle. Il est en effet admis que les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Par ailleurs, cette procédure ne nécessite pas la mise en oeuvre de travaux complexes et son application peut se faire dans des délais raisonnables.

Toutefois, si cette technique permet de collecter des éléments fiables et pertinents sur **l'existence de créances clients,** elle ne permet généralement pas de collecter des éléments sur **l'évaluation** de ces créances, en raison de la difficulté d'interroger un tiers sur sa capacité à s'en acquitter (NEP précitée, § 07).

L'ensemble des objectifs de contrôle ne peut donc être couvert par la confirmation directe. Des procédures complémentaires devront ainsi également être mises en oeuvre pour vérifier :

- la possibilité de recouvrement des créances : analyse des soldes anciens sur la base de balances âgées, examen des encaissements subséquents, demande d'informations auprès des avocats pour vérifier l'absence de litiges (voir n° 2593) ;

- l'exhaustivité de l'enregistrement des créances : mise en oeuvre de techniques de revue analytique avec l'analyse des ratios de règlements clients, vérification de l'enregistrement des créances sur la base des derniers bons de livraison...

Différentes étapes

679-2

I. Travaux préparatoires

La confirmation directe ayant pour but de confirmer la position d'un compte client à une date prédéterminée, en général à la date de clôture, cette technique suppose un certain nombre de travaux préparatoires préliminaires. Ces étapes sont d'une grande importance car l'efficacité de cette procédure dépend en grande partie de la rapidité de sa mise en oeuvre :

a. Choix de la date de confirmation L'objectif de certification des comptes conduira le plus souvent à demander une confirmation des soldes à la **date de clôture.**

Toutefois, le commissaire aux comptes peut demander des confirmations avant la date de clôture. La NI.VII, § 3.18 donne des exemples de contrôles pouvant être mis en oeuvre sur les **opérations intercalaires,** dans le cas où la confirmation a été réalisée avant la date de clôture, permettant d'étendre les conclusions de ces travaux aux montants des créances figurant au bilan de clôture. Il peut s'agir notamment de l'envoi de demandes de confirmation complémentaires auprès des nouveaux soldes significatifs apparus à la date de clôture, de l'examen de l'évolution des soldes confirmés et de la revue de cohérence générale sur le collectif clients avec passage en revue notamment des opérations anormales.

b. Contrôle de la balance des clients

c. Sélection des comptes clients Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation (NEP 505, § 09).

Selon la NI.VII, § 3.14, le commissaire aux comptes, s'il n'utilise pas une technique d'échantillonnage statistique, devra considérer les critères suivants :

- soldes ou opérations pour lesquels des risques sont pressentis,

- soldes ou opérations supérieurs à un montant déterminé,

- mouvements importants,

- soldes ou opérations anciens,

- soldes nuls et créditeurs qui peuvent cacher des anomalies.

d. Choix de la méthode de confirmation Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation **fermée** par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie, de la demande de confirmation **ouverte** par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information (NEP précitée, § 04). Pour déterminer son choix, le commissaire aux comptes prend en compte le risque d'anomalies significatives et ce qui est attendu des autres procédures d'audit planifiées en termes de réduction de ce risque (NEP précitée, § 06).

e. Préparation et envoi des demandes Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la rédaction et de l'envoi des demandes de confirmation (NEP précitée, § 09). Si la direction de l'entité s'oppose aux demandes de confirmation des créances envisagées par le commissaire aux comptes, ce dernier examine si ce refus se fonde sur des motifs valables et collecte sur ces motifs des éléments suffisants et appropriés (NEP précitée, § 10). S'il considère que le refus de la direction est fondé, le commissaire aux comptes met en oeuvre des **procédures d'audit alternatives** afin d'obtenir les éléments suffisants et appropriés sur le ou les points concernés par les demandes. Dans le cas contraire, il en tire les **conséquences éventuelles dans son rapport** (NEP précitée, § 11 et 12).

Remarque
Date d'envoi des demandes : les demandes doivent être envoyées le plus en amont possible de la finalisation des travaux du commissaire aux comptes de façon à augmenter la probabilité de recevoir des réponses. Ainsi, toutes les demandes « ouvertes » peuvent être préparées sans attendre l'obtention des comptes et des balances à la date de confirmation et expédiées dès celle-ci (NI.VII, § 2.1).

II. Exploitation des réponses
Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la réception des réponses (NEP précitée, § 09).

a. Traitement des réponses Seules les réponses pour lesquelles le débiteur manifeste son désaccord donnent lieu à des travaux complémentaires.

Selon la NI.VII, § 2.71, les recherches et rapprochements concernant les désaccords sont en général effectués par le personnel de l'entité qui a la connaissance du tiers concerné et de l'ensemble des transactions. Les travaux de rapprochement et la documentation sont ensuite vérifiés par le commissaire aux comptes.

b. Traitement des demandes sans réponse Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en oeuvre des **procédures d'audit alternatives** permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle (NEP précitée, § 13).

La NI.VII, § 3.17 donne des exemples de procédures d'audit alternatives. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures d'audit alternatives mises en oeuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en oeuvre des **procédures d'audit supplémentaires** afin de les obtenir (NEP précitée, § 14).

Section V Présentation des comptes annuels et autres informations

680

Voir également les chapitres 17 « Les documents de synthèse » et 22 « L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise ».

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Présentation des créances au bilan

681

Les créances « Clients » et les comptes rattachés sont compris dans l'actif circulant, même si leur échéance est à plus d'un an.

a. Système de base L'application du principe de non-compensation entraîne les conséquences suivantes :

Sur le **principe de non-compensation** des créances et des dettes en général, voir n° 511 et pour sa traduction comptable, voir n° 600.

- Il ne doit pas être opéré de compensation entre les comptes 411 (Clients) à 418 (Clients - Produits non encore facturés) et les comptes 4191 (Avances et acomptes reçus sur commandes) et 4196 (Dettes pour emballages et matériels consignés).

Les comptes 4191 indiqués ci-avant correspondent à des avances ou acomptes reçus sur des factures non encore émises à la clôture de l'exercice ; en effet, dès l'émission de celles-ci, les comptes 4191 sont soldés.

A notre avis, si les comptes 4191 et 418 concernent la **même commande,** la véritable créance est constituée par le montant net et une compensation paraît devoir être opérée.
- Pour la présentation des clients créditeurs au passif du bilan, il est nécessaire, à notre avis, à la clôture de chaque exercice, de passer l'écriture suivante : débit du compte 410 : « Clients et comptes rattachés » par le crédit du compte 4197 : « Autres avoirs - Clients » (voir n° 636), pour un montant correspondant à l'**ensemble des comptes clients présentant un solde créditeur sur la balance** auxiliaire clients. Il s'agit d'une **écriture d'inventaire** à extourner au début de l'exercice suivant.

Remarque
Origine de cette écriture : cette écriture d'inventaire nécessaire au respect du principe de non-compensation des créances et des dettes n'a pas été reprise dans le PCG 1999 alors qu'elle figurait dans le PCG 82 (p. II 38). Il s'agit, à notre avis, d'un oubli, car celle relative aux fournisseurs débiteurs a bien été reprise (voir n° 980).

- Les rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir (compte 4198) ne sont **pas encore accordés ou établis** (dans le cas contraire, ils seraient comptabilisés soit en moins du compte clients, soit au compte 4197 si le compte clients devenait créditeur). A notre avis, la véritable créance résultant des ventes et prestations de services est constituée par le **montant net** de la créance de l'entreprise sur ses clients. Il nous paraîtrait donc préférable de fournir ce montant net à l'actif, et non de comprendre les réductions sur ventes au passif, **à condition** qu'il reste des créances non encore payées correspondant à ces rabais et avoirs ou qu'il existe des factures à établir au même client enregistrées au compte 418.
- Le compte « **Dépréciation des comptes de clients** » ne peut être compensé par le compte « Clients » et doit apparaître en diminution de l'actif du bilan.

En ce qui concerne la présentation de la provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger, voir n° 3232.

Par ailleurs, les **créances** correspondant à des **ventes avec clause de réserve de propriété** doivent figurer sur une ligne distincte à l'actif (loi du 12 mai 1980, art. 3). Cette prescription prend la forme d'une mention séparée : « dont... avec clause de réserve de propriété » (PCG, art. 521-1 s. ; voir modèle n° 6005 s.).

Lorsque les comptes « Clients » font l'objet d'un **financement particulier,** voir n° 2175 s.

b. Système développé (facultatif) Pour la répartition des créances entre créances d'exploitation et créances diverses, voir n° 6009.

Pour le **passage des comptes aux postes** en général, voir n° 6005 s.

Présentation des produits d'exploitation au compte de résultat

682

Le chiffre d'affaires doit apparaître dans le compte de résultat selon sa définition réglementaire (voir n° 695-1) alors qu'il peut être aménagé dans l'annexe (voir n° 695-2 s.), le montant à l'exportation devant être indiqué en avant-colonne.

a. Système de base (et système abrégé) Les différents comptes de produits sont regroupés sous **deux rubriques** : Ventes de marchandises, et Production vendue (biens et services). D'où la nécessité d'éclater les **produits des activités annexes** (compte 708) entre ces deux rubriques. Ainsi, à notre avis :

- les boni sur reprises d'emballages consignés sont rattachés aux marchandises ou à la production vendue selon que leur contenu est une marchandise ou un produit fini ;

- les rabais, remises et ristournes obtenus des clients sont rattachés aux marchandises ou aux produits selon qu'ils concernent les ventes de marchandises ou de produits finis ;

- les cessions d'approvisionnements (achat et vente) sont rattachées aux marchandises.

b. Système développé (facultatif) La production vendue est présentée sur **trois lignes** : Ventes (de produits finis), Travaux et Prestations de services. D'où la nécessité d'éclater les **produits des activités annexes** (compte 708) ayant le caractère de production entre ces trois lignes.

Pour le **passage des comptes aux postes** en général, voir n° 6005 s.

B. Annexe (développements particuliers)

Informations concernant les produits et créances d'exploitation développées dans d'autres chapitres

689

Information sur les produits à recevoir Voir n° 2368.
Information sur les produits constatés d'avance Voir n° 2373.
Information sur les produits et créances concernant les entreprises liées Voir n° 2010.
Information sur les ventes avec clause de réserve de propriété Voir n° 681.
Information sur les provisions liées aux ventes Voir n° 2600 s.

En ce qui concerne le **contenu général** de l'annexe, voir n° 3674 s.

Information sur les contrats à long terme

690

Le Code de commerce (art. R 123-196-1°) prescrit, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir des informations sur les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat. Il ne fait pas allusion explicitement aux contrats à long terme. Conformément au PCG (art. 531-2/27) et à l'avis du CNC n° 99-10, les informations complémentaires suivantes sont à fournir.

a. Principes comptables L'annexe doit décrire :

- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement,

- si l'entreprise a choisi ou non d'imputer les charges financières dans les charges liées aux contrats et selon quelle méthode d'imputation.

b. Informations chiffrées L'annexe doit contenir :

- le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;

« Les méthodes d'évaluation des pertes à terminaison doivent faire l'objet d'une information dans les notes annexes aux comptes. En particulier, l'incidence de l'incorporation éventuelle d'une quote-part de frais indirects dans le calcul de la provision est à signaler, avec indication de la manière dont ces frais indirects ont été pris en compte et de leur montant » (Rec. OEC, n° 1. 11 et avis n° 25). L'AMF (Bull. COB n° 178, février 1985, p. 12) précise également que les compensations qui auraient conduit à ne pas constituer, pour certains contrats, de provisions pour les pertes prévisibles (voir n° 540) doivent être indiquées avec leur justification.

- lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la perte de façon raisonnable : la mention du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ou la mention de l'existence et de la nature de l'incertitude.

c. Changements comptables L'annexe doit indiquer :

- les informations nécessaires à la compréhension des changements de méthode ou d'estimation ;

- la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet de changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

Ventilation du chiffre d'affaires

694

Le Code de commerce (art. R 123-198-4°) et le PCG (art. 531-2/15) prescrivent, en tant qu'information d'importance significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir une **ventilation** du montant net du **chiffre d'affaires** par **secteur d'activité** et par **marché géographique** (dans la mesure où, précise le PCG, ces secteurs ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante). Si certaines de ces indications sont omises en raison du **préjudice** grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet de cette information (C. com. art. R 123-198-4°). Trois questions se posent :

- Quel est le montant net du chiffre d'affaires à retenir ? Voir ci-après n° 695.

- Qu'est-ce qu'un secteur d'activité ou un marché géographique ? Voir ci-après n° 696.

- Dans quels cas peut-on omettre une information ? Voir ci-après n° 697.

Remarque
Ventilation du chiffre d'affaires : celle-ci ne concerne que l'annexe de base, et n'est pas requise dans l'annexe simplifiée (voir n° 3676-2).

Quel est le montant net du chiffre d'affaires à retenir ?

695

Le contenu du chiffre d'affaires est défini de manière réglementaire. Toutefois, cette définition générale exclut un certain nombre de produits courants, d'où la création d'une notion nouvelle : « Produits des activités courantes » et la nécessité de l'adapter selon les secteurs professionnels.

Définition réglementaire

695-1

Comme nous l'avons vu au n° 480, le chiffre d'affaires correspond au **montant du compte 70 « Ventes ».**

Possibilité de retenir une autre notion : « Produits des activités courantes »

695-2

Le PCG (art. 531-2/15) admet, si besoin est, la **création** et la **mention dans l'annexe d'un autre indicateur économique** de nature comptable intitulé « Produits des activités courantes », à condition que cet indicateur soit accompagné d'un tableau de rapprochement chiffré avec le « montant net du chiffre d'affaires ». L'avis CNC n° 27 du 27 mars 1985 précise qu'il est présenté au niveau des postes du compte de résultat et des informations requises dans l'annexe.

En effet, le « montant net du chiffre d'affaires », résultant de la définition réglementaire, ne comprend pas l'ensemble des ressources courantes de certaines entreprises, en particulier, les subventions d'exploitation, certaines locations immobilières et les produits financiers. Or, pour répondre à un besoin de meilleure information, il peut y avoir nécessité, pour certaines entreprises et en particulier les sociétés cotées ou celles qui ont l'intention de demander leur inscription à la cote, de mentionner dans l'annexe, en plus du montant net du chiffre d'affaires, le montant des produits courants.
Selon l'AMF (Bull. COB n° 181, mai 1985, p. 5), un tel **montant,** représentatif des produits résultant de l'exercice des « activités normales et courantes » d'une entreprise pendant la période considérée, est **le plus utile** aux actionnaires et aux investisseurs potentiels pour permettre des comparaisons. En outre, il est celui qui **se prête le mieux à la ventilation** entre les diverses branches ou les diverses zones géographiques entre lesquelles se partage l'activité de l'entreprise.

Dans certains cas (Bull. COB précité), ce sont les caractères particuliers de l'activité d'une entreprise considérée isolément qui rendront le chiffre d'affaires officiel peu significatif de son activité, dans d'autres cas c'est pour une catégorie d'entreprises dans son ensemble (par exemple les sociétés immobilières d'investissement) qu'il sera approprié de dégager le montant des produits des activités courantes. L'industrie du bâtiment et des travaux publics constitue un des cas les plus complexes (voir n° 695-3).

Adaptation du chiffre d'affaires selon les secteurs professionnels

695-3

A notre avis, toute adaptation du montant net du chiffre d'affaires par rapport à la notion générale de présentation doit être justifiée par référence à l'activité professionnelle normale et courante et à l'importance des affaires motivant l'adaptation. Mention doit être faite dans le compte de résultat, à notre avis, de la nature des affaires comprises dans le montant net du chiffre d'affaires comme le précisait le PCG 82 (p. II.123).

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Nous présentons ci-après les principales particularités :

Entreprises du bâtiment et des travaux publics
L'AMF (Bull. COB n° 181, mai 1985, p. 3 s.) recommande que le chiffre d'affaires des sociétés de ces secteurs, devant être publié au Balo ou mentionné dans l'annexe, comprenne :

- les « situations méritées ». Ces situations doivent correspondre à l'avancement technique du chantier. Elles représentent le total des situations de travaux facturées aux clients, augmenté des travaux effectués non encore passés en situations et, le cas échéant, diminué des travaux facturés non encore exécutés. Il appartiendra aux commissaires aux comptes de vérifier qu'il en est bien ainsi, et qu'aucun risque sérieux n'existe quant à l'acceptation des montants en cause par les clients ;

- la quote-part de la société dans les situations méritées correspondant aux contrats gérés dans le cadre de sociétés en participation. Si la société est gérante, elle retiendra sa quote-part juridique du contrat. Si elle n'est pas gérante, elle retiendra sa quote-part juridique diminuée des prestations fournies au gérant au cours de l'exécution du contrat ;

- les dédits et pénalités sur marché dus par le client.

Au contraire, viennent en déduction les dédits et pénalités dus par la société au client.

Le fait que ces dédits ou pénalités aient été constatés en résultat exceptionnel n'empêche pas de les retenir avec le chiffre d'affaires pour une mention dans l'annexe.

Ces sociétés doivent mentionner dans l'annexe le chiffre d'affaires tel que défini ci-avant en précisant qu'il s'agit du total des **« produits des activités courantes »** (voir n° 695-2) et en expliquant pourquoi la ligne « montant net du chiffre d'affaires » du compte de résultat n'a pas été servie.
En ce qui concerne la **ventilation** du chiffre d'affaires par **branches d'activité,** les sociétés devront se référer à la nomenclature professionnelle des activités de travaux publics et à la nomenclature Insee en ce qui concerne les sociétés du bâtiment. Selon les spécificités de leur activité propre, les sociétés pourront, sous réserve de respecter le principe de la constance des méthodes, procéder à des regroupements de rubriques de la nomenclature ou bien au contraire donner une information plus détaillée, de manière que la ventilation par branches d'activité aboutisse dans tous les cas à des chiffres significatifs.

Transports maritimes et transports routiers
L'entreprise étant responsable vis-à-vis de son client de la totalité du transport, les Comités professionnels ont obtenu l'accord du CNC sur les positions suivantes (Avis de conformité n° 5 relatif au Plan comptable professionnel pour les entreprises de transports routiers de voyageurs, de marchandises et les activités auxiliaires du transport) :

- isolement des transports sous-traités dans un compte 61 « Transports sous-traités » ;

- établissement d'un compte de résultat spécifique à la profession où ces frais de sous-traitance apparaissent comme suit en diminution des produits :
Chiffre d'affaires brut (hors TVA) - transports sous-traités = Chiffre d'affaires net (hors TVA) (Plan comptable professionnel précité, tome 2, § 2.1.1).

Raffinage et distribution des hydrocarbures
Etant donné l'importance des droits de douane et taxes sur les produits pétroliers compris dans leur chiffre d'affaires, les entreprises peuvent en indiquer le montant dans l'annexe. Elles peuvent également indiquer le montant de la TVA collectée.
La facturation des produits échangés ne constitue pas un élément du chiffre d'affaires (voir n° 571).

Industries chimiques
Le chiffre d'affaires doit englober, outre les produits figurant au compte 70, d'autres éléments qui sont à retenir :

- s'il s'agit d'éléments de l'activité principale (exemple : compte 752 « Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles » pour une société filiale immobilière) ;

- s'il s'agit d'éléments d'une activité complémentaire à l'activité principale et ayant un caractère normal et courant (exemple : compte 751 « Redevances pour concessions, brevets, licences, etc. »).

Industrie des métaux non ferreux
Le chiffre d'affaires est déterminé dans le temps en cas de fourniture de biens dont certains éléments de calcul de la facturation ne peuvent être connus au moment de la livraison. Le chiffre d'affaires prend en compte les écarts de change.

Opérations de coopération
(tous secteurs : mandataires, commissionnaires, administrateurs, groupements, coopératives, transitaires, etc.). Sur l'intérêt de fournir le volume d'activité ou d'affaires de l'entreprise, voir n° 4184.

Qu'est-ce qu'un secteur d'activité ou un marché géographique ?

696

La notion de catégories d'activités ou de marché géographique n'a été définie ni dans le Code de commerce, ni dans le PCG. Il appartient, à notre avis, à l'entreprise de l'apprécier compte tenu de ses particularités professionnelles.

Toutefois, pour le PCG (art. 531-2/15), la ventilation ne doit être fournie que dans la mesure où les **catégories** d'activités ou marchés **diffèrent** entre eux **de façon très importante.**

Les sociétés peuvent s'inspirer, en matière d'information sectorielle :

- soit des normes internationales (IFRS 8, Secteurs opérationnels ; voir Mémento IFRS n° 57807 à 57895) ;

- soit des règles françaises de consolidation (Règl. CRC n° 99-02). Selon le règlement CRC n° 99-02 (§ 425), un secteur d'activité ou une zone géographique est un ensemble homogène de produits, de services, de métiers ou pays individualisé au sein de l'entreprise, de ses filiales ou de ses divisions opérationnelles. La segmentation adoptée pour l'analyse sectorielle devrait être issue de celle qui prévaut en matière d'organisation interne de l'entreprise.

Remarque
Dérogation possible : la rédaction conditionnelle du principe énoncé précédemment permet aux entreprises d'y déroger notamment dans le cas où leur organisation, c'est-à-dire par exemple leur reporting interne, n'est basée ni sur les produits, ni sur les zones géographiques mais par exemple sur les entités juridiques.

L'information est requise pour chaque secteur individualisé au sein de l'entreprise qui représente au minimum 10 % du chiffre d'affaires. Inversement, les informations relatives aux secteurs d'activité ou aux zones géographiques représentant moins de 10 % du chiffre d'affaires peuvent être regroupées.
Pour plus de détails sur l'information sectorielle dans les comptes consolidés établis en règles françaises, voir Mémento Comptes consolidés n° 7530 s.

Les entreprises peuvent, à notre avis, obtenir les informations à fournir par l'intermédiaire soit de leur comptabilité analytique, soit de la comptabilité générale en prévoyant les subdivisions de comptes nécessaires, soit enfin par estimation à partir de la comptabilité.

L'AMF (Bull. COB n° 330, décembre 1998, p. 44 s.) estime nécessaire que les informations sectorielles présentées puissent être recoupées avec les états financiers d'ensemble, permettent une comparaison avec l'année précédente, et respectent le principe de permanence des méthodes dans les découpages sectoriels retenus (en cas de modification, les données précédemment publiées devraient être retraitées).

Contrôle par le commissaire aux comptes Lorsque le commissaire aux comptes estime que les informations sectorielles sont significatives, il collecte des éléments destinés à apprécier l'information fournie dans l'annexe des comptes de l'entité. A cette fin, il met notamment en oeuvre des procédures analytiques et s'entretient avec la direction sur des méthodes utilisées pour l'établissement de ces informations (norme d'exercice professionnel NEP 501 « Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques) », § 10).

Omission d'une indication concernant la ventilation du chiffre d'affaires dans l'annexe

697

a. Omission uniquement en raison d'un préjudice grave (C. com. art. R 123-198-4°) Selon l'AMF (Bull. COB n° 166, janvier 1984, p. 6), une telle omission devrait normalement avoir un **caractère exceptionnel** et relève de la pleine responsabilité des organes sociaux, sous le contrôle des commissaires aux comptes.

Le ministre de la Justice (Rép. Gastines, AN 14 mai 1984, p. 2260) a donné, à un parlementaire qui proposait de reconsidérer la composition du dossier à déposer au greffe en raison de la présence de certaines pièces susceptibles de donner à des tiers des

informations qu'ils n'ont pas (selon lui) à connaître, la réponse suivante : « Il apparaîtrait contraire, tant à la lettre qu'à l'esprit de la 4e directive et de la loi française, de priver les tiers, à la protection desquels elle prétend ainsi contribuer, des informations auxquelles les associés et les actionnaires ont accès pour guider leurs décisions en assemblée. La publicité de l'information financière, loin de nuire à la marche de l'entreprise, est de nature à renforcer la sécurité des transactions commerciales et à améliorer les relations de l'entreprise avec ses partenaires. »

b. Mention du caractère incomplet A notre avis, si l'entreprise ne donne pas une information complète, elle doit le dire **sans** toutefois en **indiquer les motifs.**

II. Autres informations comptables et financières

Publication du chiffre d'affaires

700

Les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé doivent fournir une information sur leur chiffre d'affaires :

- le chiffre d'affaires des 1er et 3e trimestres, dans le cadre de l'information périodique trimestrielle (voir n° 3708) ;

- le chiffre d'affaires du 2e trimestre, dans le cadre de l'information périodique semestrielle (voir n° 3705-2) ;

- le chiffre d'affaires du 4e trimestre et de l'exercice écoulé, dans les deux mois suivant la clôture (Rec. AMF du 17 décembre 2008).

Remarque
Information privilégiée : selon l'AMF, la connaissance du chiffre d'affaires avant sa publication est de nature à constituer une information privilégiée (voir n° 5062-2). En conséquence, toute intervention sur les titres entre la connaissance de cette information et sa publication est interdite (Règl. gén. AMF, art. 631-6 al. 1). Constitue donc un manquement d'initié, le rachat par une société de ses propres actions sur le marché avant la publication de son chiffre d'affaires (Cass. com. 29 mars 2011, n° 10-15.866).

Sur la notion d'information privilégiée, voir Mémento Sociétés n° 64560 à 64578.

Chapitre 5 Les charges et les dettes d'exploitation

Section 1 Définitions et éléments constitutifs

701

702

L'activité de l'entreprise et les revenus qui s'en dégagent nécessitent la mise en oeuvre de moyens et donc des **dépenses** qui sont de différentes natures :

- dépenses afférentes à l'acquisition de biens qui ne se dévalorisent pas avec le temps ;

- dépenses afférentes à l'acquisition de biens de production dont la durée de vie est supérieure à un an ;

- autres dépenses afférentes à d'autres biens ou services.

Le **résultat d'une opération** ou d'un ensemble d'opérations réalisées au cours d'un exercice est déterminé en comparant le revenu des opérations et les dépenses engagées correspondantes, tant au niveau des opérations elles-mêmes qu'au titre de la période, de manière à transcrire d'une part la **cause** (les **dépenses**) et d'autre part les **effets** (les **revenus**) de l'opération. Le problème auquel est confrontée la comptabilité est de dégager parmi ces **dépenses** celles qui doivent être **rattachées aux revenus** pour déterminer le **résultat de chaque exercice comptable** :

a. Les dépenses afférentes à l'acquisition de **biens qui ne perdent pas de valeur avec le temps** - ne subissant pas de dépréciation, sauf situation exceptionnelle - n'influencent pas la détermination du résultat et ne sont pas retenues comme charges d'exploitation. Ces biens ne modifient le montant des revenus que lors de leur vente.

b. Les dépenses afférentes aux **biens de production** dont la **durée de vie** est **supérieure à un an** et **qui se déprécient avec le temps** doivent être rattachées rationnellement aux revenus procurés. Ce rattachement aux charges d'exploitation se fait par le processus de l'amortissement.

c. Pour les **autres dépenses** engagées au cours d'un exercice, il faut distinguer celles qui sont immédiatement utiles ou nécessaires pour dégager un revenu dans la période (frais de vente, frais d'administration, frais de fabrication) de celles qui seront utiles ou nécessaires pour dégager des revenus au cours des exercices suivants (dépenses payées d'avance, coûts dont les effets se répartissent sur plusieurs exercices).
La comptabilité doit donc reposer sur des critères ou des principes qui permettent :

- de distinguer les coûts à immobiliser des autres coûts ;

- de rattacher les charges aux revenus auxquels elles sont associées.

A. Notion de charges d'exploitation

Définitions

703

Les charges sont constituées par tous les biens et services consommés par l'entreprise au cours de son activité.

a. Charges d'exploitation et « frais généraux » Le PCG ne comporte pas la notion de « frais généraux », qui est de caractère fiscal ; en effet, l'article 39-1 du Code général des impôts les cite parmi les charges déductibles. En pratique, cette notion recouvre l'ensemble des dépenses qui n'ont pas pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'entreprise.

b. Charges et frais Les charges comprennent (PCG, art. 221-1) :

- les sommes ou valeurs versées ou à verser, soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entreprise ainsi que des avantages qui lui ont été consentis, soit en vertu d'une obligation légale que l'entreprise doit remplir, soit, exceptionnellement, sans contrepartie ;

- les dotations aux amortissements ;

- la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actifs cédés.

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I. 31), le terme « frais » désigne soit des charges, soit un regroupement de charges.

c. Charges et dépenses budgétaires Les obligations budgétaires ne peuvent avoir d'incidence sur la comptabilité ; notamment, une charge budgétairement prévue ne peut être enregistrée tant qu'elle n'est pas née, même si l'entreprise n'a pas la possibilité de s'y soustraire (parce qu'elle y est contractuellement tenue par exemple).

d. Distinction entre **charges et immobilisations** Voir les critères de définition et de comptabilisation, n° 1303 s. (immobilisations corporelles) et 1603 s. (immobilisations incorporelles) ; le traitement des dépenses ultérieures, n° 1390 s. (immobilisations corporelles) et 1670 s. (immobilisations incorporelles).

e. Notions de **coûts** (voir n° 1152).

Différentes sortes de charges

704

Le PCG distingue les **charges d'exploitation** (autres que financières), les **charges financières** et les **charges exceptionnelles.** Ce chapitre est consacré uniquement aux charges d'exploitation autres que financières.

a. Les **« charges d'exploitation »** ne font pas l'objet d'une définition expresse mais leur contenu est précisé.

b. En **comptabilité analytique,** une charge est un élément de coût introduit dans le réseau d'analyse d'exploitation (voir n° 1273-2).

c. Les **« charges calculées »** sont les charges dont le montant est évalué selon des critères appropriés ; elles comprennent, en comptabilité générale, les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions.

Classement des charges d'exploitation

707

Le PCG retient un classement des **charges par nature** pour la comptabilité générale. Ce classement est à la fois le plus simple et le plus général ; de plus il se prête aux agrégations macro-économiques (il facilite en particulier certaines comparaisons inter-entreprises).

En revanche, les classements par fonction et selon la variabilité des charges sont utilisés pour la comptabilité analytique d'exploitation qui est exclue du PCG 1999 mais qui conserve, à notre avis, toute son utilité (voir n° 228).

Le classement des charges **d'exploitation** (et la numérotation qui en résulte, des comptes 60 aux comptes 65, voir liste du PCG n° 7006) a été établi pour permettre de tirer, de manière successive, des « soldes intermédiaires de gestion » du compte de résultat (voir n° 2760 s.) utiles à la fois pour la comptabilité nationale et pour la gestion de l'entreprise. Elles comprennent les charges sur opérations **courantes** relatives aux **exercices antérieurs** (voir n° 2393 s.) ainsi que les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions d'exploitation : compte 681 ; voir n° 1556 s. et 1560 s.

Remarque
Comptes débiteurs : tous les comptes de charges sont des **comptes débiteurs** (voir toutefois en cours d'exercice, n° 793).

B. Notion de dettes d'exploitation

Définition

721

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (Avis CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000 sur les passifs).

Un passif est une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci (PCG, art. 312-1).

Les dettes d'exploitation sont, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.29), les dettes nées à l'occasion du cycle d'exploitation et les dettes assimilées, c'est-à-dire toutes les dettes ayant pour **contrepartie des charges d'exploitation.** La **distinction « Dettes d'exploitation » - « Dettes diverses » n'existe pas** dans la présentation du bilan en système de base (elle n'existe que dans le système développé). Dans le système de base, les dettes sont classées par nature ; toutefois il nous paraît possible de faire le rapprochement suivant entre les différentes natures et caractères.

Nature	Caractère
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	Exploitation
Dettes fiscales et sociales	Exploitation et diverses
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	Diverses
Autres dettes	Diverses

Pour des **applications pratiques** de cette notion au niveau de leur comptabilisation, voir n° 944.

Section 2 Règles d'enregistrement et d'évaluation des charges et dettes d'exploitation

I. Règles d'enregistrement

731

La **dette** contractée par l'entreprise (et la **charge** qui lui correspond) est la contrepartie chez l'acheteur de la créance (et du **produit** qui lui correspond) chez le vendeur. Les règles applicables aux produits d'exploitation sont donc transposables aux charges d'exploitation, c'est-à-dire :

- enregistrement des **dettes certaines** (voir n° 732 s.) ;

- enregistrement des **charges consommées durant l'exercice** (voir n° 736 s.).

Toutefois, en application du **principe de prudence,** il convient d'enregistrer aussi à la clôture de l'exercice les dettes incertaines dans leur montant ou leur échéance (provisions pour risques d'exploitation, voir n° 940 s.).

La distinction entre dettes certaines et dettes incertaines est définie de la façon suivante par le PCG :

- une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (art. 212-2),

- une provision est un passif dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de façon précise (art. 212-3).

A. Règles générales

Enregistrement des dettes certaines

Enregistrement lors de l'exécution du contrat

732

L'achat d'un bien ou d'un service est juridiquement réalisé dès que les parties sont d'accord sur la chose et le prix (C. civ. art. 1583). Toutefois, l'acheteur ne devient redevable du prix et la **dette** ne devient **certaine** que lors du **transfert de propriété du bien** ou de la **fourniture de la prestation.**

Sur la date de transfert de propriété du bien et sur la date de fourniture de la prestation, voir respectivement n° 501 et 502.

C'est pourquoi le PCG (art. 312-7) prévoit qu'une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entreprise, la marchandise a été livrée ou le service rendu.
En pratique, l'**exécution** de l'obligation de livrer ou de fournir détermine le moment de la comptabilisation de l'achat ou du service :

- soit lors de la **réception des marchandises** ou de la **constatation du service rendu** par l'écriture débitant le compte de charge concerné et créditant le compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour le montant des factures à recevoir ;

- soit, par simplification, par la comptabilisation à la **réception** de **la facture** établie par le fournisseur, la **situation** étant **régularisée à la clôture de l'exercice** lorsqu'un décalage existe entre les dates de facturation et de réception.

Fiscalement, Il en est de même. Ne peuvent être rattachés à un exercice des achats non définitivement conclus ou livrés avant la clôture (CE 20 janvier 1992, n° 61235 ; voir n° 736-1). En revanche, doivent être rattachés à un exercice des frais devenus certains, même facturés avec retard par le fournisseur, ou non encore acquittés (CE 24 juin 2009, n° 298582) dès lors qu'ils sont déterminés dans leur montant (CE 12 février 1992, n° 64045).

Remarque
Modalités pratiques de comptabilisation :

- en l'absence de disposition explicite du Code de commerce, l'entreprise peut en fait comptabiliser comme elle l'entend durant l'exercice, en fonction d'une certaine date qu'elle aura choisie, mais de manière permanente ; toutefois, pour les besoins d'un arrêté comptable (fin de mois, de trimestre ou d'année), il peut être envisagé de comptabiliser sur la période close les factures datées de cette période, pour des livraisons ou des prestations de cette même période, alors même que ces factures ont été reçues sur le début de la période postérieure et ceci afin de limiter le montant de charges à payer (factures à recevoir). Cette procédure d'inventaire ne saurait cependant remettre en cause la date choisie pour la comptabilisation des factures ;

- il arrive fréquemment, notamment dans les entreprises d'une certaine taille, que l'enregistrement de la facture soit retardé du fait qu'elle n'a pas reçu l'aval du service technique intéressé.

Afin d'éviter les décalages dans la récupération de la TVA, les entreprises peuvent comptabiliser leurs factures :

- dans un premier temps, au compte 47 « Factures en attente de prise en charge » (à créer) et récupérer la TVA,

- puis, après l'aval technique, créditer le fournisseur concerné par le débit du compte d'attente précité.

Constatation des dettes probables

733

La distinction entre « charges à payer » et « provisions » est importante.

Sur la définition des provisions, voir n° 2556.
Sur la distinction comptable et fiscale entre les provisions et les charges à payer, voir n° 2557.

Extinction des dettes

734

Une dette doit être maintenue en comptabilité tant que l'obligation correspondante n'est pas éteinte juridiquement (en ce sens, Rép. Sergheraert, AN 28 avril 1980, p. 1743 ; Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-43, p. 764 s. et n° 164, décembre 2011, EC 2011-31, p. 741 s.).

Fiscalement, Il en est de même (en ce sens, CE 8 juillet 1985, n° 31755 et CAA Paris 4 octobre 1994, n° 92-1347). Ainsi, doit être maintenue au passif une dette non prescrite :

- dont le paiement n'a pas été demandé par le créancier, l'absence d'action en recouvrement ne suffisant pas à réputer la créance abandonnée (CE 8 juillet 1985 précité), sauf si le créancier, sans être liquidé, a cessé toute activité depuis plusieurs années (CE 30 décembre 2009, n° 308513).

- réglée au moyen d'une lettre de change non encore encaissée (CAA Nancy 23 novembre 2006, n° 03-644).

« L'annulation » des comptes correspondants ne peut donc conduire à constater un **produit** qu'en cas d'**extinction de l'obligation.** Cette extinction peut résulter notamment de la prescription des obligations qui opère différemment selon la nature particulière de chacune (voir les différents tableaux de prescription n° 996 s.).

Voir cependant n° 2440, emballages consignés.

Fiscalement, Il en est de même. Ainsi :

- dès lors que la dette est prescrite, le vérificateur est en droit de la réintégrer dans les bénéfices imposables (CE 14 novembre 1990, n° 67001), sauf si l'entreprise peut justifier d'un intérêt à renoncer à se prévaloir du bénéfice de la prescription à l'encontre de son créancier (CAA Bordeaux 13 octobre 2005, n° 01-2699 et CAA Lyon 15 juin 2001, n° 97-1056) ;

- la non-production d'une créance au passif d'une entreprise placée en liquidation judiciaire génère un produit imposable pour cette entreprise dès lors que le paiement de cette créance ne peut plus lui être réclamé (CAA Bordeaux 23 juin 2005, n° 04-1435). Sur les conséquences de la non-production d'une créance en cas de procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire, voir n° 595-2.

Sur le sort des provisions pour risque en cas de disparition du risque du fait de la prescription, voir n° 2572-I.

En pratique toutefois, certaines entreprises fixent des **règles internes** dont le terme est antérieur à l'extinction de l'obligation, ce qui permet une anticipation de la constatation de la dette en produits.

Cette pratique est explicitement considérée comme **irrégulière** par le bulletin CNCC et peut constituer un fait délictueux à révéler par le commissaire aux comptes au procureur de la République (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-43, p. 764 s. et n° 107, septembre 1997, EJ 97-130, p. 446 s.), sauf, à notre avis, à prévoir de manière contractuelle un délai plus court d'extinction de la dette.

Enregistrement des charges selon leur nature

735

C'est la nature économique de la charge qui est retenue dans le plan comptable.

Une exception est faite pour les frais d'établissement, voir n° 2326 s.

Rattachement à l'exercice des charges d'exploitation consommées

736

Il existe deux types de rattachement qu'il est essentiel de ne pas confondre :

- les rattachements obligatoires : les charges constatées d'avance (voir n° 736-1) et les charges à payer (voir n° 736-2),

- et les rattachements facultatifs, voir n° 736-3.

Rattachements obligatoires

Charges constatées d'avance

736-1

Ce sont des **actifs** qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement (PCG, art. 211-1.5).

Constituant des actifs à part entière, les charges constatées d'avance doivent remplir l'ensemble des critères de définition d'un actif (voir n° 1306 s.). En conséquence, les charges constatées d'avance sont des éléments :

- porteurs d'avantages économiques futurs, identifiables et contrôlés,

- qui ne répondent pas à la définition d'un stock (voir n° 1103) ou d'une immobilisation (voir n° 1303).

Les charges constatées d'avance concernent :

I. Les biens ou services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement

Le fait d'avoir payé pour une fourniture de biens ou une prestation de service qui n'a pas encore été livrée est porteur d'avantages économiques futurs, l'entreprise disposant d'un droit à recevoir les biens ou la prestation.

Ces éléments doivent être soustraits des charges de l'exercice par l'intermédiaire d'un compte de régularisation (compte 486).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 C-131, n° 1 s. et CAA Paris 16 mars 1999, n° 96-1424). Ainsi, une charge correspondant à des prestations effectivement réalisées au cours de l'exercice ne peut être enregistrée en charge constatée d'avance, et sa déduction ainsi différée, au seul motif que les produits correspondants n'ont pas encore été comptabilisés (CE 12 janvier 2004, n° 243273 ; CAA Lyon 17 mars 2011, n° 10-1053).
Pour les entreprises ayant opté pour le régime super-simplifié, voir n° 339 renvoi (5).

Exemple

Exemples

- Une assurance payée d'avance confère à l'entreprise le droit à une certaine protection (voir n° 832).

- Un loyer payé d'avance confère à l'entreprise le droit à l'occupation de locaux.

- Une annonce (ou insertion) réglée en fin d'exercice et à paraître sur l'exercice suivant (voir n° 847).

- Les frais d'inscription à une foire qui n'a pas encore eu lieu (voir n° 847).

- Les salaires versés dans le cadre d'un accord d'aménagement du temps de travail alors que le nombre des heures réellement effectuées est inférieur aux heures payées (voir n° 886-3).

- Les sommes versées aux centrales d'achat par les fournisseurs de groupements d'achats (producteurs) au titre du référencement (voir n° 841).

II. Les biens ou services dont l'utilisation effective interviendra ultérieurement dès lors, à notre avis, qu'ils ont encore une utilité (selon une conception extensive de la définition des charges constatées d'avance).

C'est le fait d'avoir payé d'avance un bien ou un service que l'entreprise n'a pas encore utilisé qui, à notre avis, est porteur d'avantages économiques futurs. En conséquence, pour un bien répondant aux critères généraux de comptabilisation d'un actif mais ne remplissant pas la définition d'un stock ou d'une immobilisation, le classement en charge constatée d'avance peut être retenu (en ce sens, lettre du CNC à la CNCC datée du 9 novembre 2005, publiée au Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, p. 567 s., à propos des frais de publicité et de promotion). Cette interprétation est d'ailleurs confirmée par la définition des charges, selon laquelle une dépense n'est comptabilisée en charge qu'une fois qu'elle est consommée (et non pas uniquement reçue) (PCG, art. 221-1).

Remarque
Divergence avec les IFRS : compte tenu de la lettre du CNC à la CNCC (précitée), un choix est laissé aux entreprises entre une comptabilisation de ces dépenses :

- soit directement en charges,

- soit en charges constatées d'avance jusqu'à leur utilisation effective.

Il en était de même en IFRS jusqu'en 2008. Or, depuis, le 1er janvier 2009, l'IASB a indiqué que de telles dépenses sont obligatoirement comptabilisées en charges, même si l'utilisation effective intervient sur un exercice ultérieur (IAS 38.69A). De ce fait, certains, dont nous ne faisons pas partie, remettent en cause la possibilité de comptabilisation à l'actif des charges dont l'utilisation n'est pas encore intervenue.

Fiscalement, Selon nos informations, l'Administration ne serait pas favorable à la comptabilisation à l'actif de charges correspondant à des services rendus mais non encore utilisés.

Sont principalement concernés (PCG, art. 446/60) :

- les approvisionnements non stockés, non utilisés à la clôture (voir n° 804) ;

mais également (Lettre du CNC à la CNCC précitée) :

- les dépenses de conception d'une campagne publicitaire (voir n° 847),

- les dépenses d'échantillons de produits (voir n° 845-1) ou de catalogues (voir n° 847).

ainsi que, à notre avis :

- les articles différents des produits vendus par l'entreprise (voir n° 845-1) ;

- les frais de transport et de montage de stands dans le cadre de la participation à une foire, jusqu'à ce que la foire ait lieu (voir n° 847) ;

- les frais de cession engagés préalablement à la cession elle-même (voir n° 1415-1 et 1522).

En revanche, sur les frais engagés pour obtenir un contrat à long terme, à comptabiliser le cas échéant en travaux en cours, voir n° 548-1.

Remarques

1. Distinction entre fourniture, utilisation effective et utilité d'un bien ou d'un service La date ou période de **livraison** ou d'**utilisation effective** est le **seul critère** à prendre en compte (Lettre du CNC à la CNCC précitée). Il convient donc de ne pas confondre ces trois éléments. En effet :

- la fourniture d'un bien est immédiate ;
Si la fourniture n'est pas intervenue, c'est-à-dire si la ressource n'est pas « consommée », l'élément est comptabilisé en charges constatées d'avance.

- l'utilisation du bien est, en principe, également immédiate. Elle peut toutefois intervenir ultérieurement à sa fourniture. Cela revient à appréhender la prestation dans sa globalité et à prendre en compte non seulement la fourniture du bien mais également son utilisation ;
Si la fourniture est intervenue, c'est-à-dire si la ressource n'est pas « consommée », mais que l'utilisation n'est pas encore intervenue, l'élément est comptabilisé en charges constatées d'avance, s'il a encore une utilité.

- l'utilité correspond à la rentabilité attendue de l'utilisation du bien au cours des exercices ultérieurs et fait référence aux avantages économiques futurs attachés à la prestation.
Si l'utilisation est intervenue, et même si l'élément a toujours une utilité du fait de sa rentabilité, l'élément ne peut être comptabilisé en charges constatées d'avance (Lettre du CNC à la CNCC précitée). En effet, la référence à la rentabilité attendue de l'utilisation du bien n'apporte en général pas assez de certitude par rapport à l'obtention des avantages économiques futurs, et ne permet pas à l'élément de remplir tous les critères de définition d'un actif (sur le degré de certitude attaché aux avantages économiques futurs, voir n° 1609-1).

2. Dépenses concernées Ne devraient être concernées, à notre avis, que les **dépenses facturées par des prestataires externes.**

En effet, les dépenses internes pouvant difficilement être évaluées avec une fiabilité suffisante (voir n° 1610) et être porteuses d'avantages économiques futurs distincts de ceux liés au développement de l'activité dans son ensemble (voir n° 1655 s.), elles ne répondent pas à tous les critères de comptabilisation des actifs. En conséquence, elles ne peuvent être portées à l'actif et doivent être comptabilisées en charges.

Charges à payer

736-2

Elles résultent également de l'application du principe d'indépendance des exercices (voir définition n° 262). Son application implique que les consommations (ou les réceptions de marchandises) de l'exercice, non encore comptabilisées au cours de l'exercice pour des raisons diverses (en particulier, factures non reçues), constituent des charges à payer (ou plus précisément à constater) à comprendre dans les charges de l'exercice en contrepartie d'un compte rattaché à chaque compte de tiers concerné.

Exemple

Exemple Droits acquis au personnel à la clôture de l'exercice, consommation d'électricité depuis le dernier relevé reçu, intérêts courus et non échus.

Fiscalement, Il en est de même. Les charges des entreprises ne peuvent pas être déduites des résultats imposables d'un exercice postérieur à celui au cours duquel elles sont devenues certaines dans leur principe et dans leur montant, quelle que soit la date de leur exigibilité ou de leur paiement. L'entreprise n'est pas en droit de les déplacer à son gré d'un exercice à l'autre (D. adm. 4 C-331, n° 1). En cas d'erreur de rattachement involontaire (ce qui exclut les charges non comptabilisées délibérément, qui ne peuvent jamais être déduites même si elles sont comptabilisées ultérieurement, voir n° 2395), la déduction ne peut s'exercer, lorsque l'exercice de l'omission n'est pas prescrit, que par voie de réclamation régulière dans le délai légal ou de recours à la compensation dans le cas de rehaussements envisagés par le service (CE 15 mai 1985, n° 43439 repris dans D. adm. 4 A-215, n° 19 et CE 10 juillet 1985, n° 44638). En revanche, une charge effectivement supportée en n (non prescrit) peut être valablement déduite, même si elle est devenue certaine dans son principe et son montant en n-1 (prescrit), dès lors que la dette n'avait pas été portée en comptabilité dans le bilan de clôture de n-1 et que l'actif net de l'exercice prescrit était ainsi surévalué (CE 1er juillet 1992, n° 84938, CE 25 janvier 1984, n° 34642 et 36643).

Selon l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 1.2), les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions. En conséquence, ces charges à payer sont rattachées aux dettes.

Fiscalement, La définition des charges à payer a un champ d'application moins large que la définition comptable. Il s'agit des charges certaines dans leur principe **et** dans leur montant mais qui ne sont pas susceptibles d'être réclamées immédiatement par le créancier. Pour régler cette divergence, les entreprises qui suivent la distinction comptable entre charges à payer et provisions doivent joindre à leur liasse fiscale un relevé détaillé des charges comptabilisées en charges à payer et qui ont fiscalement le caractère de provisions. Pour plus de détails et sur l'amende exigible en cas de défaut de souscription de cet état, voir n° 2557.

Sur les modalités d'application :

- aux achats et prestations de services (décalage entre exercices de facturation et de livraison du bien ou d'exécution du service) : voir n° 791 s. ;

- aux impôts (décalage entre exercices d'assiette et d'exigibilité) : voir n° 860 ;

- aux charges de personnel (décalage entre exercices d'activité et de paiement) : voir n° 886 s.

Pour la liaison avec les stocks, voir n° 1108-1.

Rattachements facultatifs

736-3

Ils interviennent chronologiquement après les rattachements obligatoires. Ils résultent d'une décision de gestion de différer, reporter ou étaler les charges de l'exercice afin de les rattacher aux produits pour lesquels elles ont été engagées, mais qui ne seront dégagés que lors d'exercices ultérieurs.

Tel est le cas (voir n° 2302-1 s.) :

- des frais d'établissement (voir n° 2326 s.),

- des coûts de développement (voir n° 1617-1),

- des frais d'émission des emprunts (voir n° 2126).

En revanche, **avant leur réalisation,** l'étalement par voie de provisions de charges futures n'est pas possible dès lors que ces charges ont une contrepartie future (PCG, art. 212-1).

Sur les provisions pour gros entretien ou grandes visites, voir n° 1515.

Modalités de rattachement au bilan et au compte de résultat

760

Elles sont schématiquement les suivantes, compte tenu des précédentes règles d'enregistrement **(tableau établi par nos soins)** :

Dettes	Comptes de bilan	Comptes de résultat
Dettes nées durant l'exercice - Dettes certaines	**Créanciers** (fournisseurs, personnel, organismes sociaux, Etat)	Achats ou frais (selon nature) (1)
Dettes potentielles à la clôture de l'exercice - quasi-certitude quant au montant ou l'échéance - montant ou échéance non précis	 **Charges à payer** (2) (3) **Provisions** (3)	 Achats ou frais (selon nature) Dotations aux provisions
(1) Dotation aux amortissements pour les frais d'établissement. (2) A rattacher au compte de tiers concerné (« Dettes provisionnées », charges à payer). (3) Pour des précisions et des exemples pratiques de distinction entre dettes provisionnées (charges à payer) et provisions, voir n° 2557.		

Non-compensation

765

« Toute compensation est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur » (PCG, art. 410-5).

Voir commentaires juridiques n° 511 et conséquences comptables n° 600.

B. Cas particuliers et difficultés d'application

Modalités particulières de rattachement

Charges afférentes à des contrats à long terme

770

Ces charges n'échappent pas à la règle de rattachement à l'exercice au cours duquel elles sont consommées.

a. Ainsi, les **charges à payer** sont à constater même si elles trouvent leur contrepartie dans les en-cours.

Cependant, l'incidence de cette régularisation sur le résultat de l'exercice est, en général, nulle, sauf :

- si les charges concernent des contrats terminés et sortis des en-cours, ou des travaux déjà acceptés et sortis des en-cours du fait de l'application de la méthode à l'avancement (voir n° 541) ;

- en cas de tenue des en-cours en coût standard et de non-retraitement des écarts constatés en fin d'exercice.

Elle n'a pas d'incidence sur la provision à constituer en cas de contrat déficitaire, cette provision étant indépendante de l'avancement des travaux (voir n° 543-2).

b. De même, les **charges constatées d'avance** doivent figurer au compte de régularisation Actif.

Comptes d'abonnement

771

Les entreprises ont la faculté d'ouvrir le compte 4886 « Compte de répartition périodique des charges » (PCG, art. 444/48) afin d'enregistrer les charges dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante (impôts, loyers, primes d'assurances, contrats courants d'entretien, amortissements, congés payés, etc.) et qu'il y a intérêt à répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice (système de l'abonnement) afin d'obtenir des résultats intermédiaires (par exemple, mensuels ou trimestriels).
Ce compte est subdivisé en fonction des besoins. Les sous-comptes sont :

- pour chaque période, crédités de la fraction de charges abonnées, par le débit du compte concerné de la classe 6 ;

- en cours d'exercice, débités des frais réels (dettes fournisseurs et autres) par le crédit du compte intéressé de la classe 4 ou 5 ;

- en fin d'exercice ou de période comptable, débités ou crédités de la différence entre les frais réels et abonnés par le crédit ou le débit du compte de bilan correspondant.

En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, pour que le total des sommes inscrites au débit du compte intéressé de la classe 6 soit égal, en fin d'exercice, au montant effectif de la charge. Le compte 488 est soldé à la fin de l'exercice (PCG, art. 444/48).

Exemple

Exemple Une entreprise désire établir un résultat d'exploitation mensuel. A cet effet, elle abonne les frais portant sur l'exercice dont un impôt x :

- montant annuel estimé : 120 000

- abonnements mensuels : 120 000/12 = 10 000

- montant définitif : 135 000

Différence entre échéance des contrats et clôture de l'exercice

Voir n° 780.

Achats comportant des conditions particulières

Achats de marchandises à terme

772

Dans le cas où une société a conclu avant la clôture un achat à terme de matières premières **pour faire face aux besoins normaux de sa production,** les conséquences comptables sont les suivantes :

I. Comptabilisation
L'achat à terme de matières premières **ne doit pas être comptabilisé au bilan** dans la mesure où il constitue un **engagement,** mais présenté au pied du bilan lors de chaque arrêté des comptes (Bull. CNC n° 26, avril 1976, p. 10 s.).

Cet engagement fait partie des **engagements réciproques** et est donc, à notre avis, à mentionner dans l'annexe s'il présente un caractère significatif (voir n° 2710-2).

II. Prise en compte du résultat partiel
Pour les opérations conclues au cours d'une année n, mais devant se dérouler au cours de l'année n + 1, on peut s'interroger sur le résultat partiel pouvant découler du jeu des primes contractuelles, elles-mêmes liées aux variations des cours. Il apparaît cependant difficile (Bull. CNC précité), en dehors de cas très particuliers, de dégager, avant le terme, un bénéfice définitivement acquis. Par conséquent, la **prise en compte** de ces opérations doit être **différée** aussi longtemps que ne sont pas **complètement exécutées** les **obligations** précitées.

III. Prise en compte d'une perte future
Il n'est pas possible de constituer, avant le terme, une dépréciation de marchandises qui ne sont pas la propriété de l'acheteur. Par ailleurs, le fait que le cours à la clôture soit inférieur au cours à terme ne permet pas de justifier la constitution d'une dépréciation (les manques à gagner ne pouvant pas être provisionnés).
En revanche, une provision doit être constituée conformément aux règles générales de constatation des provisions pour perte sur contrat (PCG, art. 312-8 ; voir n° 626) :

a. Existence d'une obligation à la clôture En s'engageant de manière irrévocable à acheter des matières premières sans autre utilisation possible que leur consommation pour les produits qu'elle fabrique et revend, on peut considérer, à notre avis, que l'entreprise a une obligation implicite à l'égard de tiers encore inconnus.

b. Sortie probable de ressources à la date d'arrêté des comptes Si ces engagements s'avèrent globalement déficitaires du fait du cours à terme de ces matières et des prix de vente habituellement pratiqués par l'entreprise, une provision doit être constituée.
Cette provision correspond à la dépréciation que l'entreprise devra constater lorsque les marchandises auront été livrées et figureront en stocks (voir n° 1202-4).

En revanche, aucune provision pour manque à gagner **ne peut être constituée.**

Remarque
Engagement conclu dans un but spéculatif : lorsque l'engagement ferme est conclu non à des fins de couverture mais dans un but spéculatif, à notre avis, par analogie avec le traitement des achats et ventes de devises à terme (voir n° 2148), une provision pour perte probable est constituée dès lors que le cours de clôture est inférieur au cours à terme.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat admet la constitution des provisions pour pertes sur marchés à terme de matières premières dès lors que les entreprises sont en mesure d'établir, grâce à un **bilan prévisionnel,** que les engagements souscrits vont entraîner, compte tenu du niveau des cours à la clôture de l'exercice et pour l'ensemble des opérations portant sur un même produit (y compris les opérations de couverture), **non pas une simple réduction des gains escomptés mais une diminution de l'actif net** au cours des exercices suivants (CE 26 juin 1987, n° 54757 ; CE 26 avril 1985, n° 30077 et 34006).

Exemple

Exemple Une entreprise a conclu avant la clôture un contrat irrévocable d'achat à terme de matières premières pour faire face aux besoins normaux de sa production. A la clôture, le cours des matières premières est inférieur au cours à terme.

Achats avec clause de réserve de propriété

773

Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de livraison du bien et non à celle du transfert de propriété (PCG, art. 313-3).

Cette comptabilisation résulte de la loi n° 80-335 du 12 mai 1980 qui prévoit une mention distincte aux bilans du vendeur et de l'acheteur. En conséquence :

- les biens doivent figurer en tant que **stocks** (ou immobilisations) à l'actif de l'acquéreur ;

- l'**achat** se situe généralement au moment de la remise matérielle du bien à l'acquéreur ;

- l'inscription de ces biens sur une **ligne distincte du bilan** (voir présentation n° 1291-1) est facilitée par leur suivi dans des comptes distincts (également en ce sens, PCG, art. 444) ;

- leur éventuelle **dépréciation** entre le moment de la livraison et celui du transfert de propriété doit être constatée chez l'acquéreur (voir n° 1495-10).

Fiscalement, Il en est de même : c'est la livraison matérielle qui est retenue en matière de bénéfices (CGI, art. 38-2 bis) et de TVA (CGI, art. 256-II). Voir également Mémento Fiscal n° 7880 et 52615.

Achats libellés en devises

774

Voir n° 2160 s.

Sommes reçues d'une caisse de stabilisation des cours

775

Il arrive que l'importateur négocie les conditions particulières de ses achats avec une caisse de stabilisation mais règle lesdits achats aux fournisseurs sur la base d'un prix réglementé puis reçoive de la caisse de stabilisation la différence entre les prix réglementés et les prix effectifs dont il est contractuellement convenu avec ladite caisse. Il est donc possible, à notre avis, d'analyser ces sommes comme des **rabais.**

Fiscalement, La même analyse a été faite en matière de TVA (TA Paris 30 octobre 1980, n° 139/77-4).

Dettes de montant non définitif

776

Lorsqu'un bien ou un produit a été acheté au cours d'un exercice moyennant un **prix de base contractuellement fixé,** ce prix présentant toutefois un **caractère provisoire** en ce qu'il devra, en vertu du contrat, être majoré ou minoré en fonction d'événements qui ne surviendront ou d'éléments qui ne pourront être connus ou chiffrés qu'à une date postérieure à la clôture de l'exercice, cette incertitude fait, à notre avis, obstacle à ce qu'une minoration probable soit prise en compte dans le bilan de clôture de l'exercice. Au contraire, une **provision** devrait être constatée au cas où une **majoration** serait probable.

Fiscalement, Il en est de même. Tel est le cas de provisions pour « ristournes fermiers » dotées par une société laitière à raison des compléments de prix qu'elle doit verser après la clôture de l'exercice sur les achats effectués au cours dudit exercice (CE 9 juillet 1982, n° 33033).

En revanche, s'il est possible de déterminer de façon précise le montant définitif à payer sur l'exercice suivant, le complément de prix à verser ultérieurement ou la réduction de prix à recevoir doit être répercuté sur les achats de l'exercice. Il en résulte, en contrepartie, une augmentation ou une diminution de la dette et des stocks (voir n° 1166-1).

En ce qui concerne les immobilisations, voir n° 1403-1.

Contrats à exécution successive ou continue

780

L'application du principe de spécialisation des exercices à ces contrats conduit, dans l'hypothèse la plus courante où la date d'effet du contrat ne coïncide pas avec celle de l'exercice, à porter en charges constatées d'avance, à notre avis, le montant

versé correspondant à la fraction des prestations qui ne seront exécutées qu'au cours d'un exercice ultérieur, et au compte 158 « Autres provisions pour charges » le complément de charges à venir correspondant aux prestations exécutées à la clôture.

Fiscalement, Il convient de distinguer :

1. Entreprises soumises au bénéfice réel Il en est de même, seules les charges concernant l'exercice étant déductibles (BOI 4 C-2-91).

2. Petites entreprises ayant opté pour le régime simplifié d'imposition La totalité des charges versées durant l'exercice est déductible (voir n° 338 s.).

II. Règles d'évaluation

Evaluation des dettes d'exploitation

Les textes comptables n'apportent pas de précision sur la valeur d'inscription lors de l'entrée de la dette dans le patrimoine de l'entreprise ni sur sa valeur au bilan. Le PCG (art. 212-1.5) précise simplement, d'un point de vue général, que l'estimation d'un passif (et donc d'une dette) correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation.

Valeur lors de l'entrée dans le patrimoine

785

En l'absence de précisions explicites du Code de commerce et du PCG, il faut se référer aux principes généraux. En application du principe du nominalisme monétaire, les dettes sont enregistrées pour leur **valeur nominale de remboursement.**

Valeur au bilan

787

A notre avis, les variations des éléments du passif externe entre la date d'entrée et la date de clôture de l'exercice sont comptabilisées dans les conditions suivantes :
- l'augmentation de valeur d'un élément du passif externe est comptabilisée comme une dette si elle peut être déterminée de façon précise, sinon elle est constatée sous forme de provision.
- la diminution de valeur d'un élément du passif externe est comptabilisée comme réduction de dette si elle peut être déterminée de façon précise, sinon elle n'est pas comptabilisée.
En ce qui concerne :

- les **dettes en monnaies étrangères,** voir n° 2082 s. ;

- les dettes réglées partiellement par des **acomptes versés en devises,** voir n° 2081-2 ;

- les **dettes indexées,** voir n° 2078.

Evaluation des charges d'exploitation

789

Les charges d'exploitation sont enregistrées **hors TVA,** lorsque celle-ci est déductible.

Section 3 Schémas usuels de comptabilisation

I. Régularisation des charges et dettes d'exploitation en fin d'exercice

Régularisation des dettes d'exploitation en fin d'exercice

791

Durant l'exercice, les achats de biens ou services ont été enregistrés lors de la **réception des factures** qui coïncide habituellement avec la livraison. Toutefois, lorsqu'existe à la **date d'arrêté des comptes,** pour un motif quelconque, un **décalage** entre **facturation, comptabilisation** et **livraison,** il convient de régulariser la situation à l'occasion des opérations d'inventaire.

Facture comptabilisée, bien ou service non reçu

792

La charge constatée lors de la réception de la facture est annulée en créditant le compte de charges (par exemple 60 « Achats ») par le débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ». Cette écriture est extournée au début de l'exercice suivant (PCG, art. 444/48).
A notre avis, les charges constatées d'avance doivent apparaître **hors taxes** au bilan.

Il n'en est pas de même des charges à payer (voir n° 793) car celles-ci sont rattachées au compte « Fournisseurs » qui, lui, enregistre les dettes TTC.

Exemple

Exemple Facture fournisseur de 300 (dont 50 de TVA), comptabilisée, relative à une marchandise non reçue à la clôture de l'exercice n.



Facture non comptabilisée, bien ou service reçu

793

La charge est constatée au débit du compte de charges concerné par le crédit du compte de charges à payer rattaché au compte de tiers.
Par exemple, pour une charge à payer dont le montant peut être évalué avec une faible incertitude relative aux achats, le compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » est utilisé (PCG, art. 446/60), de même que le compte 428 pour les charges à payer concernant le personnel (PCG, art. 444/42), etc.

Ainsi, dans le PCG, ne sont maintenues sous l'appellation « **Comptes de régularisation** » que les **charges** (et les produits) **à imputer aux exercices suivants.**

Lorsque la facture comporte de la **TVA,** c'est son **montant total** qui est à porter en charges à payer, la taxe, si elle est déductible, étant débitée au compte 4458 « Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser » (subdivision 44586 « Factures non parvenues »). A l'ouverture de l'exercice suivant, la précédente écriture est **extournée.**

A notre avis, c'est le **seul cas** où il est possible, en cours d'exercice, de présenter un **compte de charge créditeur.**

Toutefois, les entreprises peuvent également débiter le compte 408 par le crédit du compte 401 « Fournisseurs » **à réception de la facture,** les ajustements éventuels étant enregistrés au compte de charge intéressé (PCG, art. 444/40).

Cette dernière solution est **préférable** car elle évite le risque éventuel que les comptes de charges deviennent créditeurs au cours du ou des premiers mois de l'exercice suivant (entreprises à commerces multiples).

L'**éventuel écart entre** la **charge à payer et** le montant de la **facture** fournisseur est habituellement laissé dans les **charges d'exploitation,** ce qui ne saurait fausser de façon significative le résultat d'exploitation de l'exercice de régularisation, la faiblesse d'un tel écart étant une condition de la constatation d'une charge à payer et non d'une provision (entreprises à commerces multiples).

Exemple

Exemple Marchandise reçue avant la clôture de l'exercice n dont la facture, d'un montant de 3 750 (+ TVA : 660), n'a été établie qu'au cours de l'exercice n + 1.
Elle a été estimée à 3 700 (+ TVA : 651) à la clôture de l'exercice n, sur la base d'une précédente facture de la même marchandise.
I. Liquidation du compte de régularisation à la réouverture des comptes :

II. Liquidation du compte de régularisation lors de la constatation de la dette :

Remarque
Classement comptable : selon la 4e directive, les charges se rapportant à l'exercice qui ne sont exigibles que postérieurement à la clôture de l'exercice figurent, en principe, au poste « Comptes de régularisation ». Mais la France a utilisé la possibilité (prévue par l'article 18 de la directive) de comprendre ces charges parmi les dettes.

L'entreprise est propriétaire des marchandises non réceptionnées

794

(par exemple « vente départ ») Si l'entreprise a reçu la facture, elle l'a inscrite au compte 60 « Achats » par le crédit du compte « Fournisseurs ». Aucune écriture n'est à enregistrer, mais les marchandises doivent figurer dans l'inventaire des stocks.
Si l'entreprise n'a pas reçu la facture, elle constate une charge à payer par le débit du compte « Achats » et les marchandises doivent figurer dans les stocks.

Régularisation des charges en fin d'exercice

Constatation de la charge antérieure à sa consommation

797

Les dettes enregistrées durant l'exercice ont pour contrepartie une charge d'exploitation. Il convient de soustraire de ces charges celles qui n'ont pas été consommées durant l'exercice en les créditant aux comptes de charges concernés par le débit du compte **486 « Charges constatées d'avance »,** voir n° 736-1.
L'exercice suivant, cette écriture est extournée lors de la réouverture des comptes (PCG, art. 444/48).
En ce qui concerne la TVA, voir n° 792.



Exemple Loyer du 1/12/n au 28/2/n + 1 : 6 000 - exigible d'avance.

- la dette envers le propriétaire est née le 1/12/n ;
- la charge est à étaler sur les exercices n (6 000 × 1/3 = 2 000) et n + 1 (6 000 × 2/3 = 4 000).

Lorsque le contrat s'y prête, il est possible et à notre avis préférable de constater la véritable charge de l'exercice (ou de la période) **dès la réception de la facture** fournisseur, le complément étant porté au compte 486 à ce moment **et non lors des écritures d'inventaire** (PCG, art. 444/48).

Consommation de la charge antérieure à sa constatation

798

(charges à payer) La fraction du contrat concernant l'exercice est incorporée dans les charges en débitant le compte par nature de la classe 6 par le crédit du compte de charges à payer concerné (exemple : 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »). L'exercice suivant, cette écriture est extournée lors de la réouverture des comptes.



Exemple L'entreprise enregistre le montant de sa consommation d'eau du dernier relevé reçu à la clôture de l'exercice n (2500).

Charges à répartir sur plusieurs exercices

Ce compte concerne uniquement les frais d'émission des emprunts (voir n° 2126).

II. Charges d'exploitation

A. Achats (compte 60)

Adaptations de la liste des comptes du PCG à l'entreprise :

799

Pour la liste des comptes, voir n° 7006.

Pour les **achats en devises étrangères,** voir n° 2160 s.

I. Subdivisions à créer en fonction des besoins de l'entreprise
Les entreprises peuvent, en fonction de leurs besoins, créer des subdivisions des comptes d'achats permettant d'identifier (PCG, art. 446/60) :

- les achats en France et à l'étranger,

- les achats faits par l'entreprise auprès d'entreprises liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation.

Selon le PCG (art. 446/60), elles peuvent les classer en fonction d'une **nomenclature** propre à l'entreprise compatible avec la nomenclature officielle des biens et services de l'Insee.

II. Classements spécifiques dans des situations particulières
En ce qui concerne :

- les biens identiques acquis et produits, voir n° 1255-1 ;

- les achats stockés dont la destination finale n'est pas connue, voir n° 1255-2 ;

- les achats d'équipements électriques et électroniques par les distributeurs, voir n° 1199-5.

III. Regroupements possibles
Les entreprises pour lesquelles la distinction entre matières consommables (compte 6021) et fournitures consommables (compte 6022) n'est pas indispensable peuvent à notre avis regrouper les deux comptes sous le numéro 6021 « Achats de matières premières et fournitures consommables ».

Il ne faut pas confondre les fournitures premières, immédiatement consommées lors de leur introduction dans le processus de production (à comptabiliser au compte 6017) avec les fournitures consommables (à comptabiliser au compte 6022).

Enregistrement des approvisionnements et marchandises achetés

800

Selon le PCG (art. 446) :

Principe

Les achats sont comptabilisés hors taxes récupérables c'est-à-dire au **prix d'achat** qui s'entend du prix facturé, net de taxes récupérables auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière). Les **frais accessoires d'achat externes** (payés à des tiers) sont, en principe, de par leur nature, inscrits au compte 61/62 « Autres charges externes »,

Notamment :
616. Primes d'assurances
622. Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
624. Transports de biens

voire, à notre avis, au compte 63 « Impôts, taxes et versements assimilés » (exemples : impôts indirects, taxes spécifiques).

Remarques

1. Montant à comptabiliser Les achats de biens et de services sont donc comptabilisés « hors TVA déductible ».

2. Pas de correspondance entre prix d'achat et coût des stocks En effet, le prix d'achat est composé uniquement de charges externes et le coût des stocks comprend également des charges internes (voir n° 1167 s.).

Toutefois :

- dans le **système de base,** les entreprises **peuvent** les **ajouter au prix d'achat** au compte 60 lorsqu'ils peuvent être affectés de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements (PCG, art. 446/60) ;

Si elles le souhaitent, les entreprises utilisant le **système abrégé** peuvent faire de même.

- dans le **système développé,** l'obtention de la marge commerciale implique que le coût d'achat des marchandises vendues durant l'exercice (prix d'achat + frais accessoires d'achat) soit porté au compte 60 « Achats ». Les frais accessoires d'achat sont donc **obligatoirement** compris **dans les sous-comptes d'achats** auxquels ils s'appliquent. A cette fin, le **compte 608 « Frais accessoires d'achat »** peut être ventilé selon leur nature en marchandises et approvisionnements (PCG, art. 446/60).

Dans ce cas, nous recommandons les subdivisions suivantes (qui ne figurent pas dans la liste des comptes du PCG) :

6081. Sur achats stockés - Matières premières et fournitures.

6082. Sur achats stockés - Autres approvisionnements.

6084. Sur achats d'études et prestations de services.

6085. Sur achats de matériel, équipements et travaux.

6086. Sur achats non stockés de matières et fournitures.

6087. Sur achats de marchandises.

Fiscalement, Les frais accessoires d'achat peuvent être inclus dans le poste « Achats » s'ils peuvent être affectés de façon certaine aux achats correspondants (Notice DGI n° 2032, pour remplir les imprimés n° 2050 à 2059-D).

Sur les informations à fournir dans l'annexe, voir n° 982.

Enregistrement des approvisionnements et des marchandises consommés

801

La véritable charge d'exploitation que constituent les achats consommés (approvisionnements) ou revendus (marchandises) est obtenue directement en pratiquant l'inventaire permanent. Néanmoins, dans le PCG, le système de l'inventaire intermittent reste préconisé en comptabilité générale, l'inventaire permanent, en principe, étant tenu en comptabilité analytique ; les entreprises peuvent cependant tenir cet inventaire permanent dans les comptes de la classe 3 (PCG, art. 443).

Inventaire intermittent

801-1

I. Au cours de l'exercice, les achats sont enregistrés au débit des comptes 601 « Achats stockés - Matières premières (et fournitures) », 602 « Achats stockés - Autres approvisionnements » (matières et fournitures consommables) ou 607 « Achats de marchandises » à leur prix d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 607 est à utiliser pour les achats de produits revendus en l'état et ne faisant pas l'objet d'une transformation ou mise en oeuvre (Guide comptable des sucreries). Voir commentaires n° 1196-4.

II. A la clôture de l'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au récolement physique des existants en stocks, la variation des stocks (différence de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice, compte non tenu des dépréciations) est obtenue par (PCG, art. 443) :

a. L'annulation du stock initial au crédit des comptes 31 « Stocks de matières premières (et fournitures) », 32 « Stocks d'autres approvisionnements » ou 37 « Stocks de marchandises » par le débit des comptes 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » ou 6037 « Variation des stocks de marchandises » ;

Si l'on veut faire apparaître distinctement, par exemple : la variation des stocks de combustibles, de produits d'entretien, etc., il faut ouvrir des sous-comptes particuliers (Entreprises à commerces multiples).

b. La constatation du stock final au débit des comptes 31, 32 et 37 par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037.



Exemple

Stocks d'ouverture 60

Achats de l'exercice 300

Stocks de clôture 70



Le solde du **compte 603 « Variation des stocks »** peut être **débiteur ou créditeur.** Dans les deux cas, il figure dans le compte de résultat, comme compte correcteur, en plus ou moins des achats de l'exercice, **toujours du côté des charges** (PCG, art. 446/603).

Inventaire permanent

801-2

I. Au cours de l'exercice
(PCG, art. 443) :

- les achats à stocker sont débités aux comptes 601/602 (approvisionnements) et 607 (marchandises) ;

- les comptes de stocks 31, 32 et 37 fonctionnent comme des comptes de magasins : ils sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 « Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) » et crédités des sorties par le débit des comptes 6031, 6032 et 6037.

II. En fin d'exercice
Les soldes des comptes de stocks sont comparés aux montants résultant du récolement physique des existants, les éventuelles différences **(boni et mali d'inventaire)** étant régularisées pour amener les stocks à leur montant réel.



Exemple (reprise de l'exemple précédent)
Ventes de l'exercice : 280



Achats d'études et prestations de services, de matériels, équipements et travaux

802

Les comptes 604 et 605 enregistrent ces achats qui constituent de la sous-traitance industrielle (voir n° 815-1).

Enregistrement des approvisionnements et des achats non stockés

804

Selon le PCG (art. 446/60), les **approvisionnements non stockés** font l'objet du compte spécifique 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » (voir sous-comptes n° 7006) qui regroupe les achats **non stockables** (eau, énergie) et les achats **non stockés** par l'entreprise tels ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin.

Les sous-comptes 6063/64/68 concernent des fournitures qui pourraient être stockées (et qui seraient alors enregistrées au compte 602) mais qui sont non stockées sur décision « volontariste » de l'entreprise (Machinisme agricole).

Selon le PCG (art. 446/60), les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance », voir n° 736-1 II.

Peuvent par exemple être enregistrés à ces comptes :

- les **produits ou matériels d'usine, de laboratoire, de conditionnement ou d'entretien** jusqu'à leur utilisation effective (sur cette notion, voir n° 736-1) ;

- les **carburants et lubrifiants** utilisés par une entreprise pour ses véhicules (nombreux guides et Bull. CNC n° 35, juillet 1978, n° 35-04) ;

- les **fournitures diverses d'atelier et de magasin** : matières d'entretien, air liquide, vêtements de protection (nombreux guides comptables professionnels, voir n° 295) - Rép. Braconnier, Sén. 16 janvier 1980, p. 80 ;

- les **fournitures non refacturées à la clientèle** (Rép. Braconnier précitée, qui cite les emballages, les achats de verdure pour un fleuriste, c'est-à-dire des biens laissés gratuitement aux clients) ;

- le **petit outillage et** le **petit matériel de bureau** non immobilisés (voir n° 1341) ;

- les timbres-poste achetés et non encore utilisés à la clôture (voir n° 856).

Prélèvements de l'exploitant individuel

805

Lorsque l'exploitant prélève des matières, approvisionnements, fournitures ou marchandises pour son propre usage ou celui de sa famille, le montant des achats doit en principe faire l'objet, à chaque prélèvement, d'une écriture : le compte « Achats » concerné est crédité du prix des marchandises prélevées, par le débit du compte **108 « Compte de l'exploitant ».**

Par exemple, utilisation du compte 6079 « Prélèvement de marchandises » (boucherie).

Mais ce compte peut faire l'objet de toute autre rectification extra-comptable (Rép. Cathala, AN 19 mai 1960, p. 955). Il nous paraît donc pouvoir être servi globalement en fin d'exercice.

Fiscalement, L'exactitude du bénéfice comptable implique, en principe, que les prélèvements en nature de l'exploitant à raison de la consommation familiale soient portés au débit de son compte personnel (compte 108) pour leur **coût réel,** lequel comprend la TVA. Toutefois, s'ils ont été enregistrés en comptabilité pour un **coût autre que le coût réel,** l'exploitant doit, pour la détermination du résultat imposable, procéder aux rectifications appropriées (Rép. Braconnier, Sén. 13 novembre 1980, p. 4609).

Divers (achats)

Choix (laissé au client) entre un achat au comptant et un achat à crédit

(comptabilisation chez l'acheteur)

806

Que l'achat soit comptant ou à crédit, le prix comptant est porté dans le compte achat concerné (sur les frais de crédit sur dettes commerciales, voir n° 2224-2).

Réductions obtenues sur achats - Rabais, remises et ristournes

807

Leur traitement comptable est différent selon que leur montant figure sur la facture d'achat ou n'est déterminé que postérieurement à l'enregistrement de l'achat ; mais, à la clôture de l'exercice, le solde du compte d'achat concerné est identique dans les deux cas.

I. Si leur montant figure sur la facture, les achats sont à notre avis comptabilisés comme le précisait le PCG 82 (p. II 49), déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Si les réductions ne peuvent être rattachées à un achat déterminé, elles sont comptabilisées comme des réductions hors facture (voir II.).

Remarque
Escomptes de règlement : les escomptes de règlement sur achats de stocks, d'immobilisations ou les faux escomptes devraient, à notre avis, également être comptabilisés en déduction du coût des achats, voir n° 2224-2.

II. Si leur montant ne figure pas sur la facture, les réductions sont portées au compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » par le débit du compte fournisseur concerné (PCG, art. 444/40 et 446/60).
A la clôture de l'exercice :

- le compte 609 est viré au compte d'achat correspondant ;

- les comptes fournisseurs débiteurs sont virés au compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs ».

Ce compte permet de respecter la règle de non-compensation des éléments actifs et passifs dans les comptes annuels. (Pour la présentation au bilan, voir n° 980).

Remarques

1. **Réduction hors facture** Même hors facture, les réductions peuvent venir diminuer le coût des stocks ; voir n° 1166.

2. **Avoir correspondant à un retour sur un achat réalisé lors d'un exercice précédent** Il est, à notre avis, enregistré dans le compte 609 et non au crédit du compte d'achat correspondant (voir n° 809).

A notre avis, les définitions suivantes qui figuraient dans le PCG 82 (p. I.39), peuvent être retenues :

- **rabais** : réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix d'achat préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets achetés.

- **remises** : réductions pratiquées habituellement sur le prix courant d'achat en considération, par exemple, de l'importance de l'achat ou de la profession de l'acheteur et généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant d'achat.

- **ristournes** : réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée.

Arrhes, avances et acomptes versés - Retenues de garantie accordées à l'entreprise

808

Pour les avances et acomptes versés en monnaies étrangères, voir n° 2081-1.
Pour les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations, voir n° 1552.

Le compte 40 « Fournisseurs » peut être divisé afin de pouvoir suivre, d'une part les avances versées, d'autre part la retenue de garantie accordée lors de la livraison du produit fabriqué.

Le compte 4091 « Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes » est crédité par le débit du compte 401 et éventuellement du compte 404 après réception de la facture par l'entreprise. Il est débité, lors d'un paiement par l'entreprise d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit d'un compte de trésorerie (PCG, art. 444/40).

Exemple

Exemple (sur l'incidence de la TVA, voir n° 2471-1)

Arrhes versées à la commande	300
Acomptes versés durant la production du bien	300
Prix de vente	1 000
Retenue de garantie effectuée (5 % du prix de vente)	50



Fiscalement, Les retenues de garantie pratiquées par le maître d'ouvrage sont déductibles dès que les travaux sont réceptionnés ou mis à disposition, même si leur décaissement n'intervient qu'ultérieurement (CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12468).

Arrhes (acomptes conservés par le vendeur à titre de dédommagement)

808-1

Elles sont à enregistrer, à notre avis, dans le compte 658 « Autres charges de gestion courante » par le crédit du compte 4091 « Avances et acomptes versés sur commandes », dès lors que la charge est devenue certaine (résiliation de la commande).

Fiscalement, Sur leur soumission ou non à la TVA, voir Mémento Fiscal n° 46970.

Avoirs - Fournisseurs

809

- si l'avoir correspond à une **remise,** il est enregistré au compte 609 (voir n° 807) ;

- si l'avoir correspond à un **retour sur un achat de l'exercice,** il est enregistré au crédit du compte d'achat correspondant (PCG, art. 444/40) ;

- si l'avoir correspond à un **retour sur un achat** réalisé au cours d'un **exercice précédent,** il est enregistré, à notre avis, au compte 609 ;

Eventuellement, si le retour constitue une opération exceptionnelle et si la conception du résultat courant du PCG est retenue, cet avoir est à enregistrer au compte 772 « Produits exceptionnels sur exercices antérieurs ».

- si l'avoir est destiné à corriger une erreur de facturation, il est enregistré au crédit du compte d'achat correspondant.

Montants compensatoires liés aux achats

810

Le plan comptable des industries du commerce de bétail et de la viande ainsi que celui des sucreries, raffineries et distilleries préconisent leur enregistrement :

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

- dans un sous-compte des comptes 601 et 607, dans le cas où ils sont payés ;

- dans un sous-compte du compte 609, dans le cas où ils sont reçus, venant ainsi en déduction du compte achat ;

- dans un sous-compte du compte 75, lorsqu'il n'est pas possible de rattacher les restitutions aux achats (exemple : celles perçues dans le cadre de la CE ; voir n° 1192).

B. Autres charges externes (compte 61/62)

Définition et classement comptable

812

Sont comptabilisées dans les comptes 61/62 les charges externes, autres que les achats, en provenance des tiers (PCG, art. 446/61/62). Les **autres charges externes** sont donc des charges **directement consommées** par l'entreprise qui comprennent la sous-traitance générale et les services extérieurs.

Leur grand nombre conduit à l'utilisation de **deux comptes divisionnaires regroupés sur une même ligne au compte de résultat.**

Sous-traitance

815

Définition de la sous-traitance : l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 définit ainsi la sous-traitance : « opération par laquelle un entrepreneur confie, par un sous-traité et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage ». En d'autres termes, c'est « l'opération par laquelle **une entreprise confie** à une autre **le soin d'exécuter** pour elle et selon un certain cahier des charges préétabli, une partie des actes de production et de services dont **elle conserve la responsabilité économique finale** » (définition Conseil économique et social - JO 26 avril 1973, p. 305).

Il convient de distinguer, quant à leur nature comptable, les achats de sous-traitance compris dans le coût direct des ventes ou de la production immobilisée, la sous-traitance générale et les autres services extérieurs.

Achats de sous-traitance (comptes 604 et 605)

815-1

Les achats de services immatériels (études et prestations de services) et matériels (matériel, équipement et travaux) sont compris dans les achats (compte 60) lorsqu'ils s'intègrent directement dans le cycle de production (PCG, art. 446/60), c'est-à-dire, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.82 renvoi 3), lorsqu'ils sont incorporés directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués.

I. Pour les entreprises industrielles,
il s'agit d'une façon générale, de la **sous-traitance industrielle qui entre dans le coût direct de production** (sucreries, ingénierie, machinisme agricole, sidérurgie, édition, etc.), et plus particulièrement :

- de la sous-traitance de capacité ou de technicité (imprimerie),

- des achats d'études de soumission pour les marchés obtenus (BTP),

- des opérations de travail à façon : betteraves, sirops, rectification d'alcool, etc. (sucreries),

- de tous les achats de sous-traitance destinés à la revente (machinisme agricole),

- des biens même sous-traités en totalité (qui pourraient donc être comptabilisés en « achats de marchandises ») si le modèle a été créé par l'entreprise (chaussure),

- de tous les achats acquis dans le cadre de relations économiques de sous-traitance, qu'elle soit notamment de capacité, de technicité, d'opportunité ou de coopération : matériel rédactionnel utilisable en l'état, travaux de composition, de photogravure, d'impression, de façonnage, de conditionnement et de routage (presse),

- des frais de prorata et de pilotage (à notre avis).

II. Pour les entreprises de services,
il s'agit, d'une façon générale, de la **sous-traitance de services refacturable,** la contrepartie étant le compte 704 « Travaux » (machinisme agricole, publicité, distributeurs, loueurs et réparateurs du matériel de bâtiment, TP et manutention).

Sous-traitance générale (compte 611)

815-2

Sont retenus sous cette appellation les **achats de sous-traitance autres que ceux inscrits aux comptes 604 et 605** (PCG, art. 446/61/62). Il s'agit notamment :

- des frais payés aux tiers chargés par l'entreprise d'effectuer pour son compte des opérations n'entrant pas dans le coût de production des produits ou d'assurer la fourniture de services (entreprises à commerces multiples),

- de toute étude ou prestation destinée aux besoins internes de l'entreprise (ingénierie),

- des coûts de structure (machinisme agricole),

- de la contribution financière versée par les entreprises à un éco-organisme auquel elles transfèrent leur obligation de collecte et de gestion de leurs déchets d'emballage (C. env., art. L 541-10).

Fiscalement, Il en est de même, cette contribution constituant la contrepartie du service rendu par l'éco-organisme et non un impôt (Avis CE 11 juillet 2011, n° 346698).

- de la contribution versée par les producteurs d'équipements électriques et électroniques à un éco-organisme au titre de leur participation financière à la filière de collecte et de valorisation des déchets d'équipements électriques et électroniques (DEEE) issus des ménages [Avis CU CNC n° 2007-A du 10 janvier 2007, § 2.2.4 (i)] et issus des professionnels (à notre avis) lorsque les producteurs n'ont pas mis en place leur propre filière. Sur la refacturation de cette taxe aux ménages, voir n° 589. Sur son exclusion du coût de production de ces équipements, voir n° 1184.
Pour plus de détails sur la réglementation sur les DEEE et les différentes obligations des producteurs, distributeurs et utilisateurs, voir n° 1516-3.

Sur l'attestation du commissaire aux comptes demandée par les éco-organismes au titre de la déclaration annuelle des EEE, voir n° 5359-4.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même sur la base du raisonnement retenu par le Conseil d'Etat au sujet de la contribution éco-emballages (voir ci-avant).

Autres services extérieurs (compte 628)

815-3

Constituent des services extérieurs et non de la sous-traitance générale (sucreries) :

- les travaux et prestations d'ordre administratif et comptable,

- les travaux de gardiennage.

Remarque
Cotisations versées à un GIE : les cotisations versées à un GIE en fonction des services rendus à l'entreprise constituent, à notre avis, des charges d'exploitation à débiter aux comptes de sous-traitance intéressés (précision du PCG 82, p. II.135).

Redevances de crédit-bail (compte 612)

En ce qui concerne les redevances de crédit-bail sur fonds de commerce, voir n° 1751-1.

Location de biens en exécution de contrats de crédit-bail

816

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien :

- d'une part, un droit de jouissance ;

- d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

Son traitement comptable est fourni par le PCG (art. 331-7 et 446/61/62) :

Sur l'information en annexe, voir n° 1549 s.
En ce qui concerne les comptes consolidés, voir Mémento Comptes consolidés n° 3378 s.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6535.

I. Au bilan,
le **bien** ne doit **pas figurer** à l'actif de l'entreprise utilisatrice tant que l'utilisateur n'a pas levé l'option d'achat.

Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en **levant l'option d'achat** dont il est titulaire, il doit inscrire cette **immobilisation** à l'actif de son bilan, voir n° 1542-2.

II. Au compte de résultat,
les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des **charges d'exploitation.** Les « redevances » ou « loyers » doivent être enregistrés au débit du compte 612 « Redevances de crédit-bail » (PCG, art. 446/61/62).

Fiscalement,

a. Crédit-bail mobilier : ces redevances sont en principe **déductibles, sauf conventions abusives** disqualifiant le bail en une vente à tempérament ou permettant un transfert de bénéfices (D. adm. 4 C-352 n° 1 ; BOI 4 A-7-91, n° 6), sur la base d'un faisceau d'indices tels que, par exemple :

- des délais de location anormalement brefs (Rép. Gouze, AN 20 mars 1989, p. 1365 ; CAA Nancy 29 décembre 1989, n° 230) ;

- un prix anormalement bas lors de la levée d'option (Rép. Ligot, AN 14 janvier 1985, p. 155) ;

- un contrat prévoyant le transfert de la propriété d'un bien après paiement de toutes les mensualités (CE 21 juin 2002, n° 219313 ; CE 7 octobre 1987, n° 49774) ;

- l'exercice par le locataire, pendant le bail, des prérogatives du propriétaire, telles que l'inscription d'un gage dès l'origine et la revente des biens avant paiement intégral de leur prix (CE 20 mai 1981, n° 21495) ou la prise en charge de réparations incombant en principe au bailleur (CAA Bordeaux 1er mars 2012, n° 11BX01206).

Mais il ne peut y avoir abus de droit entraînant la non-déductibilité des redevances que lorsqu'il est établi que le contrat a été exclusivement inspiré par la volonté d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées (CE 3 février 1989, n° 45094).
Sur les véhicules pris en crédit-bail, voir n° 818.

b. Crédit-bail immobilier : sur les conditions de déductibilité des redevances, voir n° 1543-1.

Remarques

1. Eclatement de la redevance entre amortissement et frais financiers Le PCG ne distingue pas au sein de la redevance entre la part **« amortissement » et** la part **« frais financiers ».** Mais certains guides comptables professionnels tels que « Distributeurs, loueurs et réparateurs de matériel BTP et Transports routiers », conseillent de procéder à cet éclatement (pour la présentation au compte de résultat ; voir n° 295).

2. Distinction entre crédit-bail mobilier et immobilier La liste des comptes du PCG décompose ces redevances selon que le crédit-bail est **mobilier** (compte 6122) **ou immobilier** (compte 6125). Pour certains guides comptables professionnels précités, compte tenu de la part croissante de ce type de financement, il apparaît important de différencier les redevances par type d'immobilisations.

3. Préloyers Les préloyers (redevances de crédit-bail immobilier) réglés avant la mise en exploitation, sont à comptabiliser au débit du compte 612. Toutefois, lorsqu'il s'agit de préloyers de financement (préloyers rémunérant le service consistant pour le bailleur à financer l'édification de l'immeuble conformément aux spécifications du crédit-preneur), ils peuvent être inscrits en charges financières (compte 668 « Autres charges financières »).
Le bulletin CNCC (n° 84, décembre 1991, EJ 91-158, p. 571) estime en effet que les préloyers constituent bien une charge de l'exercice au cours duquel ils sont supportés, dans la mesure où ils sont la contrepartie de services consommés par l'entreprise, ou d'avantages qui lui ont été consentis, dans le cadre du contrat. (Ils s'analysent fréquemment, dans ce type de contrat, comme des intérêts financiers.)

Fiscalement, Les préloyers qui rémunèrent le service consistant pour le bailleur à **financer** l'édification de l'immeuble conformément aux spécifications du crédit-preneur sont immédiatement déductibles (CE 12 janvier 2004, n° 243273).
Pour les loyers payés d'avance qui s'imputent sur les loyers futurs, voir ci-après **5.**

4. Charges annuelles croissantes Si le contrat stipule des **charges annuelles croissantes,** deux approches sont possibles, en l'absence de précisions de la part des organismes comptables compétents (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2010-69, p. 277 s.) :

- soit enregistrer les redevances selon les échéances contractuelles (en ce sens également, Bull. CNCC n° 103, septembre 1996, EC 96-32, p. 509 et 510) ;

- soit étaler ces redevances sur la durée du contrat (par un compte « Charges constatées d'avance »), de manière à traduire correctement les avantages économiques procurés par le bien de période en période (en ce sens également, avis OEC n° 29 sur la comptabilisation des contrats de location). A défaut de méthode plus pertinente, l'étalement est effectué de manière linéaire sur la durée du contrat. Cette méthode est, à notre avis, à privilégier dès lors que la variation des échéances contractuelles n'est pas justifiée techniquement ou économiquement.

Fiscalement, Lorsque les loyers stipulés dans un contrat sont inégaux, cette inégalité est présumée correspondre à une non-régularité dans la valeur de la prestation fournie, qui est fonction de l'obligation qui pèse sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur. Toutefois, si la preuve est apportée que la répartition contractuelle des loyers ne rend pas correctement compte de cette valeur, la déduction des charges correspondantes doit être faite selon la méthode la plus appropriée (CE 16 février 2011, n° 315625 et CAA Versailles 15 novembre 2011, n° 10VE04057 rendus en matière de premier loyer majoré justifié par la dépréciation importante d'un véhicule pris en crédit-bail dès sa mise en circulation).
Sur le traitement des redevances de crédit-bail chez le crédit-bailleur, voir n° 586 et 519-1.

Le choix pour l'une ou l'autre de ces deux approches est à effectuer en respectant le principe de permanence des méthodes. Il n'est notamment pas possible de modifier la méthode de comptabilisation en cas de renégociation du contrat (Bull. CNCC n° 162 précité), sauf si, à notre avis, les conditions de renégociation le justifient.

Remarque
Evolution attendue : le sujet de la prise en compte des loyers inégaux est actuellement en cours d'examen à l'ANC (voir n° 5999-1).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6555 (contrat de location simple).

5. Loyers versés d'avance Ces loyers sont à comptabiliser en « Dépôts et cautionnements » (compte 275) ; ils ne constituent une charge que lorsqu'ils sont imputés sur la dette de loyer effectivement courue, soit en général lors de la dernière échéance de loyer.

Fiscalement, Il en est de même, les loyers versés d'avance (ou préloyers) n'étant déductibles qu'en fin de bail (immobilier ou mobilier) lors de leur imputation sur les loyers (CE 4 décembre 1991, n° 86382 et 16 décembre 1991, n° 75833 et D. adm. 4 C-421, n° 13). Toutefois, à notre avis, le Conseil d'Etat pourrait, le cas échéant, reconsidérer sa jurisprudence compte tenu de son arrêt du 12 janvier 2004 (n° 243273, voir ci-avant 3) et l'imputation des préloyers sur les loyers futurs ne devrait plus constituer un obstacle à leur déduction au titre de l'exercice de leur engagement.

6. Coûts directs initiaux du preneur (coûts de négociation) Selon le bulletin CNCC (n° 84, décembre 1991, EC 91-39, p. 570), les coûts directs initiaux engagés par le preneur à la mise en place d'un contrat de location-financement sont traités comme des frais d'émission d'emprunts, ceux-ci pouvant être soit étalés de manière systématique sur la durée de l'emprunt, soit immédiatement comptabilisés en charges (voir n° 2126).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6538 (contrat de location-financement) et 6555 (contrat de location simple).

7. Régularisations :

- **« Redevances » ou « loyers » non constatés concernant la période écoulée** Ils doivent, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.130), être inscrits au compte 401 « Fournisseurs - Achats de... prestations de services » ou 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

- **« Redevances » ou « loyers » concernant la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan** Ils doivent, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.130) faire l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 « Charges constatées d'avance »). Tel serait le cas d'une société qui verserait immédiatement la totalité des loyers du bail.

Fiscalement, Il en est de même. Dans le cas où un avenant avait engendré une majoration de loyer sur un mois, la Cour (CAA Bordeaux 4 avril 1995, n° 93-1466) **a procédé à une analyse économique** pour savoir si cette majoration concernait le mois déjà couru (charges) ou bien constituait en réalité une avance sur les loyers futurs (charges constatées d'avance).

8. Assurance contractée pour garantir le paiement en cas de décès d'un dirigeant Voir n° 2400-4.

9. Fin d'utilisation du bien en cours de bail Lorsqu'un bien faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail n'est plus utilisé en cours de bail, il y a lieu, à notre avis, de provisionner immédiatement, selon le cas, l'ensemble des redevances restant à verser jusqu'à la fin du bail ou l'indemnité de résiliation du contrat (voir n° 943).

10. Renouvellement et remise en état Sur la comptabilisation :

- des dépenses de **renouvellement** de bien appartenant à autrui, voir n° 1546 s. ;

- d'une provision pour **remise en état** de bien appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

Locations (compte 613)

Montant des loyers

817

Le montant du loyer constitue une charge de l'exercice et est enregistré au compte 613 « Locations », que l'on peut subdiviser (voir sous-comptes n° 7006).

Fiscalement, Les sommes versées en exécution d'un contrat de bail sont **déductibles** des résultats de l'exercice à concurrence seulement de la **valeur locative réelle** des immeubles loués augmentée, le cas échéant, du prix des prestations fournies par le bailleur et distinctes de la mise des lieux à la disposition du preneur (D. adm. 4 C-421 n° 4, CE 22 février 1989, n° 71181 ; voir Mémento Fiscal n° 8345).

En raison de leur caractère de fruits civils acquis au jour le jour par le bailleur (voir n° 519-1), les loyers sont compris parmi les charges de l'entreprise à concurrence de la fraction courue au titre de chaque exercice (D. adm. 4 C-421 n° 5), indépendamment de leur date de paiement (CE 14 mars 1938, n° 54678).
Les loyers versés pour une période antérieure à la signature du bail sont déductibles si la société a effectivement occupé l'immeuble (CE 9 juillet 1986, n° 44724).
En ce qui concerne les loyers et les charges des **locaux appartenant à l'exploitant individuel et utilisés pour les besoins de l'exploitation,** voir n° 3522.

Le fait que le loyer soit fixé à partir d'un **pourcentage du chiffre d'affaires** (clause recettes) ne modifie pas sa comptabilisation. Il en est de même, à notre avis, en cas de clause d'**indexation.** En effet, à chaque échéance de loyer, il en résulte un supplément ou une diminution à enregistrer, à notre avis, au même compte (613). Les comptes prévus par le PCG « Bonis ou malis provenant de clauses d'indexation » (comptes 7781 ou 6781) ne nous paraissent pas devoir être utilisés dans ce cas.

Remarques

1. Abonnement Sur la comptabilisation des loyers selon le système des comptes d'abonnement, voir n° 771.

2. Loyers versés d'avance à titre de garantie Ces loyers doivent être inscrits au compte 275 « Dépôts et cautionnements » à l'actif du bilan.

3. Bail emphytéotique Les montants versés à la signature du bail peuvent être, à notre avis :

- soit comptabilisés en charges constatées d'avance et reprises en résultat sur la durée du bail. En effet, le bail emphytéotique pouvant être considéré comme un contrat de location, les versements initiaux sont assimilables à des loyers versés d'avance ;

- soit comptabilisés en immobilisation incorporelle, le bail emphytéotique conférant un droit réel immobilier au preneur.

4. Droit d'entrée A notre avis, le droit d'entrée payé au propriétaire (pas-de-porte) est également comptabilisé au compte 613 (dès lors qu'il correspond à un supplément de loyer) puis transféré en charge constatée d'avance, le cas échéant (voir n° 1637-1). Il en est de

même des **redevances de gérance libre** (voir n° 939-1). En revanche, le droit d'entrée payé à l'ancien locataire **(droit au bail)** constitue une immobilisation incorporelle (voir n° 1637).

5. Fin d'utilisation du bien en cours de bail Lorsqu'un bien faisant l'objet d'un contrat de location n'est plus utilisé en cours de bail, il y a lieu, à notre avis, de provisionner immédiatement l'ensemble des loyers restant à verser jusqu'à la fin du bail, sous déduction, toutefois, des montants au titre des sous-locations qui pourraient être raisonnablement obtenues d'un sous-locataire, voir n° 943.

6. Renouvellement et remise en état du bien Sur la comptabilisation :

- des dépenses de **renouvellement** de bien appartenant à autrui, voir n° 1546 s. ;

- d'une provision pour **remise en état** de bien appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

7. Loyers avec franchise Voir n° 819.

8. Loyers inégaux Voir n° 816.

Loyers portant sur des véhicules de tourisme

818

Fiscalement, (Voir Mémento Fiscal n° 9035), en cas de location d'une durée supérieure à 3 mois (ou inférieure à 3 mois mais renouvelable) ou de crédit-bail, la part de loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule supérieure à 18 300 € (9 900 € pour les véhicules les plus polluants) n'est pas déductible (CGI, art. 39-4 ; BOI 4 C-6-06, n° 30). Le prix d'acquisition à retenir est le prix TTC, et non le prix HT figurant dans les comptes du bailleur (CE 29 juillet 1994, n° 125947).
La réintégration fiscale, limitée au prorata de la durée de location pendant l'exercice, est effectuée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WF).

Sur la définition des véhicules de tourisme visés par la limitation et les modalités de calcul de l'amortissement excédentaire pour des entreprises propriétaires, voir n° 1495-4.

Remarque
Remplacement de composants incombant au locataire : dans ce cas, le propriétaire n'a pas à effectuer de décomposition de ses véhicules ; en revanche, le locataire doit identifier les composants lors de leur remplacement et les comptabiliser à son actif (voir n° 1546-1).

Fiscalement, Selon l'Administration, ces remplacements ne sont pas soumis à la limitation de déduction des amortissements (BOI 4 C-6-06, n° 35).

Loyers avec franchise

819

Par analogie avec les solutions applicables en matière de redevances de crédit-bail (voir n° 816), deux approches peuvent, à notre avis, être retenues :

a. Enregistrer les loyers selon les échéances contractuelles Ce traitement conduit à ne constater aucune charge de loyer pendant la période de franchise. Il s'applique notamment, à notre avis, aux contrats comportant une franchise normale (c'est-à-dire de 1 à 3 mois).

b. Linéariser les loyers sur la durée du contrat, de manière à traduire correctement les avantages économiques procurés par le bien de période en période (en ce sens également, avis OEC n° 29 sur la comptabilisation des contrats de location). Dans ce cas, le produit de la franchise est à étaler sur la durée du contrat, une charge à payer étant alors comptabilisée pendant la période de franchise.
Cette solution est, à notre avis, à privilégier dès lors que la variation des échéances contractuelles n'est pas justifiée techniquement ou économiquement.

Tel est notamment le cas :

- lorsqu'une franchise exceptionnelle par rapport aux conditions de marché est accordée ;

- et/ou lorsque le contrat prévoit le remboursement direct ou indirect de cette franchise en cas de sortie du locataire avant l'expiration du bail. Ce remboursement confirme en effet que le produit de la franchise est acquis au fur et à mesure de la location.

Remarque
Evolution attendue : le sujet de la prise en compte des loyers inégaux est actuellement en cours d'examen à l'ANC (voir n° 5999-1).

Fiscalement, Comme en matière de crédit-bail (voir n° 816), la répartition contractuelle des loyers est présumée refléter la variation de l'intensité de la valeur de la location, sauf si la preuve est apportée que cette répartition ne correspond à la réalité économique de l'opération. Le locataire peut ainsi s'éloigner des dispositions contractuelles prévoyant une franchise en début de location et ainsi linéariser les charges locatives sur la durée du contrat en démontrant que la prestation fournie est identique sur toute cette période (CAA Marseille 3 novembre 2011, n° 09MA01878, décision définitive).

Charges locatives et de copropriété (compte 614)

Propriétaire

824

L'ensemble des charges étant facturé en son nom, celui-ci les enregistre dans ce compte.

En cas d'immeuble appartenant à l'exploitant mais ne figurant pas à l'actif, voir n° 3522.

En cas de location, la partie de charges pouvant être récupérée (remboursement par les locataires) ne doit pas être portée au crédit du compte 614 mais au compte 791 « Transfert de charges d'exploitation » en tant que correctif de charges supportées pour le compte d'un tiers.

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.83 renvoi 7), si une entreprise possède une part relativement peu importante, dans un immeuble en copropriété, elle peut à la rigueur et par mesure de simplification, affecter à ce compte le montant total de sa quote-part de charges décomptées par le syndic, en en extrayant celles concernant l'**entretien** et les **réparations, toujours imputables au compte 615.** Les autres charges sont ainsi assimilées aux charges locatives, non décomposables, selon leur nature, entre les différents comptes de la classe 6 et inscrites globalement à ce compte (entreprises à commerces multiples).

Locataire

825

Les charges résultant du contrat de location, quelle que soit leur nature et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur, sont à comptabiliser au compte 614.

Remarque
Impôts acquittés par le locataire en son nom propre : ces impôts n'ont pas, à ce titre, la nature de charges locatives mais, par simplification, il nous paraît possible de les comptabiliser dans ce compte plutôt que dans un compte 63 (Impôts et taxes).

Travaux d'entretien et de réparations (compte 615)

Voir sous-comptes n° 7006.
Sur la comptabilisation des contrats d'entretien selon le système des comptes d'abonnement, voir n° 771.

Entretien et réparations

826

I. Dépenses encourues
Lorsque les frais ont pour effet d'augmenter, sur une période supérieure à 12 mois, les avantages économiques futurs liés à

l'immobilisation par rapport à ceux estimés au moment où ces dépenses sont encourues, ils sont comptabilisés en **immobilisation.**

Exemple

L'**échange standard** d'un composant constitue une immobilisation (voir n° 1392-1).

Dans le cas contraire, ils constituent des charges d'exploitation.

Exemple

L'**entretien général** d'ordre administratif (nettoyage, etc.) constitue une charge (voir n° 858).

En ce qui concerne :

- les dépenses courantes d'entretien et de maintenance, voir n° 1391.
- les dépenses de gros entretien et de grandes visites, voir n° 1373.
- les dépenses de remplacement, voir n° 1372.
- les dépenses d'amélioration et additions d'éléments, voir n° 1392.
- les pièces détachées, voir n° 1137.
- les frais liés à une mise en conformité avec de nouvelles normes, voir n° 1394 s.

Pour plus de détails sur les critères de distinction entre immobilisations et charges et leurs conséquences pratiques, voir n° 1390-1 et 1391 s.

II. Dépenses probables

Les dépenses d'entretien et de réparation ne peuvent pas faire l'objet d'une provision pour charges à la clôture, et ce, même si la décision d'engager les travaux a été prise avant la date de clôture ou a fait l'objet d'un contrat signé ou d'un devis accepté à cette date.

Sauf si ces dépenses sont liées :

- aux **gros entretiens et grandes visites,** voir n° 1515 ;
- à la **remise en état** de sites, voir n° 1516 (sur le cas particulier des biens appartenant à autrui, voir n° 1548-1) ;
- au **désamiantage,** voir n° 1516-4.

En effet, ces dépenses sont récurrentes d'un exercice sur l'autre et l'entreprise attend une contrepartie correspondant à la réalisation des travaux sur l'exercice suivant. Les conditions de comptabilisation d'un passif telles que définies par l'article 212-1 du PCG ne sont donc pas remplies.

En revanche, une **dépréciation du matériel concerné** peut devoir être constituée, voir n° 1500 s. Sur le cas particulier du matériel mis en conformité, voir n° 1394-1 III.

Exemple

Exemple Une entreprise a décidé d'effectuer des travaux de réparation non immobilisables et ne constituant pas des dépenses de gros entretien ou de grandes visites (2e catégorie), sur un matériel lui appartenant ayant subi des dommages au cours de l'exercice.
1er cas - Elle n'a pas signé de devis à la clôture de l'exercice.
L'entreprise n'a pas d'obligation à la clôture puisqu'elle ne s'est pas engagée à faire effectuer de réparation par un tiers. Aucune provision n'est constituée.
2e cas - Elle a signé un devis avant la clôture de l'exercice.
La signature du devis est le fait générateur d'une obligation de faire réaliser des travaux. La sortie de ressources est probable mais elle a une contrepartie pour l'entreprise correspondant à l'utilisation d'un matériel réparé sur les exercices suivants.
Donc, aucune provision pour charges n'est constituée.
En revanche, une dépréciation du matériel endommagé peut devoir être constituée.

Pièces de rechange

827

utilisées pour l'entretien et la réparation de matériels. Voir n° 1137.

Travaux de dépollution

828

Dans la mesure où des travaux de dépollution devant être engagés par l'entreprise concernent des **activités passées,** ceux-ci devraient, en principe, être comptabilisés en charges et provisionnées si l'entreprise a une obligation à la clôture (voir n° 956-3). Constituent en général des charges d'exploitation, les frais de remise en état d'un site contaminé, les frais d'enlèvement des déchets ou de nettoyage de sites.

Sur la prise en compte de ces travaux dans la problématique environnementale, voir n° 956 s.
Sur la comptabilisation des primes d'assurance des risques d'atteintes à l'environnement, voir n° 830-5.
Sur la comptabilisation de l'indemnité d'assurance reçue, voir n° 2399.
Sur l'obligation de constituer une provision pour dépollution, voir n° 1516-2 (dégradation progressive) et 1516-4 (désamiantage).
Sur l'information à fournir dans l'annexe, voir n° 956-5.

Primes d'assurances (compte 616)

830

Voir sous-comptes n° 7006.
Sur leur comptabilisation selon le système des comptes d'abonnement, voir n° 771.
Voir également fiscalement n° 780.
Sur leur incorporation ou non dans les stocks, voir n° 1183.

Primes d'assurance-vie

830-1

Il s'agit des primes suivantes :

Primes d'assurance-vie au profit de l'entreprise sur la tête de son personnel

Les contrats d'assurance sur la vie peuvent présenter les caractéristiques différentes suivantes, récapitulées dans le tableau ci-après, établi par nos soins.

Tableau récapitulatif des différents types de contrats			
Type de contrat	**Nature de l'indemnité versée**	**Traitement comptable**	**Régime fiscal des primes**
I. Assurance en cas de vie	Capital	Placement	non déductible

Tableau récapitulatif des différents types de contrats			
Type de contrat	**Nature de l'indemnité versée**	**Traitement comptable**	**Régime fiscal des primes**
II. Assurance décès	Perte d'exploitation subie	Couverture d'un risque	- déductible si « hommes-clefs » - sinon non déductible
III. Assurance mixte	Capital	- Placement (partie vie) et - couverture d'un risque (partie décès)	- non déductible - déductible

Nous les reprenons en détail ci-après.

I. Contrat d'assurance sur la vie prévoyant le versement d'un capital en cas de vie à une certaine date
Dans ce cas, il s'agit d'une **opération de placement** pour l'entreprise, celle-ci n'encourant aucun risque. Il en résulte, à notre avis, le traitement suivant :

a. En début de contrat, la prime versée ne peut constituer une charge et doit être comptabilisée dans un compte de prêt (subdivision à créer du compte 2748 « Autres prêts »).

b. En cours de contrat, la participation aux bénéfices perçue par l'entreprise au titre de ce contrat est à comptabiliser en produit financier, compte 768 « Autres produits financiers », au vu du relevé reçu chaque année (même si les versements n'interviennent qu'en fin de contrat).

c. En fin de contrat, le capital versé s'imputera sur les primes comptabilisées en prêt et le surplus en produit financier, compte 768 « Autres produits financiers ».

Fiscalement, Le régime général (D. adm. 4 C-4231, n° 5) s'applique :

- les primes versées ne sont pas déductibles,

- les participations aux bénéfices sont imposées au fur et à mesure de leur acquisition, selon la méthode du couru,

- le capital versé à l'expiration du contrat, sous déduction des primes précédemment versées, sera inclus dans le résultat imposable.

En conséquence, il n'existe, dans ce type de contrat, **aucune divergence** entre les traitements comptable et fiscal.

II. Contrat d'assurance sur la vie prévoyant le versement d'un capital en cas de décès d'un dirigeant ou d'un collaborateur
Il couvre le risque de décès d'une ou de plusieurs personnes déterminées, en principe **« hommes-clefs »** de l'entreprise. L'indemnisation se fera, en général, sous la forme d'une indemnité de perte d'exploitation. Elle correspond à la couverture d'un risque réel. Il en résulte, à notre avis, le traitement comptable suivant :

a. La prime versée chaque année est comptabilisée en charge au compte 616 « Prime d'assurance », sous-compte à créer 6169 « Assurance décès ».

Fiscalement, Il convient de distinguer les contrats « hommes-clefs », considérés comme une assurance perte d'exploitation, des autres contrats d'assurance-décès considérés comme des opérations de placement ; voir Mémento Fiscal n° 8390.

1. Contrats « hommes-clefs » : les « hommes-clefs » sont toutes les personnes jouant un rôle déterminant dans le fonctionnement de l'entreprise, telles que les personnes qui maîtrisent un art, une science ou une technique directement lié à l'objet social ou les dirigeants effectifs dans les petites et moyennes entreprises (D. adm. 4 C-4231, n° 8). Selon le Conseil d'Etat (Arrêt du 29 juillet 1998, n° 108244), les primes d'assurances « hommes-clefs » versées par une entreprise constituent des **charges immédiatement déductibles** dans la mesure où elles lui permettent de se prémunir contre le risque de pertes de recettes d'exploitation. Cette décision va **plus loin que la doctrine administrative** (D. adm. 4 C-4231), qui autorise la déduction des seules primes afférentes à des contrats prévoyant la fixation du montant de l'indemnisation après la réalisation du risque. Le Conseil d'Etat n'établit pas une telle distinction et admet la déductibilité immédiate de toutes les primes versées en **exécution** d'un contrat d'assurance « hommes-clefs », y compris celles afférentes à un contrat prévoyant le versement d'un capital déterminé forfaitairement (CE 29 juillet 1998 précité). Relèvent donc désormais des **opérations de placement** les seuls contrats qui, **à l'expiration ou à défaut de réalisation du risque,** permettent à l'entreprise de percevoir un capital, une indemnité ou de disposer d'une possibilité de rachat.

Selon l'Administration (D. adm. 4 C-4231, n° 6 s.) les primes versées sont déductibles en totalité lors de leur échéance ; en pratique, à notre avis, il est tenu compte du couru (position contraire à celle de l'Administration) pour éviter une distorsion comptabilité-fiscalité.

2. Autres contrats d'assurance-décès (opérations de placement, voir I) : les primes ne sont pas déductibles, l'assurance étant considérée comme une opération de placement (D. adm. 4 C-4231, n° 12 s.). Elles doivent donc être réintégrées extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

b. L'indemnité de perte d'exploitation versée en cas de décès est à comptabiliser en produit d'exploitation au compte 791 « Transfert de charges d'exploitation », comme les autres indemnités d'assurance couvrant des risques d'exploitation.

Fiscalement, 1. Contrats « hommes-clefs » : l'imposition de l'indemnité peut être étalée sur l'année de réalisation du profit correspondant et sur les quatre années suivantes (CGI, art. 38 quater). Lorsque l'option pour l'étalement est exercée, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A.

- au titre de l'exercice de réalisation du profit : déduction extra-comptable (ligne XG) des 4/5e du produit ;

- au titre des quatre exercices suivants : réintégration extra-comptable (ligne WQ) de 1/5e du produit.

2. Autres contrats d'assurance-décès (opérations de placement, voir I.) : le capital versé au moment du décès ou à l'expiration du contrat est imposable sous déduction des primes précédemment versées (D. adm. 4 C-4231, n° 12). En conséquence, les primes précédemment réintégrées (voir ci-avant) sont déduites extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-1 A (ligne XG) de l'exercice de versement du capital.

III. Contrat d'assurance sur la vie dit « mixte » par lequel l'assureur s'engage à payer un capital, soit à une date déterminée si l'assuré est encore en vie, soit au jour de son décès
Il en résulte, à notre avis, que :

a. La **prime** constitue :

- un **prêt,** pour la quote-part correspondant à l'épargne réalisée jusqu'au jour du versement du capital et de la participation au bénéfice ;

- une **charge,** pour la quote-part couvrant la garantie en cas de décès.

Cette répartition pourra se faire en fonction d'une estimation de la probabilité que l'assuré soit encore en vie à la date fixée dans le contrat : plus cette probabilité est élevée, plus la quote-part de prime à comptabiliser en prêt sera importante.

b. La **participation aux bénéfices,** éventuellement perçue par l'entreprise au titre de ce contrat, est à comptabiliser en produit financier.

c. Le **capital** versé en fin de contrat se répartit selon les mêmes critères que la prime ; il sera imputé pour partie sur les primes comptabilisées en prêt et comptabilisé, pour le surplus, en produit financier, compte 768 « Autres produits financiers ».

Fiscalement, Selon l'Administration, ces contrats constituant des opérations de placement, les primes correspondantes ne sont déductibles qu'au titre de l'exercice de réalisation du risque ou de l'expiration du contrat (D. adm. 4 C-2431, n° 12).

En conséquence :

a. Versement des primes Sur les exercices de versements des primes, il y a lieu, pour la détermination du résultat fiscal, de réintégrer extra-comptablement les charges d'assurance comptabilisées, ce qui engendre un impôt différé actif (voir n° 2885-3) ; pour la participation aux bénéfices, il n'existe aucune divergence.

b. Versement du capital L'exercice où le versement du capital survient, il y a lieu de déduire extra-comptablement les primes versées (à concurrence de la somme des réintégrations des exercices antérieurs).

Primes d'une assurance contractée au profit de l'entreprise sur la tête de tiers

830-2

Une telle assurance a pour objectif, par exemple, en cas de décès d'un tiers effectuant un travail dans l'intérêt de l'entreprise, de couvrir les conséquences au niveau économique de l'abandon de projets en cours de réalisation.
Ces primes nous paraissent devoir être inscrites au compte **616 « Primes d'assurances »** ou 6169 (sous-compte à créer) « Assurance sur la vie ».
A notre avis :

- l'indemnité reçue en cas de décès constitue un profit exceptionnel, compte 7788 ;

- les éléments d'actif éventuellement affectés par la disparition du « spécialiste » - remise en cause du projet, voire impossibilité de le poursuivre - doivent être dépréciés sous forme d'une dépréciation ou de la sortie des éléments d'actif concernés.

Fiscalement, (Rép. Allainmat, AN 21 décembre 1977, p. 9117), une telle assurance-vie peut être comprise dans les charges déductibles de l'exercice de l'échéance des primes s'il est établi que le décès du spécialiste entraînerait la **disparition des éléments d'actif** formant la contrepartie de ces dépenses. En cas de décès de l'intéressé, le capital versé serait regardé comme un profit.

Primes d'une assurance contractée au profit de la banque en vue de garantir le remboursement d'un prêt en cas de décès d'un dirigeant

830-3

Le tableau présenté ci-après résume de manière comparative les traitements comptables et fiscaux :

<table>
<tr><th></th><th>Police imposée à l'entreprise par le prêteur</th><th>Police librement souscrite [4]</th></tr>
<tr><td rowspan="2">En cours de vie du contrat</td><td colspan="2">- Primes comptabilisées en charges (compte 616 « Primes d'assurances » [5])</td></tr>
<tr><td>- Primes fiscalement déductibles [2]</td><td>- Primes fiscalement non déductibles [2] [3]</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Décès [1] du dirigeant avant l'expiration du contrat</td><td colspan="2">- Produit résultant de l'annulation de l'emprunt à comptabiliser sur l'exercice du décès (compte 77 : Produits exceptionnels)</td></tr>
<tr><td colspan="2">- Etalement fiscal possible sur 5 ans [3] :</td></tr>
<tr><td>• du produit</td><td>• du produit déduction faite des primes versées depuis l'origine du contrat</td></tr>
<tr><td>Expiration du contrat (survie du dirigeant)</td><td></td><td>- Déduction fiscale globale des primes versées depuis l'origine du contrat</td></tr>
<tr><td colspan="3">(1) Sans que cela entraîne cession ou cessation de l'entreprise (entreprises autres qu'individuelles).
(2) D. adm. 4 C-4232, n° 2. Lorsqu'elles sont déductibles, les primes le sont au fur et à mesure de leur échéance, par dérogation à la règle du couru.
Remarque Police souscrite au profit de tiers :
- les primes constituent des libéralités et ne sont donc jamais déductibles si le contrat d'assurance est souscrit au profit de l'exploitant, sa famille ou ses associés (CE 13 mai 1985, n° 34202, repris dans D. adm. 4 C-4232 n° 12 ; en dernier lieu, CAA Nancy 27 juin 1989, n° 101) ;
- en revanche, la seule circonstance que les membres de la famille du dirigeant soient désignés comme bénéficiaires subsidiaires du capital décès n'est pas de nature à ôter aux primes versées par la société leur caractère de charge normale sous réserve que le prêteur soit contractuellement désigné comme le bénéficiaire premier de l'assurance (CE 10 juillet 1992, n° 110213).
(3) La possibilité d'étalement du produit offerte sur le plan fiscal (CGI, art. 38 quater et BOI 4 A-8-88, D. adm. 4 A-242, n° 42) ne nous paraît pas possible sur le plan comptable. Ainsi, si l'entreprise opte pour l'étalement fiscal du produit, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués :
- au titre de l'exercice de l'annulation de l'emprunt, déduction sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) des 4/5 du produit ;
- au titre des 4 exercices suivants, réintégration sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) de 1/5 de l'indemnisation.
(4) Le traitement comptable applicable aux polices librement souscrites par l'entreprise étant différent de leur régime fiscal, les retraitements extra-comptables suivants sont à effectuer :
- au cours de la période couverte par le contrat, réintégration des primes non déductibles sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) ;
- à l'expiration du contrat, si le risque ne s'est pas réalisé (survie de la personne assurée), déduction sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) de la totalité des primes non déduites au titre de ce contrat ;
- au titre de l'exercice de l'annulation de l'emprunt (suite au décès de la personne assurée) (D. adm. 4 C-4232, n° 8) :
• si l'étalement du produit n'est pas demandé, déduction sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) des primes non déduites versées au</td></tr>
</table>

	Police imposée à l'entreprise par le prêteur	Police librement souscrite [(4)]
titre du contrat (aucun retraitement n'est à effectuer au titre du produit, celui-ci étant déjà inclus dans le résultat comptable de l'exercice) ; • si l'étalement fiscal du produit est demandé (solution qui ne peut à notre avis être retenue sur le plan comptable), déduction sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) des 4/5 du produit majoré de 1/5 des primes versées au titre de ce contrat et non déduites ; - au titre des quatre exercices suivant l'annulation de l'emprunt, si le produit a été étalé, réintégration sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) de 1/5 de l'indemnisation sous déduction de 1/5 des primes. Ces différentes situations peuvent engendrer des impôts différés (voir traitement n° 2885-3). (5) **Cas particulier Primes d'assurance payées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail** : elles sont rattachables à l'opération principale et donc à enregistrer avec les redevances au compte 612 ; pour la comptabilisation de l'indemnité reçue, voir n° 2400-4.		

Primes d'une assurance-vie ou responsabilité civile contractée au profit du personnel de l'entreprise

830-4

Au point de vue comptable, il s'agit, par nature, de services extérieurs à porter au compte 616 **« Primes d'assurances »** et non de frais de personnel.

Il est possible, à notre avis, de créer une subdivision du compte 616, non prévue par le PCG : 6168 « Primes d'assurance responsabilité civile ».
Il en est de même pour les primes afférentes à la responsabilité civile des mandataires sociaux, quand cette option a été souscrite.

Fiscalement, (D. adm. 4 C-4232, n° 12), les primes versées en exécution de contrats d'assurances souscrits au profit des membres du personnel de l'entreprise (personnel de l'entreprise, personnel subalterne, cadres dirigeants) doivent être considérées comme un élément de la rémunération des bénéficiaires et, à ce titre, elles sont déductibles dans les conditions et limites prévues pour la déduction des rémunérations (D. adm. 4 C-4421, n° 11 ; voir aussi n° 887).
Cette règle est également valable en cas de contrat d'assurance-groupe souscrit au profit de l'ensemble ou d'une partie du personnel.
Une société qui règle des primes correspondant à des assurances souscrites sur la tête de ses dirigeants au profit de leurs épouses leur consent ainsi des avantages en nature - voir n° 930 - (CE 13 juin 1980, n° 14026) qui, s'ils ne sont pas inscrits en comptabilité sous une forme explicite comme avantages en nature (CGI, art. 54 bis), constituent des avantages occultes, regardés comme distribués aux bénéficiaires, et, par suite, non déductibles du bénéfice imposable (CE 24 juillet 1987, n° 51770).

Primes d'assurance des risques d'atteinte à l'environnement

830-5

Cette assurance peut prendre la forme soit d'une extension de garantie de la police responsabilité civile, soit d'un contrat spécifique.
Les primes sont à comptabiliser, à notre avis, pour la période courue de l'exercice, au compte (à créer) 6167 « Assurance des risques de pollution ».

Sur la comptabilisation de l'indemnité d'assurance reçue, voir n° 2399.

Primes d'assurance des pertes d'exploitation

830-6

a. Primes Elles constituent une charge normale d'exploitation, comptabilisée au compte 6164 « Primes d'assurances - risques d'exploitation », compte prévu par le PCG.

b. Charges sur sinistres Dès que le sinistre survient, l'entreprise enregistre en charges tous les coûts qui sont nécessaires à la sauvegarde ou au maintien de l'activité et qui seront ensuite couverts par l'indemnité d'assurance. Il s'agit :

- des **coûts normaux de structure** : frais de location d'immeubles ou de matériel (comptes 613), rémunérations du personnel (comptes 641), impôts et taxes (comptes 63), intérêts d'emprunt (comptes 66), dotation aux comptes d'amortissement (comptes 68) ;

- des **frais supplémentaires engagés pour maintenir l'activité** : frais de déplacement des biens non endommagés par le sinistre, frais de déblais des lieux du sinistre, honoraires d'experts, frais de location de locaux annexes en attente de la remise en état des locaux, frais de sous-traitance extérieure, paiement d'heures supplémentaires, etc. Ces frais sont à comptabiliser, en principe, **selon leur nature. Toutefois,** à notre avis, une comptabilisation commune de l'ensemble de ces charges, en **charges exceptionnelles** peut apparaître légitime, car résultant d'un fait exceptionnel et venant en supplément des coûts normaux de structure.

Remarques

1. Dépenses non encore engagées à la clôture A notre avis, à la clôture, les dépenses non encore engagées ne peuvent pas être provisionnées car elles ont une contrepartie pour l'entreprise (voir n° 2577-1).

2. Décote du fonds de commerce L'assurance des pertes d'exploitation ne couvre pas la décote que peut subir le fonds de commerce de l'entreprise dans le cas où par exemple :

- le permis de construire, suite au sinistre, n'est pas accordé,

- le bail est rompu en application des articles 1722 et 1741 du Code civil,

- la clientèle a été récupérée par un concurrent.

Ces risques peuvent être pris en compte par un **contrat séparé,** prévoyant l'indemnisation de la perte totale ou partielle de la valeur du fonds de commerce. En l'absence d'un tel contrat, il conviendrait de constituer une dépréciation du fonds de commerce à caractère exceptionnel (compte 6876).

c. Indemnité reçue Voir n° 2399.

Assurance licenciement

830-7

Voir n° 911-1.

Charges sur sinistres

831

En principe (voir n° 2400-1), les frais de réparation sont à comptabiliser selon leur nature et l'indemnité d'assurance perçue à enregistrer au compte 79 « Transfert de charges d'exploitation ».

Le guide comptable professionnel des transports routiers (sur la validité des guides comptables professionnels, voir n° 295) propose une solution plus simple, solution qui nous paraît applicable en général pour les sinistres d'exploitation **fréquents,** en créant un compte 6167 « Charges de propre assureur ». Ce compte :

a. est débité :

- du montant des factures de réparations, de pièces détachées et autres interventions extérieures, ainsi que de toute indemnité versée par l'entreprise au titre de sinistres par le crédit des comptes de tiers concernés ou des comptes financiers intéressés ;

- du montant forfaitaire des frais de main-d'oeuvre et autres frais engagés par l'entreprise pour assurer la réparation des sinistres par le crédit du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » ;

b. est crédité :

- du montant des remboursements effectués par les compagnies d'assurances par le débit des comptes de tiers concernés ou des comptes financiers intéressés ;

- du montant des « provisions » constatées en fin d'exercice par le débit du compte 4687 « Produits à recevoir ». A notre avis, le **compte 478** paraît devoir être utilisé, comme pour toutes les indemnités d'assurance (voir n° 2377), et non un compte 46.

Sur les remarques concernant la date d'enregistrement de ce produit, voir n° 2399.

Remarque
Frais de réparation non encore engagés à la clôture : à notre avis, à la clôture, les frais de réparation non encore engagés ne peuvent pas être provisionnés car la sortie de ressources trouve une contrepartie dans la réalisation des réparations sur l'exercice suivant.

Cas particuliers

831-1

(charges sur sinistres)

1. **Sinistres couverts par une assurance responsabilité civile** : l'assureur va se substituer à l'entreprise pour réparer les dommages corporels, matériels et immatériels causés aux victimes. Il en résulte, dans le cas où **l'assurance couvre** l'ensemble des dommages, qu'**aucune écriture** n'est à passer.

2. **Pertes d'exploitation** : voir n° 830-6.

3. **Travaux de dépollution** : voir n° 828.

Assurance obligatoire - Dommages-construction

832

(C. ass. art. L 241-1)
La **prime unique,** qui entraîne la garantie décennale, constitue :

- s'il s'agit d'un **immeuble classé en immobilisations,** une **charge** (compte 6162 « Assurances obligatoires - Dommages constructions »), à comptabiliser pour la partie concernant les exercices ultérieurs en « charges constatées d'avance » ;

- s'il s'agit d'un **immeuble construit en vue de la vente,** un **élément du coût de production.**

Remarque
Absence de provision : compte tenu de cette assurance, une provision pour responsabilité décennale est sans objet.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 E-2112, n° 2).

Primes d'assurance couvrant les frais fixes d'exploitation en cas de maladie ou d'accident de l'entrepreneur individuel

833

Voir n° 891.

Primes d'assurance couvrant la responsabilité civile des dirigeants

834

Voir n° 830-4.

Etudes et recherches (compte 617)

835

Les frais d'études et de recherche constituent normalement des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Toutefois, si certaines conditions sont remplies :

- les **frais** d'études de **réorganisation ou** de **restructuration** de l'entreprise nous paraissent pouvoir être portés à l'actif (voir n° 1644), si certaines conditions sont respectées ;

- **certains frais de développement** peuvent être **immobilisés** (voir n° 1641 s.).

Pour les dépenses entrant dans la « gestion prévisionnelle de l'emploi » et remboursées en partie par l'Etat, voir n° 927 s.

Services extérieurs divers (compte 618)

Voir sous-comptes n° 7006.

836

En ce qui concerne les **« frais de colloques, séminaires, conférences »** (compte 6185), certains estiment (guide Entreprises à commerces multiples), que lorsqu'ils sont organisés par l'entreprise, ces frais ne sont pas à porter à ce compte mais sont à comptabiliser selon leur nature (loyers, frais de voyage, etc.) ; mais cette solution nous paraît peu pratique.

Frais de documentation

836-1

Ces frais constituent des charges à comptabiliser dans le compte 6181 « Documentation générale » ou 6183 « Documentation technique ».

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 C-429, n° 2 et CE 16 février 1996, n° 139789).

Est également concernée la documentation permanente destinée à être mise à jour périodiquement tant pour le versement initial que pour les versements annuels ou mensuels ultérieurs effectués pour la mise à jour, par exemple un CD-Rom de documentation régulièrement remplacé par une version à jour.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat (CE 13 janvier 1995, n° 100127) avait considéré que le versement initial devait être immobilisé. Toutefois, Olivier Fouquet (Conseiller d'Etat), interrogé par nos soins, a précisé que la position prise en 1995 serait jugée différemment aujourd'hui, le Conseil d'Etat préférant désormais traiter les frais de documentation « en bloc » comme des charges déductibles (voir arrêt du 16 février 1996 précité). De même, la DLF estime cette analyse « en bloc » du Conseil d'Etat incontournable, même si elle doit être nuancée dans le cas, par exemple, de bases de données.

Personnel extérieur à l'entreprise (compte 621)

837

Le personnel temporaire (généralement appelé dans le langage courant « personnel intérimaire ») est le personnel salarié d'un tiers, mis temporairement à la disposition de l'entreprise par :

- des entreprises de travail temporaire : est entrepreneur de travail temporaire toute personne physique ou morale dont l'activité exclusive est de mettre à la disposition provisoire d'utilisateurs, des salariés, qu'elle embauche et rémunère en fonction d'une qualification convenue ;

- d'autres entreprises appartenant la plupart du temps au même groupe (filiales, sociétés soeurs, etc.) ou encore par des fournisseurs (démonstratrices).

Sur le prêt de main d'oeuvre dans les groupes (licéité et modalités pratiques), voir Mémento Social n° 33035.

Le PCG distingue les comptes (subdivisions recommandées) :

- 6211 « Personnel **intérimaire** » fourni par des entreprises de location de personnel ;

La contrepartie est un compte 401 « Fournisseurs ».

- 6214 « Personnel **détaché** ou **prêté** à l'entreprise » **par une autre entreprise du groupe** ; en aucun cas, en l'absence de contrat de travail, l'entreprise qui utilise ce personnel ne peut inscrire les sommes versées au compte 64 « Charges de personnel » (Bull. CNC n° 22, avril 1975, p. 10).

La contrepartie est un compte 451 « Groupe ».

Si la refacturation du personnel fait partie d'un ensemble de prestations difficilement individualisables (assistance technique, administrative, et commerciale), elle nous paraît pouvoir être comptabilisée soit à ce compte, soit au compte 628 comme « Travaux et prestations d'ordre administratif et comptable » (voir n° 858).

En ce qui concerne l'entreprise prêteuse, voir n° 900.
Utilisation de personnel mis à disposition à titre gratuit A notre avis, la nature, la valorisation et les modalités de cette mise à disposition qui ne fait pas l'objet d'une refacturation (voir n° 900) sont à faire figurer dans l'annexe de la société bénéficiaire (voir n° 3681-4).

Rémunérations d'intermédiaires et honoraires (compte 622)

838

Voir sous-comptes n° 7006.

Ne sont pas inscrites à ce compte, les commissions :

- dues au personnel, portées au compte 641 « Rémunérations du personnel » ;

- constituant la rémunération d'un service bancaire à comptabiliser au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Honoraires de conseils

(comptables, juridiques, fiscaux, en organisation, en gestion, audits divers, etc.)

839

Ils sont comptabilisés en charges au compte 6226 « Honoraires ».

En ce qui concerne les frais de conseil en recrutement, voir n° 858.
Pour la prise en compte par l'Etat des honoraires de conseil dans le cadre de la « gestion prévisionnelle de l'emploi », voir n° 927 s.

Mais les commissions et honoraires relatifs aux acquisitions d'immobilisations **peuvent être** portés à l'actif, dans le coût d'entrée de l'immobilisation (voir n° 1404-3).

Exemple

Exemple Part des honoraires d'une agence immobilière rattachable au droit d'entrée payé lors de la signature d'un bail commercial et ayant le caractère d'un droit au bail (voir n° 1637-s.).

Fiscalement, Sous réserve de leur incorporation au prix de revient des stocks ou des immobilisations, les honoraires versés à des cabinets de conseil (pour l'introduction de nouvelles technologies ou de nouvelles techniques de gestion, l'amélioration des performances commerciales, la connaissance de leur situation juridique, des forces et faiblesses des engagements de l'entreprise, etc.) sont, en principe, immédiatement déductibles du bénéfice imposable de l'entreprise si elles satisfont aux conditions générales de déductibilité des charges (Rép. Herment, Sén. 11 décembre 1986, p. 1721).
Sur la déduction des honoraires de conseils engagés dans le cadre d'un groupe, voir n° 858.

Remarques

1. Débat sur la provision des honoraires de commissariat aux comptes et d'expertise-comptable Sur le point de savoir s'il y a lieu de provisionner à la clôture de l'exercice l'intégralité des honoraires dus au titre de l'exercice clos (y compris ceux relatifs aux travaux non encore réalisés à la clôture), deux thèses s'affrontent :

- certains privilégient le fait qu'une contrepartie est attendue de l'intervention des commissaires aux comptes et des experts-comptables. Conformément aux règles sur les passifs, aucune provision ne serait donc à constituer au titre des travaux non encore effectués à la date de clôture ;

- d'autres considèrent que les honoraires dus au titre de l'exercice clos doivent être provisionnés en totalité (quelle que soit la date d'intervention des CAC et des experts-comptables) conformément à l'approche selon laquelle l'ensemble des obligations existantes à la clôture et relatives à l'exercice clos sont des charges de cet exercice. Cette interprétation est celle qui est, en pratique, la plus couramment retenue.
Selon cette interprétation, tous les frais relatifs à la clôture des comptes devraient alors être provisionnés : frais d'assemblée, jetons de présence, voire salaires du personnel comptable préparant les comptes.
Sur la publicité et l'information en annexe des honoraires des commissaires aux comptes, voir n° 5287.

2. Provision pour honoraires de conseil sur crédit d'impôt recherche Concernant la comptabilisation des honoraires correspondant aux prestations de conseil fournies aux entreprises après la clôture pour établir leur déclaration de crédit d'impôt recherche (CIR), deux traitements peuvent, à notre avis, être envisagés :

- soit provisionnement au titre du même exercice que celui au cours duquel le produit de CIR est comptabilisé (c'est-à-dire celui de réalisation des dépenses de recherche, voir n° 1691-1). En effet, le CIR correspondant à la contrepartie attendue des honoraires de conseil, dès lors que le CIR est constaté en produit, l'entreprise n'attend plus de contrepartie (au sens comptable) des prestations rendues ;

- soit constatation en charges au moment où la prestation de conseil est effectivement rendue. En effet, la prestation n'étant pas encore réalisée à la clôture, les dépenses ne sont pas sans contrepartie à cette date, peu importe la comptabilisation du produit. Ce dernier n'est d'ailleurs pas rattachable aux dépenses de conseil mais bien aux dépenses de recherche réalisées (voir n° 1691-1).

Commissions versées en vue de l'obtention d'un marché

840

Les « commissions » versées à cet effet aux intermédiaires non salariés sont à inscrire au compte 622 (subdivision 6222 « Commissions et courtages sur ventes »).

Fiscalement, La jurisprudence admet la déduction des commissions ou pots de vin versés pour l'obtention de marchés, notamment à l'étranger, dès lors que :

- **la réalité du versement et des prestations est établie** (CE 18 juin 1984, n° 30707). A défaut de justification écrite (ce qui est généralement le cas pour les commissions à l'exportation), la réalité des prestations peut être justifiée par le résultat de l'intervention de l'intermédiaire (le plus souvent augmentation du chiffre d'affaires, CE 31 juillet 1992, n° 79635, ou conclusion de nouveaux contrats, CE 20 février 1985, n° 41598) ;

- le **montant des commissions est proportionné aux services rendus** (CE 15 avril 1988, n° 58229). Pour l'appréciation de cette condition, la jurisprudence se réfère à la pratique habituellement suivie par les entreprises pour des opérations analogues ou, s'agissant des commissions à l'exportation, aux pratiques en vigueur dans l'Etat concerné et aux taux de commissions admis par la Coface (CE 27 mai 1988, n° 83020).

Remarque
Conditions supplémentaires de déductibilité des commissions :

- **marchés publics** : la régularité de la procédure d'attribution des marchés ne doit pas être remise en cause (Rép. Palméro, Sén. 18 octobre 1980, p. 3949) ;

- **marchés à l'exportation** : l'article 39-2 bis du CGI interdit la déduction fiscale des commissions versées directement ou par des intermédiaires, au profit d'agents publics étrangers en vue d'obtenir ou de conserver un marché ou un autre avantage indu dans des transactions commerciales internationales (voir BOI 4 C-4-00 et Mémento Fiscal n° 8440). Les commissions doivent en outre être conformes à l'objet social de l'entreprise (Rép. Longuet, AN 18 mai 1981, p. 2085) ; les commissions non déductibles sont réintégrées sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) ;

- l'entreprise doit mentionner ces versements **sur l'état annuel des honoraires** (CE 5 décembre 1983, n° 35697), sous peine d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées (CGI, art. 1736-I-1 ; voir toutefois n° 961).

Ces commissions sont, dans certains cas, en pratique comptabilisées en **immobilisation incorporelle** (en tant que coût accessoire du droit contractuel qu'a l'entité de bénéficier des avantages liés au contrat obtenu) et amorties au rythme du chiffre d'affaires correspondant au contrat obtenu (voir n° 1633-1).
En revanche :

- selon le bulletin CNCC, la commission étant utilisée lorsque le marché est obtenu, elle ne peut plus être comptabilisée en charge constatée d'avance dès que le marché est obtenu (Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EC 2008-47, p. 286 s.) ;

- s'agissant de frais de commercialisation, ces commissions ne peuvent pas être incorporées dans le coût de production des stocks (voir n° 1184) sauf lorsqu'elles sont engagées dans le cadre d'un contrat à long terme et qu'elles lui sont imputables (voir n° 548-1).

Sur le cas particulier des honoraires de commercialisation des VEFA, voir n° 567.

Sommes versées aux centrales d'achat par les fournisseurs de groupements d'achats

841

Selon le bulletin CNCC (n° 80, décembre 1990, EC 90-39, p. 527), elles ont le caractère :

- d'une **ristourne,** à porter en diminution du chiffre d'affaires correspondant ;

Ces sommes devraient, à notre avis, être classées en charges constatées d'avance jusqu'à l'obtention du chiffre d'affaires correspondant.

- d'une **charge commerciale** (à comptabiliser, à notre avis, au compte 6222 « Commissions et courtages sur ventes »), s'il s'agit d'un véritable « contrat » de référencement, la centrale fournissant au producteur un réel service qui peut être évalué de manière fiable.

Selon le bulletin CNCC précité, il ne peut s'agir d'un actif incorporel, celui-ci supposant l'existence d'un contrat prévoyant notamment la période de référencement. Or un tel contrat serait suspect eu égard au droit commercial.

Dans ce dernier cas, si ces frais sont engagés avant que la prestation commerciale n'ait été délivrée, ils doivent être comptabilisés en charges constatées d'avance (voir n° 736-1 I).
Sur le traitement de cette somme chez le fournisseur, voir n° 1166.

Rémunération d'affacturage

842

Voir n° 2210.

Frais de procès

843

Voir n° 2416 s.

Frais d'actes

844

Ils sont à comptabiliser selon la liste des comptes du PCG (art. 432-1) au compte 6227 « Frais d'actes et de contentieux ». Les frais d'hypothèques, d'inscription de privilège, etc., doivent, à notre avis, figurer à ce compte. Sur la possibilité de porter certains de ces frais d'acte à l'actif :

- lorsqu'ils sont relatifs à des acquisitions d'immobilisations, voir n° 1404-3 ;

- lorsqu'ils sont relatifs à la constitution de la société, voir n° 2327.

Publicité, publications, relations publiques (compte 623)

Voir sous-comptes n° 7006.

Cadeaux d'entreprise, produits de l'entreprise remis à titre gratuit, échantillons, dégustation gratuite, etc.

845

A notre avis, il est nécessaire de distinguer selon que les articles remis en cadeau sont, ou non, de même nature que les produits qui sont vendus par l'entreprise.

Sur la réglementation économique des cadeaux et primes, voir Mémento Concurrence-Consommation n° 51000 à 51860.

Articles différents des produits vendus par l'entreprise

845-1

Il s'agit d'articles **spécifiquement destinés à être remis gracieusement,** soit achetés par l'entreprise, soit fabriqués par elle.

Exemple

Exemple Il s'agit par exemple, d'échantillons de parfum, conditionnés dans des flacons différents des flacons produits et commercialisés dans le seul but d'être distribués gratuitement.

I. Lors de l'achat ou de la fabrication

a. Lorsqu'ils sont achetés, ces articles sont à enregistrer, à notre avis, au débit du compte 6234 « Cadeaux à la clientèle » ou 6232 « Echantillons ».

Remarque
Autres bénéficiaires : le fait que le compte 6234 s'intitule « Cadeaux à la clientèle » n'empêche pas, à notre avis, qu'y soient enregistrés des cadeaux offerts à d'autres bénéficiaires, notamment les fournisseurs.

b. Lorsqu'ils sont fabriqués par l'entreprise (il s'agit alors d'échantillons) leur coût de production est ventilé dans les différents comptes de charges par nature comme toute fabrication. Toutefois, le PCG ayant prévu un compte spécifique 6232 « Echantillons », il paraît possible d'isoler leur coût à ce compte en utilisant un compte de transfert de charges (compte 791).

Fiscalement, Les dépenses correspondant à la distribution d'échantillons ou de menus objets de caractère publicitaire constituent normalement des charges déductibles (D. adm. 4 C-427, n° 3). En ce qui concerne les cadeaux, seuls ceux donnés dans **l'intérêt de l'exploitation** et dont le montant n'est pas excessif sont déductibles (CGI, art. 39-5-e ; CE 17 mai 1995, n° 157505, CE 25 avril 2003, n° 236923). Adoptant une position plus stricte que l'Administration (D. adm. 4 C-457, n° 4), le Conseil d'Etat juge que l'absence de preuve de son intérêt direct par l'entreprise suffit à faire obstacle à leur non-déduction, même si le montant des dépenses n'est pas excessif (CE 11 février 2011, n° 316500). En revanche, le fait qu'un cadeau soit **illicite** au regard de la législation économique ne permet pas de le regarder comme non déductible car étranger à une gestion commerciale normale (CE 11 juillet 1983, n° 33942).
Sur les conditions de déclaration de ces articles sur le relevé des frais généraux, voir n° 962.
Sur le montant de la TVA récupérable, voir Mémento Fiscal n° 55980 à 55985.

II. A la clôture de l'exercice
N'étant pas destinés à être vendus ou à entrer dans la fabrication, les articles achetés ou les échantillons ne peuvent être compris dans les stocks.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-2512, n° 16).

Si, à la clôture de l'exercice, des articles ou échantillons n'ont pas été distribués, leur coût peut, à notre avis, être considéré comme constituant des charges constatées d'avance (compte 486), à imputer sur les résultats du ou des exercices au cours desquels ils sont effectivement utilisés.

Produits (achetés ou fabriqués) normalement destinés à la vente, remis gratuitement aux bénéficiaires

845-2

I. Lors de l'achat ou de la fabrication
Les coûts de ces articles sont enregistrés :

- au compte 607 pour ceux qui sont achetés et destinés à être revendus en l'état,

- aux différents comptes de charges par nature pour ceux fabriqués.

Fiscalement, Pour l'Administration, rien ne s'oppose toutefois à ce que le coût des produits normalement destinés à la vente, qui sont remis gratuitement à la clientèle **et parfaitement individualisés au moment de leur achat,** soit **directement comptabilisé** au sous-compte approprié : cadeaux, frais de publicité... (Rép. Sergheraert, AN 25 octobre 1982, p. 4347). Il n'est donc pas nécessaire, du point de vue fiscal, que les produits en cause transitent par un compte « Achats de marchandises ».

II. A la clôture de l'exercice
N'étant pas identifiables et pouvant être vendus, ils font partie du stock.

Fiscalement, Si une entreprise utilise comme **cadeaux** publicitaires des **articles de même nature que ceux qu'elle fabrique** ou revend en l'état, ces articles doivent être **inclus dans les stocks,** à moins qu'ils ne comportent des caractéristiques ou marques permanentes les rendant impropres à la commercialisation (D. adm. 4 A-2512, n° 16).

III. Lors de leur remise aux bénéficiaires
Deux cas sont à notre avis à distinguer :

a. L'article est offert lors d'une vente Il peut être considéré :

1. Soit comme une **réduction du prix de vente** ; dans ce cas, sur la facture figurent, d'une part, le prix de vente du produit vendu minoré du montant de l'article offert et, d'autre part, le prix de vente de l'article offert.



Exemple Soit un produit A vendu habituellement 1 000 ; l'article B, offert, a une valeur de vente de 200. Sur la facture figureront (TVA mise à part) :

- 1 produit A à 800

- 1 article B à 200

Total 1 000

Il en résulte, à notre avis, que le produit vendu est comptabilisé aux comptes 701 à 707 pour son prix réduit figurant sur la facture et l'article offert, considéré comme un produit accessoire au produit vendu, au compte 708 « Produits annexes » ;

Fiscalement, Les articles supplémentaires remis gracieusement par les concessionnaires automobiles à leurs clients constituent une réduction sur le prix du véhicule s'ils figurent sur la facture de vente (Rép. Larché, Sén. 28 mai 1987, p. 845 et CAA Bordeaux 30 décembre 1994, n° 93-856). Sur les modalités de récupération de la TVA, voir Mémento Fiscal n° 55975. Sur les conditions de la déclaration de ces cadeaux sur le relevé des frais généraux, voir n° 962.

2. Soit comme un **article offert en plus du produit vendu** ; dans ce cas, seul le produit vendu figure sur la facture pour son montant total à comptabiliser aux comptes 701 à 707.



Reprise de l'exemple ci-avant : sur la facture, figurera uniquement : 1 produit A à 1 000.

En ce qui concerne l'article offert, selon le secrétariat général du CNC (Bull n° 34, avril 1978, p. 12), il n'est pas nécessaire de le transférer du (ou des) compte(s) où il a été enregistré lors de l'achat ou de la fabrication (voir I.) à un autre compte de charges ; il en résulte une incidence sur le taux de marge commerciale, qui est aisément explicable. Mais il nous paraît utile dans ce cas (notamment, pour des motifs fiscaux, voir fiscalement ci-après), de le virer au compte 6234 « Cadeaux à la clientèle ».

Fiscalement, Sur la non-déduction de la TVA sur les cadeaux d'entreprise, hors cas spécifiques des objets de nature publicitaire, des spécimens et des objets de faible valeur, voir Mémento Fiscal n° 55975 à 55985. Sur les conditions de la déclaration de ces cadeaux sur le relevé des frais généraux, voir n° 962.

b. L'article offert n'est pas lié à une vente particulière Ne faisant l'objet d'aucune facturation, il nous paraît devoir être traité comme un « article offert en plus du produit vendu » (voir ci-avant).

Cadeaux prenant la forme de services

845-3

A notre avis, deux cas sont à distinguer :

- le service est **réalisé par une personne extérieure** à l'entreprise (exemple : loge à Roland-Garros) : il donne lieu à facturation, à comptabiliser (pour son montant TTC) selon sa nature (exemple : compte 6257 « Réceptions ») ou au compte 6234 « Cadeaux à la clientèle » ;

- le service est **réalisé par l'entreprise** elle-même : son coût est ventilé dans les différents comptes de charges par nature ; si l'entreprise le souhaite (et en a les moyens), elle peut isoler son coût (TTC) au compte 6234 « Cadeaux à la clientèle » par le crédit du compte 791 (transfert de charges d'exploitation).

Fiscalement, Le service constitue une charge déductible dès lors qu'il est offert dans l'intérêt de l'entreprise (voir n° 845-1).

Cadeaux offerts par les dirigeants

845-4

Voir n° 918.

Frais de chasse

845-5

Il convient de distinguer (Bull. CNCC n° 25, mars 1977, p. 151) :

- les frais de chasse **conformes à l'intérêt social** (fournisseurs ou clients ayant une certaine importance pour le développement des affaires sociales) : s'agissant d'une dépense utile à la société, ils doivent figurer en **charge d'exploitation** (compte 6238 par exemple) ;

- les frais de chasse **non conformes à l'intérêt social** (dirigeants, famille, amis...) : ils doivent être portés directement au débit des chasseurs actionnaires, à l'exclusion des autres actionnaires ; les porter en charge constituerait un délit d'abus de biens sociaux ; les imputer directement sur les dividendes de tous les associés provoquerait la rupture de l'égalité entre les actionnaires (voir n° 3436) que le commissaire aux comptes devrait révéler et un abus de pouvoir.

Fiscalement, Ils sont en principe exclus des charges déductibles (CGI, art. 39-4 et 223 quater), sauf si l'entreprise justifie qu'ils sont nécessaires à son activité en raison même de son objet. Les frais non déductibles sont réintégrés sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WF) (voir n° 964).

Frais de publicité

847

Voir également n° 2304-2.

I. Dépenses encourues

a. Annonces et insertions (compte 6231) Leur coût constitue, à notre avis, une **charge d'exploitation** de l'exercice sur lequel la prestation (la publicité) a été réalisée (enregistrée au compte 623), que l'action publicitaire soit renouvelée chaque année ou qu'elle soit exceptionnelle.

Sur la possibilité de les comptabiliser en frais d'établissement, voir n° 2304-2.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 C-426, n° 1 et 2) :

- les frais de publicité constituent une charge de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés et ne peuvent être provisionnés (CE 3 mars 1982, n° 19947 et CE 13 février 1939, n° 53649) ;

- toutefois, lorsqu'ils sont hors de proportion avec les bénéfices annuels, ils peuvent être regardés comme des frais de premier établissement (CE 25 juin 1945, n° 77803).

Sur les frais de réalisation de films publicitaires, voir n° 2304-2.

Toutefois, les frais engagés à la clôture (payés ou facturés) alors que leur utilisation n'est pas encore intervenue peuvent être comptabilisées en **charges constatées d'avance** (en ce sens, lettre du CNC à la CNCC datée du 9 novembre 2005 publiée au Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, p. 567 s. ; voir n° 736-1).

Tel est le cas, par exemple :

- de l'achat d'un espace publicitaire dans un journal ou sur internet pour une annonce faite au début de l'exercice suivant,

- des frais de conception d'un film ou spot publicitaire diffusé l'exercice suivant.

Remarque
Distinction avec le parrainage et le mécénat : les annonces et insertions publicitaires nous paraissent devoir être distinguées en comptabilité des dépenses de parrainage (ou sponsoring) et de mécénat, dépenses soumises à des régimes fiscaux et obligations d'information et de contrôle particuliers (voir n° 848).

b. Imprimés et catalogues publicitaires (compte 6236) A notre avis, les éléments encore détenus à la clôture de l'exercice constituent des **charges** constatées d'avance si la campagne de promotion ou de publicité n'a pas été lancée à la clôture

(Lettre du CNC à la CNCC précitée ; voir n° 736-1).



Exemple Il s'agit par exemple des catalogues publicitaires dont les coûts de préparation (élaboration, fabrication, livraison, etc.) interviendraient au dernier trimestre de l'année n, pour une distribution au 1er trimestre de l'année n + 1, ou de la conception d'un film publicitaire qui n'a pas encore été diffusé.

Fiscalement, Les frais de catalogues publicitaires sont immédiatement déductibles (CE 29 juillet 1998, n° 149517), même si un lot important de catalogues n'a pas encore été distribué à la clôture de l'exercice et est susceptible de générer du chiffre d'affaires sur l'exercice suivant (décision rendue avant l'entrée en vigueur du règlement précité ayant supprimé la possibilité de comptabiliser des charges différées, voir n° 2301).



Exemple **Peuvent également,** par exemple, donner lieu à constatation de charges constatées d'avance : les **frais de mailing annuels** (y compris les frais postaux ; voir n° 856) concernant les nouveaux clients et permettant le maintien du taux de recommande dès lors que le mailing n'a pas encore été envoyé.

c. Frais de foires et d'expositions (frais d'inscription, frais de transport et de montage des stands) (compte 6233) Ils constituent des charges d'exploitation qui peuvent, à notre avis, être comptabilisés en charges constatées d'avance si la manifestation ne s'est pas encore déroulée, voir n° 736-1.
En revanche, ces frais doivent être enregistrés en charges dès lors que la foire a eu lieu, la prise en charge de ces coûts ne pouvant être différée au-delà de leur utilisation, jusqu'à la comptabilisation du chiffre d'affaires (Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EC 2008-47, p. 286 s.).

II. Dépenses probables
Les frais de publicité concernant les prestations engagées mais non réalisées à la clôture ne peuvent donner lieu à provision. En effet, l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.2) précise qu'il y a bien obligation pour l'entreprise vis-à-vis d'un tiers lorsque l'engagement de l'entité est formalisé par un contrat conclu, avant la clôture de l'exercice, l'obligeant à payer pour la prestation prévue sans possibilité de s'y soustraire et générant donc une sortie de ressources à venir. Mais l'entreprise ne doit pas comptabiliser de passif à ce titre à la clôture de l'exercice car **une contrepartie est attendue de ce tiers** au travers de la prestation publicitaire qui interviendra sur l'exercice suivant.

Troc publicitaire

847-1

Il s'agit de la transaction par laquelle deux sociétés procèdent à des échanges d'espaces publicitaires. Sur les particularités des échanges de publicité dans le cadre d'activité Internet, voir n° 847-2.
La charge et le produit qui résultent de cette transaction doivent être comptabilisés :

- à la **valeur vénale** de celui des deux lots échangés dont l'estimation est la plus sûre, par analogie, à notre avis, avec la valorisation à retenir dans le cas d'échanges de publicité dans le cadre d'activité Internet (voir n° 847-2).

- **simultanément,** l'échange impliquant une obligation réciproque de réaliser les deux opérations (achat d'une part, vente d'autre part) (Bull. CNCC n° 142, juin 2006, EC 2005-90, p. 386 s.).

En conséquence, en cas de **décalage dans la réalisation de l'échange,** les opérations sont à rattacher sur le plan comptable. Il en résulte, à notre avis, le traitement suivant, lorsqu'une clôture intervient entre les deux opérations :

a. Le bien n'a pas été livré ou la prestation n'a pas été effectuée alors que le bien (ou la prestation) a été reçu en échange : une **charge constatée d'avance** est à comptabiliser par le coéchangiste qui n'a pas encore rempli ses obligations.

En effet, le fait d'avoir reçu le bien ou la prestation sans que la contrepartie de l'échange ait été effectuée permet à l'entreprise de disposer d'un droit à recevoir cette contrepartie (qui intervient lors de la livraison du bien ou de la réalisation de la prestation). Ce droit

étant porteur d'avantages économiques futurs, il répond à la définition d'une charge constatée d'avance (voir n° 736-1) et doit être comptabilisé à l'actif comme tel.

b. Le bien a été livré ou la prestation a été effectuée mais le bien (ou la prestation) n'a pas été reçu en échange : un **produit constaté d'avance** doit être comptabilisé par le coéchangiste qui a rempli ses obligations (conformément à la règle de comptabilisation des produits constatés d'avance, voir n° 506).

Fiscalement, Il en est de même, à notre avis. En effet, un échange se décompose en une opération de vente suivie d'un achat, la différence éventuelle entre la valeur réelle du bien reçu en échange et la valeur nette comptable résiduelle du bien cédé constituant une plus ou moins-value (ou un profit ou une perte) à prendre en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de l'échange (D. adm. 4 B-123, n° 30). Le résultat d'échange doit, à notre avis, être constaté lors de l'exercice au cours duquel l'échange est parfait, c'est-à-dire lorsque chaque partie a rempli son obligation. En conséquence, les charges engagées ou produits reçus sur un exercice antérieur à la réalisation de l'échange ne doivent pas, à notre avis, être pris en compte. En pratique, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer. En effet :
1. Charges constatées d'avance : elles ne peuvent être admises en déduction du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été enregistrées, mais doivent être retranchées du résultat qu'elles concernent (D. adm. 4 C-131, n° 14 et CAA Paris 16 mars 1999, n° 96-1424 ; voir n° 736-1).
2. Produits constatés d'avance : pour la détermination du résultat imposable, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont en principe rattachés à l'exercice au cours duquel interviennent (CGI, art. 38-2 bis) :

- la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées,

- et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

Pour plus de détails, voir n° 506.

Particularités des échanges de publicité dans le cadre d'activités Internet

847-2

Conformément au principe général (voir n° 847), la charge et le produit résultant de ces transactions sont à **comptabiliser simultanément.**

Sur le traitement comptable en cas de décalage dans la réalisation de l'échange, voir n° 847.

En ce qui concerne leur valorisation, ces opérations doivent être évaluées (PCG, art. 321-9) à la **valeur vénale** de celui des deux lots dont l'estimation est la plus fiable :

- augmentée ou diminuée de la soulte en espèces éventuellement versée ou reçue, et

- des frais accessoires d'achat.

I. Opérations et entreprises concernées

La règle comptable (PCG, art. 321-9) vise **toutes les opérations d'échange** consistant en des ventes croisées de montant équivalent entre deux entreprises quel que soit leur secteur d'activité et quelles que soient les modalités de règlement de l'échange **dès lors qu'au moins un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur Internet.**
Ainsi, dès lors qu'il implique **au moins une entreprise du secteur Internet,** il peut s'agir d'un **échange de prestation publicitaire** contre :

- une autre prestation publicitaire ;

- un bien ou une prestation d'une autre nature ;

- avec ou sans le versement d'une soulte en espèces.

Cette règle comptable est applicable que **les biens ou services échangés soient semblables ou non.**

II. Traitement comptable

(PCG, art. 321-9) L'enregistrement des opérations doit suivre les étapes suivantes :

a. Comptabilisation à partir des factures : quelle que soit la difficulté d'estimation des lots échangés, chaque entreprise, partie prenante à l'opération, enregistre la transaction dans ses comptes sur la base des **montants portés sur les factures** établies pour l'occasion.

b. Evaluation de la valeur vénale par référence à des ventes normales : chacun des lots doit ensuite faire l'objet d'une évaluation de sa valeur vénale par référence à des ventes normales. Les **ventes normales** sont définies par le PCG (art. 321-9) comme des ventes équivalentes réalisées par la même entreprise payées en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon fiable. Les ventes doivent donc (Avis CNC n° 2003-06, § 1.3) :

- être de **même nature** (par exemple une prestation de publicité), et avoir un **contenu comparable** ;

- **intervenir fréquemment,** c'est-à-dire représenter un nombre significatif en transactions et en montants par rapport à l'ensemble des transactions consistant à fournir un service similaire à celui rendu dans la transaction d'échange ;

- **ne pas faire intervenir la même contrepartie** ;

Des ventes croisées de montants équivalents entre deux entreprises, dont l'une fait partie du secteur Internet, ne constituent pas des ventes normales si des ventes similaires non croisées n'interviennent pas fréquemment avec des contreparties différentes, même si elles sont payées en espèces et si ces règlements se font dans le cadre d'un accord de compensation.

- **et continuer d'intervenir après l'échange** dont la valeur vénale ne peut être appréciée de façon fiable.

Pour déterminer la **valeur vénale** à laquelle l'opération d'échange devra être comptabilisée, l'entreprise doit, à notre avis :

- examiner si le lot échangé correspond à des ventes normales dans le cadre de ses activités : dans l'affirmative, elle disposera par définition d'une **valeur vénale estimée de façon fiable** ;

- à défaut, se rapprocher de l'entreprise contrepartie de l'échange pour obtenir, le cas échéant, une valeur plus sûre.

c. Estimation fiable de la valeur vénale : dès que l'entreprise dispose d'une valeur vénale estimée de façon fiable, elle doit **ajuster la valeur comptable** de l'échange de façon à faire apparaître l'échange pour la valeur vénale du lot dont l'estimation est la plus sûre. La transaction ne peut, en effet, être inscrite à la valeur vénale dans le compte de résultat que si la valeur vénale d'au moins un des lots échangés peut être évaluée de façon fiable.

d. Estimation non fiable de la valeur vénale : si l'estimation de la valeur vénale ne peut être considérée comme fiable pour aucun des lots échangés, les achats et le chiffre d'affaires correspondant, enregistrés sur la base de la facture, sont annulés, sauf si un actif est remis en échange (éventuellement une soulte en espèces). Dans ce cas, l'opération est maintenue en résultat à hauteur de la valeur comptable de cet actif augmenté des frais accessoires.

En pratique, à notre avis :

1. Vente considérée comme normale : dans ce cas, les factures d'achats et de ventes sont maintenues pour leur montant nominal et aucune écriture correctrice n'est à enregistrer.

2. Vente non considérée comme normale : si la vente ne peut être considérée comme normale mais que l'achat peut être évalué de façon fiable, une écriture correctrice doit être comptabilisée pour ramener le montant des achats et des ventes comptabilisées à la juste valeur des achats.
Le montant définitif comptabilisé en chiffre d'affaires correspondra alors à la valeur vénale des achats augmentée des frais accessoires d'achats et augmentée (ou diminuée) de la soulte reçue (ou versée).

3. Aucune évaluation fiable : si ni la vente, ni l'achat ne peuvent être évalués de façon fiable, les montants comptabilisés en achats et en ventes doivent être annulés à l'exception toutefois du montant correspondant à la soulte qui doit être maintenue en chiffres d'affaires (soulte reçue) ou en achats (soulte versée) et des frais accessoires d'achats qui restent comptabilisés en achats.

Ces traitements sont résumés dans le tableau ci-après.

Evaluation de la valeur vénale d'un des deux lots (1)	**Echange**	**Enregistrement des ventes et des achats dans le compte de résultat**
Fiable	Toute opération	**Juste valeur du bien remis en échange** + frais accessoires d'achat
Non fiable	Opération avec remise d'un actif (éventuellement la soulte)	**Valeur comptable** du bien remis en échange (éventuellement la soulte) + frais accessoires d'achat
	Opération sans remise d'un actif	**Valeur nulle** (sauf frais accessoires d'achats qui restent comptabilisés en achat)

Evaluation de la valeur vénale d'un des deux lots (1)	Echange	Enregistrement des ventes et des achats dans le compte de résultat
	(ni soulte)	
(1) Celui dont l'estimation apparaît la plus fiable.		

III. Informations à fournir en annexe

(PCG, art. 531-2/28) Les entreprises doivent présenter en annexe les montants maintenus en produits et charges relatifs aux opérations d'échange de publicité pour chaque exercice présenté.
Pour les opérations d'échange dont la valeur vénale n'a pu être déterminée de façon fiable, et pour lesquelles les impacts sur les comptes de résultat ont été éliminés, une information doit être fournie sur le volume et le type de publicité (ou autre) accordé et obtenu.

Dépenses de parrainage

848

Pour les obligations d'**information** et de **contrôle,** voir n° 988.
Pour les dépenses de mécénat, voir n° 849.

I. Définition

Constituent des dépenses de parrainage, celles engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, ayant pour objet de **promouvoir l'image de marque de l'entreprise** (CGI, art. 39-1-7° et D. adm. 4 C-426, n° 6 s.).

Elles comprennent notamment :

- les **versements** effectués **au profit des organisateurs des « manifestations »** parrainées par l'entreprise (qu'il s'agisse d'opérations ponctuelles ou à caractère pluriannuel ou continu) ;

- les **charges et frais** de toute nature supportés à l'occasion de ces manifestations (par exemple, mise à disposition de moyens techniques ou de personnel) ;

- les **rémunérations** ou **remboursements de frais** versés aux personnalités qui participent directement aux actions parrainées.

Le parrainage constitue la traduction française du terme **sponsoring** (arrêté du 6 janvier 1989).

II. Comptabilisation des dépenses de parrainage
Le PCG ne traite pas explicitement du parrainage, mais il paraît clair que de telles manifestations constituent des **actions de publicité.**
A notre avis, elles constituent dans tous les cas des **charges d'exploitation** à comptabiliser en frais de « Publicité, publication, relations publiques ».

Toutefois, lorsqu'il y a mise à disposition de moyens propres de l'entreprise (personnel, matériel, locaux, etc.), les charges restent imputées à leur compte d'origine.

Fiscalement, Ces dépenses sont déductibles sans limitation à condition d'être exposées dans l'intérêt de l'entreprise (CGI, art. 39-1-7°) ce qui implique, selon l'Administration, que l'identification de l'entreprise soit assurée et que les dépenses engagées soient en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise (D. adm. 4 C-426, n° 11). Ainsi, ont été jugés déductibles :

- les frais de participation d'un véhicule à un rallye, même si celui-ci est piloté par le dirigeant ayant les capacités requises, dès lors que le véhicule est utilisé à des fins promotionnelles ou publicitaires : apposition sur le véhicule du nom de la société ou de l'enseigne commerciale du réseau auquel elle appartient (CE 21 janvier 1991, n° 75070 ; CAA Douai 28 mai 2003, n° 99-20073 ; CAA Bordeaux 12

octobre 2006, n° 03-856 et 03-857), médiatisation de la participation du véhicule au rallye (CAA Douai précitée), utilisation du véhicule pour des manifestations promotionnelles ou des actions publicitaires de proximité (CAA Douai et Bordeaux précitées) ;

- le reversement par une entreprise d'une fraction du prix de vente de ses produits à des associations humanitaires, dans le cadre d'une opération de « produit partage » dès lors que cette opération permet de maintenir ou d'augmenter le chiffre d'affaires (CE 15 février 2012, n° 340855).

Il convient de **distinguer** en comptabilité les dépenses de parrainage et les dépenses de mécénat (voir n° 849) dans les subdivisions du compte 623 (« Publicité, publications, relations publiques »).

Fiscalement, En effet, ces dépenses sont soumises à des régimes fiscaux différents : les dépenses de parrainage sont déductibles sous certaines conditions (voir ci-avant), alors que les dépenses de mécénat ouvrent droit à une réduction d'impôt (voir n° 849-2 et n° 849-6) ou à une déduction extra-comptable (acquisition d'oeuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique, voir n° 1495-5).

Remarque
Pas d'activation possible : ces frais ne peuvent pas être comptabilisés à l'actif, voir n° 2304-2.

Dépenses de mécénat

849

Pour les obligations d'**information** et de **contrôle,** voir n° 988.

Au regard du CGI, constituent des dépenses de mécénat :

- les dons au profit de certaines oeuvres et organismes (voir n° 849-1 s.), parmi lesquels figurent les fondations d'entreprises et les fonds de dotation (voir n° 849-4 et 849-5) ;

Les organismes bénéficiaires éligibles, situés en France (ou dans certains pays étrangers sous certaines conditions et sous réserve d'agrément), sont définis à l'article 238 bis-1 et 4 du CGI. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 10695.

- les dons en faveur de l'Etat pour l'achat de trésors nationaux (voir n° 849-6) ;

- l'acquisition par l'entreprise de trésors nationaux, d'oeuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique (voir n° 1495-5).

Les dons électoraux et les dons versés aux partis politiques sont interdits depuis le 23 janvier 1995 (loi n° 95-65 du 19 janvier 1995).

Pour un tableau synthétisant les différents régimes de mécénat existant, voir n° 849-7.

Dons aux oeuvres et autres organismes

849-1

Comptabilisation des dépenses de mécénat
Le PCG ne traite pas explicitement des dépenses de mécénat. De telles dépenses sont assimilables à des dons. Or la liste des comptes du PCG prévoit l'enregistrement des dons :

- soit dans les charges d'exploitation (compte 6238 « Divers... dons courants », subdivision du compte « Publicité, publication, relations publiques ») ;

- soit dans les charges exceptionnelles (compte 6713 « Dons, libéralités »).

A notre avis, les dépenses de mécénat récurrentes constituent des **charges d'exploitation** à comptabiliser dans le compte 623 « Publicité, publication, relations publiques » (ligne « Autres charges externes »).

Fiscalement, Ces dons ne sont pas déductibles mais ouvrent droit à une réduction d'impôt (voir n° 849-2).

Ces dépenses ne peuvent en aucun cas être comptabilisées à l'actif, voir n° 2304-2 (cas général), n° 849-4 (versements à une fondation d'entreprise).
Sur la distinction en comptabilité entre les dépenses de parrainage et celles de mécénat, voir n° 848-II.

Réduction d'impôt pour dépenses de mécénat

849-2

Les dépenses de mécénat, retenues dans la limite unique de **5 p. mille** du chiffre d'affaires de l'entreprise, ouvrent droit à une **réduction d'impôt** égale à **60 %** du montant des versements effectués, imputable sur l'IS dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été réalisées.

Il s'agit du chiffre d'affaires comptable hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les versements sont effectués (BOI 4 C-5-04, n° 53). Pour plus de détails et pour l'application de ce dispositif aux entreprises relevant de l'IR, voir Mémento Fiscal n° 10695.

La fraction des versements effectués au cours d'un exercice qui excède la limite de 5 p. mille du chiffre d'affaires peut, le cas échéant, ouvrir droit à une réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants (CGI, art. 238 bis-1). Voir Remarque ci-après. Les entreprises effectuant des dons à des organismes d'intérêt général doivent pouvoir justifier qu'elles ont effectué un versement satisfaisant aux conditions requises pour bénéficier de la réduction d'impôt. Toutefois, elles ne sont pas tenues de produire de reçus établis par les organismes bénéficiaires et conformes à un modèle précis (Rescrit du 21 juillet 2009, n° 2009/44), les versements effectués pouvant être justifiés par tout moyen. Lorsque l'organisme bénéficiaire choisit néanmoins de délivrer un reçu, celui-ci peut servir de pièce comptable justificative (Rescrit précité). En outre, la réduction d'impôt doit donner lieu au dépôt d'une déclaration spéciale faisant état de la valeur du don et, le cas échéant, d'un état de suivi des réductions d'impôt (BOI 4 C-5-04, n° 65 s.).

Fiscalement, Ces dépenses ne sont corrélativement pas déductibles du résultat imposable : elles doivent être réintégrées extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) (CGI, art. 238 bis-1).

La **fraction non imputée de la réduction d'impôt** peut être utilisée pour le paiement de l'IS dû au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel il est constaté (CGI, art. 220 E ; BOI 4 C-5-04, n° 72 à 75). A défaut, l'excédent non imputé n'est pas restituable.

Sur le plan comptable, à notre avis :

a. Constatation d'un produit Cette réduction d'impôt constitue un produit venant majorer le résultat de l'exercice au cours duquel les dépenses sont engagées :

- pour la totalité de l'avantage fiscal obtenu [c'est-à-dire, 60 % des fonds versés dans la limite (commune à l'ensemble des dons aux oeuvres) de 5 p. mille du chiffre d'affaires],

- s'il est probable que l'entreprise réalisera un bénéfice imposable dans les cinq exercices au cours desquels elle pourra imputer cette réduction d'impôt sur l'IS dû.

La réduction d'impôt est, en effet, une aide accordée par l'Etat au titre des dépenses de mécénat engagées par les entreprises. En conséquence, la constatation d'un produit à recevoir permet de rattacher l'aide fiscale à l'exercice au cours duquel les dépenses ont été engagées.

Ce produit est à comptabiliser au crédit du compte 695 « Impôts sur les bénéfices » par le débit du compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices ».

Fiscalement, La réduction d'impôt constituant un produit non imposable, ce montant doit faire l'objet d'une déduction extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Remarque
Excédents de versements donnant droit à la réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants (versements excédant la limite de 5 p. mille) : au titre d'un exercice, les versements antérieurs sont retenus après prise en compte des versements effectués au cours de cet exercice en faveur d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général et des déductions au titre de l'achat d'oeuvres d'artistes vivants (voir n° 849-3), sans qu'il puisse en résulter un dépassement de la limite de 5 p. mille du chiffre d'affaires.

b. Imputation de la réduction d'impôt Lorsque la réduction d'impôt n'a pas été imputée en totalité sur l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été engagées, la créance constatée (voir **a.** ci-avant) est apurée au fur et à mesure de l'imputation de la réduction sur l'impôt dû.

La créance comptabilisée dans le compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices » est alors créditée par le débit d'un compte de trésorerie.

849-3

Suivi extra-comptable des dépenses de mécénat
Ce suivi est nécessaire, en pratique, afin de permettre :

- la **distinction** en comptabilité des dépenses de parrainage (voir n° 848 II.) et de mécénat compte tenu de leurs régimes fiscaux différents (en pratique, dans des subdivisions du compte 623) ;

- l'**identification des dépenses utilisables** au titre de l'exercice : dépenses de l'exercice soumises à la limitation de 5 p. mille et dépenses excédentaires des exercices antérieurs (voir n° 849-2) ;

En effet, seuls sont soumis à la limitation de 5 p. mille les dons aux oeuvres et autres organismes, en nature ou en numéraire (voir n° 849), ainsi que les déductions au titre de l'achat d'oeuvres d'artistes vivants et d'instruments de musique (voir n° 1495-5). Les autres dispositifs en vigueur d'incitation au mécénat ne sont pas soumis à ce plafond : dons en faveur de l'achat de trésors nationaux par l'Etat (voir n° 849-6) et acquisition par l'entreprise de trésors nationaux (voir n° 1495-5).

- l'**identification des dépenses** utilisées au titre de l'exercice sachant que l'ordre d'imputation des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt est le suivant (BOI 4 C-5-07, n° 58 s.) :

- dons aux oeuvres de l'exercice ;

- déduction au titre de rachat d'oeuvres d'artistes vivants et d'instruments de musique ;

- excédents de dons aux oeuvres reportables au titre des exercices précédents.

- **le suivi des dépenses excédant** (éventuellement) 5 p. mille du chiffre d'affaires de l'exercice et ouvrant droit à réduction d'impôt au titre des exercices suivants ;

- **le suivi des dons en nature.**

Ils correspondent (BOI 4 C-2-88 et D. adm. 4 C-711, n° 3) :

- au montant de la moins-value dégagée lors de la sortie de l'actif d'un bien inscrit dans un compte d'immobilisation ;

- à la valeur en stock pour les biens qui figurent dans un compte de stock ;

- au prix de revient de la prestation offerte pour les prestations de services.

Participation à une fondation d'entreprise

849-4

En l'absence de précisions de la part des organismes comptables compétents, les modalités de comptabilisation des versements par la (ou les) entreprise(s) fondatrice(s) sont, à notre avis, les suivantes :

I. Engagement de verser les fonds à la fondation
Cet engagement devrait, à notre avis, donner lieu à la constatation d'une charge et d'une dette :

- à la clôture de l'exercice au cours duquel l'entreprise a un engagement irrévocable envers la fondation (a priori à la création de celle-ci) ;

- pour l'intégralité des fonds qui seront versés, même si les statuts de la fondation prévoient le versement fractionné de ces fonds.

En effet, à cette date, les conditions de constitution d'un passif (PCG, art. 212-1 ; voir n° 2556) sont remplies :

- obligation envers la fondation : l'obligation de verser les fonds est matérialisée dans les statuts ;

- sortie de ressources probable ou certaine à la date d'arrêté des comptes : l'engagement de versement est irrévocable et même assorti d'une caution bancaire pour l'intégralité de son montant (voir Mémento Associations n° 79725) ;

- sortie de ressources sans contrepartie équivalente pour l'entreprise : la contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques futurs que l'entreprise attend du tiers envers lequel elle a une obligation. Les fondations étant créées afin de réaliser une oeuvre d'intérêt général d'une part, et sans but lucratif d'autre part, aucune contrepartie équivalente aux versements effectués à la fondation ne devrait pouvoir être reconnue par l'entreprise.

En outre, pour accorder la réduction d'impôts liée aux versements (voir n° 849-2), les règles fiscales imposent l'absence de contrepartie directe ou indirecte pour l'entreprise (CGI, art. 238 bis-1 ; BOI 4 C-2-00, n° 7 et 4 C-5-04, n° 51). Par ailleurs, le calendrier de versement étant prévu dans les statuts de la fondation (voir Mémento Associations n° 79725), l'entreprise connaît de manière précise à la fois le montant et l'échéance de l'intégralité de ces versements. En conséquence, l'engagement doit être comptabilisé en dette (en application de l'article 212-2 du PCG définissant la notion de dette, voir n° 2557). **Possibilité d'étaler la charge de mécénat sur la durée d'activité de la fondation** : en pratique toutefois, certains estiment que les bénéfices en termes d'image et de notoriété obtenus par l'entreprise à travers sa fondation suffisent à justifier une contrepartie à l'engagement de l'entreprise. Dans cette conception, la charge de mécénat est comptabilisée au fur et à mesure des versements effectués à la fondation (et non en totalité dès l'engagement de l'entreprise).

Sur les obligations comptables des fondations d'entreprise, voir n° 230-11.
Sur le régime juridique et fiscal des fondations d'entreprise, voir Mémento Associations n° 79600 à 80200.

II. Comptabilisation de la réduction d'impôt
Lorsque l'engagement de verser des fonds à une fondation est comptabilisé en totalité au passif (voir **I.** ci-avant), la réduction d'impôt attendue devrait, à notre avis, donner lieu à la comptabilisation d'un produit dès cet engagement (sous réserve que l'imputation de cette réduction sur l'impôt à payer soit quasi certaine).
Sur la réduction d'impôt obtenue sur les dépenses de mécénat, voir n° 849-2.

Dons à un fonds de dotation

849-5

Les fonds de dotation constituent une forme d'organisme sans but lucratif. Sur leur régime juridique, voir Mémento Associations n° 80510 à 80925.
Le traitement comptable des fonds versés devrait suivre, à notre avis, celui des dépenses de mécénat, c'est-à-dire une inscription en charges lorsqu'ils sont engagés (voir n° 849-1).

Contrairement aux fondations d'entreprises (voir n° 849-4), les fondateurs ne sont pas engagés sur un plan pluriannuel ; le total des sommes qui seront probablement versées au fonds ne donne donc pas lieu à la comptabilisation d'une dette dès la création du fonds.

Sur la comptabilisation de la réduction d'impôt, voir n° 849-2.

Fiscalement, Les dons effectués aux fonds de dotation peuvent, sous certaines conditions, ouvrir droit à la réduction d'impôt pour dépenses de mécénat (voir n° 849-2) (CGI, art. 200-1-g et 238 bis) :

- soit lorsque ces fonds constituent eux-mêmes un organisme d'intérêt général,

- soit lorsque ces dons sont reversés à un tel organisme.

Pour plus de détails sur le régime fiscal des fonds de dotation, voir Mémento Associations n° 81000 à 81190.

Sur le contrôle des fonds de dotation par les commissaires aux comptes, voir n° 5252-2.

Financement de l'acquisition par l'Etat de trésors nationaux

849-6

(CGI, art. 238 bis-0 A et BOI 4 C-6-02 ; loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, art. 14 ; voir Mémento Fiscal n° 10710). Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier d'une **réduction d'impôt égale à 90 %** des versements effectués depuis le 7 janvier 2002 pour contribuer à l'acquisition de trésors nationaux, qui ont fait l'objet d'un refus d'exportation et pour lesquels l'Etat a fait une offre d'acquisition, sous réserve que ces versements aient été acceptés par les ministres chargés de la culture et du budget. Cette réduction est imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice d'acceptation des versements, dans la limite de **50 %** du montant total dû, au taux normal ou au taux réduit, avant imputation des crédits d'impôt non remboursables.
L'excédent n'est ni reportable ni remboursable.

L'entreprise n'étant pas propriétaire des biens acquis, l'engagement d'une telle dépense procède, à notre avis, d'une opération de mécénat, à l'instar des donations. Le montant des versements effectués par l'entreprise est donc à comptabiliser en charges de l'exercice du versement.

Fiscalement, Cette charge n'est pas déductible, même pour la fraction (10 %) restant à la charge de l'entreprise (CGI, art. 238 bis-0 A). Elle doit être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Régimes de mécénat d'entreprise

849-7

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse des différents régimes de mécénat et de leur traitement comptable et fiscal.

Nature des dépenses	Traitement comptable	Traitement fiscal	
		Retraitement extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A	Calcul de l'impôt
Dons aux oeuvres et autres organismes (voir n° 849 à 849-5).	Charge de l'exercice	Réintégration (ligne WQ) de la charge comptabilisée	Réduction d'IR ou d'IS égale à 60 % des versements éligibles dans la limite de 5 p. mille du chiffre d'affaires
Dons en faveur de l'achat de Trésors nationaux par l'Etat (voir n° 849-6)	Charge de l'exercice	Réintégration (ligne WQ) de la charge comptabilisée	Réduction d'IS égale à 90 % des versements plafonnée à 50 % de l'IS dû avant imputation des crédits d'impôt
Trésors nationaux acquis par l'entreprise (voir n° 1495-5)	Immobilisation [1]		Réduction d'IR ou d'IS égale à 40 % du coût d'acquisition
OEuvres d'artistes vivants et instruments de musique acquis par l'entreprise (voir n° 1495-5)	Immobilisation [1]	Déduction étalée (ligne XG) du prix d'acquisition sur 5 ans [2], par fractions égales, dans la limite, pour chaque exercice, du plafond de 5 p. mille du chiffre d'affaires après les autres versements de l'exercice ouvrant droit à réduction d'impôt et soumis à ce plafond	
(1) A notre avis, comptablement, le bien acquis est **inscrit à l'actif** pour le montant total des dépenses engagées dans la rubrique « Autres immobilisations corporelles » (sous-compte du compte 218) et **aucun amortissement** n'est constaté. (2) 20 ans pour les biens acquis avant 1994.			

Transports de biens et transports collectifs du personnel (compte 624)

Voir sous-comptes n° 7006.

850

Les transports **sur achats** (compte 6241) constituent des frais accessoires d'achats. Ils demeurent dans ce compte, sauf en cas d'utilisation du système développé (voir n° 800).
Les transports **sur achats d'immobilisations** ne sont pas inscrits à ce compte, puisqu'ils sont incorporés au coût d'acquisition de celles-ci (voir n° 1404-1, I.a.).
Les transports **sur ventes** (compte 6242) sont toujours débités à ce compte, même s'ils sont refacturés aux clients euro pour euro (voir n° 639 et n° 580).

Déplacements, missions et réceptions (compte 625)

851



Le PCG comporte les subdivisions recommandées suivantes :

I. Compte 6251. **« Voyages et déplacements »** : frais de transport lorsque le déplacement du personnel ne comporte pas d'autres frais (Bull. CNC n° 49, 4e trimestre 1981, p. 14).

Fiscalement, Ces frais sont déductibles dans la mesure où ils correspondent effectivement à des dépenses d'ordre professionnel et sont assortis de justifications suffisantes (Mémento Fiscal n° 8470 et n° 8475).
Il en est de même des **voyages de stimulation** qui constituent des frais de promotion commerciale (et non des cadeaux ou des commissions, gratifications et autres rémunérations), lorsqu'ils sont engagés dans l'intérêt de l'entreprise. Ainsi, ont été jugés déductibles les voyages offerts :

- à des revendeurs atteignant un certain objectif de chiffres d'affaires et aux tiers les accompagnant (CAA Nancy 6 juillet 1995, n° 92-110 rendu définitif par CE (na) 16 octobre 1996, n° 173158), conjoints notamment, sous réserve que la société soit en mesure de justifier de la qualité de l'accompagnateur (CE 31 juillet 1992, n° 82802) ;

- à des lauréats de concours ouverts aux entreprises concessionnaires de la marque (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261 ; CE 31 juillet 1992, n° 114895) ainsi qu'à des dirigeants pour accompagner des clients invités (CAA Lyon 2 avril 1992, n° 91-146).

Lorsqu'ils sont déductibles, ces voyages de stimulation ne constituent pas des cadeaux à déclarer sur le relevé des frais généraux (voir n° 962).
En revanche, ne sont pas déductibles :

- les dépenses exposées par une société au profit de ses dirigeants à raison de voyages effectués en accompagnement de salariés de la société lauréats d'un concours interne (CAA Nancy 28 octobre 1999, n° 95-796) ;

- les frais de voyage exposés par les conjoints des salariés chargés d'accompagner les lauréats d'un concours de stimulation (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261).

Remarque
Subdivision supplémentaire : il pourrait être envisageable de créer une subdivision de ce compte 6251 « Voyages et déplacements » pour enregistrer séparément cette catégorie de voyages, qui relève plus (par destination) du « Voyage de promotion commerciale » que du simple « Déplacement professionnel ».

II. Compte 6255. **« Frais de déménagement »** : à notre avis, il peut s'agir, notamment, des frais de déménagement :

- d'un établissement ou de l'entreprise (voir n° 1405-3) ;

- d'un collaborateur pour des motifs professionnels (voir n° 923).

Lorsqu'une entreprise décide de déménager pour des motifs économiques ou financiers, ou y est contrainte par une mesure d'expropriation ou un congé en fin de bail par son bailleur, **une provision doit être constituée si les conditions suivantes sont remplies** (Avis CNC n° 2000-01, § 5.3) :
a. Existence d'une obligation à la clôture Elle est formalisée par la rupture d'un bail ou son non-renouvellement résultant soit de la volonté du bailleur, soit de celle de l'entreprise. L'entreprise a alors une obligation à la clôture envers son bailleur. Si le déménagement est une donnée d'un plan global de restructuration, l'obligation naît de l'annonce du plan si celle-ci est antérieure à la résiliation du bail (voir n° 941-2).

Sur le cas particulier de locaux inoccupés sans que le bail soit résilié, voir n° 943.

Fiscalement, Le fait générateur devrait être, à notre avis, dans tous les cas, la résiliation du bail, y compris lorsque l'annonce du plan est antérieure.

b. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La sortie de ressources, au profit du bailleur, est constituée :

- du dédit et des loyers à verser pour les locaux inoccupés ;

- des coûts de remise en état des locaux laissés, comprenant les coûts de déménagement si les biens déménagés ne sont plus réutilisés.

Remarque
Dépréciation des actifs : si, du fait de ce déménagement, des actifs (stocks, immobilisations, créances) sont amenés à avoir une valeur nulle, ils doivent faire l'objet d'une dépréciation conformément aux règles de dépréciation des actifs (Avis précité, § 1.3.3) et ne peuvent faire l'objet d'une provision.

Sur la comptabilisation de la perte résultant de la remise gratuite au bailleur d'agencements non totalement amortis, voir n° 1494. Ces **coûts étant sans contrepartie attendue du bailleur, ils doivent être provisionnés.**

Fiscalement, Cette provision, répondant aux conditions fixées par l'article 39-1-5° du CGI, est déductible si elle est justifiée de manière suffisante. Ainsi, une provision a été admise :

- pour faire face aux frais de déménagement découlant du fait que, le bail de son usine étant venu à expiration, une entreprise industrielle était appelée à transférer ses installations dans un autre local (CE 6 mars 1959, n° 84260, D. adm. 4 E-1131, n° 3) ;

- parce que le déménagement a été consécutif à une expropriation (CE 17 juin 1946, n° 81015, D. adm. 4 E-4121, n° 3).

En revanche, les coûts probables de déménagement des biens qui seront réutilisés n'étant pas engagés au profit du bailleur, **ils ne peuvent donner lieu à la constitution d'une provision.** Ils ne seront comptabilisés en passif que lorsque la prestation de déménagement sera effectuée. Il en est de même, à notre avis, d'une indemnité versée au propriétaire au titre de l'occupation des locaux après la fin du bail, en cas de déménagement progressif.



ExemplesUne entreprise décide de déménager pour des motifs économiques ou financiers, ou y est contrainte par une mesure d'expropriation ou un congé donné en fin de bail par son bailleur. La décision est prise avant la clôture.

1er cas - Elle est locataire et le congé est notifié au bailleur après la clôture
L'entreprise n'a pas d'obligation à la clôture puisqu'elle ne s'est pas engagée vis-à-vis de son bailleur à cette date à lui libérer les locaux. Aucune provision ne peut être constituée.

2e cas - Elle est locataire et le congé est notifié au bailleur avant la clôture
L'obligation est formalisée à la clôture par la rupture d'un bail ou son non-renouvellement résultant soit de la volonté du bailleur, soit de celle de l'entreprise. L'entreprise a alors une obligation envers son bailleur de lui libérer les locaux (Avis CNC n° 2000-01, § 5.3). La sortie de ressources, au profit du bailleur, est constituée (Avis CNC précité, § 5.3) :

- du dédit et des loyers à verser pour les locaux inoccupés ;

- des coûts de remise en état des locaux laissés, comprenant les coûts de déménagement si les biens déménagés ne sont plus réutilisés.
Pour ces dépenses, **aucune contrepartie n'est attendue du bailleur ; un passif doit donc être comptabilisé.**

Sur les frais de remise en état, voir n° 1548-1.

Fiscalement, La provision comptabilisée est déductible dans les conditions de droit commun (voir **II b.** ci-avant).

En revanche, les coûts probables de déménagement des biens qui seront réutilisés par l'entreprise, n'étant pas engagés au profit du bailleur, ne constituent pas un passif. Ils ne seront comptabilisés en passif que lorsque la prestation de déménagement sera effectuée (Avis CNC précité, § 5.3).

Remarque
Immobilisations non utilisées : les immobilisations qui ne seront plus utilisées doivent, le cas échéant, faire l'objet d'un amortissement exceptionnel (ou d'un changement du plan d'amortissement si le déménagement n'intervient qu'au cours de l'exercice suivant).

3e cas - Elle est propriétaire de l'immeuble et projette de le vendre
A la clôture, l'entreprise n'a aucune obligation de libérer les locaux vis-à-vis d'un tiers. Les coûts de remise en état des lieux et les coûts de déménagement des biens qui ne seront plus utilisés ne peuvent donc pas être provisionnés. Ils pourront l'être lorsque l'entreprise aura signé à la date de clôture un accord irrévocable de vente (promesse de vente) ou de location (en ce sens, avis CNC précité, § 1.3.3).

III. Compte 6256. **« Missions »** : frais de mission du personnel, c'est-à-dire l'**ensemble des frais** supportés lors des missions : frais de transport, nourriture, logement, ... (Bull. CNC précité).

IV. Compte 6257. **« Réceptions »** : Voir également n° 845-3 « Cadeaux prenant la forme de services ».

851

Dirigeants - Gestion de l'entreprise - **Frais de déplacement des membres du conseil de surveillance** - Attention à les faire autoriser par le conseil de surveillance ! *FRC 11/12 Inf. 4*

Frais de mission payés en devises

852

Selon le secrétariat du CNC (Bull. n° 36-01) :

- les **devises acquises** en vue des envois en mission à l'étranger des membres du personnel sont portées au compte 5314 « Caisse en devises » pour leur valeur en euros à cette date ; puis elles sont virées au compte 425 « Personnel - Acomptes » lors de leur remise au personnel ;

- à la date de remise des justificatifs de frais par le personnel et de la restitution du solde de devises, le compte 425 est soldé par le débit des comptes 6256 « Missions » pour le montant des devises utilisées et 5314 « Caisse en devises » pour leur reliquat et ce, toujours **pour la valeur en euros des devises à la date de leur acquisition.**

Néanmoins, une différence de change devra éventuellement être constatée à la clôture de l'exercice et lors du reversement des devises à la banque.

Frais de stationnement

(et plus particulièrement de parking)

853

Ils sont inscrits :

- au compte 6135 « Locations mobilières » lorsqu'ils se rapportent à des locaux ou emplacements pris à bail ;

- au compte 6251 « Voyages et déplacements » lorsqu'ils résultent de l'occupation occasionnelle d'un emplacement de stationnement et sont engagés à l'occasion de déplacements professionnels.

Fiscalement, Il a toujours été recommandé aux services des impôts de ne pas exclure systématiquement les dépenses qui ne peuvent être justifiées par des documents formant preuve certaine dès lors qu'elles sont en rapport avec la nature et l'importance des obligations professionnelles (Rép. Kaspereit, AN 7 avril 1980, p. 1415). Dans le cas particulier des **redevances** payées par les entreprises pour faire stationner régulièrement les véhicules à usage professionnel, la **production de tickets** délivrés par les parcmètres, si elle apporte la preuve de la réalité des dépenses de stationnement n'est **pas** à elle seule **suffisante** pour établir de manière indiscutable que celles-ci ont répondu à une obligation professionnelle (Rép. Martin, AN 1er septembre 1980, p. 3699).

Frais de voiture

854

En principe, que le véhicule soit inscrit ou non à l'actif, les frais liés à son utilisation sont à **enregistrer en fonction de leur nature.** Ainsi :

- la prime d'assurance est à comptabiliser au compte 6163 « Assurance-transport »,

- la taxe sur les voitures des sociétés au compte 63514 « Taxe sur les voitures des sociétés » (voir n° 881).

Fiscalement, En dehors des limitations apportées par l'article 39-4 du CGI à la déduction des amortissements (voir n° 1495-4), ou des loyers en cas de location de plus de 3 mois ou de crédit-bail (voir n° 818) afférents aux voitures particulières utilisées dans le cadre de l'exploitation, les autres charges afférentes à ces véhicules (entretien, réparation, assurance...) sont déductibles en totalité dès lors qu'elles satisfont aux conditions générales de déductibilité des charges. Il en est de même des charges financières occasionnées par l'acquisition de véhicules s'ils figurent à l'actif (Rép. Frédéric-Dupont, AN 2 avril 1990, p. 1508).

Remarques

1. Carte grise et malus écologique (ou éco-pastille) : sur le plan comptable, la carte grise et le malus écologique versés par le propriétaire d'un véhicule constituent, à notre avis, des frais d'acquisition du véhicule et peuvent donc, selon l'option retenue par l'entreprise pour comptabiliser ces frais (voir n° 1404-3), être inscrits soit en charges, soit en immobilisations. Toutefois, l'Administration fiscale considérant que ces dépenses sont des charges et non des frais d'acquisition (voir n° 1416), les entreprises ont tout intérêt à les comptabiliser directement en charges au compte 6354 « Droits de timbre », afin de bénéficier de leur déduction fiscale immédiate. Pour plus de détails, voir n° 1416.

2. Malus annuel : il s'agit d'une taxe due au 1er janvier de chaque année par les propriétaires ou locataires de véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI les plus polluants immatriculés pour la première fois en France à compter du 1er janvier 2009 (CGI, art. 1011 ter ; CGI A III, art. 313-0 BR quater). Elle s'applique pour la première fois l'année qui suit la délivrance de la carte grise. En sont exonérées les sociétés soumises à la TVS (voir n° 881). S'agissant d'une taxe annuelle, non liée à l'acquisition, elle est à notre avis à inscrire immédiatement en charges, au compte 6358 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Fiscalement, En l'absence de dispositions contraires, ce malus annuel devrait, à notre avis, être déductible (CGI, art. 39-1-1°).

Sur le traitement du bonus écologique :

- portant sur un véhicule loué, voir n° 648-4 ;

- portant sur un véhicule acquis, voir n° 3245-1.

Pour le détail des frais susceptibles d'être incorporés dans le coût d'entrée des véhicules acquis, voir n° 1416.

Cas particulier des véhicules de tourisme appartenant à l'exploitant non inscrits à l'actif : la quote-part de frais afférente à l'utilisation professionnelle d'un véhicule de tourisme appartenant à l'exploitant non inscrit à l'actif (vignette, prime d'assurance, entretien et réparations, carburants, ...) est déductible du résultat (Rép. Liot, Sén. 12 février 1974, p. 108). Il est admis, par mesure de tempérament, que la part des frais incombant à l'entreprise soit déterminée en partageant les frais réels proportionnellement au nombre de kilomètres parcourus pour le compte de cette dernière (Rép. Liot, Sén. 20 août 1974, p. 1072) :

- si les dépenses ont été engagées par l'entreprise, la réintégration peut être effectuée globalement, chaque mois ou exercice, en débitant le compte 108 « Compte de l'exploitant » (exploitant individuel) ou 648 « Avantages en nature » (personnel de l'entreprise) par le crédit du compte de transfert de charges 791 (subdivision « Prestations fournies sous forme d'avantages en nature »).

- si elles l'ont été par les utilisateurs du véhicule, leur remboursement partiel par l'entreprise est porté au compte 6251 « Voyages et déplacements ».

Frais postaux et frais de télécommunication (compte 626)

856

Ce compte regroupe les frais tels que timbres, télex, recommandés, téléphone, télégrammes, etc.

A notre avis :

- les **timbres-poste achetés et non encore utilisés à la clôture** peuvent, soit être laissés en « Caisse », soit être portés en « Charges constatées d'avance » comme un achat non stocké (voir n° 804) ;

- le **coût de la location des machines à affranchir** est à enregistrer à ce compte (plutôt qu'au compte 613 « Locations ») ;

- les **frais postaux** relatifs à des **mailings** publicitaires ne sont pas à comptabiliser dans ce compte mais en frais de publicité (voir n° 847).

Services bancaires et assimilés (compte 627)

Voir sous-comptes n° 7006.

857

Le PCG opère une distinction entre :

- charges financières : compte 661 « Charges d'intérêts », rémunération de l'argent,

Sur le traitement comptable des charges financières, voir n° 2220 s.

- et charges d'exploitation : compte 627 « Services bancaires et assimilés », rémunération d'un service (ne rémunérant pas de l'argent).

Le problème est de savoir quelle règle pratique adopter pour appliquer cette **distinction.** Selon le PCG (art. 432-1), les frais et commissions sur prestations de services bancaires sont à comptabiliser au compte 6278 (ou au compte 6272 s'agissant des frais et commissions sur émission d'emprunt) sans autre précision concernant la nature de ces frais et commissions. Or, sur le plan fiscal, l'imposition ou non à la TVA caractérise la nature des frais : ainsi, des frais exonérés de TVA sont assimilables à des intérêts et constituent donc des charges financières. En conséquence, à notre avis, en pratique, la distinction nous paraît pouvoir être effectuée **selon l'imposition ou non à la TVA.**

Sur les modalités d'imposition à la TVA des opérations bancaires ou financières, voir Mémento Fiscal n° 60300 à 60465.

En conséquence, il convient d'utiliser :

a. En cas **d'assujettissement** à la TVA, le **compte 627** (services bancaires),

b. En cas de **non-assujettissement** à la TVA, le **compte 661** (charges d'intérêts).

Néanmoins, s'il est démontré que les frais engagés non soumis à TVA rémunèrent effectivement un service fourni par la banque, autre qu'une rémunération de l'argent prêté, ces frais sont à comptabiliser au compte 6278. Tel serait le cas, par exemple, des commissions d'engagement.

Sur le traitement comptable de ces commissions, voir n° 2220 s.

Sur la possibilité d'étaler les frais d'émission d'emprunt, voir n° 2126.

Commission de caution allouée à un dirigeant ayant garanti un emprunt de la société

857-1

Elle constitue, à notre avis, une **charge** d'exploitation : service bancaire à enregistrer au compte 6278 « Autres frais et commissions sur prestations de services ».

Par prudence, ces services seraient à indiquer sur la déclaration des honoraires (voir n° 961).

Fiscalement, Elle est déductible (Rép. Maigret, AN 8 juin 1979, p. 4836).

Divers (autres charges externes) (compte 628)

858

Ce compte comporte, d'après la liste des comptes du PCG, les subdivisions facultatives suivantes :
6281. Concours divers (cotisations...)
6284. Frais de recrutement de personnel : Il s'agit de frais dus à des tiers et non de frais internes. Sur l'impossibilité d'activer des frais de recrutement, voir n° 1639-2 et 1683-2 III.

A notre avis, ces frais peuvent être comptabilisés avec les autres honoraires de conseil au compte 6226 (voir n° 839).

Remarque
Charges d'embauche futures : il n'est pas possible de constituer une provision destinée à couvrir des charges d'embauche futures, du fait de la contrepartie attendue du tiers au travers de la prestation de recrutement qui interviendra sur l'exercice suivant (voir PCG, art. 312-1-1 et avis CNC n° 2000-01, § 5.2).

I. Y sont notamment enregistrés, à notre avis :

- les cotisations professionnelles [nous paraissent assimilables à ces cotisations, les redevances et commissions versées à l'AMF ou à Euronext Paris (par les sociétés cotées)],

- les cotisations à un centre de gestion,

- les cotisations aux groupements professionnels chargés de la restructuration du secteur d'activité de l'entreprise,

Fiscalement, Les cotisations versées aux groupements professionnels sont déductibles dès lors qu'elles sont versées dans l'intérêt de l'entreprise (D. adm. 4 C-429, n° 2).
Les dépenses liées à l'activité syndicale de l'exploitant peuvent être admises en déduction lorsqu'elles sont appuyées de justifications suffisantes et qu'elles n'apparaissent pas excessives eu égard à l'importance de l'entreprise (Rép. Masson, Maujoüan du Gasset, AN 12 décembre 1983, p. 5299).
Il en est ainsi des cotisations versées dans la limite des tarifs appliqués à l'ensemble des adhérents (Rép. Ducoloné, AN 9 septembre 1985, p. 4244).

- la prise en charge par l'employeur des frais de gestion de l'organe de placement gérant les fonds déposés dans le cadre de la participation des salariés (PCG, art. 444/42) ou des plans d'épargne d'entreprise (PEE, PEI ou Perco) ; voir n° 2972,

- les frais de sécurité, le cas échéant ; voir n° 1394-2,

- les redevances pour services rendus : audiovisuel, etc.

Les **redevances dues à l'Etat** ont le caractère d'impôts (compte 637) : redevances des agences de bassin (Guide comptable des sucreries ; sur sa validité, voir n° 295), redevances sur ventes de matériel objet d'une aide à l'innovation (à notre avis).

II. Constituent également des **services extérieurs** et non de la sous-traitance générale (Guide comptable des sucreries ; sur sa validité, voir n° 295) :

- les travaux et prestations d'ordre administratif et comptable, comme par exemple : la sous-traitance de la tenue ou du traitement de la comptabilité, l'entretien général, le nettoyage des locaux et l'archivage de pièces justificatives.
La refacturation de frais communs de la société mère à ses filiales lorsqu'elle est forfaitaire nous paraît pouvoir, chez ces dernières, être enregistrée à ce compte (voir également n° 580).

Fiscalement, Lorsque ces charges sont facturées par une société liée, elles sont déductibles sous réserve :

1. d'être engagées dans l'intérêt de la société. En effet, que la prestation soit facturée par un tiers ou par une société liée, la jurisprudence refuse de tenir compte de l'intérêt de groupe, y compris au sein d'un groupe intégré, pour justifier sa prise en charge si elle n'est pas engagée **au moins également dans l'intérêt propre de la société** (CAA Douai 8 octobre 2009, n° 07-1406 rendu définitif par CE (napc) 12 octobre 2011, n° 334532 pour des prestations informatiques). En revanche, le fait que les dépenses aient été engagées également, voire **principalement (mais pas exclusivement), dans l'intérêt des actionnaires** ne peut faire obstacle, même partiellement, à leur déductibilité (CE 29 mars 1978, n° 4062 et 13 décembre 1979, n° 9331 pour des frais de révision comptable).
L'intérêt de la filiale ne peut toutefois être établi au moyen de considérations trop générales telles que le renforcement de la position concurrentielle ou l'amélioration du contrôle interne, lorsque les dépenses sont liées à des obligations légales imposées à la société mère étrangère par l'Etat de cotation en bourse (TA Montreuil 5 janvier 2012, n° 1006860 rendu en matière de charges liées à la réglementation Sarbanes-Oxley).
Sur les conditions de déduction des frais d'audit d'acquisition, voir n° 1832-1 ;

2. de correspondre à des prestations effectivement réalisées (CE 22 juin 1983, n° 26240) ;

3. d'être justifiées dans leur montant (CE 2 mars 1988, n° 45625 et 71877). En matière de **refacturation intragroupe** entre sociétés françaises, en application de la théorie de l'acte anormal de gestion, le prix des transactions intragroupe doit en principe correspondre à un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire au prix qui serait fixé entre sociétés indépendantes, sous réserve de la tolérance prévue pour les refacturations de prestations normales et courantes entre sociétés mères et filiales, pour lesquelles le Conseil d'Etat admet une refacturation limitée au coût de revient (CE 24 février 1978, n° 2372).
En matière de refacturation entre une société française et des sociétés appartenant au même groupe **implantées à l'étranger** (prix de transfert), l'article 57 du CGI impose le même principe de pleine concurrence. Sur les méthodes de détermination des prix intragroupe et sur la documentation à établir le cas échéant, voir Mémento Fiscal n° 78260 à 78270 et 8952 ; Mémento Groupes de sociétés n° 12600 à 12623.
En matière de **clé de répartition** à retenir pour la facturation de « **management fees** », le Conseil d'Etat a rejeté l'utilisation forfaitaire d'un pourcentage fixe du chiffre d'affaires de la filiale concernée qui n'était pas étayée de justifications de la réalité des prestations réalisées (CE 22 juin 1983, n° 26240) mais a validé l'application du chiffre d'affaires de chaque filiale rapporté au chiffre d'affaires global

du groupe, la réalité des services rendus ayant été par ailleurs établie (CE 6 janvier 1986, n° 42795). La déduction par les filiales de frais inhérents au siège ou aux actionnaires (« **stewardship expenses** ») facturés par la société mère n'est pas admise (CE 19 octobre 1988, n° 56218) ;

4. de ne pas être versées à une société localisée dans un Etat ou Territoire à fiscalité privilégiée ou Non Coopératif (« ETNC » voir n° 2849), sauf exceptions (CGI, art. 238 A ; sur les exceptions à la non-déductibilité, voir Mémento Fiscal n° 78295).

- les travaux de gardiennage à inscrire dans d'autres subdivisions du compte 628.

Pour la distinction entre ces services et la sous-traitance, voir n° 815.

Remarque
Frais de conseil et d'assemblée : ces frais, y compris ceux relatifs aux élections des administrateurs, à défaut de compte prévu dans le plan comptable, sont à ventiler selon leur nature et constituent des charges de l'exercice au cours duquel le conseil ou l'assemblée est tenu. En effet, il n'est pas possible, à la clôture, d'anticiper la prise en compte de ces frais par le biais d'une provision dans la mesure où des prestations seront fournies à l'entreprise en contrepartie de ces frais sur l'exercice suivant (PCG, art. 312-1 s.).

C. Impôts, taxes et versements assimilés (compte 63)

Sur la comptabilisation de la **TVA,** voir n° 2451 s.

Logique retenue par le PCG pour le compte 63

859

Sont inscrites à ce compte les charges correspondant (PCG, art. 446/63) :

I. d'une part, à des **versements obligatoires** à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;

A l'exception :

- des impôts sur les bénéfices (compte 695) ;

- des impôts de caractère exceptionnel, des rappels d'impôts concernant les exercices antérieurs et des pénalités et amendes fiscales qui sont des charges exceptionnelles (compte 67) ;

- des impôts versés pour le compte de tiers sur lesquels ils sont récupérés qui ne constituent pas une charge pour l'entreprise (compte 442 pour les impôts autres que la TVA et 445 pour la TVA et les taxes assimilées).

II. d'autre part, à des **versements institués par l'autorité publique,** notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social telles que la participation à l'apprentissage, l'effort de construction, la formation professionnelle continue (congé formation, droit individuel à la formation (DIF), contrat de professionnalisation...). Voir n° 870 et n° 870-5.

Remarque
Caractère fiscal ou social des versements : l'adjonction de ces versements aux impôts et taxes à la charge de l'entreprise a permis de résoudre le délicat problème de la « nature » des diverses participations de caractère plutôt social versées à l'administration des impôts et de celles de caractère plutôt fiscal versées à d'autres organismes.

Les impôts, taxes et versements assimilés sont donc distingués selon :

- la **base de calcul** : sur rémunérations ou sur autres bases ;

- la **destination du paiement** : à l'Administration des impôts ou aux autres organismes.

Il en résulte les subdivisions à trois chiffres suivantes (voir sous-comptes n° 7006) :

631. Impôts, taxes et versements assimilés sur **rémunérations** (**administration** des impôts).
633. Impôts, taxes et versements assimilés sur **rémunérations (autres organismes).**
635. Autres impôts, taxes et versements assimilés (**administration** des impôts).
637. Autres impôts, taxes et versements assimilés **(autres organismes)**

En pratique, le libellé d'un chèque « Trésor Public » (autre que concernant l'IS et les impôts payés pour le compte de tiers, notamment la TVA) devrait impliquer une comptabilisation dans le compte 631 ou 635.

Contributions ayant la nature de taxe et recouvrées par des organismes sociaux

859-1

Certaines contributions sont assises sur des versements faits au profit des salariés (rémunérations, cotisations, allocations de préretraite, etc.) et sont recouvrées par des organismes sociaux. Elles constituent pourtant bien des **taxes** et non des charges de personnel et doivent donc être comptabilisées, conformément aux principes énoncés en I. et II., dans des subdivisions du compte 63 « Impôts, taxes et versements assimilés ».
Les principales contributions pouvant prêter à confusion sont reprises dans le tableau ci-après établi par nos soins.

Contribution	Caisse	Bénéficiaire	Compte	N° MC
Contribution sur les abondements	Urssaf	Fonds de réserve pour les retraites	6378	905
Contribution spécifique dans le cadre des régimes « Chapeaux »			6378	884-1
Contribution spécifique sur les avantages de préretraite d'entreprise (majoration)		Fonds de solidarité vieillesse	6318	928
Contribution solidarité autonomie		Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie	6338	865

Exercice de prise en charge des impôts, taxes, etc.

860

Les prélèvements obligatoires de toutes natures (notamment les impôts, taxes, contributions, ...) à la charge de l'entreprise constituent des **charges** de l'exercice au cours duquel **le fait générateur entraînant l'exigibilité,** immédiate ou différée, de ces prélèvements est intervenu.
Lorsque l'exercice diffère de la période d'imposition, à notre avis, si l'impôt n'est **pas encore exigible à la clôture de l'exercice,** il est constaté une charge à payer.



Exemple Impôts et taxes exigibles sur les salaires de l'année civile.

Remarque
Travaux en cours à l'ANC : l'ANC a mis en place un groupe de travail chargé d'étudier les problématiques liées au fait générateur des impôts. Tant qu'aucune position n'a été arrêtée et publiée, **aucun changement ne doit être apporté à la comptabilisation des impôts**

et taxes (Note d'information de l'ANC du 16 mai 2011 sur l'avancement des travaux du groupe « Impôts, taxes et versements assimilés »).

Fiscalement, (CGI, art. 39-1-4°), ne sont déductibles que « les impôts à la charge de l'entreprise **mis en recouvrement au cours de l'exercice ».** Ceux qui ne font pas l'objet de rôle sont des charges de l'exercice au cours duquel ils revêtent le caractère d'une dette certaine, même s'ils ne doivent être versés que l'exercice suivant (D. adm. 4 C-431, n° 5). **Toutefois,** les entreprises peuvent **déduire** un impôt (bien entendu déductible) sous forme :

- d'une **provision,** si le **fait générateur** est survenu avant la clôture de l'exercice, le montant de l'impôt provisionné devant être calculé sur les bases et selon les taux prévus par la législation fiscale en vigueur à la clôture de l'exercice à raison des faits survenus au cours dudit exercice (CE 13 décembre 1972, n° 81107, 81108 et 18 mai 1983, n° 29524 repris dans D. adm. 4 E-231, n° 2 et 9) ; Il est donc nécessaire, tant que la mise en recouvrement ou l'exigibilité n'est pas intervenue, que la charge à payer constatée en comptabilité, ayant le caractère d'une provision pour l'Administration fiscale, soit comprise dans le relevé joint à la liasse fiscale.

- d'une **charge à payer,** si l'impôt a été mis en **recouvrement ou** est devenu **exigible** avant la clôture de l'exercice (CAA Paris 10 juillet 1990, n° 762-763).

Taxe d'apprentissage

Sur les entreprises redevables, le mode de calcul et les dépenses libératoires, voir Mémento Fiscal n° 73640 à 73735.

Principe de comptabilisation

861

Elle constitue une **charge de la période** au cours de laquelle les **salaires** servant de base à son calcul **sont dus** et non de l'exercice au cours duquel elle est exigible.
Les subventions pouvant être versées au cours de l'année ou avant le 1er mars de l'année suivante, il convient donc, à la clôture de chaque exercice, de constater une **charge à payer** d'un montant égal à la différence entre la contribution incombant à l'employeur au titre des salaires de l'exercice et les dépenses libératoires (subventions, salaires des apprentis, etc.) acquittées ou dues à l'inventaire.

I. Pour une entreprise **clôturant au 31 décembre** (PCG, art. 446/63) :

a. si elle prévoit d'en verser le montant **directement à l'Etat,** elle enregistre une charge à payer au compte 4486 « Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer » par le débit du compte 6312 « Taxe d'apprentissage - Administration des impôts » ;

b. si elle prévoit d'en verser le montant **sous forme de subventions,** elle enregistre une charge à payer au compte 4386 (1) « Organismes sociaux - Charges à payer » par le débit du compte 6335 « Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage » ;

(1) Et non pas le compte 4686 « Dettes diverses - Charges à payer », voir remarque n° 944.

Fiscalement, Il s'agit d'une « provision » déductible (CE 15 février 1978, n° 4413 ; D. adm. 4 E-231, n° 14) qui doit figurer sur le relevé à joindre à la déclaration des résultats (voir n° 736-2).

II. Pour une entreprise qui **clôture en cours d'année civile** (par exemple au 31 mars), il convient de constater, à la clôture de l'exercice, une charge à payer au titre de la taxe d'apprentissage, sur la base des salaires des trois derniers mois.

Constatation des dépenses libératoires

862

Ces dépenses peuvent être de nature différente et sont enregistrées de la manière suivante (PCG, art. 446/63) :

Pour plus de détails sur les dépenses considérées comme libératoires, voir Mémento Fiscal n° 73675 à 73700.

I. Versements à fonds perdus ou subventions
Ils sont enregistrés au compte 6335 « Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage » subdivision du compte 633 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) ». Il s'agit principalement :

- du versement obligatoire de péréquation versé au Trésor public (directement ou par l'intermédiaire d'un organisme collecteur) destiné au Fonds national de péréquation,

- des subventions et concours financier obligatoire aux centres de formation d'apprentis (CFA) ou aux sections d'apprentissage accueillant les apprentis employés par l'entreprise,

- des subventions aux établissements d'enseignement technologique et professionnel.

II. Dépenses ayant le caractère de charges
Elles figurent dans les comptes de charges selon leur nature. Il s'agit principalement :

- des frais des activités complémentaires des premières formations technologiques et professionnelles,

- des frais de stage en milieu professionnel (divers comptes de charges).

III. Versement au service des impôts
Il est enregistré au compte 6312 « Taxe d'apprentissage », subdivision du compte « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) ».

Contributions additionnelles à la taxe d'apprentissage

862-1

Les redevables de la taxe d'apprentissage sont également susceptibles d'être assujettis :

- à la contribution au développement de l'apprentissage (CGI, art. 1599 quinquies A ; voir Mémento Fiscal n° 73725 à 73735) ;

- à la contribution supplémentaire à l'apprentissage, destinée à favoriser la formation en alternance, applicable à certaines entreprises d'au moins 250 salariés (CGI, art. 230 H ; BOI 4 L-2-12 ; voir Mémento Fiscal n° 73745 à 73755).

Ces contributions sont assises sur les rémunérations servant d'assiette à la taxe d'apprentissage et doivent être acquittées avant le 1er mars de l'année suivant celle du versement des salaires (voir Mémento Fiscal n° 73730 et 73750). Les dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage (voir n° 862) ne sont pas imputables sur ces contributions.

Comme la taxe d'apprentissage, ces contributions constituent des **charges de la période** au cours de laquelle les salaires servant de base à leur calcul sont dus. Il en résulte que pour les entreprises clôturant au 31 décembre, une charge à payer doit être enregistrée au crédit du compte 4486 « Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer » par le débit du compte 6312 « Taxe d'apprentissage - Administration des impôts » (selon le cas, sous-compte « Contribution au développement de l'apprentissage » ou « Contribution supplémentaire à l'apprentissage », à créer).

Pour les entreprises clôturant en cours d'année civile (par exemple au 31 mars), il convient de constater, à la clôture de l'exercice, une charge à payer, sur la base des salaires des trois derniers mois.

Fiscalement, En l'absence de dispositions contraires, ces contributions, ainsi que les charges à payer éventuellement comptabilisées, sont déductibles (CGI, art. 39-1-1°).

Versement de transport

863

Il est enregistré au compte 6331 « Versement de transport » (Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations - autres organismes) dans l'exercice au cours duquel les salaires servant de base au calcul de la taxe sont dus.

Les **indemnités de transport** dues aux salariés sont à enregistrer au compte 6414 « Indemnités et avantages divers ».

Certains employeurs, en particulier ceux qui justifient avoir assuré le logement permanent sur les lieux du travail ou effectué intégralement le transport collectif de tous leurs salariés ou de certains d'entre eux, peuvent ultérieurement obtenir le remboursement de la taxe (voir Mémento Social n° 80950). Dans ce cas, à notre avis, le compte 6331 est crédité lors de son remboursement dans l'exercice ; mais s'il n'a lieu que l'exercice suivant, il convient, si son montant est significatif, de l'estimer et de créditer le compte 6331 par le débit du compte 4387 « Organismes sociaux - Produits à recevoir » (et non 4687 « Débiteurs divers », voir remarque n° 944).

Participation à l'effort de construction

864

Conformément aux dispositions de l'article L 313-1 du Code de la construction et de l'habitation, les employeurs qui occupent au moins vingt salariés doivent consacrer chaque année une somme égale à 0,45 % des salaires payés au cours de l'année précédente au financement d'actions dans le domaine du logement, en particulier du logement des salariés.
Pour plus de détails sur le dispositif, voir Mémento Fiscal n° 74310 à 74400.

Remarque
Modalités de réalisation de la participation : la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion a modifié les modalités de réalisation des investissements devant être effectués par l'employeur en faveur du logement. Ces modalités ont été précisées par le décret n° 2012-721 du 9 mai 2012 qui a supprimé la possibilité de souscrire des parts ou actions de certaines sociétés.

Constatation de la charge

864-1

Le fait générateur de la participation à l'effort de construction étant le **paiement des salaires,** la participation relative aux salaires de l'année écoulée est une charge à comptabiliser au débit du compte 6334 « Participation des employeurs à l'effort de construction » (PCG, art. 446/63) par le crédit du compte 4386 « Organismes sociaux - Charges à payer ».

Fiscalement, Cette charge n'est déductible que si, à la clôture de l'exercice, l'entreprise a pris un **engagement irrévocable** de verser une subvention porté à la connaissance de la personne ou de l'organisme bénéficiaire (Rép. Chaumont, Sén. 30 avril 1980, p. 1634, repris dans D. adm. 4 E-231, n° 19). A notre avis, cet engagement peut être justifié par une décision du conseil d'administration et par une confirmation de l'organisme collecteur.
La fraction déductible de la « provision » doit figurer sur le relevé à joindre à la déclaration de résultat (voir n° 2557).

Aucune écriture n'est à passer pour la fraction que l'entreprise sait devoir investir sous forme de prêts ou de construction de logements.

Si l'entreprise n'a **pas pris de décision sur la forme de son versement,** il convient, à notre avis, de prendre en compte la politique suivie habituellement par l'entreprise pour se libérer de son obligation. Une charge à payer pour le montant total de la participation doit être constatée s'il apparaît probable que l'entreprise ne se libérera pas de ses obligations par des investissements (en ce sens, Bull. CNCC n° 43, septembre 1981, EC 81-27, p. 395).

Fiscalement, Selon l'Administration, dans la mesure où le choix reste offert à l'entreprise à la clôture de l'exercice de réaliser ses investissements sous une autre forme, non constitutive de charges au sens de l'article 39-1 du CGI, cette charge demeure purement éventuelle à cette date et ne peut donc être provisionnée (D. adm. précitée, n° 20).

Comptabilisation des versements

864-2

L'employeur se libère de son obligation de participation à l'effort de construction par le versement effectif de sa contribution sous forme de dépenses libératoires, au plus tard au 31 décembre de l'année suivant celle du versement des rémunérations (CCH, art. L 313-5).
Le tableau suivant, établi par nos soins, indique les comptes à débiter l'année du versement en fonction des modalités libératoires retenues (CNC - NI n° 4 adaptée au PCG) :

Modalités de réalisation de la participation à l'effort de construction (voir décret n° 2012-721 du 9 mai 2012) [1]	Comptes à débiter
Versement à un organisme collecteur agréé (CCH, art. R 313-6)	
Prêts sans intérêts [2]	compte 2748 « Autres prêts »
Subventions [3]	compte 4386 « Organismes sociaux - Charges à payer » [4]
Investissements directs (CCH, art. R 313-7)	
Prêts aux salariés	compte 2743 « Prêts au personnel »
Construction directe de logement	compte 213188 « Constructions - Autres ensembles affectés à des opérations non professionnelles » [5]
Amélioration de logements locatifs	compte 2135 « Installations générales, agencements, aménagements des constructions »

(1) En dehors de la subvention accordée à un organisme collecteur agréé, toutes les autres formes de réalisation (prêts accordés à l'organisme collecteur ou aux salariés et autres investissements directs) de la participation à l'effort de construction doivent toujours être accordées pour une durée de vingt ans (CCH, art. R 313-9).
(2) Sur la constitution d'une dépréciation pour actualisation de ces prêts (d'une durée de 20 ans avec un intérêt faible), voir n° 2079-1.
Si l'entreprise souhaite constituer une dépréciation sur ces prêts, elle peut avoir intérêt, compte tenu du caractère aléatoire de sa déductibilité, à verser des subventions (qui sont elles assurément déductibles), à condition d'être bénéficiaire.
Si une dépréciation est constituée, elle ne peut l'être, à notre avis, que sur les prêts effectivement versés à la clôture.
Fiscalement Le Conseil d'Etat s'est prononcé contre la déduction de cette (provision pour) dépréciation (voir n° 2079-2).
(3) Le fait que ces subventions puissent donner droit à la réservation de logements locatifs par l'organisme collecteur ne change pas, à notre avis, leur caractère de charge. Elles ne peuvent être considérées comme correspondant à un droit incorporel.
(4) Le versement de la subvention permet de solder la charge à payer comptabilisée dans le compte 6334, lors de l'exercice précédent (voir n° 864-1). Toutefois, si la charge provisionnée en n - 1 était insuffisante (en raison, par exemple, d'investissements finalement non réalisés), la subvention versée non provisionnée est constatée en n au compte 6334 « Participation des employeurs à l'effort de construction ».
(5) Par le crédit du compte 72 « Production immobilisée ».

Régularisations à la fin de l'exercice

864-3

A la fin de l'exercice du versement de la participation, trois situations peuvent se rencontrer.

I. Les dépenses libératoires correspondent à la participation obligatoire de l'exercice
Dans ce cas, aucune régularisation n'est nécessaire.

II. Les dépenses libératoires sont excédentaires par rapport à la participation obligatoire de l'exercice
Cet excédent, habituellement reporté de façon extra-comptable sur l'imprimé de la déclaration, constitue, sur le plan comptable,

une charge de l'exercice, même s'il est reportable (en ce sens, Bull. CNC n° 71, 2e trimestre 1987). Il ne peut donc être constaté en charges constatées d'avance.

III. L'employeur n'a effectué aucune dépense libératoire ou effectué des dépenses insuffisantes
L'employeur qui n'a pas participé, ou a insuffisamment participé, à l'effort de construction est redevable d'une cotisation de 2 %, calculée sur les salaires versés au cours de l'année précédente (CCH, art. L 313-4 ; CGI, art. 235 bis ; voir Mémento Fiscal n° 74370).
Cette cotisation de 2 % est comptabilisée différemment selon que la charge relative à la participation à l'effort de construction a été provisionnée ou non en n - 1 (dans le compte 6334, voir n° 864-1) :
1er cas : la charge a été comptabilisée en n - 1 (voir n° 864-1) La cotisation de 2 % est comptabilisée au 31/12/n :

- au débit du compte 4386 « Organismes sociaux - Charges à payer », pour 0,45 % du montant des rémunérations versées,

- au débit du compte 6314 « Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction », pour le surplus,

- par le crédit du compte 4486 « Etat - Charges à payer ».

2e cas : la charge n'a pas été constatée en n - 1 La cotisation de 2 % est comptabilisée au 31/12/n :

- au débit du compte 6334 « Participation à l'effort de construction », pour 0,45 % du montant des rémunérations versées,

- au débit du compte 6314 « Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction », pour le surplus,

- par le crédit du compte 4486 « Etat - Charges à payer ».

Fiscalement, Cette charge à payer (comptable) constitue une « provision » (D. adm. 4 E-231, n° 21) :

- non déductible pour les sociétés avec un exercice décalé, le délai pour réaliser les investissements expirant le 31 décembre ;

- déductible immédiatement pour les sociétés qui clôturent leur exercice avec l'année civile, la cotisation ayant un caractère probable à cette date du fait de l'expiration du délai imparti pour réaliser l'investissement.

Elle doit en outre figurer sur le relevé à joindre à la déclaration de résultat.



Exemple Une entreprise a versé au cours de l'année n - 1 des rémunérations pour un montant de 1,5 M. Elle doit donc participer à l'effort de construction, au plus tard le 31 décembre n, pour 6 750 (soit 1,5 M × 0,45 %).
1er cas : l'entreprise compte se libérer de son obligation en versant une subvention à un organisme collecteur. La subvention réellement versée en n s'élève à 5 000.
Au 31 décembre n, une insuffisance de participation apparaît pour 1 750 (6 750 - 5 000).
2e cas : l'entreprise compte se libérer de son obligation en consentant des prêts à ses salariés à hauteur de 6 750. Néanmoins, l'entreprise n'accorde effectivement que 5 000 de prêts. D'où une insuffisance de participation pour 1 750.
Dans les deux cas, l'entreprise est donc passible de la cotisation de 2 % pour un montant de 7 778 [1 750 × (10 000/45) × 2 %].
Les écritures à comptabiliser en n - 1 et n sont, selon le cas, les suivantes :

Changement d'affectation des versements effectués lors des exercices antérieurs

864-4

Il s'agit du cas de **transformation d'un prêt en subvention** (CGI, art. 39 quinquies) : le compte 6334 est débité par le crédit du compte initialement débité (2743 ou 2748).

Même si cette charge est d'un montant significatif, elle revêt, à notre avis, un caractère d'exploitation. Il s'agit en fait d'un élément exceptionnel des activités ordinaires à mentionner de ce fait en **annexe.**

Fiscalement, Cette charge est déductible des résultats de l'exercice au cours duquel la décision de transformation est intervenue (CE 12 février 1992, n° 70671 ; CE 13 juillet 2006, n° 271205).

Contribution solidarité autonomie

865

Les entreprises qui sont redevables d'une cotisation patronale d'assurance maladie destinée au financement d'un régime français de base d'assurance maladie sont soumises à la contribution solidarité autonomie (C. trav. art. L 3133-7 ; circ. DSS/5B 2004-622 du 22 décembre 2004).

Pour plus de détails sur les entreprises redevables, le mode de calcul et le taux applicable, voir Mémento Social n° 31290 à 31305.

La contribution solidarité autonomie est un impôt (Circ. n° 307/2004 du 1er juillet 2004). Etant recouvrée par l'Urssaf, elle doit être comptabilisée, à notre avis, au débit du compte 6338 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération (autres organismes) - Autres ». Comme les cotisations patronales d'assurance maladie, elle constitue une charge de la période au cours de laquelle les rémunérations assujetties ont été versées.

Fiscalement, Cette contribution est déductible.

Imposition forfaitaire annuelle des sociétés (IFA)

866

La suppression de l'IFA, initialement prévue en 2011, est reportée en 2014 (art. 20 de la loi de finances pour 2011). L'IFA qui doit être versée au 15 mars de chacune des années 2011 à 2013 par les sociétés soumises à l'IS, dont le CA HT (majoré des produits financiers), réalisé au titre du dernier exercice clos avant le 1er janvier de l'année d'exigibilité, supérieur ou égal à 15 M €, constitue une charge déductible du résultat imposable. Aucune imputation ne peut être effectuée sur l'IS. Pour plus de détails sur le champ d'application, le calcul et les modalités de paiement, voir Mémento Fiscal n° 36770 à 36830.

En conséquence, selon l'avis CNC n° 2006-05 du 31 mars 2006, les IFA doivent être comptabilisées dans un **sous-compte du compte 635 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».**
L'IFA constitue, à notre avis, une **charge de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.**

En effet, l'IFA est due par les sociétés immatriculées au RCS au 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition (BOI 4 A-9-06, n° 4). Ainsi, même si le calcul de l'IFA est basé sur le chiffre d'affaires réalisé au cours du dernier exercice clos avant le 1er janvier (CGI, art. 223 septies), le fait générateur de l'obligation est l'existence de la société au 1er janvier.

Remarque
Entreprises clôturant leur exercice en cours d'année : dans ce cas, l'IFA doit, à notre avis, être comptabilisée pour son montant total et non pas prorata temporis. En effet, en cas de cessation d'activité, l'IFA n'est pas remboursable au prorata des mois restant à courir.

Cette charge est enregistrée au débit d'un sous-compte du compte 635 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » par, à notre avis, le crédit du compte rattaché 4486 « Etat - Charges à payer ».

Fiscalement, L'exercice de rattachement de la charge est le même : l'IFA due depuis 2006 constitue une charge déductible du résultat imposable de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition (BOI 4 A-9-06, n° 35).

Remarque
IFA dans l'intégration fiscale : sur le plan comptable, en l'absence de précisions de l'avis CNC n° 2006-05 précité sur le traitement comptable de l'IFA dans les groupes fiscalement intégrés, il convient, à notre avis, de tirer les conséquences des précisions données par l'Administration.

Fiscalement, Selon l'Administration (BOI 4 A-9-06) :

- l'IFA due par les sociétés membres du groupe est une charge déductible du résultat individuel de chacune d'elles ;

- chaque filiale doit s'acquitter de son IFA auprès de la société tête de groupe, cette dernière demeurant seule redevable du paiement de cet impôt, en application de l'article 223 A du CGI.

En conséquence, à notre avis :

- chaque société intégrée (y compris la société mère) doit comptabiliser **en charges** l'IFA calculée sur son propre chiffre d'affaires ;

- la société mère doit comptabiliser les IFA reçues de ses filiales dans des **comptes de tiers.** En effet, elle n'est redevable de ces IFA que **pour le compte de ses filiales.**

Contribution sociale de solidarité des sociétés

(C3S, anciennement « Organic »)

867

Sur les entreprises redevables, le mode de calcul et le taux applicable, voir Mémento Fiscal n° 75000 à 75050.

La contribution sociale de solidarité des sociétés devrait, à notre avis, constituer une **charge de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.**

En effet, le fait générateur de l'obligation est constitué par l'existence de l'entreprise au 1er janvier de l'exercice au titre de laquelle la contribution est due (CGI, art. 39-1-6°).

Néanmoins, en pratique, elle est comptabilisée en **charge de l'exercice au cours duquel a été réalisé le chiffre d'affaires** sur lequel elle est basée (en ce sens, Bull. CNC n° 26, avril 1976 p. 12 et Bull. CNCC n° 33, mars 1979, EC 79-08, p. 107).

Cette pratique résulte de l'application du principe de rattachement des charges aux produits, principe appliqué avant l'entrée en vigueur des règles sur les passifs en 2002.

Remarque

Travaux en cours à l'ANC : le traitement comptable des impôts, taxes et contributions est actuellement en cours d'examen à l'ANC, afin notamment :

- de déterminer si le fait générateur fiscal de la taxe est également à retenir sur le plan comptable. Si tel était le cas, la contribution sociale de solidarité ne pourrait plus constituer une charge de l'exercice de réalisation du chiffre d'affaires sur lequel elle est basée (comme en pratique actuellement), mais serait à comptabiliser en charge de l'exercice au cours duquel le fait générateur fiscal est intervenu (c'est-à-dire l'exercice suivant) ;

- de définir les modalités de comptabilisation en cas d'exercice décalé et de clôture intermédiaire.

Tant que les travaux se poursuivent à l'ANC, aucun changement ne doit néanmoins être apporté à la comptabilisation retenue jusqu'à présent par les entreprises (voir n° 860).

Cette charge est débitée au compte 6371 « Contribution sociale de solidarité » par le crédit du compte rattaché 4386 « Organismes sociaux - **Charges à payer** ».

Fiscalement, La contribution constitue une charge déductible des résultats de l'**exercice en cours** au **premier jour de l'année civile** au titre de laquelle elle est effectivement **due** (CGI, art. 39-1-6°).

Si la contribution est comptabilisée en charge de l'exercice de réalisation du chiffre d'affaires sur lequel elle est assise, il en résulte une divergence fiscale :

a. les entreprises clôturant au **31 décembre n,** doivent réintégrer en totalité au résultat fiscal de l'exercice clos (imprimé n° 2058-A, ligne WI) la charge à payer comptabilisée au titre de la contribution assise sur le chiffre d'affaires de l'année n. Cette charge sera déduite du résultat de l'exercice suivant sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WU) ;

b. les entreprises arrêtant leurs comptes à une **date différente du 31 décembre** (exercice décalé), ne peuvent déduire de leur résultat imposable de l'exercice (n/n + 1) que la contribution due au titre de l'année n + 1 et calculée sur le chiffre d'affaires réalisé entre le 1er janvier n et le 31 décembre n (contribution versée ou provisionnée selon que la date de clôture se situe après ou avant la date de paiement).

Sur les travaux en cours à l'ANC susceptibles d'aboutir à une suppression de cette divergence fiscalo-comptable, voir ci-avant Remarque.



Exemple Une entreprise clôturant au 31 mars peut déduire de son résultat imposable au 31 mars n + 1 la contribution calculée sur le chiffre d'affaires réalisé entre le 1er janvier n et le 31 décembre n. Sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal n° 2058-A, il conviendra :

- de réintégrer (ligne WI) la contribution calculée sur le chiffre d'affaires réalisé entre le 1er janvier n + 1 et le 31 mars n + 1 ;

- de déduire (ligne WU) la contribution calculée sur le chiffre d'affaires réalisé entre le 1er janvier n et le 31 mars n et qui avait été réintégrée à la clôture de l'exercice précédent.

Sur les conséquences en matière d'impôts différés, voir n° 2885-3.

Contribution additionnelle à la contribution sociale de solidarité

867-1

Les entreprises redevables de la contribution sociale de solidarité (voir n° 867) sont également assujetties à une contribution additionnelle (CSS, art. L 245-13). Son assiette, son champ d'application et les modalités de son recouvrement étant identiques à ceux de la contribution sociale de solidarité, cette contribution additionnelle est, à notre avis, à traiter comme la contribution sociale de solidarité et, notamment, à inscrire aux mêmes comptes (voir n° 867).

Fiscalement, Selon Hervé Quéré (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, cette taxe suit le même régime que la contribution sociale de solidarité (voir n° 867).

Taxe sur les surfaces commerciales (Tascom)

868

Pour le champ et les modalités d'application, voir Mémento Fiscal n° 75995.

La taxe sur les surfaces commerciales (ainsi que la taxe additionnelle due par certains distributeurs ; CGI, art. 302 bis ZA) constitue, à notre avis, une **charge de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.**

En effet, le fait générateur de l'obligation est constitué par l'existence de l'établissement au 1er janvier de l'exercice au titre duquel la taxe est due (Loi n° 72-657 du 13 juillet 1972, art. 6).

Fiscalement, La taxe est exigible le 15 mai de la même année, et doit être déclarée et payée avant le 15 juin (Loi n° 72-657 du 13 juillet 1972, art. 3 à 6 ; BOI 6 F-2-12).

Néanmoins, en pratique, comme la contribution sociale de solidarité (voir n° 867), elle est comptabilisée en **charge de l'exercice au cours duquel a été réalisé le chiffre d'affaires** sur lequel elle est basée. Cette taxe est constatée, à notre avis, au débit du compte 6358 « Autres droits », par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Fiscalement, Cette taxe est déductible des résultats de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année civile au titre de laquelle elle est effectivement due (CGI, art. 39-1-6°). En conséquence, si la taxe est comptabilisée en charge de l'exercice au cours duquel est réalisé le chiffre d'affaires sur lequel elle est assise, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A :

1. **Exercices coïncidant avec l'année civile** : réintégration (ligne WI) de la charge à payer comptabilisée au titre de la taxe assise sur le chiffre d'affaires de l'exercice. Cette charge sera déduite (ligne WU) au titre de l'exercice suivant.

2. **Exercices ne coïncidant pas avec l'année civile** : réintégration (ligne WI) de la charge à payer comptabilisée au titre de la taxe assise sur le chiffre d'affaires réalisé entre le 1er janvier et la date de clôture de l'exercice. Cette charge sera déduite (ligne WU) au titre de l'exercice suivant. Pour un exemple, voir n° 867.

En l'absence de dispositions contraires, la taxe additionnelle devrait, à notre avis, être déductible (CGI, art. 39-1-4°).

Sur les travaux en cours à l'ANC susceptibles d'aboutir à une suppression de cette divergence fiscalo-comptable, voir n° 867.

Taxe sur certaines dépenses de publicité

869

Pour le champ et les modalités d'application, voir Mémento Fiscal n° 75905.

Cette taxe constitue, à notre avis, une **charge de l'exercice au cours duquel ont été réalisées les dépenses de publicité** sur lesquelles elle est assise (réalisation et distribution d'imprimés publicitaires et annonces et insertions dans les journaux gratuits engagés au titre de l'année civile précédente).

Pour les entreprises clôturant en cours d'année, cette taxe devrait, à notre avis, être enregistrée prorata temporis.

La charge est débitée au compte 635 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » (administration des impôts) par le crédit du compte 4486 « Etat - Autres charges à payer ».

Fiscalement, Cette charge à payer est, à notre avis, immédiatement déductible. En effet, en l'absence de disposition contraire, il convient de s'appuyer sur la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt du 18 mai 1983, n° 29524 repris dans D. adm. 4 E-231) qui prévoit qu'une provision pour impôt est déductible si le fait générateur de l'impôt est survenu avant la clôture de l'exercice (ce qui est le cas de cette taxe - CGI, art. 302 bis MA - BOI 3 P-8-98).

Participation à la formation professionnelle continue

870

Tous les employeurs sont tenus de concourir au développement de la formation professionnelle continue en participant chaque année au financement d'actions de formation (C. trav. art. L 6331-1). Pour une étude d'ensemble, et notamment sur les entreprises redevables ainsi que les taux applicables et les modalités pour s'acquitter de cette participation, voir Mémento Fiscal n° 73800 à 74225 et Mémento Social n° 38800 à 39325.

Sur le droit individuel à la formation (DIF), voir n° 870-5.

Comptabilisation des dépenses engagées en cours d'exercice

870-1

Ces dépenses peuvent être de nature différente et sont enregistrées de la manière suivante (PCG, art. 446/63) :

I. Versements à fonds perdus ou subventions

- versements aux organismes paritaires collecteurs agréés (voir Mémento Social n° 38905 , 38960 ou 39075 et 39080, selon le nombre de salariés employés par l'entreprise, centres « conventionnés » en faveur des demandeurs d'emploi (voir Mémento Social n° 39200) : les versements sont en principe comptabilisés selon leur nature (des sous-comptes pouvant être utilisés pour isoler la partie imputable sur la formation professionnelle continue), mais peuvent par simplification être portés au compte 6333 ;

- les formations du personnel par un organisme formateur considérées comme sans contrepartie pour l'entreprise si ce n'est le fait que ces dépenses sont libératoires sont, à notre avis, également comptabilisées au compte 6333 ;

- part de la contribution pour frais de CCI affectée à la formation professionnelle continue (voir Mémento Social n° 39205), taxes fiscales affectées à la formation et versements assimilés pour certains secteurs (automobile, BTP, etc.) : compte 6318, 6338, 6358 ou 6378, selon qu'elle est calculée ou non sur les rémunérations et qu'elle est versée à l'administration des impôts ou à d'autres organismes.

II. Dépenses ayant le caractère de charges

- **amortissement du matériel et des locaux spéciaux** jusqu'à ce qu'ils cessent d'être affectés à la formation professionnelle continue : compte 2813 « Amortissements des constructions » ou compte 2815 « Amortissements des installations techniques, matériels et outillages industriels » ou 2818 « Amortissements des autres immobilisations corporelles » par le débit du compte 681 « Dotations aux amortissements d'exploitation » ;

- **dépenses d'entretien du mobilier et des locaux affectés à la formation** : comptes 6152 et 6155 « Entretien et réparation sur biens immobiliers et mobiliers » ;

- **loyers** de ces locaux : compte 6132 « Locations immobilières » ;

- **frais de personnel enseignant,** non enseignant et stagiaires : comptes 641 « Rémunérations du personnel » et 645 « Charges de Sécurité sociale et de prévoyance » ;

- **frais de fonctionnement** : compte concerné de la classe 6 (les dépenses étant inscrites en comptabilité en fonction de leur nature) ;

Par exemple, frais de déplacement et d'hébergement pour stages à l'extérieur de l'entreprise : compte 6251 « Voyages et déplacements ».

- **abonnements à des publications spécialisées** : compte 6183 « Documentation technique » ;

L'Administration (Rép. Godfrain, AN 30 mai 1994, p. 2758) admettant également que les achats d'ouvrages scientifiques, techniques, financiers ou économiques s'imputent sur la participation à la formation professionnelle continue, le traitement comptable des abonnements est donc, à notre avis, transposable à ces dépenses.

- **frais de formation du personnel** lorsqu'elle est réalisée par un organisme spécialisé et qu'elle est considérée comme ayant une contrepartie pour l'entreprise autre le fait d'être une dépense libératoire : compte 6228 « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires ».



Exemple Plans de formation, congés de bilans de compétences, congés de validation des acquis de l'expérience, droit individuel à la formation (voir n° 870-5), etc.

III. Versement exceptionnel anticipé au Trésor public : compte 6313 « Participation des employeurs à la formation professionnelle continue » (subdivision de « Impôts, taxes et versements assimilés - administration des impôts »).

Ecritures d'ajustement en fin d'exercice

870-2

Les dépenses libératoires sont les dépenses payées ou dues au titre de l'année de paiement des salaires servant de base au calcul de la participation. D'où la constatation, à la clôture de chaque exercice, des **dettes** correspondantes (ou des charges à payer).

Ce dernier cas se produit lorsque, des exercices étant clos en cours d'année civile, le montant des dépenses justifiées (acquittées ou dues à l'inventaire) au titre de la fraction écoulée de l'année civile en cours, est inférieur au montant de la participation obligatoire (montant calculé sur la base des salaires payés depuis le 1er janvier de l'année en cours). Mais il peut se produire également lorsque l'exercice est clos en fin d'année civile, car certaines dépenses libératoires peuvent être versées avant le 1er mars de l'année suivante.

Particularités :

- **Conventions pluriannuelles** : dans ce cas, les engagements pris au titre des années ultérieures ne sont pas libératoires (voir Mémento Social n° 39170).

- **Versements effectués à des organismes paritaires collecteurs agréés** : dans ce cas, les dépenses justifiées en l'acquit de l'obligation de participer au financement de la formation professionnelle continue sont prises en compte à la condition d'avoir été engagées et payées avant le 1er mars de l'année suivant celle au titre de laquelle est due cette participation (voir Mémento Social n° 38905 , 38960 ou 39075 et 39080, selon le nombre de salariés employés par l'entreprise).

Par conséquent, les charges correspondantes peuvent être débitées selon les cas aux comptes suivants (PCG, art. 446/63) :

- **Compte 6313** « Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (Administration des impôts) » et crédit du compte 4486 « Etat - Charges à payer » lorsque l'entreprise se libérera par un **versement au Trésor public** ;

- **Compte 6333** « Participation des employeurs à la formation professionnelle continue (autres organismes) » et crédit du compte 4386 « Organismes sociaux - Charges à payer » lorsque l'entreprise se libérera par un **versement à d'autres organismes** ;

- **L'un ou l'autre de ces deux comptes,** à notre avis, lorsque le **mode de libération** n'est **pas connu.**

Fiscalement, Toutes ces charges sont déductibles l'exercice de leur comptabilisation (D. adm. 4 E-231, n° 26).

Excédent des dépenses libératoires sur le montant de la participation

870-3

Lorsque le montant des dépenses libératoires engagées au cours d'une année est supérieur au minimum légal, cet excédent (fiscal) peut être reporté sur les 3 années suivantes.
Sur le plan comptable, cet excédent ne suit pas une comptabilisation particulière ; il résulte d'un surplus de dépenses de formation qui doivent être comptabilisées selon leur nature (voir n° 870-1). Il constitue donc une charge de l'exercice (en ce sens, Bull. CNCC n° 70, juin 1988, EC 88-01, p. 219), bien qu'il représente un acompte à valoir sur l'obligation des années suivantes ; il ne peut donc, à notre avis, être porté en charges constatées d'avance.

Cette comptabilisation nécessite un suivi extra-comptable des excédents fiscaux.

Versements de régularisation et sanctions

870-4

Dans le cadre de conventions de formation (voir Mémento Social n° 39155 à 39170), l'organisme formateur et l'employeur doivent régulariser leur situation à l'expiration de la validité de la convention ou, si la durée est supérieure à trois ans, à la fin de chaque période triennale.

Les versements de régularisation varient selon que le montant des dépenses de formation considérées comme libératoires de l'obligation de participer et dues en vertu de la convention de formation est supérieur (insuffisance de versements) ou inférieur (excédent de versements) aux versements déjà effectués et imputés sur la participation incombant à l'employeur au titre des années précédentes (Doc. FL TPS-III-39930).

I. Insuffisance de versement de l'employeur
L'ajustement donne lieu à un versement complémentaire de l'employeur à l'organisme formateur, à débiter au compte 6333.

II. Excédent de versement restitué par l'organisme
Cet excédent est reversé par l'organisme à l'employeur. Il en résulte un produit à enregistrer en produits divers de gestion courante (compte 758).

Dans le cas où ce versement n'a pu être imputé sur les éventuels excédents reportables nés au cours de l'année de la signature du contrat de formation ou des années antérieures non prescrites, la fraction non imputable doit être reversée au Trésor Public. Cette fraction est enregistrée au compte 6313.

III. Sanction à défaut des consultations exigées par le Code du travail
(voir Mémento Social n° 38220 et 39300). Le défaut de production du procès-verbal de consultations entraîne le paiement d'une amende fiscale qui nous paraît avoir un **caractère exceptionnel,** par analogie avec la comptabilisation des pénalités et amendes fiscales et pénales prévue par le PCG (compte 6712).

Le droit individuel à la formation (DIF)

870-5

Le Droit Individuel à la Formation (DIF) a pour objet de permettre à tout salarié en contrat à durée indéterminée, ayant au moins un an d'ancienneté, de se constituer un capital de temps de formation de 20 heures minimum par an sur 6 ans au plus, qu'il pourra utiliser à son initiative mais avec l'accord de son employeur.
En cas de rupture (sauf licenciement pour faute lourde, départ à la retraite et contrat de sécurisation professionnelle) ou d'arrivée à terme du contrat de travail, la **portabilité du DIF** permet au salarié quittant l'entreprise de bénéficier des heures acquises au titre du DIF et non encore utilisées. Ainsi, le DIF « résiduel » peut être utilisé :

- pendant le préavis du salarié (à condition qu'il en fasse la demande),

- pendant la période de chômage (si l'ex-salarié est demandeur d'emploi),

- ou pendant les deux premières années suivant l'embauche de l'ex-salarié dans une autre entreprise (le cas échéant, et sous réserve de l'accord du nouvel employeur).

En cas de licenciement pour faute grave ou lourde (privatif de préavis), le salarié licencié peut néanmoins faire une demande de DIF, pendant une période égale à celle du préavis qu'il aurait effectué en l'absence de faute grave (Rép. Grosskost, AN 1er février 2011, p. 1068).

Pour plus de détails sur ce dispositif, voir Mémento Social n° 38500 à 38525.

L'avis CU CNC n° 2004-F du 13 octobre 2004 définit le **traitement comptable** à respecter.
Comptablement, il convient d'examiner la situation :

- dans le cas d'un **accord** entre l'entreprise et le salarié ;

- et les cas particuliers lorsqu'il y a **désaccord** persistant sur deux exercices successifs, licenciement, ou démission.

a. Accord entre l'entreprise et le salarié **sur l'action de formation engagée** : les dépenses engagées - allocation à l'employé (égale à 50 % de la rémunération nette du salarié et exonérée de cotisations) et frais de formation - constituent des **charges de la période,** car, comme toute autre action de formation, elles ne rémunèrent pas des services passés, mais des services à rendre dans le futur par les salariés (Avis CU CNC n° 2004-F, art. 2.4).

L'allocation et les frais de formation sont **imputables sur la participation à la formation continue** (voir n° 870-1).

Remarque
Portabilité du DIF en cas de changement d'entreprise : en cas d'utilisation du DIF chez le nouvel employeur (voir ci-avant), l'action de formation est financée par ce dernier (ou par son OPCA, voir Mémento Social n° 38525). En l'absence de charge complémentaire pour l'entreprise que le salarié quitte, aucune provision n'est, à notre avis, à constater à ce titre. Le nouvel employeur n'a pas non plus de provision à constituer même s'il participe au financement de la formation dès lors qu'il en est d'accord (voir ci-avant).

Une information doit, si elle est significative, être donnée en annexe (voir n° 3682-9) :

- sur le **volume d'heures de formation cumulé** correspondant aux **droits acquis** au titre du DIF par les salariés (et figurant dans les attestations annuelles adressées aux salariés),

- avec indication du **volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande.**

b. Cas particuliers :

- **désaccord conduisant à une demande de Congé Individuel de Formation (CIF).**

En cas de désaccord persistant pendant deux exercices successifs, le salarié bénéficie d'une priorité de prise en charge financière par le Fongecif au titre du CIF, sous réserve que la formation corresponde aux priorités définies par cet organisme.

L'action de formation ne relève pas du champ des décisions de gestion de l'entreprise. En conséquence, un **passif doit être constaté** dès l'accord du Fongecif (Avis CU CNC n° 2004-F, art. 2.4 a.).

- **demande d'utilisation du DIF pendant la période de préavis.** L'action de formation ne trouve pas de contrepartie dans l'activité future du salarié. En conséquence, un **passif doit être constaté,** dès la demande du salarié (Avis CU CNC n° 2004-F, art. 2.4 a.) sous la forme d'une charge à payer.
Le versement étant, en général, effectué par l'entreprise auprès du prestataire de l'action de formation, cette charge à payer est, à notre avis, à comptabiliser de la manière suivante : débit d'un compte de la classe 62 « Autres services extérieurs », par le crédit du compte 438 « Organismes sociaux - Charges à payer ».

Remarque
Portabilité du DIF pendant la période de chômage : dans ce cas, les coûts de formation sont supportés par l'OPCA de l'ancien

employeur (voir Mémento Social n° 38525). En conséquence, en l'absence de charge, ce dernier ne devrait, à notre avis, constater aucune provision au titre de l'utilisation du DIF par l'ex-salarié.

- **adhésion du salarié licencié à un contrat de sécurisation professionnelle.**

En cas de licenciement d'un salarié et d'adhésion de ce dernier à un contrat de sécurisation professionnelle, l'employeur contribue au financement de ce contrat en versant à Pôle emploi les sommes correspondant aux heures acquises au salarié dans le cadre du DIF et non utilisées (C. trav. art. L 1233-67 et L 1233-69 ; voir Mémento Social n° 48410 à 48430).

Dans ce cas, la somme versée par l'employeur étant sans contrepartie pour ce dernier, elle est à provisionner en tant qu'élément du coût du licenciement (voir n° 911).

Taxe sur les dividendes

871

Voir n° 2857.

Contribution économique territoriale

872

Pour une étude d'ensemble de la contribution économique territoriale (CET), voir Mémento Fiscal n° 43500 à 44160.

CFE et CVAE

La CET, qui a remplacé en 2010 la taxe professionnelle, est constituée de deux composantes qui s'additionnent :

- la **Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)** : assise sur les valeurs locatives foncières des immeubles situés en France, cette cotisation est calculée par établissement (CGI, art. 1467 ; BOI 6 E-7-11). La CFE peut bénéficier d'un plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (voir ci-après **II.**) ;

- la **Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE)** : cette cotisation n'est due que par les entreprises exerçant une activité imposable à la CFE et dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 152 500 €. Elle s'élève, en principe, à 1,5 % de la valeur ajoutée de l'entreprise produite au cours de l'année (CGI, art. 1586 ter). Toutefois, en pratique, les entreprises dont le CA de référence est inférieur à 50 M € bénéficient d'un taux réduit en fonction d'un barème progressif, voire d'une exonération totale lorsque le CA est inférieur à 500 K € (sur les spécificités applicables aux sociétés membres d'une intégration, voir BOI 6 E-4-12, n° 15). La valeur ajoutée prise en compte pour le calcul de la CVAE (et pour le plafonnement de la CET, voir ci-après) ne correspond pas nécessairement à la valeur ajoutée comptable (CGI, art. 1586 I et BOI 6 E-1-10 ; voir n° 2767). Par exemple, elle doit prendre en compte les plus et moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles se rapportant à une activité normale et courante.

Pour plus de détails sur le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, voir Mémento Fiscal n° 44120.

Les **périodes de référence** pour ces deux contributions sont différentes :

- pour la CFE (voir Mémento Fiscal n° 43665) : la période de référence retenue pour déterminer la base d'imposition est l'avant-dernière année précédant celle de l'imposition (n-2) ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne correspond pas à l'année civile (CGI, art. 1467 A). La contribution est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité le 1er janvier. Toutefois, en cas d'arrêt de l'activité en cours d'exercice, la contribution n'est pas due pour les mois restant à courir (sauf cession ou transfert d'activité) ;

- pour la CVAE (voir Mémento Fiscal n° 43900) : l'assiette est la valeur ajoutée produite au cours de l'année d'imposition ou au cours de l'exercice de douze mois clos au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 1586 quinquies). Ainsi, par exemple, pour une clôture au 31 mars n, l'assiette de la CVAE de n est la valeur ajoutée calculée du 1er avril n-1 au 31 mars n. Elle est due par le redevable qui exerce l'activité au 1er janvier de l'année d'imposition ou par le bénéficiaire d'un transfert d'activités intervenu au cours de l'année (CGI, art. 1586 octies).

Exercice de rattachement de la charge et du dégrèvement

I. Cotisations

Les deux composantes de la CET (CFE et CVAE) sont comptabilisées, dans les comptes sociaux en **charges d'exploitation** (Règl. ANC n° 2010-11 du 5 novembre 2010). Il s'agit de charges de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année d'exigibilité à inscrire, au débit du compte 63511 (PCG, art. 432-1).

La comptabilisation de la CVAE en impôts sur les bénéfices (compte 695) est donc interdite dans les comptes sociaux.

Le traitement est identique dans les comptes consolidés établis en règles françaises (Règl. ANC précité). Pour le traitement dans les comptes consolidés en IFRS, voir Mémento IFRS n° 27901 à 27920.

Fiscalement, Il devrait en être de même. En effet, le fait générateur de la CET étant constitué, en principe, par l'exercice de l'activité au 1er janvier de l'année d'imposition, cette taxe, comme la taxe professionnelle, est, à notre avis, une charge déductible de l'exercice en cours à cette date et ne peut faire l'objet d'une provision déductible au titre d'un exercice antérieur (CE 30 juin 2004, n° 253513 rendu en matière de taxe professionnelle).

Remarques

1. Comptabilisation distincte Une comptabilisation distincte des deux composantes de la CET pourrait être utile dans les comptes sociaux pour faciliter l'imputation des dégrèvements (voir ci-après) ainsi que pour l'éventuelle incorporation de la CFE dans les stocks (voir n° 1182).

2. Exercices décalés En cas de clôture d'exercice (incluant le 1er janvier n) en cours d'année, les pratiques divergent selon l'interprétation du texte fiscal :

- soit la CET (CFE comme CVAE) due au titre de l'année n est comptabilisée en charge de l'exercice en totalité, le fait générateur étant l'existence de l'entreprise au 1er janvier n ;

- soit la charge de CET (CFE comme CVAE) due au titre de l'année n est comptabilisée au prorata des mois écoulés entre le début de l'année n et la date de clôture. En effet, la taxe peut être considérée comme une taxe annuelle à rattacher à l'activité de l'année n (traitement qui était retenu antérieurement pour la taxe professionnelle).

La comptabilisation de la CET devrait être examinée dans le cadre des travaux du groupe de travail « Impôts, taxes et versements assimilés » actuellement en cours à l'ANC (voir n° 860). Tant que ces travaux n'ont pas abouti :

- les deux pratiques sont admises ;

- le traitement comptable retenu jusqu'à présent doit être maintenu.

Sur la problématique de l'incorporation de la CET dans le coût de production des stocks, voir n° 1182.

II. Dégrèvement lié au plafonnement de la CET
Ce dégrèvement est calculé sur le montant global de la CET (c'est-à-dire le total de la CFE et de la CVAE). Son montant correspond à la différence entre la CET calculée sur les bases de l'entreprise et 3 % de la valeur ajoutée. Il s'impute exclusivement sur la CFE et non sur la CVAE (CGI, art. 1647 B ; BOI 6 E-6-11).
En l'absence de précision des organismes compétents, le **produit** (ou la créance) résultant du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée est, à notre avis, **à rattacher à l'exercice** au cours duquel la CFE est comptabilisée en **charge.**

En effet, le dégrèvement est acquis de droit à l'entreprise dès l'année où la CFE devient exigible, la condition de forme (demande du dégrèvement sur un imprimé spécial) à laquelle doivent se plier les entreprises s'analysant, à notre avis, comme une condition résolutoire (voir n° 2912-1).

La **demande de dégrèvement doit être déposée jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement de la CFE** dont le plafonnement est sollicité (LPF, art. R 196-2), y compris lorsque la société n'a pas encore arrêté à cette date les comptes des exercices permettant de calculer la valeur ajoutée de l'année civile n, par exemple en cas d'exercices décalés (CE 23 décembre 2011, n° 334918 rendu en matière de taxe professionnelle mais à notre avis transposable en matière de CET). Le calcul de la valeur ajoutée doit alors être établi sur la base des comptes provisoires au 31 décembre n + 1.

Les modalités de détermination du montant de dégrèvement à comptabiliser en produit dépendent de la date de clôture de l'exercice :

a. Cas des entreprises clôturant leur exercice avant le paiement du solde de la CFE Ces entreprises connaissent en général avec précision le montant du dégrèvement auquel elles ont droit, le plafonnement étant calculé sur la base de la valeur ajoutée du dernier exercice clos. Elles ont donc le choix entre :

- régler la totalité du solde de la CFE (en général le 15 décembre au plus tard) et constater une créance sur l'Etat à hauteur du dégrèvement attendu ;

- ou déduire, sous leur responsabilité, du solde de la CFE mise en recouvrement le montant du dégrèvement qu'elles ont calculé en utilisant la faculté offerte à l'article 1679 quinquies du CGI.

b. Cas des entreprises clôturant leur exercice avec l'année civile A la date de paiement du solde de la CFE, la valeur ajoutée de l'exercice peut ne pas être déterminée avec précision. Les entreprises ont donc le choix entre :

- régler la totalité du solde et constater une créance sur l'Etat à hauteur du dégrèvement attendu ;

- ou déduire, sous leur responsabilité, le montant du dégrèvement évalué provisoirement (CGI, art. 1679 quinquies).

Dans le cas où l'entreprise surestime son dégrèvement, une majoration de 5 % (CGI, art. 1731 B) et une pénalité de retard (CGI, art. 1727) sont dues.

Le dégrèvement imputé sur la CFE payée le 15 décembre au plus tard n'étant que provisoire mais **étant connu à la date d'arrêté des comptes,** il y a lieu, à notre avis, de constater à la clôture de l'exercice au cours duquel le dégrèvement provisoire a été imputé, le complément ou la réduction de dégrèvement.

Fiscalement, (Valable pour le **a.** et le **b.**) Deux situations doivent être distinguées :

1. la société **n'a pas minoré le solde de la CFE** qu'elle a réglé **du montant du dégrèvement attendu au titre du plafonnement** et perçoit ultérieurement le produit du dégrèvement. Dans ce cas, le produit correspondant au dégrèvement de CET n'est imposable qu'au titre de l'exercice de dépôt de la demande de plafonnement (BOI 4 A-4-09). La demande ne pouvant être déposée qu'après la clôture, les retraitements extra-comptables suivants peuvent devoir être pratiqués sur l'imprimé n° 2058-A :

- déduction (ligne XG) du dégrèvement comptabilisé en produit ;

- réintégration (ligne WQ) au titre de l'exercice de dépôt de la demande du dégrèvement précédemment déduit.

2. la société **a minoré le solde de la CFE** qu'elle a réglé **du montant du dégrèvement attendu au titre du plafonnement** (CGI, art. 1679 quinquies). Dans ce cas (CGI, art. 39-1-4°) :

- le montant de la CET déductible au titre de cet exercice est minoré du montant du dégrèvement imputé ;

- et corrélativement, le dégrèvement ne constitue pas un produit imposable de l'exercice de son ordonnancement.

En conséquence, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer.

III. Dégrèvements exceptionnels liés à la mise en place de la CET en 2010
Afin d'assurer une progressivité de l'augmentation de la charge de CET pour les entreprises pénalisées par le remplacement de la TP par la CET, un système de lissage de l'accroissement de charges sur 4 ans est prévu (CGI, art. 1647 quinquies C ; BOI 6 E-4-11). Ainsi, les entreprises ayant respecté en 2010 les conditions requises peuvent obtenir les dégrèvements dégressifs correspondants pour les années 2010 à 2013.

Sur les conditions à remplir et le montant des dégrèvements, voir Mémento Fiscal n° 44150 à 44160.

Ces dégrèvements s'imputent en priorité sur la CFE, puis sur la CVAE de l'année au titre de laquelle le dégrèvement est demandé. Les soldes de ces impôts peuvent être réduits sous la responsabilité de la société du montant du dégrèvement attendu sous réserve de l'application d'une majoration de 5 % et d'une pénalité de retard en cas d'erreur d'appréciation supérieure à 10 % (CGI, art. 1647 C quinquies B, 1731 et 1731 B). Il en est de même des acomptes qui peuvent être réduits de la moitié du dégrèvement attendu à la date de paiement des acomptes (BOI 6 E-3-10, n° 3 et 6 E-4-11, n° 29). En l'absence de précision de la part des organismes compétents, les **produits** (ou créances) résultant de ces dégrèvements exceptionnels sur les 4 premières années d'application de la CET sont, à notre avis, **à constater en produit chaque année** en même temps que les impositions sur lesquelles ils s'imputent.

En effet, selon le CGI (art. 1647 bis), l'entreprise bénéficie du montant total des dégrèvements de lissage sur les quatre années dès lors qu'elle respecte les conditions prévues, et ce même si le législateur décidait de diminuer les bases d'imposition par le biais d'une modification d'assiette. En outre, le montant total des dégrèvements se basant sur la CET due au titre de 2010, il est donc connu dès l'imposition 2010. Toutefois, le produit n'est, à notre avis, pas acquis dans son intégralité dès 2010 et ne peut donc pas être comptabilisé en totalité dès cette date, pour les raisons suivantes :

- selon le CGI (art. 1647 C quinquies B), il s'agit de dégrèvements et non de crédits d'impôt. Cela implique qu'ils ne sont donc a priori pas remboursables en cas de non-imposition à la CET au cours des 4 années d'imputation ;

- les entreprises doivent en effectuer la demande chaque année, dans le délai légal de réclamation prévu pour la CFE, soit jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ;

- et enfin, l'objectif de cette mesure fiscale est d'étaler dans le temps les effets négatifs de la réforme de la taxe professionnelle pour les entreprises, en augmentant de manière progressive leur charge de CET sur les 4 premières années d'application de la réforme.

Principe de comptabilisation

I. Dégrèvement lié au plafonnement de la CET
La question est de savoir s'il y a lieu de comptabiliser la CFE au compte 63511 pour son montant net du dégrèvement, ou bien pour son montant brut, le dégrèvement étant alors comptabilisé en produit.
En pratique, la quasi-totalité des entreprises devrait retenir une comptabilisation de la CFE nette du dégrèvement (comme pour la taxe professionnelle auparavant).
Or le PCG (cf. liste des comptes, art. 432-1) prévoit une **comptabilisation séparée** :

- de la CET, à ce compte, pour son montant brut (comme la taxe professionnelle auparavant),

- et du dégrèvement au compte 7717 « Dégrèvement d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices ».

En conséquence, et compte tenu des développements fiscaux mentionnés ci-avant :

a. Si l'entreprise a déduit le dégrèvement attendu du solde de sa CFE, elle a intérêt, par simplification, à continuer de retenir la solution pratique du **montant net** ;

b. Si l'entreprise n'a pas déduit le dégrèvement attendu du solde de sa CFE et souhaite décaler l'imposition de ce dégrèvement par rapport à l'exercice de déduction de la taxe, la **déconnexion** comptable prévue par le PCG (montant brut et produit) simplifierait le traitement fiscal (également déconnecté). Toutefois, afin de respecter l'idée du PCG et d'assurer continuité et comparabilité des résultats d'exploitation, le dégrèvement pourrait être comptabilisé, à notre avis, au **compte 758** « Produits de gestion courante » tout en veillant, à notre avis, à extourner ce produit pour le calcul de la VA de l'année suivante.

II. Dégrèvements exceptionnels liés à la mise en place de la CET
Ils sont, à notre avis, à comptabiliser de la manière suivante, par analogie avec la comptabilisation du dégrèvement lié au plafonnement de la CET (voir ci-avant I.) :

- soit en diminution de la charge de CET : CFE en priorité, puis CVAE pour le reliquat éventuel (comptabilisation de la CFE et de la CVAE pour leurs montants nets de dégrèvement) ;

- soit au crédit du compte 7717 « Dégrèvements d'impôts autres que les impôts sur les bénéfices » ou, à notre avis, du compte 758 « Produits de gestion courante » (voir ci-avant).

Cas pratique : entreprise bénéficiant du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée

Remarque préalable :
dans ce cas pratique, par mesure de simplification, l'entreprise bénéficie uniquement du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, mais pas d'un dégrèvement exceptionnel.

I. Versement des acomptes de CFE et CVAE
Ils sont débités dans un sous-compte du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » (PCG, art. 444/44) par le crédit du compte de trésorerie intéressé.

II. Paiement de l'avis d'imposition de la CFE
Sa comptabilisation s'effectue en deux étapes :

a. Comptabilisation de la taxe Le montant à payer au 15 décembre, est porté (PCG, art. 444/44) :

- au débit du compte 63511 « Contribution économique territoriale », le cas échéant dans un sous-compte dédié à la CFE (ou éclaté au débit du compte 63511 pour le montant brut de la taxe, le dégrèvement provisoire étant constaté en produit au compte 758),

- par le crédit du sous-compte concerné du 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

b. Comptabilisation du paiement Le solde à payer, qui est minoré de l'acompte déjà versé, est débité au sous-compte concerné du 447 par le crédit du compte de trésorerie concerné.

III. A la clôture de l'exercice

a. Comptabilisation de la CVAE Le montant définitif étant nécessairement connu à la date d'arrêté des comptes, le solde de la taxe (qui est minoré des acomptes déjà comptabilisés) est à comptabiliser à la clôture de l'exercice. Il est inscrit :

- au débit du compte 63511 « Contribution économique territoriale » (le cas échéant dans un sous-compte dédié à la CVAE),

- par le crédit du sous-compte concerné du 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

b. Comptabilisation du dégrèvement lié au plafonnement de la CET en fonction de la VA

Il y a lieu de comptabiliser, selon que le dégrèvement définitif s'avère supérieur ou inférieur au dégrèvement provisoire, un complément ou une réduction de CFE, de la manière suivante :

1. Si la taxe est comptabilisée pour son montant net (de dégrèvement) au compte 63511 :

- si le dégrèvement définitif est supérieur au provisoire : débit du compte 4487 « Etat-produit à recevoir » par le crédit du compte 63511, réduisant ainsi la charge de taxe de l'exercice ;

- si le dégrèvement définitif est inférieur au provisoire : débit du compte 63511 par le crédit du compte 4486 « Etat-charges à payer », augmentant ainsi la charge de taxe de l'exercice.

Fiscalement, (Hypothèse d'imposition du dégrèvement le même exercice que celui de la déduction de la taxe ce qui suppose que ce dégrèvement a été déduit du solde effectivement payé). Le montant net de l'exercice, figurant au **compte 63511,** est **déductible.** Il n'y a donc, pour la détermination du résultat fiscal, aucune réintégration, ni déduction extra-comptable à effectuer.

2. Si la taxe est comptabilisée pour son montant brut au compte 63511 et le dégrèvement en produit :

- si le dégrèvement définitif est supérieur au provisoire : débit du compte 4487 « Etat-produit à recevoir » par le crédit du compte 758 « Dégrèvement de CET », augmentant ainsi le produit correspondant au dégrèvement de l'exercice ;

- si le dégrèvement définitif est inférieur au provisoire : débit du compte 758 « Dégrèvement de CET » par le crédit du compte 4486 « Etat-charges à payer », réduisant ainsi le produit correspondant au dégrèvement de l'exercice.

Fiscalement, Dans l'hypothèse où le dégrèvement est imposable en n + 1 (ce qui suppose que ce dégrèvement n'a pas été déduit du solde payé en n), il y a lieu, pour la détermination du résultat fiscal, d'effectuer les retraitements extra-comptables mentionnés ci-avant.

IV. Paiement de l'avis d'imposition de la CVAE
Le solde à payer au 1er mai de l'année suivante est débité au sous-compte concerné du 447 par le crédit du compte de trésorerie concerné.

Taxes et impôts divers

Taxes spécifiques aux industries pharmaceutiques

873

Sur les travaux en cours à l'ANC sur la comptabilisation des impôts et taxes, voir n° 860.

a. Taxes annuelles sur les ventes Depuis le 1er janvier 2012, des taxes annuelles sont dues par les assujettis à la TVA sur leur première vente en France de (voir Mémento Fiscal n° 76050) :

- médicaments et produits de santé bénéficiaires d'un enregistrement ou d'une autorisation de mise sur le marché (voir n° 1650) ou d'importation parallèle (CGI, art. 1600-0 N) ;

- dispositifs médicaux au sens des articles L 5211-1 et L 5221-1 du CSS (CGI, art. 1600-0 O).

Enfin, une taxe annuelle est due par les laboratoires de biologie médicale au titre des examens soumis au contrôle national de qualité (CGI, art. 1600-0 R).
Etant recouvrées par l'Etat au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, ces taxes sont, à notre avis, à comptabiliser dans une subdivision du compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ».

Fiscalement, Ces taxes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

b. Contribution sur le chiffre d'affaires des entreprises exploitant une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques prises en charge par l'assurance maladie Cette contribution est assise sur une fraction du chiffre d'affaires réalisé en France au cours de l'année civile au titre des médicaments bénéficiant d'une autorisation de mise sur le marché, à l'exception des spécialités génériques (CSS, art. L 245-6 ; voir Mémento Fiscal n° 76060).
Etant recouvrée par les Urssaf, cette contribution doit être comptabilisée, à notre avis, au débit du compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ».

Fiscalement, Cette contribution n'est pas déductible de l'assiette du résultat imposable (art. 238 bis GC). En conséquence, elle est réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

c. Contributions dues par les laboratoires pharmaceutiques au titre de leurs dépenses promotionnelles et d'information à l'intention des prescripteurs Il s'agit de la contribution des entreprises de préparation de médicaments (CSS, art. L 245-1 à L 245-5-1 A) et de la contribution à la charge des fabricants ou distributeurs de dispositifs médicaux, tissus et cellules, produits de santé autres que les médicaments (CSS, art. L 245-5-1 à L 245-5-6). Etant recouvrées par les Urssaf, ces contributions doivent être comptabilisées, à notre avis, au débit du compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ».

Fiscalement, Ces contributions ne sont pas déductibles de l'assiette du résultat imposable (CSS, art. L 245-5 et L 245-5-4). En conséquence, elles sont réintégrées extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

d. Remises « conventionnelles » Le Code de la sécurité sociale (art. L 138-10) prévoit que les entreprises assurant l'exploitation de certaines spécialités pharmaceutiques sont redevables d'une contribution (dite « clause de sauvegarde « ville » ») lorsque les dépenses de médicaments remboursables sont supérieures à l'objectif national assigné annuellement par le Parlement (voir également lettre-circ. Acoss n° 2011-39 du 29 mars 2011, § 14.1). Toutefois, selon ce même article L 138-10, sont exonérées de cette contribution les entreprises qui ont conclu une convention avec le Comité économique des produits de santé (CEPS), à condition, notamment :

- que cette convention comporte des engagements de l'entreprise portant sur l'ensemble du chiffre d'affaires concerné ou sur le chiffre d'affaires de chacun des produits concernés,

- dont le non-respect entraîne soit un ajustement des prix, soit le versement d'une remise.

Or, la clause de sauvegarde « ville » répond, à notre avis, à la définition des taxes données par l'article 443/63 du PCG (voir n° 859). En conséquence, la remise étant due au lieu et place de cette clause, elle devrait, en général, à notre avis, également constituer une taxe, à comptabiliser dans le compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ».

Remarque
Traitement de la remise selon sa nature juridique : le traitement comptable retenu dans les comptes individuels résulte d'une analyse juridique de la remise. Une analyse économique, qui pourrait être retenue dans d'autres référentiels, conduirait à comptabiliser cette remise en diminution du chiffre d'affaires.

Contribution à l'obligation d'emploi des handicapés

874

Sur les modalités d'exécution de cette obligation, voir Mémento Social n° 40085.

En dehors de l'emploi de travailleurs handicapés, il existe d'autres modalités d'exécution de l'obligation ; les charges en résultant sont à classer **par nature** (par exemple : fournitures, prestations de services, etc.). A défaut de réalisation de son obligation, l'entreprise concernée est redevable de la **contribution annuelle versée au fonds spécial, Agefiph** (Association pour la gestion de fonds pour l'insertion professionnelle des handicapés ; C. trav. art. L 5212-9, voir Mémento Social n° 40060). Cette contribution est, à notre avis, à comptabiliser dans une subdivision du compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) », n'étant ni calculée sur des rémunérations versées par l'entreprise, ni versée à l'administration des impôts.

Sur les aides financières à l'embauche et à l'emploi de handicapés, voir Mémento Social n° 40205.

Fiscalement, En l'absence de disposition fiscale contraire, la contribution Agefiph est, à notre avis, déductible (CGI, art. 39-1-4°).

Allocation logement

875

Sur la cotisation d'aide au logement, voir Mémento Social n° 23535.

Le PCG la classe au compte 6332 « Allocation logement » en tant qu'impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes).

Taxes foncières et d'habitation

876

Elles sont fondées sur la valeur locative cadastrale actualisée et dues par le propriétaire (taxe foncière) ou l'occupant (taxe d'habitation) au 1er janvier de l'année d'imposition.

En cas de changement en cours d'année, le débiteur de la taxe ne peut en obtenir la réduction au prorata du nombre de mois restant à courir.

Assises sur la situation existant le **1er janvier,** elles constituent, à notre avis, une **charge de l'exercice comprenant cette date.**

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

Sur les travaux en cours à l'ANC sur la comptabilisation des impôts et taxes, voir n° 860.

Pour son incorporation dans les stocks, voir n° 1182-1.

Taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France

876-1

Cette taxe annuelle est due par les personnes qui, au 1er janvier, sont propriétaires, usufruitiers, preneurs à bail à construction, emphytéotiques ou titulaires d'une occupation temporaire de locaux à usage de bureaux, de locaux commerciaux, de locaux de stockage ou de certaines surfaces de stationnement lorsqu'ils sont situés dans la région Ile-de-France (CGI, art. 231 ter ; voir Mémento Fiscal n° 31380 à 31410). A notre avis, cette taxe est à comptabiliser au compte 6358 « Autres droits » l'exercice en cours au 1er janvier de l'année d'exigibilité (comme la taxe foncière et d'habitation, voir n° 876).

En effet, elle ne fait pas partie des taxes foncières pour le propriétaire ; en outre, étant perçue au profit de l'Etat sans l'être par les collectivités locales, elle ne constitue pas non plus un « Autre impôt local ».

Fiscalement, Cette taxe est déductible. Elle ne doit pas être confondue avec la redevance pour création de locaux à usage de bureaux qui, elle, est incorporée au coût d'entrée de l'ensemble immobilier (voir n° 1435-1).

Sur les travaux en cours à l'ANC sur la comptabilisation des impôts et taxes, voir n° 860.

Droits de douane

877



Ils constituent un **élément du prix d'achat** de l'immobilisation (compte 21), de l'achat (compte 60) ou du service (compte 61/62) qui y est assujetti.
Ne doivent être inscrits au compte 6353 « Impôts indirects » que les seuls droits de douane à la charge de l'entreprise, qui ne peuvent être affectés à tel ou tel bien lors de son achat (transports routiers).

Les droits de douane acquittés pour le compte des clients constituent des débours (transports routiers).

Fiscalement, Il en est de même. Dès lors, les droits de douane acquittés à l'occasion de l'acquisition d'une immobilisation et incorporés au prix de revient ne peuvent faire l'objet que d'un amortissement (D. adm. 4 C-433, Annexe 1).

877

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Droits d'enregistrement complémentaires

878

Ils sont dus en cas de non-respect de l'engagement de revendre dans le délai prévu à l'article 1115 du CGI ou de l'engagement de construire dans le délai prévu à l'article 1594-0 G du CGI et sont exigibles dès le dépassement de ces délais, sans mise en recouvrement (CGI, art. 1840 G ter).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 66275 à 66305.

Il est donc nécessaire, à notre avis, de constater **un passif (charge à payer)** dès le dépassement de délai car les droits d'enregistrement constituent alors un passif certain dont l'échéance et le montant peuvent être déterminés avec une faible incertitude.

La contrepartie de ce passif est comptabilisée :

- dans les stocks si l'actif est et reste un stock (voir n° 1199-1) ;

- dans le coût de l'immobilisation ou en charges, selon l'option prise par l'entreprise pour comptabiliser les frais d'acquisition d'immobilisations (voir n° 1404-3), si l'actif reste ou est reclassé en immobilisations.

Fiscalement, Si le droit complémentaire est comptabilisé en charges, il est déductible (voir n° 1199-1).

Pénalité pour manquement à l'obligation de fournir des certificats d'économie d'énergie

879

Certaines entreprises (dites « contraintes ») sont soumises à une obligation de réaliser ou d'inciter à réaliser des économies d'énergie. En contrepartie des actions menées, elles reçoivent des certificats d'économies d'énergie (CEE).

a. Entreprises « contraintes » Les entreprises soumises à cette obligation, dites « contraintes », sont les suivantes (Code de l'énergie, art. L 221-1) :

- les personnes morales qui mettent à la consommation des carburants automobiles et dont les ventes annuelles sont supérieures à un seuil défini par décret (Décret n° 2010-1663 du 29 décembre 2010) ;

- les personnes morales qui vendent de l'électricité, du gaz, de la chaleur ou du froid aux consommateurs finals et dont les ventes annuelles excèdent un seuil défini par décret (Décret n° 2010-1663 du 29 décembre 2010).

b. Nature de l'obligation Les entreprises « contraintes » sont assujetties à un objectif d'économie d'énergie pour une période triennale (Décret n° 2009-803 du 26 juin 2009, art. 2).
A l'issue de cette période triennale, les entreprises doivent remettre un certain nombre de certificats d'économie d'énergie.
Si l'entreprise n'est pas en mesure de produire un nombre suffisant de certificats, elle doit acquitter une **pénalité libératoire** à hauteur des certificats manquants ainsi qu'une pénalité de 10 % pour chaque semestre de retard (Code précité, art. L 221-4).
c. Obtention des certificats Les certificats d'économie d'énergie sont obtenus lorsque les entreprises réalisent les actions suivantes (Code précité, art. L 221-7) :

- soit des investissements sur leurs propres immobilisations ou installations ayant pour but la réduction de la consommation d'énergie de ces immobilisations ou installations ;

- soit des actions auprès des clients pour les inciter à réaliser des économies d'énergie (incitation à la vente d'équipements « basse consommation », diagnostic d'installation, subvention d'un équipement réduisant la consommation d'énergie, etc.). Chaque action est cotée et rapporte un certain nombre de certificats ;

- soit l'achat de certificats.

Remarque
Entreprises « non contraintes » : toute personne morale dont l'action additionnelle par rapport à son activité habituelle, permet la réalisation d'économies d'énergie obtient en contrepartie, sur sa demande, des certificats d'économie d'énergie (pour les économies supérieures à un seuil défini par l'article 1er du décret n° 2006-303 du 23 mai 2006).

Le traitement des certificats d'économie d'énergie dans les comptes des entreprises « contraintes » a été défini par l'avis du Comité d'urgence n° 2006-D du 4 octobre 2006 :

En ce qui concerne les entreprises « non contraintes », voir **IV.** ci-après.

I. Traitement des dépenses engagées et des pénalités

a. Dépenses engagées au cours de la période triennale
Les dépenses relatives aux actions réalisées par l'entreprise sont comptabilisées au moment où elles sont encourues selon la nature de l'opération (Avis CU CNC n° 2006-D, § 3.1.1) :

- **soit** en **immobilisations,** lorsque les opérations d'économies d'énergie répondent aux conditions de définition et de comptabilisation prévues par le PCG (art. 311-1, voir n° 1303 et n° 1306 à 1311), c'est-à-dire lorsque l'entreprise effectue elle-même des investissements réduisant sa propre consommation d'énergie ;

- **soit** en **charges** de l'exercice, y compris les certificats d'économie d'énergie achetés sur le marché (voir n° 939-4).

Aucune provision ne peut être constatée au cours de la période triennale au titre des actions ou dépenses qui seront engagées dans le futur afin d'obtenir des certificats (Avis CU CNC précité, § 2.4).
En effet, bien que l'obligation existe dès l'ouverture de la période triennale, l'entreprise dispose d'une période de 3 ans pour l'éteindre. Ce traitement est applicable à l'ensemble des dépenses encourues pour obtenir des certificats, y compris au coût des certificats achetés sur le marché.

Fiscalement, Selon Hervé Quéré (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », les Echos Conférences - PwC - DFCG, le traitement fiscal des dépenses engagées devrait être aligné sur leur traitement comptable. En conséquence, les dépenses comptabilisées en charges devraient être immédiatement déductibles, les dépenses immobilisées sur le plan comptable devraient l'être également sur le plan fiscal.

b. Pénalité due pour non-respect des obligations d'économie d'énergie Il s'agit de la **pénalité libératoire** due par certains fournisseurs d'énergie en cas de manquement à l'obligation de présenter le nombre de certificats requis à l'issue de la période triennale (Code de l'énergie, art. L 221-4).
Etant recouvrée par le Trésor public, cette pénalité peut, à notre avis, être enregistrée au compte 635 « Autres impôts, taxes et versements assimilés - Administration des impôts ».

Fiscalement, Cette pénalité n'est pas déductible (CGI, art. 39-2 ; BOI 4 C-6-07, n° 7). En conséquence, elle doit être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ).

La pénalité libératoire versée par l'entreprise est à comptabiliser en **charges** (Avis CU CNC n° 2006-D, § 3.1.4), à notre avis, de l'exercice au cours duquel le manquement à l'obligation est constaté, c'est-à-dire à la clôture du **dernier exercice de la période triennale.**
Selon l'avis CU CNC n° 2006-D (§ 2.4), **aucune provision** n'est à comptabiliser **dès l'ouverture** de la période triennale au titre du versement libératoire.

En effet, tant que l'entreprise peut éviter les dépenses futures (le versement libératoire) par des mesures futures (les actions qui seront menées pendant la totalité de la période triennale), elle ne doit comptabiliser aucune provision.

Selon l'avis CU CNC, ce versement peut toutefois devoir être provisionné **au cours de la période triennale** si, à la date de l'une des clôtures de la période, il est plus probable qu'improbable que les actions engagées et futures [au vu du plan de développement mis en oeuvre et éventuellement détaillé dans l'annexe (voir **III.** ci-après) ou communiqué] ne permettront pas à l'entreprise de satisfaire l'objectif d'économie d'énergie qui lui a été assigné (Avis CU CNC n° 2006-D, § 2.4).

En effet, selon l'avis CU CNC précité, lorsque le non-respect de l'obligation de réaliser des économies d'énergie est plus probable qu'improbable, il devient un fait générateur d'obligation imposant à l'entreprise de constituer une provision au titre des pénalités qu'elle devra acquitter.

A notre avis, aucune provision ne devrait cependant être constatée en pratique.

En effet, jusqu'à la fin de la période triennale, l'entreprise devrait toujours être en mesure de se conformer à la réglementation par des actions futures (investissements, dépenses de marketing, vente d'équipements « basse consommation » et, en dernier recours, achat de certificats sur le marché). Or, dans cette situation, aucune provision n'est à comptabiliser.

Fiscalement, Cette pénalité n'étant pas déductible (voir ci-avant), il en est de même pour la provision qui serait comptabilisée au titre de cette pénalité (BOI précité, n° 7). Sa dotation doit donc être réintégrée (ligne WI) et la reprise correspondante déduite extra-comptablement (ligne WU).

II. Traitement des certificats d'économie d'énergie obtenus en contrepartie des dépenses réalisées
Selon l'avis CU CNC n° 2006-D (§ 3.1.2), les certificats d'économie d'énergie :

- sont **suivis hors bilan** lorsqu'ils sont obtenus en contrepartie des dépenses engagées (actions réalisées par l'entreprise ou achat de certificats sur le marché) et ne font l'objet d'**aucune écriture complémentaire lors de leur obtention** ;

Ils sont enregistrés au sein d'une comptabilité matière faisant l'objet d'un double suivi entre, d'une part, les certificats attendus, et d'autre part, les certificats obtenus. Pour plus de détails sur la tenue d'une comptabilité matière, voir n° 1272 s.

- sont comptabilisés en immobilisations incorporelles lorsqu'ils sont acquis dans le cadre d'une activité de négoce (voir n° 1639-6).

III. Information à fournir en annexe

L'annexe doit mentionner les informations suivantes (Avis CU CNC n° 2006-D, § 3.3) :

- montant de l'obligation d'économies d'énergie notifiée par l'arrêté du Ministre pour l'exercice et pour la période triennale ;

- éléments du plan de développement prévu pour atteindre l'objectif d'économies d'énergie notifié :

- nature des actions prévues, certificats attendus et à acquérir ;

- situation des actions engagées, certificats obtenus et acquis ;

- rapprochement avec les certificats attendus et obtenus enregistrés en comptabilité matière ;

- suivi des certificats acquis et destinés à la vente ;

- modalités de détermination de la provision liée à l'impossibilité de mener les actions nécessaires.

IV. Traitement comptable chez les entreprises « non contraintes » :

a. Traitement des dépenses engagées Selon l'avis CU CNC n° 2006-D (§ 3.2), les dépenses réalisées sont comptabilisées à l'actif en immobilisations corporelles lorsqu'elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation prévues par le PCG (voir n° 1303 et n° 1306 à 1311).

A défaut, les coûts sont comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

b. Traitement des certificats d'économie d'énergie Les certificats d'économie d'énergie obtenus en contrepartie des actions réalisées par l'entreprise sont suivis hors bilan (voir II. ci-avant).

En cas de cession des certificats, le produit est comptabilisé en résultat (à notre avis, dans un sous-compte du compte 758 « Autres produits de gestion courante »).

c. Information à fournir en annexe Les informations suivantes sont à fournir (Avis CU CNC n° 2006-D, § 3.3) :

- nature des actions engagées en vue d'obtenir des certificats d'économies d'énergie ;

- rapprochement avec les certificats attendus et obtenus enregistrés en comptabilité matière.

Taxe sur les salaires

880

La base de la taxe sur les salaires correspond à l'assiette des cotisations de Sécurité sociale (CGI, art. 231-1 ; BOI 5 L-5-02). Certaines rémunérations bénéficient d'une exonération spécifique (celles des apprentis notamment). Acquittée mensuellement, trimestriellement ou annuellement selon le montant de la taxe payée l'année précédente, sa régularisation annuelle s'effectue en principe lors de l'établissement de la déclaration des traitements et salaires (DADS) ; voir Mémento Fiscal n° 73200 à 73555.

Elle est enregistrée au débit du compte 6311 « Taxe sur les salaires » par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » (PCG, art. 444/44 et 446/63).
A la clôture de l'exercice, la taxe restant à payer sur les salaires inscrits en charge sur l'exercice est inscrite soit au crédit du compte 447 précité, soit au crédit du compte 448 « Etat-charges à payer » par le débit du compte 631 (PCG, art. 446/63).

Fiscalement, Cette taxe est déductible l'exercice de sa comptabilisation, y compris lorsqu'elle est inscrite en charges à payer, qu'elle soit afférente (D. adm. 4 E-231, n° 15) :

- à des rémunérations payées en fin d'exercice ;

- ou aux salaires restant dus à la clôture de l'exercice et pour lesquels l'entreprise a pris un engagement ferme (CE 25 octobre 1972, n° 80122, D. adm. précitée, n° 16).

Pour la détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, voir Mémento Fiscal n° 73385.

Taxe sur les véhicules de tourisme

881

Elle est due tous les ans par les entreprises à raison des voitures particulières définies à l'article 1010 du CGI, possédées ou utilisées au cours d'une période allant du 1er octobre de chaque année au 30 septembre de l'année suivante (CGI, art. 1010 à 1010 B ; voir Mémento Fiscal n° 75100 à 75150). Cette taxe annuelle est déclarée et versée au plus tard le 30 novembre (CGI A II, art. 310 E et A III, art. 406 bis).
Elle est enregistrée au compte 63514 « Taxe sur les voitures des sociétés ».

Il résulte de la période de référence de la taxe qu'une charge à payer est, à notre avis, pour les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile, constatée au titre du 4e trimestre de l'exercice en cours au compte 448 « Etat-charges à payer ».

Fiscalement, Pour les entreprises soumises à l'IS, cette taxe n'est pas déductible (CGI, art. 1010) et doit être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WG).
Pour les entreprises non soumises à l'IS, elle est déductible l'exercice de sa comptabilisation.

Contribution des employeurs en cas de rupture du contrat de travail

882

Deux dispositifs sont concernés :

a. Contribution spécifique sur les avantages de **certains régimes de préretraite d'entreprise** (voir Mémento Social n° 57285 et Mémento Retraite MRP n° 35580) due à l'Urssaf (rupture du contrat de travail par licenciement ou démission). Elle doit être enregistrée dans le compte 6378 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) - Taxes diverses ».

Ces contributions ne doivent pas être confondues avec les autres versements que les employeurs peuvent être amenés à effectuer dans le cadre de ces dispositifs :

- **versement de l'indemnité de licenciement ou de préretraite à la rupture du contrat** Pour le traitement comptable de ces charges et de l'éventuelle provision, voir n° 911 et 916-1. Dans le cadre d'un plan de restructuration, voir n° 941-2.

- **versement des avantages de préretraite dans le cadre des préretraites d'entreprise** Pour le traitement comptable de ces charges et de l'éventuelle provision, voir n° 916-2. Dans le cadre d'un plan de restructuration, voir n° 941-2.

b. Contribution au financement de l'allocation versée dans le cadre d'un **contrat de sécurisation professionnelle** (CSP ; C. trav. art. L 1233-65 à L 1233-70 ; voir Mémento Social n° 48390 à 48470) due à Pôle emploi (voir Mémento Social n° 48430).

Cette contribution couvre à la fois (C. trav. art. L 1233-69) :

- le montant de l'allocation de formation correspondant aux heures acquises par le salarié au titre du DIF et n'ayant pas été utilisées (voir n° 870-5) ;

- la somme correspondant à l'indemnité de préavis que le salarié aurait perçue s'il n'avait pas adhéré au CSP (voir n° 914).

Elle est enregistrée en charges dans le compte 6338 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) - Autres ».
A notre avis, lorsqu'un nombre important de salariés est concerné, ces charges peuvent constituer un élément exceptionnel du résultat des activités ordinaires et peuvent donc être enregistrées au compte 6788 « Charges exceptionnelles diverses » (voir n° 2755).

Ces charges étant sans contrepartie pour l'entreprise, elles doivent entrer dans le calcul de la **provision pour licenciement,** voir n° 911 s. Dans le cadre d'un plan de restructuration, voir n° 941-2.

Contribution des employeurs due au titre de la revitalisation du bassin d'emploi

882-1

Cette contribution, due sous certaines conditions par les entreprises de plus de 50 salariés procédant à un licenciement collectif (voir Mémento Social n° 2265 à 2275) est versée à l'Etat (Trésorerie générale).

En conséquence, elle constitue, à notre avis, une taxe à comptabiliser au compte 6318 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) - Autres ».

Cette charge étant sans contrepartie pour l'entreprise, elle doit entrer dans le calcul de la **provision pour licenciement,** voir n° 911 s.

Taxe concernant le recrutement des étrangers

883

Cette taxe forfaitaire versée à l'Office français de l'immigration et de l'intégration (Ofii, remplaçant l'Agence nationale de l'accueil des étrangers et des migrations ; voir Mémento Social n° 35720) est, à notre avis, à comptabiliser au compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ». Elle n'a pas le caractère de charges sociales et ne peut être assimilée à des frais de recrutement.

Contribution patronale sur stock-options et actions attribuées gratuitement

884

Voir n° 908.

Contributions des employeurs dans le cadre des régimes de retraite supplémentaire à prestations définies

884-1

(CSS, art. L 137-11 et R 137-3) Les sommes versées dans le cadre des régimes de retraite supplémentaire à prestations définies (dits régimes « additifs », « différentiels » ou « chapeaux » ; voir n° 945-2) sont exclues de plein droit et sans limitation de l'assiette des cotisations sur salaires, de la CSG et de la CRDS, et du forfait social, et sont soumises en contrepartie à une **contribution spécifique,** exclusivement patronale, due une fois par an (voir Mémento Social n° 22985 et Mémento Retraite MRP n° 19171 à 19205). En outre, lorsque les rentes liquidées excèdent 8 fois le plafond de la sécurité sociale, elles sont soumises à une **contribution** patronale **additionnelle** (voir Mémento Social n° 22985).

Ces contributions étant versées directement à l'**Urssaf,** elles sont, à notre avis, comptabilisées, dans le compte 6378 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) - Taxes diverses ». **A la clôture de l'exercice,** la contribution spécifique ainsi que la contribution additionnelle (le cas échéant) sont comptabilisées en charges à payer au compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

La **contribution spécifique** est assise, sur option de l'entreprise :

- soit sur les **rentes** versées (voir Mémento Retraite MRP n° 19171),

- soit sur les **primes** versées (voir Mémento Retraite MRP n° 19180).

Sur les modalités de l'option ainsi que les conséquences du défaut d'option, voir Mémento Social n° 22985 et Mémento Retraite MRP n° 19105 à 19196.

En cas de gestion externe (voir n° 950 s.), l'**assiette** des cotisations est donc constituée soit des **rentes versées** aux bénéficiaires, soit des **primes versées** aux organismes tiers.
En cas de gestion interne (régimes créés avant le 1er janvier 2010 ; voir n° 947 s.), l'**assiette** des cotisations est constituée soit des **rentes versées** aux bénéficiaires, soit de la **partie de la dotation aux provisions, ou du montant mentionné en annexe au bilan,** correspondant au coût des services rendus au cours de l'exercice.

Remarques

1. Absence de provision La comptabilisation d'une provision pour engagements de retraite n'étant pas obligatoire (voir n° 946), l'éventuelle option sur l'assujettissement **des dotations aux provisions** peut conduire à comptabiliser la contribution alors que la dotation elle-même n'est pas comptabilisée ou partiellement. L'assiette doit, dans cette situation, être calculée conformément à la méthode préférentielle de la recommandation du CNC n° 2003-R.01 (voir n° 947-6 s. et circulaire 105/2004 du 8 mars 2004).

2. Société mère établissant des comptes consolidés en normes IFRS La circulaire précitée prévoit qu'en présence de comptes consolidés de la société mère du groupe d'appartenance, établis selon le référentiel IFRS et certifiés, l'assiette sera définie par rapport aux montants figurant dans lesdits comptes.

Contribution sur les indemnités de mise à la retraite

884-2

Les indemnités de mise à la retraite versées aux salariés, quel que soit l'âge de la mise à la retraite sont assujetties à une contribution à la charge de l'employeur (voir Mémento Social n° 17835).

Cette contribution est comptabilisée de la manière suivante :

- à la clôture de l'exercice, elle est prise en compte dans l'évaluation des indemnités de départ à la retraite qui font l'objet soit d'une provision, soit d'une mention dans l'annexe (voir n° 916) ;

- lors de son versement, elle est inscrite, à notre avis, au débit du compte 6378 « Autres impôts, taxes et versements assimilés - Autres organismes ».

Fiscalement, Cette contribution est déductible du résultat imposable (CGI, art. 39-1-1°).

Pénalités pour défaut d'accord d'entreprise (ou de plan d'action)

884-3

Parmi ces pénalités figurent :

- la pénalité pour défaut d'accord d'entreprise ou de plan d'action en faveur des **seniors** (CSS, art. L 138-24 ; voir Mémento Social n° 52042) ;

- la pénalité pour défaut d'accord d'entreprise ou de plan d'action en faveur de **l'égalité hommes-femmes** (C. trav. art. L 2242-5-1 ; voir Mémento Social n° 52002) ;

- la pénalité pour défaut d'accord d'entreprise ou de plan d'action relatif à la prévention de la **pénibilité** (CSS, art. L 138-29 et D 138-26 ; voir Mémento Social n° 52047).

Comptablement, ces pénalités constituent des charges à inscrire, à notre avis, selon l'organisme chargé du recouvrement, au débit du compte 6318 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (Administrations des impôts) » ou 6338 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) », par le crédit du compte de tiers correspondant à l'organisme concerné.

Fiscalement, Ces pénalités, sanctionnant le non-respect d'une obligation légale, sont non déductibles (CGI, art. 39-2), voir n° 2417-4. Elles doivent donc être réintégrées extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ).

D. Charges de personnel (compte 64)

885

Les charges de personnel sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature du personnel de l'entreprise en contrepartie du travail fourni ;

- par des charges, liées à ces rémunérations : cotisations de Sécurité sociale, cotisations aux mutuelles, aux caisses de retraite, etc.

Voir les sous-comptes dans la liste du PCG n° 7006.

Elles ont pris, au fil du temps, des formes extrêmement diverses qui sont successivement examinées ci-après :

- sur les **rémunérations traditionnelles** du personnel, des dirigeants de l'exploitant industriel, voir n° 886 à 893 ;

- sur les **congés payés** et les **comptes épargne-temps,** voir n° 894 à 895 ;

- sur les **RTT et repos compensateurs,** voir n° 896 à 897 ;

- sur les **rémunérations diverses et compléments de salaire,** voir n° 900 à 908 (notamment abondements de l'employeur n° 905 et intéressement n° 906) ;

- sur les **indemnités diverses,** voir n° 909-1 à 917 (notamment indemnités de licenciement n° 911 et de préretraite n° 916-1) ;

- sur les **remboursements de frais,** voir n° 918 et 919 ;

- sur les **dépenses diverses** bénéficiant au personnel, voir n° 921 à 926 ;

- sur les rémunérations et cotisations prises en charge par l'Etat, voir n° 927 et 928 ;

- sur les **avantages en nature,** pourboires, créances et dettes du personnel, voir n° 930 à 938 ;

- sur les **engagements de retraite,** voir n° 945 à 954 s. ;

- sur les **stock-options** et **actions attribués gratuitement,** voir n° 3195 s. et 3196 s.

Rémunérations du personnel (et des dirigeants)

En ce qui concerne les rémunérations des dirigeants et administrateurs de sociétés, voir aussi n° 887.

886

Principe

Les charges de personnel et les cotisations sociales obligatoires à la charge de l'entreprise constituent (Bull. CNC n° 49, 4e trimestre 1981, p. 14) des charges de l'**exercice** au cours duquel l'**activité** a été **génératrice des faits ou situations entraînant l'exigibilité** (immédiate ou différée) de ces prélèvements.

Fiscalement, Il en est de même : « les salaires doivent être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils présentent pour l'entreprise une dette certaine dans son principe et son montant » (Rép. Boyon, AN 7 juillet 1980, p. 2849 et D. adm. 4 C-441, n° 20). En pratique, la déductibilité des charges de personnel ne peut résulter que des conventions existant entre l'employeur et son personnel ou d'engagements fermes et irrévocables pris en faveur du personnel avant la clôture de l'exercice. Dans le cas particulier des rappels de salaires, la jurisprudence (CE 15 janvier 1975, n° 89992 et CE 28 juillet 1999, n° 172200) considère que ces charges destinées à rémunérer des services rendus au cours des années précédentes sont déductibles sur l'exercice au cours duquel elles ont été décidées.

Remarque
Conséquences d'une comptabilisation irrégulière : selon la revue Economie et Comptabilité (n° 186, mars-avril 1994, p. 47) :

- l'**absence de déclaration** (et donc de paiement) aux organismes sociaux de sommes versées à des salariés peut justifier une certification avec réserves si les cotisations éludées, et donc non passées en charges, sont d'un montant significatif ;

- même si ces cotisations ont été passées en charges sous forme de **provision (alors qu'elles constituent une dette** exigible déterminée et certaine), une irrégularité, moins grave certes, existe cependant et doit conduire également à une certification avec réserves si les conséquences en sont significatives.

Ces irrégularités doivent être portées à la connaissance du conseil d'administration (voir n° 5365), mais n'ont pas à être révélées en tant que faits délictueux.

Ecritures de paie

Toutes les rémunérations du personnel, y compris celles allouées aux gérants majoritaires et aux administrateurs de sociétés, sont inscrites au compte **641 « Rémunérations du personnel »** (PCG, art. 446/64).

Le poste « rémunérations du personnel » est appelé « rémunérations du personnel et des dirigeants » (C. com. art. R 123-193-1° -a). Les charges annexes aux salaires sont comprises dans les indemnités et avantages divers (compte 6414). Les salaires rémunérant la durée des stages de formation professionnelle et les heures de délégations diverses (délégués syndicaux) sont inscrits au compte 6411 (Bull. CNC n° 32, octobre 1977, p. 4).

Selon le PCG (art. 444/42), le compte **421 « Rémunérations dues au personnel »** est crédité des rémunérations **brutes** à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 « Personnel-Avances et acomptes » (ce compte ayant été débité au moment du versement des avances, par le crédit d'un compte de trésorerie) ;

- du montant des oppositions notifiées à l'entreprise à l'encontre de membres de son personnel par le crédit du compte 427 « Personnel-Oppositions » ;

- de la quote-part des charges sociales incombant au personnel par le crédit du compte 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » (voir n° 944) ;

Y compris la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS).

- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Toutefois, à notre avis (schéma de comptabilisation préconisé également par le plan comptable professionnel de la fonderie-mécanique), **par simplification,** les entreprises peuvent également enregistrer le montant **net** à payer (et non le brut), au vu des bulletins de paye, le compte 641 « Rémunérations du personnel » (montant brut) étant débité par le crédit des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :
421. Rémunérations du personnel (montant net à payer).
425. Avances et acomptes au personnel.
427. Oppositions (éventuellement).
431. Sécurité sociale (y compris CSG et CRDS).
437. Autres organismes sociaux (à ventiler par organisme).

Il en est de même, à notre avis, de la comptabilisation des éléments de paie obtenus de l'Administration, dans le cadre de l'utilisation du titre emploi-service entreprises ou du TESE (voir Mémento Social n° 24022).



Exemple de comptabilisation Le livre de paie d'une entreprise fournit pour un mois les éléments suivants :

Rémunérations brutes :

Salaires, appointements et commissions de base	210 000
Heures supplémentaires sur salaires	10 000

Primes sur appointements	11 000
Gratifications sur salaires	2 000
Indemnités	12 000
Total des rémunérations brutes	245 000
Charges salariales :	
Retenues Sécurité sociale sur salaires et appointements	- 24 500
Pôle emploi	- 5 000
Retraite des cadres	- 8 500
Retraite complémentaire	- 6 000
Contribution sociale généralisée (CSG) (245 000 × 97 % × 7,5 %)	- 17 823
Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) (245 000 × 97 % × 0,5 %)	- 1 188
Saisie-arrêt	- 300
Déductions d'acomptes versés	- 30 000
Net à payer	151 689
Charges patronales :	
Sécurité sociale salaires et appointements	42 000
Pôle emploi	10 000
Retraite des cadres	14 700
Retraite complémentaire	6 000
	72 700

Ecritures de paie :

		D	C
6411	Salaires, appointements et commissions de base	210 000	
6411	Heures supplémentaires sur salaires	10 000	

		D	C
6413	Primes sur appointements	11 000	
6413	Gratifications sur salaires	2 000	
6414	Indemnités	12 000	
431	Urssaf (1)		48 511
4372	Caisse de retraite des cadres		8 500
4373	Caisse de retraite complémentaire		6 000
427	Oppositions		300
425	Avances et acomptes au personnel		30 000
421	Rémunérations dues (selon livre de paie folio x)		151 689
(1) 48 511 = 24 500 (retenues SS) + 17 823 (CSG) + 1 188 (CRDS) + 5 000 (Pôle emploi).			

		D	C
6451	Charges de Sécurité sociale sur salaires et appointements	42 000	
6453	Caisse de retraite des cadres	14 700	
6453	Caisse de retraite complémentaire	6 000	
6454	Pôle emploi	10 000	
431	Urssaf		52 000
4372	Caisse de retraite des cadres		14 700
4373	Caisse de retraite complémentaire (suivant calcul des charges sociales)		6 000

Rémunérations dues à la clôture de l'exercice

Principe

886-1

Ces rémunérations, telles que gratifications de fin d'année (primes de bilan notamment) et primes de vacances, sont, pour le montant des droits acquis à la clôture, des charges d'exploitation de l'exercice clos.

Sur les :

- primes et gratifications de fin d'année, voir n° 886-2,

- rémunérations lissées dans le cadre des accords d'aménagement du temps de travail, voir n° 886-3,

- rémunérations lissées dans le cadre des préretraites progressives, en cas de variation de la durée du travail au cours de la période pluriannuelle, voir n° 886-4.

Elles doivent être constatées en **charges à payer** au compte rattaché au personnel : 428 « Charges à payer » (PCG, art. 444/42) et 4386 « Organismes sociaux - Autres charges à payer » à la clôture de l'exercice **si les conditions suivantes sont remplies** (PCG, art. 212-1 s. et 312-1-1 s.) :

Pour le **lien entre la comptabilisation** de la rémunération **et l'exigibilité,** pour la société, des cotisations de Sécurité sociale, et pour le bénéficiaire, de l'impôt sur le revenu, voir n° 935.

a. Existence d'une obligation à la clôture L'obligation à la clôture résulte, à notre avis :

- soit du contrat de travail (obligation juridique), lorsque celui-ci prévoit le versement d'un treizième mois, d'une prime de fin d'année, prime de bilan, prime de vacances, etc. ;

- soit d'un accord ou d'une convention lorsque ceux-ci prévoient par exemple une gratification à l'occasion de la médaille du travail, un lissage des rémunérations en période de modulation ou encore une variation de la durée du travail au cours de la période pluriannuelle de préretraite ;

- soit des pratiques passées de l'entreprise (obligation implicite) qui ont créé une attente fondée chez les salariés quant au versement de primes liées à l'exercice écoulé ;

- soit de l'annonce aux salariés avant la clôture qu'une prime sera versée.

b. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La sortie de ressources est en général certaine. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise dès lors qu'elle constitue un élément de rémunération du ou des exercice(s) écoulé(s). Elle est estimée en fonction des informations connues à la date d'arrêté des comptes (PCG, art. 312-1/2).

Fiscalement, Les rémunérations dues à la clôture sont déductibles dès lors qu'elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard au service rendu (voir n° 887). Les **provisions** pour rémunérations dues à la clôture (ainsi que les charges à payer ayant fiscalement la nature de provisions) sont admises en déduction à condition que l'entreprise ait pris avant la clôture de l'exercice un engagement ferme et irrévocable quant au principe et au mode de calcul des sommes en cause, de telle sorte qu'elle ait une dette certaine et nettement précisée (CE 18 juin 1971, n° 80167 ; Rép. Herment, Sén. 13 avril 1995, p. 881 et D. adm. 4 E-2221, n° 1 s.) ; voir n° 2557.
Selon l'Administration, cet engagement peut résulter des statuts, d'une convention ou d'une décision des dirigeants portée à la connaissance du personnel avant la clôture de l'exercice (D. adm. 4 E-2221, n° 6). Selon la jurisprudence, il pourrait également résulter d'un usage constant (CE 28 avril 1982, n° 20330) ou d'un accord tacite résultant de l'approbation par l'assemblée générale des comptes mentionnant le versement de primes décidées par le gérant (CE 8 juillet 2011, n° 316824), sous réserve que le mode de calcul des versements effectués pendant plusieurs exercices soit suffisamment précis (CAA Bordeaux 15 novembre 1994, n° 93-1495 et Rép. Herment précitée).

Cas particulier Primes versées aux dirigeants :

- dans les SARL, les suppléments de rémunération versés aux gérants sont déductibles sous forme de provisions même s'ils n'ont pas fait l'objet d'une décision en assemblée générale avant la clôture de l'exercice, dès lors que l'assemblée générale qui a régulièrement approuvé les comptes de l'exercice a ratifié les conventions passées au cours du même exercice (CE 5 juin 1991, n° 68103 ; en sens contraire toutefois CAA Nancy 14 février 2002, n° 97-1161) sous réserve que le versement de la rémunération ne soit pas soumis à condition, telle que par exemple l'existence d'un fonds de roulement suffisant à la clôture (CE 8 juillet 2011, n° 316824) ;

- dans les SA, les compléments de rémunération versés au président et au directeur général en n ne sont déductibles des résultats de l'exercice que s'ils ont été approuvés préalablement par une délibération du conseil d'administration (CE 6 avril 2001, n° 198233 ; CAA Bordeaux 10 avril 2001, n° 98-407). La validation des versements par une délibération du conseil d'administration postérieure à la clôture ou par l'assemblée générale approuvant les comptes ne peut être retenue comme justificatif (CAA Bordeaux précitée). Il en est de même à notre avis des provisions dotées en n pour des versements effectués en n + 1.

Primes et gratifications de fin d'exercice

886-2

Lors de leur versement, ces primes sont comptabilisées, à notre avis, au compte 6413 « Primes et gratifications ». A la clôture de l'exercice, et compte tenu de la faible incertitude pesant en général sur l'échéance et le montant des primes à payer, celles-ci devraient, à notre avis, le plus souvent être constatées en charges à payer (voir n° 2557) et non en provisions (Avis CNC n° 2000-01, § 1.2). Le compte « Provisions » nous semble devoir être utilisé pour certains bonus alloués aux dirigeants dont le montant n'est pas certain (par exemple, bonus fonction du cours de bourse de la société dans 3 ans).

A notre avis, si le **paiement** du treizième mois aux salariés est **suspendu** en raison d'un accord particulier négocié avec les organisations syndicales, un rattrapage étant prévu au cours des exercices suivants dans le cas où la société serait à nouveau bénéficiaire, il n'y a pas lieu de constituer une provision tant que le versement n'est pas probable, mais l'annexe doit mentionner ce passif éventuel (voir n° 2833).

Rémunérations lissées dans le cadre du régime d'aménagement du temps de travail

886-3

Dans le cadre du régime d'aménagement conventionnel du temps de travail, un accord peut organiser la répartition de la durée du travail sur une période supérieure à la semaine et au plus égale à l'année. Il peut également prévoir des jours de réduction du temps de travail, et aménager le temps partiel sur tout ou partie de l'année.

Pour plus de détails sur ce dispositif, voir Mémento Social n° 30100 à 30315.

Remarque
Suppression du dispositif de modulation : la possibilité de recourir à la modulation a été supprimée par la loi n° 2008-789 du 20 août 2008. Néanmoins, tous les accords conclus antérieurement à la publication de cette loi restent en vigueur (voir Mémento Social n° 30100-b ; sur le traitement comptable à retenir dans ce cas, voir édition 2009 de notre Mémento Comptable, n° 886-3).

Lorsque l'accord d'aménagement du temps de travail prévoit une rémunération mensuelle « lissée », la **rémunération** versée chaque mois n'est **pas calculée** sur la base de l'**horaire réellement effectué** mais sur la base de la durée hebdomadaire moyenne prévue par l'accord sur la période de référence (C. trav. art. L 3122-5 ; Mémento Social n° 30135). Lorsque les heures supplémentaires sont accomplies au-delà des limites prévues par l'accord, les rémunérations correspondantes sont payées mensuellement aux salariés en plus de la rémunération « lissée », avec le salaire du mois considéré.
A la clôture de l'exercice, dans le cas où la période de référence ne coïncide pas avec l'exercice social (ou en cas de rupture ou suspension du contrat de travail), deux cas de figure peuvent être envisagés :

1. Le nombre des heures réellement effectuées est **supérieur** aux heures payées : les droits acquis au cours de la période de référence constituent une charge de l'exercice et doivent être comptabilisés en **charges à payer** pour le surplus des heures effectuées, valorisées, à notre avis, au taux horaire calculé sur la base du dernier salaire (ainsi que pour le montant des charges patronales correspondantes).

Remarque
Suspension ou rupture de contrat de travail au cours de la période de référence : une charge à payer est également à constater. C'est, dans ce cas, l'accord qui fixe le droit à rémunération et à repos compensateur dû au salarié.

2. Le nombre des heures réellement effectuées est **inférieur** aux heures payées : à notre avis, une **charge constatée d'avance** devrait pouvoir être comptabilisée pour le supplément de rémunération perçue par le salarié ainsi que pour les charges patronales.

Sur la prise en compte du produit, le cas échéant, dans le coût de production des stocks, voir n° 1172-4.

Rémunérations lissées dans le cadre des préretraites progressives

886-4

Sous certaines conditions, l'entreprise a pu conclure avec l'Etat une convention de préretraite progressive, ce qui lui permet de **transformer l'emploi à temps plein de certains travailleurs âgés en emploi à temps partiel** (voir Mémento Social n° 57180 à 57220).

Remarque
Poursuite des conventions signées avant le 1er janvier 2005 : voir Mémento Social n° 57180.

Lorsqu'il est lissé sur la période pluriannuelle de référence du régime le salaire peut donner lieu à des régularisations à effectuer à la clôture de l'exercice.

La durée annuelle du travail du préretraité peut varier au cours de la période pluriannuelle d'application de la convention entre 20 % et 80 % par rapport à la durée antérieure de travail. La rémunération du préretraité est, en revanche, calculée sur la base d'un **mi-temps pendant toute la période** de référence, créant éventuellement une distorsion entre les heures **réellement effectuées** et les heures **payées.**

Remarque
Règle générale : le préretraité réduit progressivement sa durée de travail sur la période de référence. Il en résulte qu'un seul cas peut vraisemblablement être envisagé : le salarié capitalise dans une première période des heures effectuées et non rémunérées, puis consomme progressivement ce capital-temps jusqu'à la fin de sa période de préretraite.

A la clôture de l'exercice (en période d'accumulation des droits à rémunération) les **heures effectuées** par le préretraité et **non rémunérées** doivent être comptabilisées en charge à payer pour le montant des heures effectuées et non rémunérées, celles-ci étant valorisées, à notre avis, au taux horaire calculé sur la base du dernier salaire (ainsi que pour le montant des charges patronales correspondantes).

Sur l'incorporation de ces coûts dans les stocks, voir n° 1172 et 1172-4.

Charges sociales sur rémunérations dues à la clôture de l'exercice

886-5

Toutes les charges relatives aux rémunérations dues à la clôture doivent être comptabilisées en charges à payer (application des règles sur les passifs ; PCG, art. 312-1 s.).

Pour **le lien entre la comptabilisation** de la rémunération **et l'exigibilité,** pour la société, des cotisations de Sécurité sociale, et pour le bénéficiaire, de l'impôt sur le revenu, voir n° 935.

Remarque
Majoration de la cotisation due au titre des accidents du travail : dans le régime général de sécurité sociale, pour les entreprises de plus de 20 salariés, la cotisation due au titre des accidents du travail tient compte du risque propre à l'entreprise (nombre et gravité des accidents) pour les 3 dernières années connues (voir Mémento Social n° 23530). Ainsi, si le risque de l'entreprise a augmenté au titre de l'année n, le taux de cotisation pour les années n + 2 à n + 4 est majoré. Comptablement, à notre avis, une hausse attendue des cotisations résultant d'une augmentation du risque au cours de l'année n ne devrait pas être provisionnée à la clôture de l'exercice n. En effet, dans le régime général de sécurité sociale, les obligations au titre des accidents du travail ne constituent pas un régime à prestations définies mais un régime à cotisations définies (sur ces notions, voir n° 945-2), l'entreprise n'ayant pas l'engagement de payer l'indemnité due au salarié. L'obligation de payer ces cotisations ne naît donc qu'avec la fourniture d'un travail effectif par les salariés au titre des exercices n + 2 à n + 4. Toutefois, compte tenu de la position fiscale (voir ci-après), la CNCC a été saisie de cette question.

Fiscalement, Pour des faits antérieurs à l'entrée en vigueur des règles comptables sur les passifs, il a été jugé que la majoration, pour les exercices ultérieurs, des cotisations dues au titre de l'indemnisation des accidents du travail peut donner lieu à provision déductible dès la clôture de l'exercice au cours duquel les décisions d'indemnisation sont intervenues (CAA Paris 28 septembre 2010, n° 09-1352 rendu définitif par CE (na) 22 février 2012, n° 344560).

Rémunérations des dirigeants et administrateurs de sociétés

Le PDG, le directeur général, les directeurs généraux délégués

887

d'une société anonyme à conseil d'administration, les membres du directoire ainsi que **le président et le vice-président** du conseil de surveillance d'une SA à directoire, le (ou les) **dirigeant(s)** d'une SAS, **le gérant** d'une SARL, d'une société de personnes ou d'une société civile ont juridiquement la qualité de **mandataire.** Mais, ils peuvent, en plus de leur mandat social, être liés à l'entreprise par un contrat de travail pour l'exercice de fonctions techniques.

Remarque
Président du conseil d'administration « dissocié » : selon l'Ansa (CJ du 6 mars 2002, n° 3133), contrairement au président du

conseil de surveillance, le président du conseil d'administration qui n'assume pas en même temps la fonction de directeur général (C. com. art. L 225-51-1) peut être lié à l'entreprise par un contrat de travail et être soumis de ce fait au régime fiscal et social des salariés.

I. Prise et exercice des fonctions de dirigeant

Quels que soient leurs régimes fiscal et social, les rémunérations des dirigeants constituent des charges de personnel à inscrire au compte **641 « Rémunérations du personnel »** (PCG, art. 446/64).

Fiscalement,

1. Sociétés soumises à l'IS « Les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats des **sociétés soumises à l'IS** que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais » (CGI, art. 39-1-1°).
Pour l'appréciation du caractère normal des rémunérations et la liste des critères habituellement retenus par le Conseil d'Etat, voir Mémento Fiscal n° 23700.
En ce qui concerne les rémunérations des dirigeants dues à la clôture, voir n° 886-1. Pour ce qui est des remboursements et allocations pour frais professionnels, voir n° 918.

2. Sociétés soumises à l'IR Les rémunérations allouées aux membres, dirigeants ou gérants des **sociétés de personnes** et assimilées n'ayant **pas opté pour l'IS** ainsi qu'aux gérants associés de SARL de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes n'ont pas la nature d'une charge d'exploitation et ne sont en conséquence pas déductibles du résultat fiscal (voir Mémento Fiscal n° 23605 et 23645). Il convient donc de les réintégrer extra-comptablement (ligne WB de l'imprimé n° 2058-A).

Socialement, Sur le régime social des dirigeants de sociétés, voir Mémento Social n° 28400 à 28500.

Les rémunérations qu'un dirigeant de société reçoit régulièrement peuvent constituer un **abus de biens sociaux** si, d'une part, les rémunérations sont hors de proportion avec les fonctions effectivement exercées et si, d'autre part, la société est en difficulté (Bull. CNCC n° 22, juin 1976, p. 155, n° 39 p. 304 et n° 43 p. 357 - Rapport COB 1975 et 1980). C'est pour **chaque société du groupe** qu'il convient d'examiner si le temps consacré aux fonctions dans cette société justifie la rémunération perçue, et c'est de la situation particulière de chaque société qu'il faut rapprocher ladite rémunération. Ce ne serait que dans l'hypothèse où l'ensemble des sociétés du groupe déposeraient leurs bilans que le délit pourrait s'apprécier à l'égard du groupe (Bull. CNCC n° 44, décembre 1981, EJ 81-132, p. 510).

Remarque

Octroi d'une rémunération excessive : ni l'autorisation du conseil d'administration, ni l'absence de critique de la part de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et des contrôleurs fiscaux n'effacent le caractère délictueux des détournements commis. De même, la régularisation ultérieure de prélèvements illégaux n'enlève pas aux faits leur caractère délictueux (Cass. crim. 22 septembre 2004, n° 03-82266).

Juridiquement, La fixation de la rémunération du président-directeur général ne constitue pas une convention réglementée soumise à la procédure de contrôle prévue aux articles C. com. L 225-38 s. (Cass. com. 3 mars 1987). Il en est de même des augmentations de salaire de ces dirigeants ou les modifications des modalités de rémunération qui ne se rattachent pas au changement ou cessation des fonctions (en ce sens, Comm. CNCC du 11 octobre 2005).
Pour plus de détails ainsi que pour des exemples issus de la jurisprudence, voir Mémento Sociétés n° 40570 à 40576 et n° 42570.

II. Changement ou cessation des fonctions de dirigeant

Les indemnités versées aux dirigeants à l'occasion de la cessation de leurs fonctions sont, à notre avis, enregistrées en charges de personnel lorsque ces dirigeants disposent d'un contrat de travail, dans les « autres charges de gestion courante » dans le cas contraire.

Sont notamment visés les éléments tels qu'indemnités de départ, indemnités de non-concurrence, parachutes dorés, indemnités de retraite, etc.

Fiscalement,

a. Principe Les indemnités de congédiement, notamment en cas de révocation abusive, sont en principe déductibles, sous réserve qu'elles ne constituent pas un acte anormal de gestion ou la contrepartie d'un abandon des droits sociaux (D. adm. 4 C-4455 citant la jurisprudence du Conseil d'Etat).

b. Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé La déductibilité des rémunérations différées versées par une SA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé à l'un de ses dirigeants (hors administrateurs et membres du conseil de surveillance) à l'occasion de la cessation ou du changement de ses fonctions est limitée à 6 fois le plafond de la Sécurité sociale par bénéficiaire (CGI, art. 39-5 bis). Le surplus est non déductible quel que soit l'exercice de son versement et doit donc être réintégré sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Socialement, Sur l'assujettissement aux cotisations sociales des indemnités de rupture versées aux dirigeants, voir n° 911.

Juridiquement,

a. SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé Les engagements pris au bénéfice de leurs dirigeants et correspondant à des éléments de rémunération, des indemnités ou des avantages dus à la cessation des fonctions sont soumis à la procédure des conventions réglementées (C. com. art. L 225-42-1), voir Mémento Sociétés n° 52720. Sont en particulier visés les bonus de départ ou « parachutes dorés ».
Les engagements visés sont ceux pris par la société ou par la société exerçant le contrôle ou les sociétés contrôlées (contrôle exclusif ou conjoint au sens du C. com. art. L 233-16).
En outre, ces engagements autres que les indemnités de non-concurrence et les compléments de retraite sont soumis à des procédures de contrôle renforcées.
Ces procédures de contrôle renforcées sont les suivantes :

- les conventions doivent fixer des conditions de performance conditionnant le versement des rémunérations (voir Mémento Sociétés n° 52730 et 52750) ;

- elles sont soumises à une procédure d'approbation plus contraignante que celle des conventions réglementées (voir Mémento Sociétés n° 52745) ;

- elles doivent faire l'objet de deux mesures de publicité spécifiques (définies par les articles C. com. art. R 225-34-1 et R 225-60-1) ;

- le commissaire aux comptes doit notamment mentionner dans son rapport spécial le montant et les modalités d'octroi de chacun de ces engagements (C. com. art. R 225-31 6°).

Remarque
Recommandations Afep/Medef : les recommandations Afep/Medef du 6 octobre 2008 (intégrées dans le code Afep/Medef) sur les rémunérations des dirigeants prévoient des mesures encadrant de manière encore plus stricte les indemnités de départ. Sur ces recommandations, voir n° 3699-2.

b. Sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé La procédure des conventions réglementées ne s'applique pas lorsque les pensions de retraite et autres avantages liés à la cessation des fonctions s'analysent en un complément de rémunération (voir Mémento Sociétés n° 52690).

Sur la mise en oeuvre de la procédure de contrôle des conventions réglementées, voir Mémento Sociétés n° 52780 à 52862.

Sur l'information à fournir dans le rapport de gestion, voir n° 3697-1.
Sur le rapport spécial du CAC sur les conventions et, le cas échéant, sur les engagements réglementés, voir n° 5373.

Les administrateurs

888

ne peuvent recevoir de la société aucune rémunération permanente ou non, autre que jetons de présence, rémunérations exceptionnelles pour les missions ou mandats qui leur sont confiés, rémunération de PDG ou de DG.

La rémunération perçue de la société par un administrateur pour des prestations de services fournies qui relèvent de l'exercice d'une véritable profession libérale, indépendante de ses fonctions d'administrateur, est soumise à la procédure des **conventions réglementées** (Bull. CNCC n° 102, juin 1996, EJ 96-70, p. 288).

Les **jetons de présence** (voir n° 939-2) sont à inscrire au compte 653 « Jetons de présence » (liste des comptes du PCG, art. 432-1) et les rémunérations au compte 641 (voir PCG, art. 446/64) par le crédit du compte 455 « Associés - comptes courants ».

La rémunération versée au conseil de surveillance dans une SCA (voir Mémento Sociétés n° 57230) nous paraît avoir un caractère plus proche des jetons de présence que des rémunérations classiques ; elle est donc, à notre avis, à comptabiliser au compte 653.

Exploitant individuel

Rémunération de l'exploitant

890

Son bénéfice rémunère à la fois son travail et les capitaux qu'il a engagés dans l'affaire.

La distinction peut être effectuée en comptabilité analytique.

Néanmoins, le PCG comporte le compte **644 « Rémunération du travail de l'exploitant »,** « compte à utiliser dans les entreprises individuelles conformément aux dispositions en vigueur », la tendance à la reconnaissance d'une telle charge se développant (avec pour contrepartie le compte 108 « Compte de l'exploitant »). Selon le PCG (art. 446/64), les entreprises individuelles peuvent enregistrer au compte 644 « Rémunération du travail de l'exploitant » les rémunérations de l'exploitant et de sa famille **lorsqu'aucune autre rémunération ne constitue la contrepartie du travail fourni.** Elles indiquent le mode de calcul retenu pour la fixation de cette rémunération et le montant du bénéfice comptable avant déduction de la rémunération de l'exploitant. En fin d'exercice (Bull. CNC n° 73, 4e trimestre 1987 p. 3), le total de la rémunération calculée est débité au compte 108 par le crédit du compte 797 « Transfert de charges exceptionnelles ».

Cette présentation permet d'annuler la prise en compte de ce montant lors de la détermination du résultat final de l'exercice tout en maintenant l'effet dans le calcul du résultat d'exploitation. Le résultat net comptable est donc identique à ce qu'il aurait été en l'absence de comptabilisation des rémunérations.

Fiscalement, La rémunération de l'exploitant n'étant pas déductible (voir n° 2759), aucune correction extra-comptable n'est à effectuer.

Sur les avantages en nature de l'exploitant, voir n° 930 s.

Cotisations sociales personnelles

(entreprises individuelles)

891

Leur comptabilisation dépend d'une part de leur nature (caractère personnel ou d'exploitation) et d'autre part des règles d'assiette et de paiement propres à chaque cotisation.

I. Assurance vieillesse et allocations familiales - Assurance maladie et maternité
Les cotisations dues au titre de ces deux régimes ont un caractère obligatoire et constituent donc des charges d'exploitation. Etant assises sur le revenu professionnel de l'année au titre de laquelle elles sont versées (voir Mémento Social n° 54215 et 54555), elles sont enregistrées de la façon suivante :

- **en cours d'exercice,** les versements provisionnels sont calculés à partir du revenu de l'année n - 2 ou à partir du revenu estimé de l'année en cours. Ils sont à enregistrer au débit du compte 431 « Sécurité sociale » par le crédit du compte de trésorerie concerné ;

- **en fin d'exercice,** une fois le montant du revenu connu, le montant exact des cotisations dues au titre de l'exercice est déterminé. La charge correspondante est alors enregistrée au débit du compte 646 « Cotisations sociales personnelles de l'exploitant » par le crédit du compte 431.

Fiscalement, Ces cotisations sont déductibles l'exercice de leur comptabilisation (voir Mémento Fiscal n° 8685).

II. Assurance chômage
N'étant pas obligatoires, les cotisations versées au titre de ce régime constituent une charge d'ordre personnel ; elles ne sont donc généralement pas comptabilisées. Toutefois, le mode de comptabilisation préconisé pour la rémunération de l'exploitant (voir n° 890) pourrait fort bien leur être appliqué ; elles seraient alors constatées en charges d'exploitation au compte 645 « Charges de Sécurité sociale et de prévoyance ».

Fiscalement, Les cotisations et les primes versées au titre de régimes facultatifs de perte d'emploi subie mis en place par les organismes de Sécurité sociale ou dans le cadre de contrats d'assurance de groupe sont déductibles (voir Mémento Fiscal n° 8685 et 8690). En contrepartie, les prestations servies sous forme de rentes sont imposables dans la catégorie des pensions (voir Mémento Fiscal n° 8690).

III. Assurances complémentaires maladie ou invalidité, décès ou retraite
Deux cas sont à distinguer :

- elles ne sont **pas obligatoires** (car souscrites dans le but de garantir soit le paiement d'indemnités journalières en cas d'arrêt de travail consécutif à une maladie, soit le paiement de prestations supplémentaires à celles résultant d'un régime obligatoire, soit le versement d'un capital « décès » ou « invalidité permanente », soit le paiement de capitaux, retraites ou avantages viagers) ; les développements du III. ci-avant leur sont donc applicables ;

Fiscalement, Les cotisations et les primes versées au titre des régimes facultatifs complémentaires de prévoyance (maladie, invalidité, décès) ou de retraite mis en place par les organismes de Sécurité sociale (y compris les cotisations facultatives à l'assurance volontaire contre les accidents du travail et les maladies professionnelles, Rép. Cardo, AN 16 janvier 2007, n° 10540) ou dans le cadre de contrats d'assurance de groupe (maladie, décès, invalidité, perte d'emploi, retraite complémentaire) sont déductibles sous certaines conditions et dans certaines limites (voir Mémento Fiscal n° 8685 à 8695). En contrepartie, les prestations servies sont imposables (voir Mémento Fiscal n° 8690).

- elles sont **destinées à couvrir uniquement des risques spécifiquement professionnels,** comme par exemple un engagement de rembourser un prêt ou de payer les redevances d'un contrat de crédit-bail ; elles constituent alors des charges d'exploitation, voir n° 830-3.

Fiscalement, Les cotisations sont déductibles et en contrepartie les indemnités versées imposables (réf. précitées). Voir toutefois n° 830-3 en ce qui concerne l'étalement de ces dernières.

IV. CSG et CRDS

L'Urssaf fait des appels de cotisations regroupant la cotisation personnelle d'allocations familiales (à ne pas confondre avec la cotisation d'allocations familiales, voir Mémento Social n° 54550 à 54610), la CSG et la CRDS dues sur les revenus professionnels de l'exploitant. Les écritures sont les suivantes :

- en cours d'exercice, lors des versements provisionnels : débit des comptes 108 « Compte de l'exploitant » pour le montant de la CSG non déductible et de la CRDS qui sont à la charge de l'exploitant et 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » pour le montant de la CSG déductible par le crédit du compte 431 « Sécurité sociale Urssaf » (ce compte étant immédiatement soldé par le crédit d'un compte de trésorerie) ;

En pratique, par mesure de simplification, il paraît possible, à notre avis, en cours d'exercice, de comptabiliser la totalité de la CSG au compte 646 « Cotisations sociales personnelles de l'exploitant », comme la cotisation personnelle relative aux allocations familiales avec laquelle elle est payée. Dans ce cas, en fin d'exercice, les écritures de régularisation suivantes sont comptabilisées :

- débit du compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » par le crédit du compte 646 « Cotisations sociales personnelles de l'exploitant » pour le montant de la CSG déductible ;

- débit du compte 108 « Compte de l'exploitant » par le crédit du compte 646 « Cotisations sociales personnelles de l'exploitant » pour le montant de la CRDS et de la CSG non déductible.

- en fin d'exercice, lorsque le montant exact de la CSG et de la CRDS est connu, un ajustement est effectué et les mêmes comptes sont utilisés.

Rémunération du conjoint de l'exploitant et charges sociales

892

La situation est différente selon que le conjoint de l'exploitant individuel a la qualité de conjoint collaborateur, salarié ou associé (voir Mémento Fiscal n° 8660 et 8665 et Mémento Social n° 53080).

Remarques

1. **Option obligatoire** Le conjoint de l'exploitant doit opter formellement pour l'un de ces trois statuts juridiques (C. com. art. L 121-4).

2. **Pacs** Ces dispositions concernent également le partenaire lié à l'exploitant par un Pacs (C. com. art. L 121-8).

I. Conjoint collaborateur

Inscrit au registre du commerce ou au répertoire des métiers, il n'est pas rémunéré. Il est affilié personnellement aux organismes d'assurances vieillesse (CSS, art. L 622-8).
Le résultat de l'entreprise rémunère à la fois le travail de l'exploitant et de son conjoint et les capitaux propres qu'ils ont engagés dans l'affaire.
Leurs cotisations sociales ont le caractère de charges d'exploitation à inscrire au compte 646 « Cotisations sociales personnelles de l'exploitant » (et, par extension, de son conjoint).

Fiscalement, Les cotisations du conjoint collaborateur aux régimes obligatoires d'assurance vieillesse et d'invalidité-décès des travailleurs non salariés ainsi que celles versées à son nom dans le cadre d'un contrat d'assurance de groupe sont déductibles (CGI, art. 154 bis ; voir Mémento Fiscal n° 8685 et 8690). Il en est de même des cotisations versées par les conjoints collaborateurs en application des facultés de rachat de cotisations (BOI 4 F-2-07, n° 11).

En ce qui concerne les sociétés, ce statut est limité au conjoint de gérant associé unique ou associé majoritaire d'une SARL dont l'effectif n'excède pas 20 salariés (C. com. art. L 121-4 et R 121-3).

II. Conjoint salarié
Salarié par le chef d'entreprise sous l'autorité duquel il est censé exercer son activité dès lors qu'il participe effectivement à l'entreprise, il perçoit un salaire correspondant au salaire normal de sa catégorie professionnelle ; s'il exerce au sein de l'entreprise des activités diverses ou une activité qui n'est pas définie par une convention collective, sa rémunération horaire minimale est égale au Smic.
Sa rémunération et les charges sociales qui en découlent sont à comprendre dans les frais de personnel (comptes 641 et 645).

Fiscalement, Le salaire du conjoint est déductible en totalité (CGI, art. 154-I), à condition :

- soit que l'exploitant adhère à un centre (ou une association) de gestion agréé (voir n° 343) ;

- soit qu'il soit marié sous un régime matrimonial excluant toute communauté (donc autre que les régimes de communauté ou de participation aux acquêts ; D. adm. 4 F-2221, n° 3 et 39).
En dehors de ces cas, la déduction est plafonnée (voir Mémento Fiscal n° 8660).
La déductibilité totale ou partielle est subordonnée à la condition que le conjoint participe effectivement à l'exploitation et que les cotisations sociales soient acquittées.
Les cotisations sociales sont en revanche déductibles dans leur totalité et non au prorata de la fraction déductible du salaire.

La limite de déduction n'est pas applicable aux salaires versés à un concubin (voir Mémento Fiscal n° 8665).

III. Conjoint associé dans une SARL familiale à l'activité de laquelle il participe
Il est affilié personnellement aux différents régimes sociaux des non-salariés.
Sa rémunération et les charges sociales sont des **charges de personnel** (comptes 641 et 645).

Fiscalement, A défaut de disposition particulière le concernant, le régime général des associés lui est applicable.

IV. Conjoint associé dans une société de personnes
Sa rémunération et les charges sociales sont des **charges de personnel.**

Fiscalement, Le régime des associés des sociétés de personnes s'applique (voir Mémento Fiscal n° 23645 à 23660).

Rémunération des autres membres de la famille de l'exploitant

893

L'usage du compte 644 peut être étendu à la rémunération de la famille de l'exploitant, lorsqu'aucune autre rémunération ne constitue la contrepartie du travail fourni (PCG, art. 444/46), c'est-à-dire lorsque ces membres n'ont pas la qualité de **salarié.**

Certains guides comptables professionnels (transports routiers, entreprises à commerces multiples - sur la validité de ces guides professionnels voir n° 295) font les recommandations suivantes :

- subdiviser le compte 644 en :
6441. « Rémunération de l'exploitant »,
6442. « Rémunérations des autres membres de la famille de l'exploitant non salariés » ;

- évaluer le coût du travail assuré par le dirigeant et les membres de sa famille non salariés, en fonction des activités qu'ils exercent réellement, du temps effectif consacré à ces activités, du niveau des salaires correspondants habituellement appliqués dans la région.

Bien que fiscalement sans effet, cette procédure permet une approche plus rigoureuse de la réalité économique du compte de résultat.

Congés payés et jours de repos supplémentaires

Généralités

894

La loi reconnaît à tout salarié ou assimilé le droit à un congé payé annuel à la charge de l'employeur. Ce droit s'acquiert dès le 1er jour de travail (C. trav. art. L 3141-3, modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives ; voir Mémento Social n° 13100 à 13845).

L'**année de référence** de ce droit va du 1[er] juin de l'année précédente au 31 mai de l'année en cours. La **période légale d'utilisation des droits** à congés payés va du 1[er] mai au 31 octobre. Un report est possible dans les cas prévus par la loi, notamment dans le cadre d'un compte épargne-temps (voir n° 895), ou par accord des parties (voir Mémento Social n° 13410). La période de congés payés est rémunérée par une **indemnité** (de congés payés) dont le calcul (prévu par la loi) peut s'effectuer selon deux modes, le plus favorable au salarié étant à retenir :

- **calcul en fonction de la rémunération annuelle** : l'indemnité afférente au congé est égale (sur la base d'un congé légal de cinq semaines) au **dixième de la rémunération totale** perçue par le salarié au cours de la période de référence ;

- **calcul en fonction du salaire qui aurait été perçu pendant le congé** : l'indemnité est calculée à partir des rémunérations perçues par les salariés pendant la période de référence précédant le congé. L'application de cette méthode (pour du personnel mensuel) conduit l'employeur à continuer de verser au salarié en congé son salaire normal.

En pratique, le **deuxième mode de calcul est généralement plus favorable** au salarié lorsque celui-ci a bénéficié d'augmentations de salaire **au cours de la période de référence.**

Principe de constatation de la charge afférente aux congés payés

894-1

Les comptes d'un exercice doivent comporter le montant des indemnités de congés payés qui sont déjà acquises au jour le jour par chaque salarié ainsi que les charges sociales et fiscales correspondantes. En effet (PCG, art. 212-1 s. et 312-1 et avis CNC n° 2000-01, § 1.3), les congés payés répondent aux conditions de comptabilisation d'un passif :

a. Existence d'une obligation à la clôture A la clôture de l'exercice, l'entreprise a l'obligation de payer aux salariés les indemnités de congés payés qu'ils ont acquis pendant l'exercice ou un exercice antérieur et aux organismes sociaux et fiscaux les charges y afférentes.

b. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La sortie de ressources est certaine et est sans contrepartie future pour l'entreprise dans la mesure où elle correspond à la rémunération d'un service passé rendu par les salariés.

Selon le bulletin CNCC (n° 63, septembre 1986, EJ 86-70, p. 319 s.), **s'abstenir** de les comptabiliser peut aboutir à établir des comptes annuels ne donnant pas une image fidèle (délit défini à l'article C. com. L 242-6-2°), mais seulement si la dette est substantielle (son caractère significatif s'apprécie par exemple - critère retenu par le bulletin CNCC - en fonction de l'effectif de l'entreprise). Si tel était le cas, il y aurait **délit** à révéler par le commissaire aux comptes au procureur de la République.

Fiscalement, (CGI, art. 39-1-1° bis), les indemnités de congés à payer comptabilisées ainsi que les charges fiscales et sociales y afférentes :

a. Régime général : sont **déductibles immédiatement** sur l'exercice de leur comptabilisation. En conséquence, **aucune correction extra-comptable** ne doit être effectuée.

b. Régime sur option : ne peuvent être déduites qu'au titre de l'exercice au cours duquel elles sont **effectivement versées** ; elles sont considérées comme revêtant le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Il en résulte une **réintégration** (ligne WI) sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal n° 2058-A et une déduction (ligne WU) correspondant généralement à la réintégration effectuée l'exercice précédent (Sur les conséquences en matière d'impôts différés, voir n° 2885-3). **Toutefois** (régime sur option), lorsque dans une entreprise, la période légale d'utilisation des droits à congés payés (1[er] mai au 31 octobre de chaque année) a été prolongée jusqu'à une date postérieure à celle du bilan, les indemnités restant dues à la clôture de l'exercice sont déductibles (à titre de charges à payer) comme celles versées aux salariés qui ont pris leur congé pendant l'exercice (D. adm. 4 E-2213, n° 3, et D. adm. 4 E-2211, n° 7). Cette règle n'est pas applicable lorsque l'exercice est clos durant la période légale des congés.

Calcul de la charge de congés à payer à la clôture de l'exercice

894-2

Ce calcul peut être effectué tous les mois.

Il résulte du principe de constatation de la charge afférente aux congés payés (voir n° 894-1) l'obligation de constater à la **clôture de l'exercice** :

- les droits acquis de l'exercice,

Fiscalement, Ils sont déductibles sauf option (voir n° 894-1).

- les droits acquis afférents aux exercices antérieurs,

Fiscalement, Ils sont déductibles (voir n° 894-1).

I. Calcul des droits acquis de l'exercice

Sur les éléments à inclure dans l'assiette de l'indemnité, voir Mémento Social n° 13630 à 13650.
Sur le nombre de jours à retenir selon que le calcul s'effectue en jours ouvrables ou ouvrés, voir Mémento Social n° 13320.
Sur la durée du congé payé, voir Mémento Social n° 13320 à 13345.

a. Règle générale : en principe, à notre avis, les droits acquis doivent être **estimés sur la base de l'indemnité qui sera probablement versée** au moment de la prise de congés.

En effet, l'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le salarié (PCG, art. 212-1-4).

En conséquence, compte tenu du mode de calcul de l'indemnité de congés payés rappelé ci-avant (voir n° 894), **doit être retenu à la clôture de l'exercice le plus élevé des deux montants suivants** :

Le calcul doit en principe être fait salarié par salarié.

- 10 % des rémunérations augmentées des charges sociales et fiscales sur la période de référence (1er juin n - 31 mai n + 1) ramenée au nombre de jours de congés acquis depuis le début de la période de référence (1er juin n) et jusqu'à la date de clôture de l'exercice (déduction faite, le cas échéant, de congés déjà pris) ;

Conformément au PCG (art. 323-6), l'estimation de la rémunération totale qui sera perçue par le salarié à la fin de la période de référence doit prendre en compte les augmentations de salaire postérieures à la date de clôture dès lors que celles-ci peuvent être déterminées avec certitude à la date d'arrêté des comptes. De la même façon, les évolutions attendues de la législation sociale (plafond de Sécurité sociale, nouveaux taux, etc.) doivent être retenues pour l'estimation des charges sociales.

- le salaire, augmenté des charges sociales et fiscales, qui serait versé pendant la période de congés en cas d'application de la règle du maintien de salaire et ramené au nombre de jours de congés acquis depuis le début de la période de référence (1er juin n) et jusqu'à la date de clôture de l'exercice (déduction faite, le cas échéant, des congés déjà pris).

Conformément au PCG (art. 323-6 précité), il s'agit du salaire et des charges futures estimés à la date de prise des congés dès lors qu'une telle estimation peut être faite de façon objective à la date d'arrêté des comptes.

Toutefois, **en pratique,** selon l'activité et les habitudes de l'entreprise, celle-ci saura quel est le montant le plus élevé et pourra adopter une des méthodes approximatives d'évaluation habituellement utilisée (voir règle de calcul ci-après b).

Fiscalement, Selon l'Administration, l'évaluation de l'indemnité de congés payés peut tenir compte des augmentations qui interviendront après la clôture de l'exercice mais avant la prise des congés, à condition qu'elles aient fait l'objet de décisions concrètes et irrévocables à la clôture de l'exercice ; à cet égard, la prise en compte d'une simple évolution des salaires liée par exemple à l'évolution du taux d'inflation n'est pas suffisante (D. adm. 4 E-2212, n° 2).

b. Règle de calcul : l'évaluation de la charge de congés payés à la clôture de l'exercice en tenant compte des évolutions futures de salaires et de taux de cotisations sociales et fiscales, devrait devenir la règle à condition que ces événements futurs puissent être déterminés de façon objective à la date d'arrêté des comptes.

Toutefois, les méthodes approximatives d'évaluation utilisées en pratique jusqu'à présent et basées uniquement sur les rémunérations passées, nous paraissent pouvoir toujours être utilisées si elles aboutissent à un résultat proche :

Ce sera le cas notamment lorsqu'aucune augmentation significative des salaires ou des charges liées n'est prévue sur l'exercice suivant.

- **calcul individu par individu** Les congés sont calculés bénéficiaire par bénéficiaire, ainsi que les charges sociales et fiscales correspondant à la catégorie de chaque bénéficiaire.

- **calcul approximatif mensuel** Chaque mois, il est retenu 1/10 des rémunérations de chaque mois de la période de référence et 1/10 des charges sociales et fiscales correspondantes.

Il s'agit des mêmes charges que pour le calcul exact.
Par ailleurs, les congés effectivement payés sous forme d'indemnités compensatrices lors des départs avant la clôture de l'exercice doivent être déduits.

- **calcul approximatif à la fin de l'exercice** La formule à appliquer dans ce cas est la suivante : Masse salariale globale du mois de clôture de l'exercice [(1)] × (n/10 [2)]) × (Effectif au 1er jour de l'exercice suivant / Effectif correspondant à la paie du dernier mois de l'exercice [(3)])

(1) Cette masse correspond aux rémunérations du dernier mois de l'exercice (déduction faite, le cas échéant, des primes et gratifications annuelles) auxquelles est appliqué le coefficient des charges sociales et fiscales de l'entreprise calculé par le rapport : charges sociales et fiscales de l'exercice/frais de personnel de l'exercice.

En cas d'augmentation de rémunérations en cours d'exercice, cette méthode donnera un montant supérieur. Les charges sociales et fiscales sont, à notre avis, des charges moyennes et non pas des charges marginales.

(2) n représente le nombre de mois écoulés entre le début de la période de référence (1er juin) et la date de clôture de l'exercice.

- Pour un exercice coïncidant avec l'année civile : n = 7

- Pour une entreprise clôturant par exemple au 31 mars : n = 10 ; au 31 juillet : n = 2.

Remarque
Entreprises clôturant après le 1er mai : dans ce cas, il y a lieu de déduire les congés déjà pris.

(3) Ce rapport permet de tenir compte d'une manière globale du solde des mouvements d'effectifs intervenus sur l'exercice (départs et nouveaux embauchés).

Cette méthode ne peut donc s'appliquer que si la rotation du personnel est faible.



Exemple Soit une entreprise clôturant ses comptes avec l'année civile. Un de ses salariés perçoit un salaire mensuel de 1 600 €. En vertu d'une décision prise par la direction après la clôture mais avant la date d'arrêté des comptes, son salaire passera à 1 800 € à compter du 1er janvier n + 1. Le taux de charges sociales et fiscales s'appliquant à ce salaire est de 50 % ; à la date d'arrêté des comptes, aucune évolution de ce taux n'est attendue. A la date de clôture, compte tenu des congés de la période déjà pris sur l'exercice, le salarié a acquis 10 jours ouvrables de congés payés.

1. Application de la règle du dixième de la rémunération : le salarié a perçu au cours de l'exercice écoulé depuis le début de la période de référence (1er juin) : 1 600 × 7 = 11 200 € et percevra au cours de l'exercice suivant, jusqu'à la fin de la période de référence (31 mai) : 1 800 × 5 = 9 000 €. Sa rémunération totale sur la période de référence s'élève donc à : 11 200 + 9 000 = 20 200 €. L'indemnité qu'il percevra lorsqu'il prendra ses congés s'élève ainsi à : 20 200 × 10 % = 2 020 €. Augmentée des charges sociales et fiscales, la charge s'élève pour l'entreprise à : 2 020 × 1,5 = 3 030 € soit 3 030/30 = 101 € par jour ouvrable de congé.

2. Application de la règle du maintien du salaire : le salarié percevra un salaire de 1 800 € ; augmenté des charges sociales et fiscales, celui-ci correspond à une charge pour l'entreprise de : 1 800 × 1,5 = 2 700 € soit : 2 700/26 = 103,85 € par jour ouvrable de congé.

Par hypothèse, on considère que les congés sont pris sur un mois comptant en moyenne 26 jours ouvrés.

La règle du maintien du salaire étant plus favorable au salarié que la règle du dixième de la rémunération, c'est celle-ci qui doit être retenue. Il en résulte une charge pour l'entreprise estimée à : 103,85 × 10 jours = 1 038,5 €. **Cas particulier Rémunération de la période de congé du président-directeur général et des directeurs généraux (unique et délégués) non liés par ailleurs par un contrat de travail avec l'entreprise** : ils ont la qualité de **mandataires** et leur rémunération est fixée en général sur une base annuelle par le conseil d'administration. A notre avis, si, en fait, pour la ou les période(s) de congés ils perçoivent leur rémunération normale - que l'on qualifie à tort d'indemnités de congés payés - c'est uniquement la conséquence d'une répartition (par douzième) de leur rémunération globale. Il en résulte qu'à la clôture d'un exercice ils ont perçu les 12/12e de ce à quoi ils avaient droit (peu importe la qualification donnée) et il n'y a pas lieu de constater une charge à payer.

II. Calcul des droits acquis afférents aux exercices antérieurs
Ils correspondent au nombre de jours non utilisés au titre des droits légaux (période de référence antérieure à l'exercice), augmenté, le cas échéant, des congés payés d'ancienneté et de fractionnement.



Exemple Pour les exercices coïncidant avec l'année civile (exercice n), il s'agit des droits acquis pendant la période de référence du 1er juin (n-1) au 31 mai n et non encore utilisés.

Ce reliquat doit être valorisé suivant la même méthode que celle applicable aux droits de l'exercice (voir **I.**).

Comptabilisation de la charge afférente aux congés payés

894-3

Elle peut être opérée soit chaque mois, soit au moment de la prise des congés et à la clôture de l'exercice.

Remarque
Rapprochement entre total de la déclaration annuelle des salaires (DADS) et montant des salaires payés au cours de l'année civile : pour faciliter ce rapprochement, il est conseillé d'utiliser un compte spécial pour l'enregistrement des provisions pour indemnités de congés payés. A notre avis, une subdivision du compte 6412 (6412X) pourrait être utilisée pour enregistrer les congés provisionnés.

I. Comptabilisation de la charge de congés payés :

a. Comptabilisation mensuelle Les droits acquis sont comptabilisés par le biais de comptes d'abonnement (voir principe n° 771).

1. A la fin de chaque mois, les droits acquis sont comptabilisés :

- au débit du compte 6412X « Congés payés provisionnés » (subdivision du 6412),

- au crédit d'une subdivision du compte 4886 « Compte de répartition périodique des charges ».

2. Lors de la prise des congés L'écriture générale mensuelle de la paie enregistre le montant de l'indemnité des congés payés :

- au débit du compte d'abonnement 4886 qui se substitue au compte 6412 « Congés payés »,

- au crédit du compte 421 « Rémunérations dues au personnel ».

3. A la clôture de l'exercice Les indemnités de congés restant à payer sont provisionnées en fonction du salaire qui sera perçu par le salarié, c'est-à-dire compte tenu des informations connues - prévisions d'augmentation par exemple - à la date d'établissement des comptes (les charges sociales doivent également tenir compte des évolutions connues : augmentations de taux, de plafond de Sécurité sociale...).
Le compte 4886 est alors soldé :

- par le crédit du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer »,

- et éventuellement par le débit du compte 6412X « Congés payés provisionnés » pour tenir compte de l'évolution prévisible des rémunérations non incluse dans le montant de l'abonnement mensuel.

En début d'exercice suivant, le compte 4282 est soldé par le crédit du compte 4886.

b. Comptabilisation non mensuelle Elle est opérée, d'une part, lors de la prise des congés et, d'autre part, à la clôture de l'exercice.

1. Lors de la prise des congés, la substitution de l'indemnité de congés payés au salaire se traduit à la fin du mois concerné, lors de l'écriture générale mensuelle de la paie (voir n° 886), par une décomposition entre les rémunérations correspondant à des salaires (compte 6411) et celles correspondant aux indemnités de congés payés (compte 6412).

2. A la clôture de l'exercice, les indemnités de congés sont provisionnées comme indiqué ci-avant. Elles sont comptabilisées (PCG, art. 444/42) :

- au débit du compte 6412X « Congés payés provisionnés »,

- par le crédit du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer ».

Cette provision constitue une charge à payer et non une provision pour risques et charges compte tenu de la faible incertitude relative à son échéance et son montant (Avis CNC n° 2000-01, § 1.2).

Celles supplémentaires dues pour **fractionnement** du congé (voir Mémento Social n° 13435 et 13445) sont comptabilisées de la même manière.

Celles virées au **compte épargne-temps** sont créditées, à notre avis, dans une subdivision du compte 428 « Personnel-Charges à payer » (voir n° 895).
Sur la prise en compte des charges de congés à payer dans le coût de production des stocks, voir n° 1172-1.

II. Comptabilisation des charges sociales et fiscales
Le montant des charges fiscales et sociales est débité dans chacun des comptes de charges concernés : compte 645, 631 et 633 par le crédit des comptes 4382 et 4482.

III. Régularisation des indemnités et charges sur exercice suivant
Au cours de l'exercice n + 1, les charges constatées lors de l'exercice n sont portées respectivement au crédit des comptes où elles avaient été débitées et au débit des comptes où elles avaient été créditées.

Compte épargne-temps

895

Le compte épargne-temps (CET) a pour objet de permettre aux salariés d'accumuler des **droits à congé** rémunéré ou de se constituer une **épargne** (C. trav. art. L 3151-1, voir ; pour une présentation détaillée du dispositif, voir Mémento Social n° 30800 à 30830).

Les modalités d'alimentation, de revalorisation éventuelle, d'utilisation puis de liquidation ou de transfert d'un employeur à un autre du compte épargne-temps sont définies par la convention ou l'accord collectif.
Le CET peut être **alimenté en jours de congés** (congés payés, repos compensateur de remplacement, etc.) ou à l'aide **d'éléments monétaires** [les primes et indemnités, une fraction de l'augmentation individuelle de salaire, l'abondement de l'employeur (voir n° 905-1), les sommes issues de la participation ou de plans d'épargne entreprise à l'issue de leur période d'indisponibilité, de l'intéressement (C. trav. art. L 3343-1), etc.].
Les éléments affectés au compte épargne-temps, qu'ils soient monétaires ou temporels, peuvent être **valorisés,** selon les modalités définies par l'accord :

- soit sous forme de **congés** rémunérés par une **indemnité de congés** ;

- soit sous forme d'**épargne.**

Même lorsque la convention ou l'accord collectif ne prévoit pas de convertir sous forme d'épargne les droits affectés sur le compte épargne-temps, le salarié peut demander, sous réserve de l'accord de l'employeur cette monétisation, ou l'utilisation des droits affectés sur le compte pour cesser progressivement son activité (C. trav. art. L 3153-1). Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 30810.

Socialement, Voir Mémento Social n° 30825 et 30830.

Le CET peut être utilisé par le salarié à tout moment sans avoir à respecter un délai maximum d'utilisation. En l'absence de limite de stockage des droits prévue sur le plan légal, le délai d'utilisation du CET (géré en congés ou en épargne) doit être fixé dans la convention ou l'accord collectif.
Lorsque les droits acquis par l'assuré excèdent un plafond dont le montant est défini par l'article L 3253-17 du Code du travail (voir Mémento Social n° 30800 à 30830 et 70910), les sommes supplémentaires épargnées et les cotisations obligatoires afférentes doivent être garanties par la convention ou l'accord collectif ou, à défaut, par un dispositif mis en place par l'employeur.

Remarque
Dispositif d'assurance ou de garantie financière : tant qu'un tel dispositif n'a pas été mis en place, les droits excédant le plafond doivent être liquidés (C. trav. art. L 3154-2), le salarié percevant une indemnité correspondant à leur conversion monétaire (sur la comptabilisation de la charge en résultant, voir 5. ci-après). En revanche, lorsqu'un dispositif de garantie financière a été mis en place, les droits acquis sont pris en compte dans le compte épargne-temps (voir 1. ci-après).

Pour plus de détails sur le fonctionnement du CET (champ d'application, modalités d'alimentation et utilisation du compte, etc.), voir Mémento Social n° 30800 à 30830.

Comptablement, à notre avis :

Il est nécessaire de **suivre extra-comptablement** les éléments affectés au compte épargne-temps, salarié par salarié, dans leur unité d'origine (jour pour les congés, montant pour les éléments monétaires) et dans leur unité d'affectation.

1. Lors de l'alimentation du compte Le montant des congés et des sommes affectées au CET est crédité dans un sous-compte 4286X « Personnel - Charges à payer - Compte épargne-temps » par le transfert des dettes de personnel servant à l'alimentation du CET et définies par l'accord.

Les congés sont valorisés à leur dernière valeur d'indemnisation (voir n° 894) et les sommes épargnées à leur valeur nominale (sans revalorisation).

2. Au cours de la gestion du compte **(en congés ou sous forme d'épargne)** Selon les modalités de l'accord (et éventuellement le choix effectué par le salarié), les éléments du sous-compte précédent sont ventilés dans des subdivisions du compte 4286XX « Personnel - Charges à payer - Compte épargne-temps valorisé en congé » et 4286XX « Personnel - Charges à payer - Compte épargne-temps valorisé sous forme d'épargne ».

L'accord peut imposer ou donner le choix aux salariés entre une gestion de leur compte en congés ou sous forme monétaire. Il doit, dans ce cas, prévoir à la fois les modes de conversion des congés en épargne et ceux des sommes épargnées en congés.

Sur la liquidation obligatoire des droits excédant le plafond légal, voir 5. ci-après.

3. A la clôture de chaque exercice :

a. Réévaluation des droits stockés (en congés ou sous forme d'épargne) Les sommes intégrées dans le CET (indemnité compensatrice de congé ou épargne) sont éventuellement réévaluées selon les modalités de revalorisation fixées dans l'accord, l'augmentation en résultant étant enregistrée dans un compte de charges de personnel.

b. Comptabilisation des charges sociales Dans la mesure où ces sommes sont soumises à charges sociales (voir Mémento Social n° 30825 et 30830), elles donnent lieu à un complément de charges à payer.

Remarques

1. Maintien de la charge à payer La charge à payer reste comptabilisée tant que l'entreprise a une obligation envers son salarié. Sur le délai d'utilisation du CET, voir ci-avant.

2. Rupture du contrat de travail ou renonciation au CET Dans ces deux cas, une charge à payer doit également être constatée : c'est l'accord qui doit ainsi prévoir les modalités de calcul de cette indemnité compensatrice de congés.

Fiscalement, La fraction du CET alimentée au moyen du report des congés payés annuels peut donner lieu à une déduction sous forme de charges à payer à hauteur des droits acquis des salariés à la clôture de l'exercice, en application des dispositions de l'article 39-1-1° du CGI. Il en est de même pour la partie des primes d'intéressement (BOI 4 N-1-88) et des augmentations individuelles de salaires converties par les salariés.
Toutefois, ne sont pas déductibles les provisions afférentes à un CET :

- qui ne peut être utilisé que pour un congé de fin de carrière (Rép. Gantier, AN 19 février 2001, p. 1106) ; toutefois cette position est à notre avis contestable (voir n° 917) ;

- ou constituées par une entreprise ayant opté pour la déduction des indemnités de congés payés au cours de l'exercice de leur versement (CGI, art. 39-1-1° bis al. 2) pour la fraction des sommes afférentes aux indemnités de congés payés.

Il en résulte les retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- au titre de l'exercice de constitution des provisions, réintégration (ligne WI) des provisions non déductibles ;

- au titre de l'exercice de reprise des provisions, déduction (ligne WU) des provisions précédemment réintégrées.

4. Au moment de **l'utilisation du compte épargne-temps** :

a. Prise du congé Le compte 4286XX « Personnel - Charges à payer - Compte épargne-temps valorisé en congés » est débité du montant de l'indemnisation du congé par le crédit du compte 421 « Rémunérations dues au personnel » et du compte 431 « Sécurité sociale » (pour les retenues de Sécurité sociale, la CSG et la CRDS).

Remarque
Valorisation de l'indemnité compensatrice de congé : le montant de l'indemnisation du congé est égal au nombre de jours pris multiplié par le taux de salaire journalier calculé sur la base du salaire au moment de la prise de congé. Le solde du compte, résultant de la différence entre l'indemnité au moment de sa (re)valorisation (voir 1. et 3. ci-avant) et l'indemnité valorisée au moment de la prise du congé, est à comptabiliser en charge de personnel.

b. Versement de l'épargne Le compte 4286XX « Personnel - Charges à payer - Compte épargne-temps valorisé sous forme d'épargne » est débité du montant de l'épargne revalorisée par le crédit d'un compte de trésorerie.

Remarque
Valorisation de l'épargne versée : l'accord doit prévoir les modes de revalorisation de cette épargne. Le solde du compte, résultant de la différence entre l'épargne au moment de sa (re)valorisation et l'épargne au moment de son versement, est à comptabiliser en charge de personnel.

5. Lors de la liquidation obligatoire des droits acquis excédant le plafond légal (en l'absence de dispositif garantissant la couverture des sommes supplémentaires épargnées, voir ci-avant) Les droits acquis qui excèdent le plafond légal étant liquidés dès le franchissement de ce plafond, le compte 4286XX « Personnel - Charges à payer - Compte épargne-temps » n'est pas

mouvementé du fait de l'acquisition de ces droits. L'indemnité résultant de leur conversion monétaire est comptabilisée en charges de personnel par le crédit du compte de trésorerie.

Réduction du temps de travail (RTT)

Octroi aux salariés de jours de repos supplémentaires

896

(Loi « Aubry 2 » n° 2000-37 du 19 janvier 2000, voir Mémento Social n° 30350 à 30390) Comme la charge afférente aux congés payés (voir n° 894-1), une charge à payer, correspondant aux droits acquis et non utilisés à la clôture, et les charges sociales afférentes doivent être comptabilisées (voir n° 894-3), y compris lorsque ceux-ci sont portés sur un compte épargne-temps (voir n° 895).

Fiscalement, Cette charge à payer est, à notre avis, déductible.

Sur le « complément différentiel de salaire » destiné à maintenir la rémunération lors de la réduction légale du temps de travail, voir n° 909-2.
Les jours de repos supplémentaires à octroyer suivent le même traitement comptable que les congés à payer, la charge à payer en résultant est à incorporer dans le coût de production des stocks (voir n° 1172-1).

Repos compensateur

897

Les droits acquis par les salariés qui ont effectué des heures supplémentaires au cours des douze derniers mois de l'exercice, qu'il s'agisse de la contrepartie obligatoire en repos (voir Mémento Social n° 41180 à 41240) ou du repos compensateur de remplacement (voir Mémento Social n° 41150 et 41155) sont, à notre avis, de même nature que l'indemnité de congés payés :

a. Ils constituent une charge de l'exercice ;

b. Ils doivent être provisionnés à la clôture de l'exercice au cours duquel sont nés ces droits. L'indemnisation est calculée selon les mêmes modalités que celle des congés payés (voir n° 894-2).

Fiscalement, L'indemnité de repos compensateur est, à notre avis, déductible indépendamment du régime retenu pour les charges de congés payés.

Socialement, L'indemnité de repos compensateur a le caractère de salaire (voir Mémento Social n° 41230) et est donc soumise à toutes les cotisations de Sécurité sociale, de chômage, de retraite et prévoyance ainsi qu'à la CSG et la CRDS.

Remarques

1. Indemnisation versée en espèces Les droits au repos compensateur peuvent donner lieu à une indemnisation versée en espèces (en cas de rupture du contrat de travail ou d'empêchement du fait de l'employeur) qui sera calculée suivant les mêmes modalités que l'indemnisation en cas de prise du congé. Cette indemnité est considérée comme :

- un élément de salaire, lorsqu'elle résulte de la rupture du contrat de travail (voir Mémento Social n° 41235). Dans ce cas, elle est à comptabiliser au débit du compte 6411 « Salaires » ;

- ayant le caractère de dommages et intérêts rémunérant le préjudice subi, lorsque le salarié a été privé de son repos du fait de l'employeur (voir Mémento Social n° 41240). Dans cette situation, l'indemnité est à comptabiliser au débit du compte 6414 « Indemnités diverses ».

Socialement, Elle est alors exonérée de cotisations sociales (voir Mémento Social n° 41240).

2. Compte épargne-temps Les heures acquises au titre du repos compensateur de remplacement peuvent également être affectées à un compte épargne-temps. Sur leur valorisation, voir n° 895.

Rémunérations diverses

Rémunération du personnel détaché

900

A l'intérieur d'un groupe, certaines sociétés peuvent être amenées à détacher du personnel auprès des sociétés mères, soeurs et filiales.

Sur la licéité de ce détachement et les modalités de sa mise en oeuvre, voir Mémento Social n° 33035.

La société qui est liée contractuellement avec les salariés concernés enregistre les rémunérations correspondantes dans le compte 64 « Charges de personnel ».

Fiscalement, Les charges de personnel détaché sont déductibles du résultat de la société qui l'accueille dès lors qu'elle est en mesure de justifier de la réalité des prestations et de leur montant, et ce, quelle que soit la licéité des prestations au regard du Code du travail (et en particulier au regard du délit de prêt illicite de main-d'oeuvre ; CE 30 juillet 2003, n° 232004).

Pour l'enregistrement du produit né de la **refacturation** de ces rémunérations, voir n° 580.

La mise à disposition faite à titre gratuit ne donne pas lieu à refacturation mais devrait, à notre avis, donner lieu à une information dans l'annexe, voir n° 3681-5.

Pour l'enregistrement de la charge par l'entreprise qui utilise le personnel, voir n° 837.
Sur l'utilisation de personnel mis à disposition à titre gratuit, voir n° 837.
Pour l'enregistrement de l'indemnité d'expatriation, voir n° 917-2.

Rémunérations de caractère exceptionnel

901

Elles ne constituent pas, à notre avis, des charges exceptionnelles puisqu'elles sont, par définition, utilisées **dans le cadre de l'objet social.** Aucune distinction n'est donc à effectuer et elles sont à classer au compte 641 « Rémunérations du personnel ».

Rémunérations occultes

902

Ces rémunérations (sommes comptabilisées versées à des personnes dont l'entreprise refuse de révéler l'identité) paraissent devoir être enregistrées au compte 622 « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires » et la pénalité fiscale dont elles sont passibles, à notre avis, au compte 6358 « Autres droits », le terme « pénalité » retenu dans le CGI ne lui retirant pas son caractère d'impôt forfaitaire sur un revenu mobilier (CGI, art. 111-c) de caractère courant.

Elles n'ont pas à être ni communiquées ni publiées (voir n° 990).

Médailles du travail

903

La médaille du travail est destinée à récompenser certains salariés de l'ancienneté de leurs services ou de la qualité de leur travail (décret n° 84-591 du 4 juillet 1984 ; voir Mémento Social n° 51600 à 51630).
Lorsque l'accord ou la convention prévoit que l'employeur verse une gratification au salarié concerné et prend à sa charge les frais de médaille, l'ensemble est comptabilisé lors du versement au compte 647 « Autres charges sociales ».

Fiscalement, Cette gratification est déductible, en application des principes généraux. Telle est également la position du Conseil d'Etat qui a implicitement reconnu le caractère déductible de la provision correspondante (voir ci-après et n° 2577-1).

A la clôture de l'exercice, dans le cadre des règles sur les passifs (PCG, art. 312-1 s.), une provision correspondant aux versements probables liés aux salariés présents dans l'entreprise doit être constituée au crédit du compte 158 « Autres provisions pour charges ». En effet, l'accord ou la convention crée à la charge de l'entreprise une obligation de verser aux salariés présents à la clôture de l'exercice les gratifications prévues. En outre, ce versement est sans contrepartie future pour l'entreprise dans la mesure où il correspond à la rémunération d'un service passé rendu par les salariés.

Remarques

1. Textes applicables C'est la recommandation du CNC n° 2003-R.01 du 1er avril 2003 sur les engagements de retraites qui a **explicitement placé les médailles du travail dans le champ d'application des règles** sur **les passifs** pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004.

2. Conséquence sur le traitement comptable des engagements de retraite La constitution de cette provision pour médaille du travail n'implique pas, à notre avis, l'application de l'ensemble de la recommandation CNC n° 2003-R.01 sur les engagements de retraite.

En pratique, la provision est calculée :

- sur la base des **salariés présents** dans l'entreprise à la date du calcul ;

- au fur et à mesure du **temps de présence** des salariés, en fonction de la probabilité que les salariés atteignent l'ancienneté requise pour l'octroi d'une médaille (probabilité qui dépend notamment de la rotation du personnel et des tables de mortalité) ;

- en **prenant en compte les gratifications** qui risquent d'être versées pour l'ensemble des médailles du travail, c'est-à-dire celles correspondant aux **4 échelons,** et pas seulement à l'échelon à venir ;

- en tenant compte de la **probabilité** que les **salariés demandent** la médaille du travail ;

- de préférence, en **actualisant les montants** (mais ce n'est pas obligatoire).

- en tenant compte, le cas échéant (voir Mémento Social n° 22390), des cotisations de Sécurité sociale auxquelles les versements sont soumis.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat (arrêt du 24 mai 2000, n° 201685) a admis le principe de la déduction d'une telle provision dès lors qu'elle est déterminée de façon précise, en recourant à une méthode statistique appropriée prenant en compte le pourcentage de départs et de décès au sein du personnel (en ce sens également, CAA Bordeaux 1er avril 1997, n° 94-1178). Interrogé par nos soins lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2003 », Les Echos Conférences - PwC, Hervé Quéré (DLF) a précisé que l'Administration fiscale se ralliait à cette jurisprudence et ne remettrait pas en cause la déduction de cette provision dès lors que les conditions générales de déductibilité sont remplies (charge nettement précisée, probable et résultant d'événements en cours à la clôture de l'exercice).

Compléments de salaire

Cotisations sociales personnelles

(sociétés)

904

Elles sont en principe à la charge des intéressés. Toutefois, lorsque la **société les prend à sa charge,** elles peuvent être retranchées du résultat social en tant que **supplément de rémunération.** Il en est ainsi pour, notamment :

- les cotisations d'allocations familiales et vieillesse des **gérants majoritaires des SARL** (Rép. Temple, AN 12 juin 1954, p. 2959) ;

- les cotisations sociales personnelles des **associés en nom collectif** (Rép. Sallé, AN 11 mai 1981, p. 2012) ;

- les cotisations d'**assurance chômage** résultant d'un contrat souscrit au profit d'un mandataire social non couvert par le régime de l'Unedic (Rép. Delfosse, AN 8 septembre 1980, p. 3834).

Fiscalement, Si la société est soumise à l'IS, elles sont **déductibles** si les rémunérations ne sont pas « exagérées ».

Abondement à un plan d'épargne

905

Le plan d'épargne salarial est prévu par les articles L 3332-1 à L 3335-1 et R 3332-1 à R 3335-3 du Code du travail, voir Mémento Social n° 55640 à 55810.

La **contribution de l'employeur** (abondement) à la constitution, pour les salariés, d'un portefeuille de valeurs mobilières peut s'effectuer dans le cadre d'un plan :

- constitué au niveau d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprises (**PEE** ; voir Mémento Social n° 55655 à 55730) ;

- commun à plusieurs entreprises ne constituant pas un groupe (**PEI** ; voir Mémento Social n° 55750 à 55765) ;

- épargne pour la retraite collective **(Perco)** d'entreprise ou interentreprises (voir Mémento Social n° 55780 à 55810).

Peuvent donner lieu à un abondement :

- les versements volontaires des salariés ;

- les sommes issues de l'intéressement ;

- les sommes transférées d'un PEE ou PEI à un Perco (voir Mémento Social n° 55695) ;

- les sommes issues de la participation et versées sur un PEE ou un PEI, lorsque le versement de la participation au titre de la dernière période d'activité du salarié intervient après son départ de l'entreprise, ou sur un Perco (voir Mémento Social n° 55695) ;

- les sommes transférées d'un PEE ou d'un PEI à un PEE ou PEI à condition que le nouveau plan ait une durée de blocage aussi longue et que les sommes soient transférées à l'expiration de la période d'indisponibilité (voir Mémento Social n° 55695).

I. Contribution de l'employeur

Cette contribution constitue (PCG, art. 444/42) une **charge de personnel** :

a. A débiter au compte **647 « Autres charges sociales »** pour le montant de l'abondement et au compte 645 « Charges de Sécurité sociale » pour le forfait social (voir n° 907) ;

En effet, elle n'a pas, à notre avis, le même caractère que la participation des salariés car elle est indépendante des résultats de l'entreprise, n'est pas la contrepartie d'un travail et ne bénéficie qu'aux salariés qui décident de souscrire au plan.

b. Par le crédit :

- d'une part du compte **431 « Sécurité sociale Urssaf »** pour le montant de la CSG et de la CRDS précomptées par l'employeur lors du versement de l'abondement, ainsi que pour le montant du forfait social ;

- et, d'autre part, du compte 421 « Rémunérations dues » pour le montant de l'abondement diminué de la CSG et de la CRDS.

Remarque

Contribution spéciale patronale : si l'abondement de l'employeur au Perco excède, annuellement pour chaque salarié et dirigeant, un plafond fixé par l'article L 137-5 du Code de la sécurité sociale (voir Mémento Social n° 55810), l'excédent est assujetti à une contribution sociale spéciale à la charge de l'employeur. Elle est recouvrée par l'Urssaf au profit du fonds de réserve pour les retraites. **Comptablement,** cette contribution est à enregistrer au compte 6378 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) - Taxes diverses ».

Fiscalement, Ces sommes sont déductibles des bénéfices imposables ; l'abondement est exonéré des taxes ou contributions assises sur les salaires et de l'impôt sur le revenu pour les bénéficiaires (D. adm. 4 N-2522, n° 2 s. ; Mémento Social n° 55720).

Socialement, L'abondement est exonéré de cotisations sociales (voir Mémento Social n° 55720) mais est soumis à CSG, CRDS et forfait social, qu'il bénéficie aux salariés comme aux dirigeants (voir Mémento Social n° 21460). La CSG, et la CRDS sont prélevées sur le montant de l'abondement versé par l'entreprise soit sur le plan d'épargne d'entreprise, soit lors de la souscription ou l'acquisition d'actions de sociétés par leurs salariés.

c. Lors du versement des abondements nets à la société teneur de comptes, le compte 421 et le compte 431 qui enregistrent le montant de la CSG, de la CRDS et du forfait social exigibles sont débités par le crédit du compte de trésorerie concerné.

En général, l'abondement est versé dès que le salarié a lui-même procédé à son versement ou au transfert des sommes sur le plan d'épargne. Si tel n'était pas le cas ou si la clôture de l'exercice survenait entre le versement du salarié au plan d'épargne et le versement

de l'abondement, ce dernier donnerait lieu, à notre avis, à une comptabilisation en **charges à payer** compte tenu de l'obligation de l'entreprise de procéder à l'abondement des sommes déjà versées ou transférées sur le plan d'épargne.

Remarques
Traitement à la clôture :

1. Principe Aucune provision ne peut, à notre avis, être constatée au titre de sommes qui n'ont pas été affectées par les salariés au plan d'épargne à la date de clôture.

2. Abondement lié à l'intéressement L'abondement de l'employeur résultant du versement, par un salarié, de son intéressement sur un plan d'épargne salarial devrait, à notre avis, être provisionné en même temps que l'intéressement en fonction de la probabilité que le salarié effectue un tel versement. En effet, l'accessoire (l'abondement) suit le principal (l'intéressement) qui, lui-même, fait l'objet d'une provision (voir n° 906).

II. Frais de gestion
Les frais de gestion dus sur les sommes versées sur le plan (qui sont en général à la charge de l'entreprise) sont, à notre avis, à comptabiliser au compte 628 « Charges externes diverses » (voir n° 858).

Abondement à un compte épargne-temps

905-1

(voir n° 895) Le complément versé par l'entreprise au compte épargne-temps du salarié dans les conditions prévues par la convention ou l'accord collectif est, à notre avis, une charge de personnel à traiter comme l'abondement dans le cadre des plans d'épargne d'entreprise.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

Abondement accordé dans le cadre d'une augmentation de capital

905-2

L'abondement complétant l'investissement des salariés qui souscrivent à l'augmentation de capital de l'entreprise constitue une **charge de personnel** (Bull. CNCC n° 138, juin 2005, EJ 2005-16, p. 303 s.).

En effet, selon le bulletin CNCC précité, le coût de l'abondement ne peut pas être considéré comme un coût externe directement lié à l'opération (qui bénéficierait, à ce titre, de la possibilité d'être imputé sur la prime d'émission, voir n° 2327). Ce traitement est à retenir à la fois dans les comptes individuels et consolidés.

Prime de partage des profits (ou prime sur dividendes)

905-3

Les sociétés commerciales de plus de 50 salariés distribuant un dividende par action ou par part sociale en hausse par rapport à la moyenne des dividendes des deux exercices précédents doivent verser une prime à leurs salariés (Loi n° 2011-894 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011 du 28 juillet 2011, art. 1).

Les modalités de calcul et de versement de cette prime (montant, condition d'ancienneté...) sont définies par un accord d'entreprise ou de groupe ou, à défaut d'accord, par une décision unilatérale de l'employeur.
Pour plus de détails sur cette mesure (sociétés visées, application dans les groupes, appréciation du critère de versement des dividendes, distributions concernées, salariés bénéficiaires, détermination du dividende unitaire par titre, ...), voir Mémento Social n° 70490 à 70510 ; FRC 1/12, inf. 9 et FRC 4/12, inf. 5.

Socialement, En deçà d'un certain seuil, cette prime est exonérée de cotisations sociales (voir Mémento Social n° 70510). Elle est néanmoins soumise au forfait social (voir n° 907).

Sur le plan comptable, la prime de partage des profits doit être comptabilisée en **charge** de l'**exercice au cours duquel l'assemblée générale a approuvé la distribution de dividendes,** le versement de la prime constituant une obligation à

compter de la date de cette assemblée générale (Règl. ANC n° 2011-04 du 10 novembre 2011). Son classement comptable dépend des modalités qui sont prévues dans l'accord négocié avec les partenaires sociaux (Règl. ANC précité). Ainsi, le montant versé est comptabilisé :

- soit dans un compte de charges de personnel, s'il s'agit d'une prime (compte 6413, à notre avis) ou d'un complément d'intéressement (sur le compte à utiliser dans ce cas, voir n° 906) ;

Fiscalement, Cette charge, s'analysant comme un complément de salaire, est par conséquent déductible du résultat imposable de la société versante dans les conditions de droit commun (Rescrit 18 octobre 2011, n° 2011/28).

- soit au compte 691 « Participation des salariés aux résultats », s'il s'agit d'un complément de participation.

Conformément au PCG (art. 531-2), cette charge fait également l'objet d'une information en annexe si son montant est significatif.

Remarque
Pas de provision à la clôture de l'exercice au titre duquel les dividendes sont versés : le règlement de l'ANC n° 2011-04 du 10 novembre 2011 interdit que la prime versée en n + 1 soit provisionnée au 31 décembre n (exercice au titre duquel les dividendes sont distribués en n + 1). En effet, au 31 décembre n, l'assemblée générale n'ayant pas encore voté la distribution des dividendes, il n'y a pas d'obligation à la clôture n de verser une prime.
Toutefois, si la société distribue, avant la clôture, un **acompte sur dividendes en hausse** par rapport à la moyenne des dividendes des deux derniers exercices, la prime est, à notre avis, à provisionner à la clôture de l'exercice n. En effet :

- les acomptes sur dividendes doivent être pris en compte dans le montant des dividendes à considérer pour apprécier si le critère de versement des dividendes est rempli (Circ. intermin. du 29 juillet 2011, n° 30) ;

- juridiquement, le versement de l'acompte décidé par le conseil d'administration sur délégation de l'assemblée générale, ne peut être remis en cause a posteriori par cette dernière, et cela même si le résultat de l'exercice est insuffisant pour couvrir le montant de l'acompte (voir n° 2994) ;

- l'acompte étant comptabilisé à la clôture de l'exercice au cours duquel il a été décidé (voir n° 2994), il est nécessaire de comptabiliser la prime dès cette date, l'accessoire (la prime) suivant le principal (l'acompte).

Fiscalement, Cette provision est à notre avis déductible, le fait générateur (le versement d'un acompte sur dividende) étant intervenu avant la clôture de l'exercice.

Intéressement

906

(C. trav. art. L 3311-1 à L 3315-5). Voir Mémento Social n° 55420 à 55585.
Le système d'intéressement des salariés à l'entreprise est **facultatif et indépendant** du régime des plans d'épargne et de la participation (voir n° 2960 s.).
A notre avis, à défaut de précisions des organismes compétents :

I. A la clôture de l'exercice, les sommes dues constituent des **charges à payer** à créditer au compte 4286 « Autres charges (de personnel) à payer » par le débit :

- soit, si l'on privilégie leur **nature comptable,** d'un compte de **charges de personnel** : 6414 « Indemnités et avantages divers » ou 648 « Autres charges de personnel » ;

En effet, s'agissant de la **contrepartie d'un travail,** les sommes versées n'ont pas le même caractère que la participation des salariés. L'intéressement, qui résulte d'une décision de l'entreprise et qui peut être indépendant de ses résultats, est limité en fonction du montant des salaires et peut ne concerner qu'une partie des salariés (établissements, unités de travail, etc.). A l'inverse, la participation des salariés aux résultats, qui résulte d'une obligation légale, concerne, y compris en cas d'accords dérogatoires, tous les salariés et est fonction uniquement des résultats de l'entreprise (voir n° 2960 s.).

- soit, si l'on privilégie leur **nature économique,** d'une subdivision à créer du **compte 69** à présenter après le résultat exceptionnel sur une **ligne spécifique** (comme la participation des salariés).
Il est clair que la méthode de calcul retenue résulte d'une philosophie de distribution du résultat (ou d'une partie du résultat) dans certaines conditions prédéterminées dans l'accord. En particulier, lorsque le contrat a été conclu ou renouvelé à compter du 1er octobre 1994, l'intéressement doit (C. trav. art. L 3314-2) être collectif, présenter un caractère aléatoire et résulter d'une formule de calcul liée aux résultats ou aux performances de l'entreprise.

Fiscalement, et **Socialement**

- A la différence de la participation, l'intéressement ne s'analyse pas comme une affectation du résultat de l'entreprise. Les sommes dues au titre de l'intéressement sont donc déductibles du résultat de l'exercice au titre duquel elles sont attribuées, le cas échéant sous forme de charge à payer lorsque leur versement effectif n'est pas encore intervenu (D. adm. 4 N-2121). La déductibilité de l'intéressement versé aux travailleurs non salariés (notamment entrepreneurs individuels et mandataires sociaux de sociétés soumises à l'IR) est soumise à certaines conditions et limites (C. trav. art. L 3315-3 ; BOI 4 N-2-08) ;

- Comme on l'a vu à propos des rémunérations dues à la clôture de l'exercice (voir n° 886-2), ne sont **pas déductibles** les sommes versées au titre d'un **projet** de convention d'intéressement qui, même s'il a été présenté aux salariés avant la clôture, n'était pas formalisé à cette date (CAA Nancy 15 février 1996, n° 93-550) ;

- Les sommes versées sont exonérées de la taxe sur les salaires, des cotisations sociales (y compris la contribution de solidarité autonomie) et des taxes et participations ayant la même assiette que ces cotisations (y compris la contribution additionnelle à la taxe d'apprentissage), dans la limite d'un double plafond individuel (voir Mémento Social n° 55550 et 55585) et collectif (voir Mémento Social n° 55505 et 55585 et Mémento Fiscal n° 88730 à 88740).
Sur les conséquences d'une rectification fiscale, voir n° 2913.

Sur le crédit d'impôt dont l'entreprise peut bénéficier, voir n° 906-2 et Mémento Fiscal n° 88750.

L'intéressement est soumis au **forfait social.** Sur la comptabilisation du forfait social, voir n° 907.

Remarque
Contrats conclus ou renouvelés depuis le 1er octobre 1994 : la **période de calcul** de l'intéressement peut être **différente de celle de l'exercice comptable** (C. trav. art. L 3314-2 et circulaire interministérielle du 22 novembre 2001, fiche 4). Par exemple, pour une clôture au 31 décembre, la période de calcul de l'intéressement pourrait être 1er décembre-30 novembre. Dans ce cas, une provision pour charge au titre du mois de décembre nous paraît pouvoir être constituée si l'intéressement sur la période suivante peut être estimé avec une fiabilité suffisante (PCG, art. 312-1-1 et 312-3).
Pour l'intéressement versé dans un compte épargne-temps, voir n° 895.

II. Lorsque le **montant de l'intéressement** a été **définitivement fixé** par l'organe chargé d'approuver les comptes, la dette envers les salariés est constatée au crédit du compte 431 « Sécurité sociale - Urssaf » pour le montant de la CSG, de la CRDS et du forfait social exigibles et d'un sous-compte de 421 « Personnel - Rémunérations dues » pour le montant de l'intéressement à verser par le débit du compte 4286 « Autres charges à payer ».

L'intéressement est exonéré de cotisations sociales dans certaines limites (voir Mémento Social n° 55585) mais soumis à la CSG, à la CRDS et au forfait social.

Remarque
Supplément d'intéressement : la direction de l'entreprise (Conseil d'administration ou directoire) a la possibilité de décider de verser un supplément d'intéressement au titre de l'exercice clos (C. trav. art. L 3314-10 ; voir Mémento Social n° 55500).

III. Lors du **versement** de la somme, soit au salarié directement, soit au plan d'épargne (PEE, PEI, Perco) auquel ce dernier a choisi de l'affecter, le compte 421 sera débité par le crédit du compte de trésorerie concerné.

Lorsqu'un salarié qui a quitté l'entreprise ne peut être atteint à la dernière adresse qu'il a indiquée (voir n° 2972), l'entreprise ne peut constater la dette en profit ; en effet (C. trav. art. D 3313-11), elle devra conserver cette somme à sa disposition pendant un an à compter de la date limite de versement de l'intéressement (dernier jour du septième mois qui suit la clôture de l'exercice) puis la verser à la Caisse des dépôts et consignations auprès de laquelle l'intéressé pourra la réclamer pendant trente ans.

IV. En cas de **retard dans le versement** de l'intéressement, les intérêts dus aux salariés sont à porter, à notre avis, au débit d'un compte de charges financières 668 « Autres charges financières » par le crédit du compte 4286 « Autres charges à payer » où la dette d'intéressement est enregistrée.

Ces intérêts sont versés aux salariés en même temps que le principal et bénéficient des mêmes exonérations sociales et fiscales que celui-ci et ne sont pas assujettis à la CSG ni à la CRDS (Circulaire interministérielle du 22 novembre 2001, dossier intéressement, fiche 5).

Avances sur intéressement

906-1

Il est possible de verser en cours d'exercice des **avances** à valoir sur le montant définitif de l'intéressement à condition que les données retenues pour leur calcul soient suffisamment fiables (Circulaire interministérielle du 3 janvier 1992, n° 2.5). Ces avances sont à comptabiliser à notre avis au débit du compte 425 « Personnel-Avances et acomptes » par le crédit du compte de trésorerie concerné.

Ce compte sera soldé lors de la constatation de la dette d'intéressement définitive pour l'exercice, ou, si l'enveloppe totale de l'intéressement est inférieure au montant des avances versées en cours d'exercice, lors du reversement par les salariés des éventuels **trop-perçus** (reversement obligatoire ; Circulaire interministérielle du 22 novembre 2001, dossier intéressement, fiche 5).

Crédit d'impôt intéressement

906-2

Ce crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater T ; CGI A III, art. 49 septies ZY et ZZ ; BOI 4 A-11-09 et 4 A-4-11 ; voir Mémento Fiscal n° 88750) :

- bénéficie aux entreprises employant habituellement moins de 50 salariés et ayant conclu entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2014 un accord d'intéressement ou un avenant plus favorable à un accord en cours au 4 décembre 2008 ;

- est égal, pour les primes dues en application d'accords conclus ou renouvelés à compter du 1er janvier 2011, à 30 % de la différence entre les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes dues au titre de l'exercice précédent (pour plus de détails, voir BOI 4 A-4-11, n° 24 s.) ;

- est imputable sur l'impôt de l'exercice au titre duquel les primes d'intéressement sont dues (CGI, art. 220 Y). En cas d'insuffisance de cet impôt, l'excédent est remboursé immédiatement ;

- est soumis à la limitation des aides d'Etat (Règlement de minimis ; Mémento Fiscal n° 92605).

Comptablement, ce crédit d'impôt constitue un produit de l'exercice à comptabiliser (par analogie avec le traitement applicable en matière de crédit d'impôt recherche, voir n° 1691-1) :

- s'il est imputé immédiatement, en moins de la charge d'IS ;

Fiscalement, Le crédit d'impôt imputé sur l'IS de l'exercice diminue le montant de l'impôt à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne I7).

- s'il n'est pas imputé (ou partiellement), au compte 699 dans une subdivision intitulée par exemple « Produits - Crédit d'impôt intéressement » par le débit d'une subdivision du compte 444, s'intitulant par exemple, « Etat - Crédit d'impôt restituable » (cette subdivision étant soldée lors de l'obtention du remboursement).

Fiscalement, Le crédit d'impôt (ou la fraction de crédit d'impôt) non imputable mais remboursable et comptabilisé en produit est à déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Forfait social

907

Cette contribution patronale concerne les sommes versées soumises à la CSG et exonérées de cotisations patronales (CSS, art. L 137-15 et L 137-16).

Sur les sommes soumises au forfait social, voir Mémento Social n° 55332.

Comptablement, le forfait social constitue une charge de l'exercice au cours duquel les sommes auxquelles il s'applique sont comptabilisées (en ce sens, Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EC 2008-81, p. 288). Il donne lieu à la comptabilisation d'une charge à payer au crédit du compte 4386 « Organismes sociaux - Autres charges à payer », par le débit du compte 6451 « Cotisations à l'Urssaf », étant versé à cet organisme.
Le taux à prendre en compte pour le calcul de la charge à payer à la clôture est celui applicable à la date à laquelle les sommes soumises au forfait social seront effectivement versées (sous réserve que la loi fixant ce taux soit votée à la clôture).

Fiscalement, Cette cotisation sociale étant obligatoire, elle est, à notre avis, déductible (D. adm. 4 C-4422, n° 1).

Contribution patronale sur stock-options et actions attribuées gratuitement

908

Les entreprises employant des salariés auxquels des stock-options ou des actions gratuites ont été attribuées sont redevables, pour les options attribuées depuis le 16 octobre 2007, d'une contribution patronale (CSS, art. L 137-13 ; voir Mémento Social n° 55905 et 55945) :

- due dès la décision d'attribution des options (d'achat ou de souscription d'actions ou des actions gratuites) ;

- exigible le mois suivant la date de la décision d'attribution des options ou des actions gratuites (et donc indépendamment de l'exercice des options ou de la livraison effective des actions gratuites aux bénéficiaires).

Lorsque la société émettrice du plan est une société étrangère, la contribution est due par la société française employant les bénéficiaires du plan.
Sur le taux de cette contribution, voir Mémento Social n° 55905.

Cet avantage peut être évalué de deux manières différentes :

- soit à la valeur de l'action pour les actions attribuées gratuitement, et à 25 % de la valeur de l'action pour les stock-options ;

- soit à la juste valeur des actions ou des options telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés appliquant les IFRS (y compris lorsque l'entreprise n'établit pas de comptes consolidés selon ce référentiel, circ. DSS n° DSS/5B/2008/119 du 8 avril 2008).

Ce choix est exercé par l'employeur de manière irrévocable pour toutes les options et actions gratuites attribuées au cours d'un exercice.

Cette contribution constitue **une charge dès la décision d'octroi** des options ou des actions gratuites, sans possibilité de l'étaler sur la période d'acquisition des droits par les salariés (Avis CNC n° 2008-17 du 6 novembre 2008, § 7 ; voir n° 3195-1 et n° 3196-1). Elle est à comptabiliser dans le compte 648 « Autres charges de personnel » (Avis précité).

Sur l'information à fournir en annexe concernant la valeur des actions retenue comme assiette de la contribution, voir n° 3195-9 et n° 3196-8.

Fiscalement, Cette contribution patronale constituant une cotisation sociale obligatoire (BOI 4 A-10-08, n° 10 note 2), elle est, à notre avis, immédiatement déductible (D. adm. 4 C-4422, n° 1).

Indemnités compensatrices et diverses

Indemnité de repos compensateur

909-1

Voir n° 897.

Indemnités compensatrices de réduction du temps de travail

909-2

La compensation salariale d'une perte de rémunération induite par une mesure de réduction du temps de travail est considérée comme une **rémunération,** qu'elle prenne la forme, notamment, d'un complément différentiel de salaire ou d'une hausse du taux de salaire horaire (CSS, art. L 242-1, al. 1). En conséquence, ces indemnités compensatrices constituent, sur le plan comptable, des éléments de salaire à comptabiliser au débit du compte 6411 « Salaires ».

Socialement, Sur l'assujettissement de ces sommes aux cotisations de Sécurité sociale, voir Mémento Social n° 22385.

Remarque
Indemnités versées dans le cadre d'accords collectifs de réduction du temps de travail : les indemnités versées en application de la loi « Robien » n° 96-502 du 11 juin 1996 et de la loi « Aubry I » n° 98-461 du 13 juin 1998 constituent également des éléments de salaire. Ce traitement concerne les indemnités versées depuis le 1er janvier 2006 en application :

- non seulement des accords « Robien » et « Aubry I » offensifs,

- mais également des accords « Robien » défensifs.

Ces accords doivent avoir été conclus à compter du 1er octobre 1996.

Rappelons que depuis le 1er janvier 2002, les entreprises ne peuvent plus entrer dans ces dispositifs. Les accords en cours d'exécution demeurent néanmoins en vigueur jusqu'à leur terme.

Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 22385.

A la **clôture de l'exercice,** aucune provision n'est à constater pour les compensations salariales à verser, en dehors de celle concernant la période de travail déjà effectuée (voir n° 886).

Indemnités compensatrices de modification du contrat de travail

909-3

En dehors du cadre de la réduction de la durée collective de travail (voir n° 909-2), la jurisprudence a reconnu le caractère de **dommages et intérêts, exonérés des cotisations,** à des indemnités versées en réparation du préjudice subi par des salariés ayant accepté la modification de leur contrat de travail. Pour des exemples, voir Mémento Social n° 22380.

C'est le cas, par exemple, de la mise en place de certains **dispositifs ponctuels** de préretraite « maison » prévoyant une suspension du contrat de travail (voir Mémento Social n° 22380 et Mémento Retraite MRP n° 32610).

Pour la provision à constituer à la **clôture de l'exercice,** voir n° 941-2.
A **la clôture de l'exercice,** la contribution spécifique doit donc être comptabilisée en charges à payer au compte 4286 « Personnel - autres charges à payer » dès l'instant, à notre avis, où le salarié a accepté la modification de son contrat de travail.

Le traitement et l'évaluation de la provision sont cependant différents lorsque le dispositif de préretraite est assimilé à un régime de retraite (voir n° 916-1).

Maintien du salaire en cas de maladie (accident ou maternité)

909-4

En cas de maintien de son salaire, il est fréquent :

- que le salarié renonce à percevoir directement les indemnités de Sécurité sociale, l'employeur étant alors subrogé dans les droits du salarié vis-à-vis des organismes sociaux ;

- que l'employeur fasse l'avance au salarié des indemnités journalières (Mémento Social n° 49795).

En pratique, ce système entraîne pour l'employeur un **décalage** entre le moment où il fait l'**avance des frais** et le moment où il les **récupère,** ce décalage concernant à la fois les indemnités journalières et les charges sociales (acquittées normalement sur le salaire maintenu puis récupérées du fait de l'exonération des indemnités).

Sur le plan comptable, ces opérations se traduisent de la façon suivante :

I. En cours d'exercice :

a. Indemnités journalières A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.39), il convient de constater **immédiatement** dès le mois où le salarié est absent, la **créance** que l'entreprise détient envers les organismes sociaux et correspondant aux indemnités avancées au salarié. Celles-ci sont débitées au compte 4387 « Organismes sociaux - Produits à recevoir » par le crédit du compte 641 « Rémunérations du personnel » (PCG, art. 444/43). Cette écriture permet de supprimer le décalage entre charge et produit signalé ci-avant et facilite en outre le suivi de l'encaissement des prestations.
Lors du remboursement des indemnités, le compte 4387 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie.

b. Cotisations sociales Il ne nous paraît **pas utile de régulariser** lors de chaque paie l'avance de cotisations sociales sur les indemnités journalières.

En effet, celles-ci ne donneront pas lieu à indemnisation mais se trouveront régularisées par la minoration des charges sociales lors du paiement des indemnités journalières (qui en sont exonérées sauf en ce qui concerne la CSG et la CRDS, voir Mémento Social n° 21470).

II. En fin d'exercice :

a. Indemnités journalières S'il subsiste à cette date des indemnités journalières avancées aux salariés et non encore perçues des organismes sociaux, **aucune régularisation** n'est à effectuer car les décalages ont déjà été neutralisés lors des écritures de paie.

b. Cotisations sociales Il nous semble souhaitable, en application du principe d'indépendance des exercices, d'opérer une **régularisation des charges à récupérer,** dans la mesure où les sommes concernées sont **significatives.**

Une évaluation peut à notre avis être aisément faite en appliquant un pourcentage estimé de charges patronales au montant des indemnités journalières figurant à la clôture au compte 4387.

Remarque
Réduction du plafond annuel des cotisations : en pratique, le bénéfice de l'exonération de cotisations sur les indemnités journalières peut être en partie annulé si le maintien du salaire a eu pour effet de réduire le plafond annuel des cotisations de Sécurité sociale. Dans ce cas, en effet, un complément de cotisation est exigé lors de l'établissement de la DADS (voir Mémento Social n° 23615).

Le montant des cotisations sociales à régulariser est débité au compte 486 « Charges constatées d'avance » par le crédit des comptes de charges concernés.
Cette écriture est extournée soit à l'ouverture de l'exercice suivant, soit lors du versement des indemnités journalières.



Exemple Soit une entreprise clôturant ses comptes avec l'année civile. Un de ses salariés est absent pour maladie une partie du mois de décembre de l'année n.
Les données concernant ce salarié sont les suivantes :

Salaire brut de décembre n, jours de carence déduits	2 000
Charges patronales	500
Charges salariales	300
Indemnités journalières estimées	1 000
Indemnités journalières effectivement perçues en janvier n + 1	950
Salaire brut de janvier n + 1	2 400
Charges patronales (en tenant compte de l'exonération des indemnités journalières de 950 en base)	362
Charges salariales (sur le salaire brut)	360



Chômage partiel

909-5

Le traitement comptable de l'allocation versée dépend de sa nature :

a. Allocation d'aide publique ou allocation spécifique de chômage partiel (à la charge de l'Etat ; voir Mémento Social n° 6855 à 6925) S'agissant d'allocations versées pour le compte de l'Etat, elles sont à porter directement au bilan (sans transiter par le compte de résultat) au débit du compte 443 « Opérations particulières avec l'Etat » par le crédit du compte 421 « Personnel - Rémunérations dues ». Lors du remboursement de l'Etat, le compte 443 est soldé par le débit d'un compte de trésorerie.

b. Allocation conventionnelle (à la charge de l'entreprise ; voir Mémento Social n° 6960 à 7000) L'indemnité complémentaire conventionnelle versée (le cas échéant) par l'entreprise au salarié constitue une charge à comptabiliser, à notre avis, dans le compte 6414 « Indemnités et avantages divers ».

Dès lors que la prise en charge par l'Etat est acquise, il convient de constater, sans attendre le remboursement, la créance de l'Etat au compte 443 « Opérations particulières avec l'Etat » par le crédit du compte de charges 6414.

Remarque
Absence de provision à la clôture : lorsque les mesures de mise au chômage partiel sont annoncées avant la clôture de l'exercice, aucune provision ne devrait, à notre avis, être comptabilisée à ce titre et ce, même si la sortie de ressources qui sera subie par l'entreprise lors du versement de l'allocation n'aura pas la contrepartie « travail » attendue. En effet :

1. Existence d'une contrepartie pour l'entreprise La mise au chômage partiel permettant à l'entreprise de conserver son personnel et donc, sa capacité productive, comporte une contrepartie pour l'entreprise : la possibilité de redémarrer son activité avec du personnel à la fois disponible et formé lorsque les conditions économiques le permettront. L'existence de cette contrepartie empêche la constitution d'une provision (PCG, art. 312 s., voir n° 2577-1).

2. Aucun droit acquis par les salariés A la clôture de l'exercice, les salariés n'ont acquis aucun droit à être payés sans travail effectif (contrairement aux jours de RTT ou de congés payés ; voir n° 894-1 et 896).

Indemnités compensatrices versées en cas d'annulation d'un plan de stock-options

909-6

Voir n° 3195-7.

Activité partielle de longue durée (APLD)

909-7

Ce régime vise à permettre une meilleure indemnisation des salariés subissant une réduction d'activité en dessous de la durée légale du travail pendant une période prolongée. L'indemnisation des salariés concernés prend la forme d'une allocation complémentaire à l'allocation spécifique de chômage partiel, dans la limite du contingent annuel d'heures indemnisables (C. trav. art. D 5122-46 ; pour plus de détails, voir Mémento Social n° 7030 à 7050). Une partie de cette indemnité est prise en charge par l'Etat et l'Unedic.

Le traitement comptable de la fraction de l'allocation complémentaire restant à la charge de l'employeur suit, à notre avis, celui de l'allocation conventionnelle de chômage partiel qu'elle complète (voir n° 909-5).

Indemnités de rupture

Indemnités de licenciement

911

Ce paragraphe concerne les **licenciements individuels** ainsi que les **licenciements collectifs** ne s'inscrivant pas dans un plan de restructuration plus global. En cas de plan de restructuration, voir n° 941 s.
Pour des détails sur la détermination des indemnités de licenciement, voir Mémento Social n° 48895 à 48900.

I. Compression probable de personnel (non annoncée à la clôture) Aucune provision ne peut être constituée à la clôture car l'entreprise ne s'est pas engagée à cette date à mettre fin aux contrats de travail des salariés concernés (en ce sens, PCG, art. 312-8-2).

Sur l'information qui peut devoir être fournie dans l'annexe au titre des passifs éventuels, voir n° 2833.

II. Licenciement annoncé avant la clôture de l'exercice

a. Une **provision pour licenciement** (individuel ou économique) doit être constituée à la clôture de l'exercice (compte 158 « Autres provisions pour charges ») si les **conditions suivantes** sont remplies (PCG, art. 312-8-2 et avis CNC n° 2000-01, § 5.12.5) :

1. Existence d'une obligation à la clôture A la date de clôture, il doit exister une obligation de l'entreprise vis-à-vis du salarié. Cette obligation est matérialisée par :

- la prise de décision, avant la date de clôture, par l'organe compétent lorsque celui-ci comporte des représentants du personnel ;

- ou l'annonce, **avant la date de clôture,** aux personnes concernées ou à leurs représentants, de la décision prise par l'organe compétent.

En pratique, il en résulte, à notre avis, qu'il existe une obligation implicite de l'entreprise :

- dans le **cas d'un licenciement individuel** (pour motif personnel ou économique), dès lors que la lettre de convocation du salarié à l'entretien préalable a été envoyée avant la date de clôture ;

- dans le **cas d'un licenciement collectif,** dès lors que la lettre de convocation du salarié à l'entretien préalable a été envoyée le cas échéant (voir Mémento Social n° 48075 à 48345) ou que les représentants du personnel ont été informés du projet de compression (voir Mémento Social n° 48135) avant la date de clôture et à condition qu'il existe un plan formalisé et qu'il n'y ait pas de délai important avant le début du licenciement (voir n° 941-1).

Fiscalement, Le licenciement peut être considéré comme probable à la clôture de l'exercice si une décision formelle a été prise avant cette date (convocation à l'entretien préalable, information et convocation des délégués du personnel ou du comité d'entreprise, établissement d'un plan de sauvegarde de l'emploi) (BOI 4 E-1-98, n° 5 et 6).

2. Sortie probable de ressources à la date d'arrêté des comptes sans contrepartie Cette condition est généralement toujours remplie, la décision finale de licenciement étant prise par l'employeur et ne conférant pas d'avantages économiques futurs à l'entreprise.

Le fait que des négociations puissent survenir ne remet pas en cause l'engagement de l'entreprise (voir n° 941-1).

b. La **provision** doit être constituée pour le **montant des indemnités légales et conventionnelles** à verser (et des cotisations sociales afférentes), et des autres coûts liés au licenciement sans contrepartie pour l'entreprise :

- préavis non effectué : voir n° 914 ;

- contribution spécifique dans le cadre de certains régimes de préretraite d'entreprise : voir n° 882 ;

- autres contributions dues au titre de la rupture du contrat de travail (contrat de sécurisation professionnelle) : voir n° 882 ;

- contribution des employeurs due au titre de la revitalisation du bassin d'emploi : voir n° 882-1 ;

- subventions versées aux entreprises acceptant d'embaucher les salariés licenciés : voir n° 911-1 I ;

- sommes versées à un cabinet d'outplacement : voir n° 911-1 VI ;

- indemnité de clientèle : voir n° 911-1 VII ;

- indemnité d'incitation au départ volontaire : voir n° 912 ;

- indemnités compensatrices, voir n° 909-2 et 909-3 ;

- contribution de l'employeur au maintien des couvertures santé et prévoyance du salarié licencié : voir n° 914-1.

Sur l'information à communiquer en annexe, voir n° 2600 s.

Fiscalement, Les provisions pour indemnités de licenciement sont en principe déductibles sauf les provisions **pour indemnités de licenciement économique** destinées à être versées hors procédure de redressement ou de liquidation judiciaire (CGI, art. 39-1-5° ; voir

Mémento Fiscal n° 9890). Les indemnités visées par cette exclusion sont l'indemnité légale (C. trav. art. L 1234-9) ou toute autre indemnité de licenciement, quel que soit son fondement, lorsqu'elle est supérieure à l'indemnité légale (BOI 4 E-1-10, n° 2). Il peut ainsi s'agir, notamment, des indemnités prévues par la convention collective, le contrat de travail, les usages (BOI 4 E-1-98, n° 15 et 16), mais aussi des indemnités additionnelles versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE) tel que défini par l'article L 1233-61 du Code du travail. Les provisions couvrant les autres versements, tels que les indemnités de préavis ou de congés payés ainsi que les frais de restructuration, les dépenses liées à la reconversion du personnel et les diverses mesures d'accompagnement (reclassement, actions de formations etc.) restent déductibles dès lors qu'ils ne sont pas directement liés au licenciement économique (BOI 4 E-1-10, n° 2).
Il en résulte les retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- réintégration (ligne WI) des dotations non déductibles et

- déduction (ligne WU) des reprises de provisions précédemment réintégrées.

Socialement, Les indemnités de licenciement sont, en principe, exonérées de cotisations sociales : voir Mémento Social n° 49040. Pour les indemnités de licenciement versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi : voir Mémento Social, n° 22845. Pour les indemnités versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi, voir Mémento Social n° 22860. Pour les indemnités de rupture du contrat de travail et de cessation forcée des fonctions de dirigeants mandataires sociaux, voir Mémento Social n° 28540.

Remarque
Non-compensation avec un actif à recevoir en contrepartie : lorsque l'entreprise a contracté une **assurance** ayant pour objet le **remboursement de l'indemnité de licenciement** payée, les droits à remboursement ne peuvent minorer le montant de la provision, en application du principe de non-compensation (voir n° 2577-3 VII.). En effet, l'entreprise n'est pas dégagée de son obligation de régler les indemnités de licenciement pour lesquelles elle s'est assurée. Elle doit donc provisionner le montant total des sommes à verser pour éteindre son obligation.

Sur la comptabilisation des droits à remboursement, voir n° 514.



ExemplesUne entreprise a décidé de licencier un salarié pour insuffisance professionnelle.
1er cas - A la date de clôture, le salarié n'a pas encore été convoqué à l'entretien préalable mais le sera avant l'arrêté des comptes.
A la date de clôture, il n'existe pas d'obligation de l'entreprise vis-à-vis du salarié, celui-ci n'ayant pas été averti du licenciement probable à cette date. Aucune provision ne peut être comptabilisée.
2e cas - A la date de clôture, le salarié a été convoqué à l'entretien préalable.
A la date de clôture, il existe une obligation de l'entreprise vis-à-vis du salarié, le salarié ayant reçu avant cette date la lettre le convoquant à l'entretien préalable. La sortie de ressources est probable et sans contrepartie. Une provision doit donc être comptabilisée.

Fiscalement, La convocation à l'entretien préalable étant intervenue avant la clôture, la provision constituée sera en principe déductible s'agissant d'un licenciement pour motif personnel.

III. Licenciement notifié avant la clôture de l'exercice
Conformément à l'article 312-8-2 du PCG (et à l'avis CNC n° 2000-01, § 5.12.5), il en résulte une **charge de l'exercice** au cours duquel le licenciement a été notifié, même si la prime de licenciement n'est versée que l'exercice suivant, à l'expiration du délai de préavis (en ce qui concerne l'indemnité de préavis, voir n° 914).

Sur les conditions à remplir pour bénéficier de l'exonération des **cotisations de Sécurité sociale,** voir Mémento Social n° 22840 à 22860. Sur l'assujettissement à la CRDS et à la CSG, voir Mémento Social n° 21480.

A l'arrêté des comptes, cette charge, comptabilisée au compte 6414, présente le caractère d'une **« charge à payer ».** En effet, une fois le licenciement notifié, l'entreprise connaît le montant exact de la prime de licenciement, ce qui rend la dette certaine et précise dans son montant.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 E-2222, n° 3). Il en résulte que la limitation à la déduction des provisions pour licenciement économique prévue à l'article 39-1-5° du CGI ne s'applique pas.
Sur la divergence qui peut exister sur la notion de charge à payer sur le plan comptable et sur le plan fiscal, voir n° 2557.

Sur sa non-incorporation dans les stocks, voir n° 1172.

En ce qui concerne le caractère de cette charge, à notre avis :

- si le **licenciement** est **isolé,** elle constitue une **charge d'exploitation** ;

- si le **licenciement** est **collectif** (ou tout au moins significatif par rapport, par exemple, à une unité de production), elle devrait constituer également, dans la majorité des cas, une **charge d'exploitation** et ce même si l'entreprise retient la conception du résultat courant qui découle du plan de comptes du PCG (voir n° 2755), l'objectif d'un plan de licenciement étant d'adapter les effectifs aux besoins de l'activité. Toutefois, en pratique, cette charge est souvent classée en exceptionnel. Dans le cadre d'une application de la conception internationale (voir n° 2755), cette charge constitue un élément exceptionnel du résultat des activités ordinaires, ce qui permet de mieux traduire la véritable rentabilité de la société sur le long terme. Sur la conception à retenir en pratique, voir n° 2757.

Autres problèmes liés aux licenciements

911-1

I. Subventions complémentaires versées à des entreprises de la même région qui accepteront d'embaucher les salariés licenciés

Ces subventions, qui, dans la pratique, revêtent fréquemment un caractère obligatoire et qui sont versées en plus des indemnités conventionnelles, constituent à notre avis des charges exceptionnelles.

A notre avis, ces dépenses devraient pouvoir donner lieu à la constitution d'une provision en même temps que les autres charges et indemnités liées au licenciement. En effet, elles sont liées à un **engagement pris** par l'entreprise vis-à-vis des salariés dans le cadre du licenciement et sont **sans contrepartie** pour l'entreprise.

II. Prêt consenti à l'entreprise réembauchant les salariés licenciés
Si le prêt est destiné à se transformer à terme en une subvention, et à condition qu'à cette date le réembauchage apparaisse durable, le prêt nous paraît devoir être **provisionné en totalité** (charge exceptionnelle) dès son octroi pour tenir compte de cette transformation probable.
Lorsque le prêt est transformé en subvention, il est soldé par un compte de charges exceptionnelles et la provision reprise en résultat (exceptionnel).

Fiscalement, La (provision pour) dépréciation du prêt et la subvention ultérieure devraient, à notre avis, être déductibles.

III. Sommes versées à un fonds pour couvrir les indemnités de licenciement
Le traitement comptable de ces sommes est déterminé par **l'analyse du contrat** (Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, EC 2005-62, p. 713) :

a. Charges d'exploitation Les sommes versées constituent des charges d'exploitation à comptabiliser au compte 616 « Primes d'assurance » lorsqu'elles ne sont récupérées par l'entreprise qu'en cas de survenance du risque couvert (licenciement) ;

Dans ce cas, les versements effectués, constituant des cotisations d'assurance, sont destinés uniquement à couvrir le risque de paiement des indemnités de licenciement. Or, les fonds versés en contrepartie d'un service (droit à remboursement en cas de versement d'indemnités de licenciement) consommé par l'entité, que le licenciement ait lieu ou non par la suite. En conséquence, les versements constituent des charges.

Fiscalement, Les primes d'assurance groupe garantissant le paiement (par les entreprises) d'indemnités de congédiement versées au personnel sont déductibles lorsque les indemnités attribuées au personnel en cas de licenciement sont prévues par les conventions collectives ou par un accord inscrit dans le règlement intérieur de l'entreprise et entrant dans le cadre d'une convention collective conforme aux dispositions du Code du travail (D. adm. 4 C-4232, n° 13). Le versement des primes doit se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise versante (Rép. Pon, AN 21 août 1993, p. 3658), ce qui suppose que cette entreprise perde la libre disposition des primes (CE 6 novembre 1991, n° 68654).

Sur les conditions de comptabilisation de l'**indemnité d'assurance** en **produits à recevoir,** en cas de survenance d'un licenciement, voir n° 2399.

b. Actifs financiers Les sommes versées constituent des actifs financiers lorsqu'en l'absence de licenciement elles peuvent être récupérées par l'entreprise sans aucune autre condition.

En effet, dans ce cas, les sommes versées correspondent au placement réalisé par l'entreprise, dans un fonds de garantie destiné à couvrir les indemnités de licenciement dues aux membres du personnel, lors de la survenance de mesures de restructuration individuelles ou collectives.
En outre, une information complète sur cet actif financier et sur le sous-jacent correspondant doit être donnée en annexe (Bull. CNCC précité).

Fiscalement, Il en est de même, à notre avis, dès lors que l'entreprise conserve la propriété et la disposition des sommes versées (Rép. Hamelin AN 4 février 1978, n° 391 et 35481).
En revanche, lorsque le contrat d'assurance prévoit le reversement à l'entreprise du montant des provisions mathématiques constituées

par l'assureur au cas où le risque de verser les indemnités disparaît, les primes versées conservent leur caractère de charges déductibles (CE 6 novembre 1991, n° 68654).

Remarques
1. Droits à remboursement Selon le bulletin CNCC précité, les remboursements effectués par le fonds viennent diminuer le montant de l'actif financier comptabilisé.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

2. Produits financiers Selon le bulletin CNCC précité, les produits financiers attachés aux versements effectués par l'entreprise doivent être comptabilisés en résultat financier selon les modalités de restitution prévues au contrat.

IV. Subventions versées à une association ayant pour but d'aider les industriels de la profession dans leurs efforts de reconversion

A notre avis, si elles sont récurrentes, elles ont le caractère de charges d'exploitation (« Primes d'assurance » - compte 616, ou « Concours divers » - compte 628).
Sinon, elles constituent une charge exceptionnelle.

Fiscalement, Ces subventions sont déductibles (CE 3 juillet 1985, n° 45543).

V. Restructuration

Les licenciements prévus dans le cadre d'une restructuration font partie intégrante de son coût (voir n° 941-2) ; il n'y a donc pas lieu de les distinguer en constituant une provision spécifique pour licenciement (sauf éventuellement pour isoler la provision pour licenciement non déductible, voir n° 911).

VI. Sommes versées à un cabinet de conseil en réinsertion professionnelle

(Outplacement)

Fiscalement, Les dépenses correspondant au prix de ces prestations sont déductibles (Rép. Godfrain, AN 25 janvier 1993, p. 286).

A notre avis (voir n° 911), ces dépenses liées à un engagement pris par l'entreprise vis-à-vis des salariés dans le cadre du licenciement devraient donner lieu à la constitution d'une provision en même temps que les autres charges et indemnités liées au licenciement. En effet, elles sont sans contrepartie pour l'entreprise.

Fiscalement, Elles seraient alors déductibles dans les mêmes conditions, c'est-à-dire sous forme de provision, si le licenciement est annoncé avant la clôture de l'exercice (voir n° 911).

VII. Indemnité de clientèle versée à un VRP licencié

Il s'agit d'une indemnité légale (C. trav. art. L 7313-13) non cumulable avec les indemnités légales et conventionnelles de licenciement et suivant le régime social des indemnités de licenciement (voir Mémento Social n° 61395).

Se substituant aux charges habituelles de licenciement, elle constitue, à notre avis, une charge d'exploitation à porter au compte 6414 « Indemnités et avantages divers ». A notre avis, ces dépenses devraient donner lieu à la constitution d'une **provision** en même temps que les autres indemnités liées au licenciement. En effet, elles sont sans contrepartie pour l'entreprise.

Sur les conditions de constitution d'une provision à la clôture, voir n° 911.

Toutefois, à notre avis, si le montant de l'indemnité :

- est exceptionnel par rapport à l'activité de l'entreprise, il convient de la comptabiliser parmi les charges exceptionnelles et de fournir une information en annexe ;

- rémunère un autre élément que le préjudice subi par le représentant, elle peut constituer un droit d'exclusivité de vente (voir n° 1633-2), et dans ce cas aucune provision ne peut être constituée à la clôture pour faire face à son versement.

Fiscalement, L'indemnité légale présentant le caractère de dommages et intérêts, elle constitue une charge déductible (D. adm. 4 C-4421, n° 20).

VIII. Indemnité de non-concurrence

(voir Mémento Social n° 18740) La comptabilisation des indemnités de non-concurrence n'est pas traitée par les textes.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a reconnu le caractère de charges à des sommes versées par une entreprise à un ancien salarié en contrepartie d'un engagement de non-concurrence d'une durée limitée protégeant l'entreprise contre un risque de diminution de sa clientèle (CE 3 novembre 2003, n° 232393). En outre, selon l'Administration, les provisions destinées à faire face à des indemnités de non-concurrence sont déductibles dans les conditions de droit commun, dès lors qu'elles ne sont pas directement liées à un licenciement pour motif économique (BOI 4 E-1-10 n° 16 modifiant le BOI 4 E-1-98, voir n° 911 II).

Sur le plan comptable, à notre avis, comme sur le plan fiscal, l'indemnité ne peut pas être constitutive d'une immobilisation incorporelle, s'agissant d'un engagement de non-concurrence « défensif » (voir n° 1633). Cette indemnité est donc à constater en **charges.**
Toutefois, l'indemnité ayant un effet sur une période post-licenciement, la question se pose de déterminer si elle doit être constatée en charges en totalité au moment du licenciement (et dans ce cas, provisionnée lorsqu'elle est versée de manière étalée) ou si elle peut être étalée sur la période de non-concurrence qu'elle couvre.
La réponse à cette question dépend de l'analyse qui est faite de l'indemnité. Le point essentiel est de savoir s'il peut être considéré qu'un service est rendu à l'entreprise pendant la période de non-concurrence alors même que le salarié n'effectue pas, à proprement parler, de prestation pour l'entreprise :

- certains estiment que l'absence d'action positive de la part du salarié interdit de reconnaître un service rendu. Dans ce cas, l'indemnité de non-concurrence est un accessoire à l'indemnité de licenciement et est provisionnée en totalité dès le licenciement, peu importent ses modalités de versement.

- d'autres considèrent, au contraire, que l'entreprise bénéficie d'un service de « non-concurrence » durant la période couverte par l'indemnité qui permet de justifier sa prise en charge de manière étalée.

Cette seconde analyse est confortée notamment par le fait que :

- sur le plan social, l'indemnité de non-concurrence est considérée comme un salaire et soumise à cotisations sociales (voir Mémento Social n° 18740) ;

- elle peut faire l'objet d'un remboursement en cas de non-respect de la clause de non-concurrence par le salarié ;

- elle est en général versée de manière étalée sur toute la période de non-concurrence (et non en une seule fois au moment du licenciement).

Indemnités de rupture conventionnelle

911-2



Le Code du travail (art. L 1237-11 à L 1237-16) autorise l'employeur et le salarié à rompre le contrat de travail d'un commun accord, les conditions de la rupture étant définies dans une convention de rupture. Le salarié perçoit alors une indemnité spécifique de rupture conventionnelle.

Pour plus de détails concernant ce mode de rupture, voir Mémento Social n° 17910.
Concernant le régime social des indemnités de rupture conventionnelle, voir Mémento Social n° 22866.

Sur le plan comptable, les indemnités de rupture conventionnelle sont, à notre avis, à provisionner **dès la date de signature de la convention** par les parties, sans attendre la fin du délai de rétractation de 15 jours, ni l'homologation administrative.

En effet :

- la faculté qu'ont l'employeur et le salarié de se rétracter et d'annuler la rupture du contrat de travail avant ce délai ne permet pas, à notre avis, de considérer que l'obligation n'est que conditionnelle entre la signature de la convention et la fin du délai de rétractation (ce qui interdirait de constituer une provision dès la signature de la convention) ;

- avant la fin du délai de rétractation de l'employeur, celui-ci a une obligation plus que probable de verser l'indemnité, la convention matérialisant en principe l'accord des parties sur les conditions de la rupture, sur lequel l'employeur ne devrait pas revenir. L'employeur doit donc être considéré comme engagé envers le salarié.

Fiscalement, Cette provision est à notre avis déductible en application des conditions générales de déduction des provisions (CGI, art. 39-1-5°), sauf si l'indemnité est versée à un dirigeant salarié de SA cotée, pour la partie des rémunérations différées qui lui sont versées à l'occasion de la rupture excédant 6 fois le plafond annuel de la Sécurité sociale (CGI, art. 39-5 bis) (voir n° 887).

Est également à provisionner la contribution de l'employeur au maintien des couvertures santé et prévoyance de l'ancien salarié après la rupture du contrat (voir n° 914-1).

Dès l'homologation de la convention, l'indemnité constitue une dette pour l'entreprise, à comptabiliser dans un sous-compte du compte 428 « Personnel - Charges à payer », l'obligation de l'entreprise à l'égard du salarié devenant certaine dans son échéance et son montant.
En l'absence d'homologation, la provision doit être reprise.

Fiscalement, L'indemnité de rupture conventionnelle est déductible, sauf si elle est versée à un dirigeant salarié de SA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et pour la partie des rémunérations différées qui lui sont versées à l'occasion de la rupture excédant 6 fois le plafond annuel de la Sécurité sociale (CGI, art. 39-5 bis) (voir n° 887).

911-2

Social - Gestion de l'entreprise - **Projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2013** - Zoom sur les dispositions relatives aux prélèvements sociaux *FRC 11/12 Inf. 7*

Indemnité d'incitation au départ volontaire

912

Sur les règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite, voir n° 945 s.
Sur les indemnités liées à un départ en retraite, voir n° 916.

a. Dépenses encourues Elles sont, à notre avis, comptabilisées au débit du compte 6414 « Indemnités et avantages divers » par le crédit du compte 428 « Personnel - Charges à payer » dès la démission volontaire du salarié.

Fiscalement, Ces indemnités devraient à notre avis être admises en déduction dès lors qu'elles sont engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Toutefois (CAA Paris 30 novembre 1999, n° 96-1663), l'indemnité versée au PDG lors de son départ volontaire à la retraite n'est pas déductible dès lors qu'elle ne résulte pas d'une obligation légale ou contractuelle et que la société ne justifie d'aucun intérêt à accorder un tel avantage à un mandataire social révocable ad nutum.

Socialement, Sur l'exonération de cotisations sociales des indemnités de départ volontaire, voir Mémento Social n° 22865. Les indemnités de départ volontaire versées dans le cadre des accords de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) sont en revanche assujetties en totalité aux cotisations sociales (voir Mémento Social n° 22840). Sur l'assujettissement à la CSG et à la CRDS, voir Mémento Social n° 21485.

b. Dépenses probables Il résulte de l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.12.5) qu'une **provision** doit être constituée à la clôture :

- pour les **indemnités à verser à un salarié isolé** dès lors que l'offre de départ volontaire lui a été transmise avant la clôture de l'exercice et que son caractère attractif rend probable son acceptation par le salarié ;

- pour les **indemnités à verser dans le cadre d'un licenciement collectif,** en même temps que les autres charges et indemnités liées au licenciement, dès lors que le plan a été annoncé aux personnes concernées ou à leurs représentants (voir n° 911).

Fiscalement, Ni l'Administration, ni la jurisprudence ne se sont prononcées sur le régime d'une telle provision. Elle devrait, à notre avis, être déductible si les conditions de l'article 39-1-5° du CGI sont remplies et sous réserve qu'elle ne puisse être qualifiée de provision pour charges de retraite.

Remarque
Evaluation de la provision : la recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 822) précise que le montant de la provision doit être déterminé en prenant en compte le **nombre attendu de personnes qui accepteront l'offre.** Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de personnes qui accepteront l'offre, il existe un passif éventuel qui doit faire l'objet d'une information en annexe à moins que l'éventualité de la perte ne soit lointaine.
En outre (Rec. précitée, § 821) si les indemnités sont versées sur une période supérieure à 12 mois, le montant de la provision doit faire l'objet d'une **actualisation** dont le taux est déterminé selon les mêmes modalités que dans le cadre de la provision pour retraites (voir n° 947-6).

En ce qui concerne les indemnités à verser **dans le cadre d'une restructuration,** voir n° 941 s.

Indemnité compensatrice de préavis

914

Elle est due en cas d'inexécution du préavis à la demande de l'employeur. Qu'il s'agisse de licenciement ou de démission, cette indemnité se substitue au salaire durant la période du préavis.
En cas de départ d'un salarié, **à la clôture d'un exercice,** à notre avis, deux situations sont possibles (le préavis étant par hypothèse sur l'exercice n + 1) :

- il est **prévu d'effectuer** le préavis : aucune indemnité compensatrice n'est due. Aucune écriture n'est alors à passer ;

- le préavis ne sera **pas effectué** : l'indemnité constitue alors un passif (PCG, art. 312-1) à constater en charges à payer (elle n'aura en effet aucune contrepartie, aucun travail effectif, en n + 1).

Ce qui sera le cas pour partie en cas de congé de reclassement, les absences du salarié ayant lieu pendant le préavis (voir Mémento Social n° 48465). Tel sera le cas également :

- en cas de congé de mobilité (voir Mémento Social n° 48450) ;

- en cas d'adhésion du salarié licencié à un contrat de sécurisation professionnelle (CSP). En effet, dans ce cas, le salarié n'effectue pas son préavis. Néanmoins, pour financer le CSP, l'employeur est tenu de verser à Pôle emploi une somme correspondant à l'indemnité de préavis que le salarié aurait perçue s'il n'avait pas adhéré au CSP (C. trav. art. L 1233-69 ; voir Mémento Social n° 48410 à 48430).

Fiscalement, Cette charge à payer est déductible.

Maintien de la couverture santé et prévoyance en cas de licenciement

914-1

L'article 14 de l'Accord national interprofessionnel (ANI) du 11 janvier 2008 prévoit un dispositif de maintien des droits à protection sociale complémentaire en cas de rupture du contrat de travail due à un licenciement (sauf faute lourde), une rupture conventionnelle, une démission pour un motif légitime ou la fin d'un contrat à durée déterminée.
Pour plus de détails (champ d'application, régime social des cotisations, etc.), voir Mémento Social n° 59101.

I. Provision à la clôture
La question se pose de savoir si cet avantage doit être **provisionné** au fur et à mesure de l'activité du salarié ou uniquement au moment de la rupture du contrat de travail. **Deux cas** sont à envisager selon le type de contrat de travail :

a. Salariés en contrat à durée indéterminée Dans cette situation, aucune provision n'est à comptabiliser tant que le contrat de travail n'est pas rompu. En effet, la charge est conditionnée à la rupture du contrat. Le passif n'est donc qu'éventuel tant que cette rupture n'est pas intervenue (en ce sens, PCG art. 212-4 ; voir n° 2577-1).
En conséquence, il s'agit d'un coût de la rupture du contrat qu'il convient de rattacher à l'exercice au cours duquel cette dernière intervient (voir n° 911). L'estimation de la provision constatée au moment de la rupture du contrat prend en compte la durée maximale de portabilité d'une part, et la probabilité que l'ancien salarié retrouve un travail avant la fin de cette période d'autre part.

Fiscalement, Cette provision devrait, à notre avis, être déductible, sous réserve de pouvoir justifier de son montant (CGI, art. 39-1-5°).

b. Salariés en contrat à durée déterminée Dans ce cas, à notre avis, l'entreprise comptabilise une provision au fur et à mesure de la réalisation du contrat, le terme du CDD étant fixé et non conditionnel. Toutefois, la provision doit être calculée en tenant compte à la fois :

- de la probabilité que le salarié demande le maintien de sa couverture sociale ;

- et de celle que le CDD ne soit pas suivi d'un CDI.

Fiscalement, Cette provision devrait, à notre avis, être déductible, sous réserve de pouvoir justifier de son montant (CGI, art. 39-1-5°).

II. Traitement comptable des cotisations
Les cotisations patronales versées par l'employeur sont enregistrées en charges de l'exercice, au débit du compte 6452 « Cotisations aux mutuelles ».

Remarques
1. Appel des cotisations Ce dernier se fait soit de manière échelonnée, aux échéances habituelles, soit en une seule fois au moment de la rupture. Dans les deux cas, comme pour les écritures traditionnelles de paie (voir n° 886), les cotisations à la charge de l'ancien salarié sont enregistrées au(x) compte(s) de tiers dédié(s) aux sommes dues aux organismes de prévoyance et de santé concernés. Le remboursement par l'employeur des charges appelées en cas de reprise d'une activité ou de renonciation à la portabilité par l'ancien salarié n'a pas d'incidence sur le résultat, mais affecte directement les comptes de tiers dans lesquels ces cotisations ont été appelées,

par le débit d'un compte de trésorerie.
2. Non-paiement de ses cotisations par l'ancien salarié aux dates d'échéance Il libère l'employeur de toute obligation.

Indemnité de départ à la retraite (ou indemnité de fin de carrière)

916

Sur la comptabilisation générale des **engagements de retraite,** voir n° 945 s.
Sur l'évaluation de la provision ou de l'engagement pour indemnités de fin de carrière, voir n° 949.
Sur les règles de départ ou de mise à la retraite, voir Mémento Social n° 17820 à 17850.

Le départ à la retraite donne droit respectivement :

- pour les mises à la retraite (à l'initiative de l'employeur), soit à l'indemnité minimum légale de licenciement, soit à une indemnité conventionnelle ou contractuelle de départ à la retraite si elle est plus favorable (voir Mémento Social n° 17835) ;

- pour les départs volontaires à la retraite (à l'initiative du salarié), à une indemnité de départ en retraite, légale ou conventionnelle (voir Mémento Social n° 17850).

Cette qualification a des conséquences à la fois sur le montant de l'indemnité versée et sur son régime fiscal et social.
Sur les modalités de calcul de l'indemnité de départ à la retraite, voir Mémento Social n° 17835 (mise à la retraite), n° 17850 (départ volontaire). Sur son régime social, voir Mémento Social n° 22870.

Quelle que soit la nature de l'indemnité versée, la charge est à comptabiliser au compte 6414 « Indemnités et avantages divers » lors de son versement.
A la clôture de l'exercice, cette charge présente le caractère d'une **provision ou** d'un **engagement hors bilan** selon la méthode de comptabilisation des engagements de retraite choisie par l'entreprise, voir n° 945 s.

Sur l'évaluation de la provision ou de l'engagement à la clôture, voir n° 949.

Fiscalement, Ces indemnités sont déductibles de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement engagées (voir n° 948). Sur le caractère non déductible de leur provision, voir n° 946-1.

Indemnités de départ en préretraite

916-1

Les dispositifs de préretraite que les entreprises peuvent instituer en dehors des régimes légaux (**« régimes maison »,** voir Mémento Retraite MRP n° 35500 s.) comportent fréquemment des **indemnités** spécifiques versées aux salariés lors de leur **entrée dans le dispositif,** en sus des allocations servies tout au long de la période de préretraite (voir n° 917).
Lors de leur versement, les indemnités de départ en préretraite sont à comptabiliser, à notre avis, au compte 6414, « indemnités et avantages divers », que le régime conventionnel entraîne la rupture du contrat de travail par démission, par licenciement ou une simple suspension de contrat.

Remarques

1. Calcul de l'indemnité L'indemnité de départ en préretraite sera calculée différemment selon que la convention prévoit une rupture du contrat de travail par licenciement (indemnité de licenciement) (voir n° 911), par démission (indemnité de départ volontaire à la retraite) (voir n° 912) ou une suspension du contrat de travail (indemnité dans le cadre de la modification du contrat de travail) (voir n° 909-3).

2. Assujettissement aux charges sociales Il sera de même différent selon les cas susmentionnés, voir Mémento Retraite MRP n° 35530 à 35540.

A la clôture de l'exercice A notre avis, le traitement comptable de ces indemnités est identique à celui des allocations de congés de fin de carrière, voir n° 917.

Fiscalement, Ces indemnités sont déductibles de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement engagées (voir n° 948). Sur le caractère non déductible de leur provision, voir n° 917.

Allocations de préretraite

916-2

Dans le cadre des régimes de cessation anticipée d'activité (type plan **CATS/CASA**) de préretraite publique (voir Mémento Social n° 57280 et Mémento RetraiteMRP n° 35420 à 35423) ainsi que dans celui des « régimes maison » de préretraite privée (voir Mémento Social n° 57285 et Mémento Retraite MRP n° 35545 à 35580), tout ou partie du versement des allocations aux préretraités est assuré par l'entreprise.

Lors de leur versement, ces allocations sont à comptabiliser, à notre avis, au compte 6414 « indemnités et avantages divers ». De même, le versement trimestriel reçu de l'Etat, au titre de la prise en charge partielle des allocations du régime CATS/CASA, est à comptabiliser au crédit du compte 6414 à son encaissement (voir n° 927-4).
A la clôture de l'exercice le traitement comptable des plans de préretraite n'est pas figé. Deux approches pourraient être retenues :

a. Ces plans sont assimilables à des **régimes de retraite.**

Le plan revient à avancer l'âge de la retraite pour le salarié qui s'engage à n'exercer aucune activité professionnelle pendant la période couverte par le régime de cessation d'activité.

Les allocations constituent des **avantages** postérieurs à l'emploi qui suivent la comptabilisation des engagements de retraite : inscription au passif en **provision** constituée au fur et à mesure de l'acquisition des droits à l'adhésion au plan **ou engagements hors bilan,** voir n° 947 s.

b. Ces plans ne sont pas assimilables à un régime de retraite et sont analysés comme des **plans de restructuration.** Dans ce cas, les règles de droit commun sur les passifs (PCG, art. 212-1 s. et art. 312-1 s.) trouvent à s'appliquer (voir n° 941-2).

En pratique, la solution à privilégier devrait dépendre, à notre avis, des **caractéristiques du plan** :

- régime de retraite : plan ouvert sur une période longue ou systématiquement renouvelé ;

- plan de restructuration : plan ponctuel, ouvert sur une période courte sans renouvellement possible.

Remarques

1. Information en annexe Quelle que soit l'approche retenue, il convient de fournir une information adéquate **en annexe si les montants sont significatifs.**

2. Montant de l'engagement L'engagement doit prendre en compte le fait qu'une partie des allocations versées par l'entreprise est prise en charge par l'Etat (sous certaines conditions définies aux articles R 5123-22 à R 5123-29 du Code du travail). L'**engagement** constaté à la clôture (en provision ou en hors bilan) doit par conséquent être **net du financement de l'Etat.**

3. Non-respect par l'entreprise des dispositions de l'accord Dans ce cas, le versement de la participation financière de l'Etat est suspendu ou définitivement interrompu et l'entreprise doit rembourser les sommes indûment reçues. A la clôture de l'exercice, ce remboursement (s'il est notifié ou notoirement attendu) doit être comptabilisé en **charge à payer** (voir n° 928). Si le remboursement est significatif, une mention en annexe est en outre, à notre avis, souhaitable.

En ce qui concerne le régime social et fiscal des allocations de préretraite, voir Mémento Retraite MRP n° 35445 (régime CATS/CASA) et n° 35545 à 35575 (« Régimes maison »).
Sur la contribution spécifique à payer par l'employeur dans le cadre de certains régimes de préretraite d'entreprise, voir n° 882.

Congés de fin de carrière

917

Certaines entreprises accordent des congés de fin de carrière dont l'octroi et la durée sont fonction de l'ancienneté des salariés. Pendant un congé de fin de carrière, le salarié **fait toujours partie du personnel** et est donc rémunéré normalement **mais il ne rend plus de services** à l'entreprise.

I. Lorsque l'indemnité est versée
La charge correspondante est comptabilisée dans les comptes de personnel, à notre avis au débit du compte 6414 « Indemnités et avantages divers ».

II. A la clôture de l'exercice de mise en place du plan
La rédaction de la recommandation CNC n° 2003-R.01 relative aux règles de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires ne permet pas de déduire clairement si les congés de fin de carrière sont assimilables à des régimes de retraite ou pas. En effet :

- le § 31 de cette recommandation n'exclut pas explicitement les congés de fin de carrière des avantages similaires aux retraites (contrairement aux médailles du travail, voir n° 903) ;

- toutefois, les congés de fin de carrière sont définis comme « des régimes dont la finalité est la réduction partielle ou totale d'activité du salarié avant l'âge normal de la retraite ».

En pratique actuellement, deux solutions sont retenues pour comptabiliser les congés de fin de carrière. Afin de clarifier la situation, il serait à notre avis souhaitable que les organismes compétents se prononcent, à la fois sur le plan comptable et fiscal.

a. 1re approche Les congés de fin de carrière sont **assimilables à des régimes de retraite.** A ce titre, ils devraient suivre un traitement analogue à celui retenu par l'entreprise pour ses engagements de retraite (voir n° 949).

En effet, même si les bénéficiaires restent salariés de l'entreprise, en substance, ils ne rendent plus de services à l'entreprise. Le régime permet simplement de partir à la retraite avant l'âge normal de départ.

En conséquence :

- si l'entreprise ne provisionne pas ses engagements de retraite, elle ne peut constituer une première provision au titre du plan de congés de fin de carrière que dans le cadre de la première constitution d'une provision pour retraite ou du passage d'une provision pour retraite partielle à une provision totale. En effet, la méthode préférentielle qui incite à constituer ces provisions est globale (voir n° 946) ;

- si l'entreprise provisionne ses engagements de retraite, elle doit constituer une provision au titre du plan de congés de fin de carrière. La provision, calculée sur la base du nombre de salariés qui demanderont à bénéficier du plan, est étalée sur la période d'acquisition des droits.

b. 2e approche Ces congés **ne sont pas assimilables à un régime de retraite,** les bénéficiaires restant salariés de l'entreprise, mais constituent des restructurations (en ce sens, Cass. soc. 19 décembre 1991, n° 89-16.324). Dans ce cas, les indemnités à verser font donc l'objet d'une provision dès lors que les représentants du personnel ont été informés de la mise en place du plan, sur la base du nombre estimé de salariés qui demanderont à en bénéficier.

Remarque
Choix de la solution comptable : pour déterminer la solution comptable la plus adaptée, il convient d'examiner les caractéristiques du plan :

- si le plan est **récurrent** ou ouvert sur une longue période, il est possible de considérer qu'il s'agit plutôt d'avantages assimilables aux retraites ;

- en revanche, si le plan est **ponctuel,** la deuxième approche (provision pour restructuration) semble la plus pertinente.

Fiscalement, L'Administration refuse la déduction de ces provisions, les assimilant à des provisions pour retraite (position prise dans le cadre du compte épargne-temps ; voir n° 895 : Rép. Gantier, AN 19 février 2001, p. 1106).

Autres indemnités versées

Stagiaires

917-1

A notre avis, les indemnités dues aux stagiaires (étudiants et élèves des écoles techniques) par l'entreprise semblent pouvoir être enregistrées au débit du compte 64 « Charges de personnel », même si ceux-ci ne sont pas titulaires d'un contrat de travail ou d'un contrat de gérance (et non au débit du compte 621 « Personnel extérieur à l'entreprise ») (en ce sens également, Bull. CNC n° 72, 3e trimestre 1987).

En ce qui concerne les **cotisations sociales,** voir Mémento Social n° 45600 à 45610 et le **régime fiscal,** voir Mémento Fiscal n° 21695.

Fiscalement, Ces indemnités sont déductibles dans les conditions de droit commun (CGI, art. 39-1-1°). Les sommes correspondant aux indemnités versées aux VIE (volontaires internationaux en entreprise) placés auprès d'une filiale ou d'une succursale située à l'étranger (C. serv. national art. L 122-1 s.) sont également déductibles du résultat imposable dans la limite du montant légal applicable à ces indemnités (BOI 4 C-4-10), pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 8575.

Indemnité d'expatriation

917-2

Elle nous paraît devoir être enregistrée dans les salaires.

Elle donne lieu à cotisations de Sécurité sociale (voir Mémento Social n° 78700).

Indemnité d'intempérie

917-3

(entreprises du bâtiment, voir Mémento Social n° 7190) Alors que les cotisations versées par les employeurs sont assimilées à des charges sociales (compte 645 « Charges de Sécurité sociale et de prévoyance »), les **avances** et les **remboursements** correspondant aux risques assurés s'enregistrent à un compte de tiers ouvert au nom de la caisse de congés payés habilitée à couvrir directement les risques d'intempéries (compte 437 « Autres organismes sociaux »). Toutefois, dans la mesure où l'entreprise conserverait définitivement à sa charge une quote-part d'avances, elle serait à comprendre parmi les **salaires** (compte 6414 « Indemnités et avantages divers ») (Rép. Liot, Sén. 17 septembre 1969, p. 409).

Fiscalement, et Socialement :
Cette indemnité :

- échappe aux cotisations sociales applicables aux salaires (voir Mémento Social n° 23070) ;
- est assimilée, pour le bénéficiaire, à un salaire imposable à l'impôt sur le revenu ;
- n'est pas soumise aux taxes et participations sur les salaires.

D'où la **nécessité de la suivre isolément en comptabilité.**

Indemnité de fin de contrat de location-gérance

917-4

Sont visés, par exemple, certains accords collectifs (stations-services, maisons d'alimentation à succursales multiples) qui prévoient, pour le départ des locataires-gérants de ces établissements, des primes pour services rendus ou des indemnités de départ à la retraite, variables selon l'ancienneté et différentes situations particulières.

Chez le **bailleur,** l'indemnité versée au locataire-gérant constitue une charge et non pas une immobilisation incorporelle.

En effet, cette indemnité constitue en général une prime pour services rendus. Elle ne concourt pas à l'acquisition d'un élément de fonds de commerce, les plus-values apportées au fonds par le locataire ne donnant droit à aucune indemnité au profit de ce dernier (sauf si le contrat en dispose autrement ou que le versement de l'indemnité est destiné à acquérir une extension du fonds ou un élément nouveau apporté au fonds et appartenant personnellement au locataire). Voir Mémento Droit commercial n° 3156.

En outre, si l'accord confère des droits acquis en fonction d'une condition d'ancienneté ou de toute autre condition, une **provision** doit être constituée pour en tenir compte dès lors que la réalisation de la condition est estimée probable.

En présence d'un grand nombre de contrats comportant une même obligation de versement de cette indemnité, la probabilité que la condition se réalise et que la prime soit versée est estimée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout (PCG, art. 323-2 ; voir n° 2577-1). En pratique, le montant de la provision est ainsi calculé en tenant compte du taux moyen de versement (constaté au moyen de statistiques historiques).

Cette provision est constituée de manière progressive en fonction du rythme d'acquisition des droits.

Ainsi, à la clôture de l'exercice n, une prime dont le montant est fonction du chiffre d'affaires réalisé sur la durée du contrat est provisionnée sur la base du chiffre d'affaires réalisé à la clôture de l'exercice.

Fiscalement, Certes, le Conseil d'Etat a admis le principe de la constitution d'une provision pour indemnité de fin de contrat sous réserve qu'elle soit calculée avec une probabilité suffisante (CE 12 février 1990, n° 88375 et 4 mai 1979, n° 10727). Toutefois, lorsque l'indemnité n'est due qu'aux seuls locataires-gérants justifiant d'une certaine ancienneté, le Conseil d'Etat a jugé que le calcul de la provision ne doit pas prendre en compte les contrats de gérance n'ayant pas atteint l'ancienneté minimale requise à la date de clôture, même s'il est établi qu'un certain pourcentage de ces contrats se poursuivra au-delà de ce terme. En effet, tant que la condition d'ancienneté n'est pas réalisée, l'entreprise n'est pas irrévocablement engagée au versement futur de l'indemnité (CE 31 mai 2000, n° 179552 ; sur l'évolution de la position du Conseil d'Etat dans une problématique similaire, voir n° 622).

Pour le **locataire-gérant,** voir n° 2408.
Pour le **franchisé,** voir n° 4164.

Remboursements de frais inhérents à la fonction ou à l'emploi

Déplacements, missions, réceptions, cadeaux

918

Conformément à l'article 410-5 du PCG, les remboursements de ces frais professionnels au personnel sont, à notre avis, enregistrés dans les différents comptes de la classe 6 selon leur nature (par exemple 6251 « Voyages et déplacements » ; 6256 « Missions »...) et non selon leur destination (indemnités versées au personnel), que les sommes remboursées soient déterminées d'après les dépenses réellement supportées par les intéressés ou en application d'un barème forfaitaire. Toutefois, à notre avis, peuvent être inscrits au compte 6414 « Indemnités et avantages divers » les allocations et remboursements assimilés à des compléments de rémunération et soumis à cotisations sociales, seule la fraction (forfaitaire ou réelle) exonérée de ces cotisations étant portée alors dans les comptes de charges par nature.

Socialement, Le remboursement de ces frais par l'employeur est normalement exonéré de cotisations sociales (et d'IR pour le salarié, voir Mémento Fiscal n° 21580).
Pour plus de détails sur les conditions d'exonération, voir Mémento Social n° 22600 à 22770.

Fiscalement, Les allocations, indemnités et remboursements de frais sont en principe déductibles du résultat de l'entreprise (CGI, art. 39-1-1° , voir Mémento Fiscal n° 8570 à 8590). Toutefois :

- les allocations forfaitaires attribuées aux cadres (toutes entreprises) et à certains dirigeants et associés de SARL et de sociétés de personnes ne sont pas déductibles, lorsque l'entreprise a déjà inscrit en charges des remboursements de frais versés à ces personnes qui sont couverts par ces allocations ;
Cette règle, dite « du non-cumul », ne concerne pas les dirigeants salariés qui sont imposés sur ces allocations dans la catégorie des salaires (voir Mémento Fiscal n° 23730) ;

- les remboursements et allocations forfaitaires portant sur des charges somptuaires ne sont pas déductibles (CGI, art. 39-4, voir n° 964).

Les remboursements de frais accordés aux dirigeants et salariés les mieux rémunérés doivent figurer sur le relevé des frais généraux (voir Mémento Fiscal n° 9050 à 9060).

Remboursement des dépenses de transport domicile-travail

919

L'entreprise doit prendre en charge, pour leurs déplacements domicile-travail :

- de manière obligatoire, une fraction du coût des titres d'abonnement de transport en commun souscrits par les salariés (C. trav. art. L 3261-2 ; voir Mémento Social n° 70525).

- de manière facultative et dans certaines conditions, tout ou partie des frais de carburant (ou d'alimentation de véhicules électriques ou de véhicules hybrides rechargeables) des véhicules personnels utilisés par les salariés pour les trajets domicile-travail (C. trav. art. L 3261-3 ; voir Mémento Social n° 70530).

Ces prises en charge, non cumulables, constituent, à notre avis, une charge sociale à porter au débit du compte 647.

Si l'accord prévoit que le chef d'entreprise acquiert les titres de transport, à notre avis, il les comprend dans les charges sociales, puis récupère la quote-part à la charge des salariés par le crédit du compte de charges concerné.

Dépenses diverses bénéficiant au personnel

Fonds versés au comité d'entreprise

Sur le calcul de la subvention de fonctionnement versée au comité d'entreprise, voir Mémento Social n° 9040.

921

I. En cours d'exercice
Les sommes versées par un employeur à son comité d'entreprise et destinées à financer des oeuvres sociales instituées dans l'intérêt direct du personnel de l'entreprise sont à enregistrer au débit du compte 6472 « Versements aux comités d'entreprise et d'établissement » par le crédit d'un compte de trésorerie (PCG, art. 444/42).
En revanche, l'imputation sur la subvention de fonctionnement devant être versée au comité d'entreprise de **moyens en personnel mis à disposition** de ce dernier (imputation qui est licite ; Cass. crim. 11 février 1992, n° T 90-87.500 PF) n'entraîne, à notre avis, **aucune écriture** particulière, les charges correspondantes étant classées par nature en « Frais de personnel ».

La solution revenant à débiter le compte 6472 par le crédit d'un compte de transfert de charges ne nous paraît pas correcte car relevant d'une écriture de gestion (classement par destination). Ainsi, seul un **calcul extra-comptable** permet de calculer la réduction de subvention de fonctionnement.

II. En fin d'exercice
Il convient de régulariser le montant de cette charge lorsque les sommes déjà versées (ainsi que les moyens mis à la disposition) sont inférieures au montant des contributions et subventions calculé pour l'exercice selon une formule légale ou contractuelle. La charge restant à payer est débitée au compte 6472 par le crédit du compte 422 « Comités d'entreprise, d'établissement, ... ».

Fiscalement, Les sommes versées, qui cessent normalement d'être à la disposition de l'entreprise, sont considérées dans leur intégralité comme des charges déductibles même lorsqu'elles excèdent le montant de la cotisation minimum obligatoire. (D. adm. 4 C-4424, n° 4).

Titres-restaurant

922

Sur la **réglementation** des titres-restaurant, voir Mémento Social n° 22675 à 22685.

Aucun compte n'a été prévu pour l'enregistrement des titres-restaurant. Il nous paraît pouvoir être opéré ainsi :

- lors de leur achat, les titres sont débités au compte 437 « Autres organismes sociaux » (et non 467. Débiteurs divers, voir remarque n° 944) par le crédit d'un compte financier ;

- lors de leur remise au personnel, le compte 437 est crédité par le débit, selon le cas, du compte 421 « Rémunérations dues au personnel » ou d'un compte financier pour la part à la charge du personnel et du compte 647 « Autres charges sociales » pour la part restant à la charge de l'entreprise.

Fiscalement, La part contributive des employeurs au prix des titres-restaurant est déductible du bénéfice imposable (D. adm. 4 C-4421, n° 10).

Si les prestations concernant la fabrication des tickets sont facturées, elles sont à comptabiliser, à notre avis, dans le même compte 647.



Exemple Achat de 1 000 titres de 36 dont 18 à la charge du personnel :

Frais de déménagement d'un collaborateur

923

a. Dépenses encourues Si le collaborateur a été mis dans l'obligation de déménager pour des **motifs professionnels,** à la suite, par exemple, d'une réforme des structures de l'entreprise (ouverture d'un nouvel établissement, décentralisation), l'intéressé n'a nullement bénéficié d'un avantage et il convient de passer le montant de la facture au débit du compte 6255 « Frais de déménagement ».
Si le collaborateur a déménagé pour **convenances personnelles** et si le montant de la facture de déménagement a fait l'objet d'une retenue sur son salaire, l'entreprise n'a, en définitive, subi aucune charge. En revanche, si le montant de la facture n'a pas été déduit du salaire versé au collaborateur, le compte 6414 « Indemnités et avantages divers » peut être utilisé.

b. Dépenses probables A notre avis, même si l'entreprise s'est engagée à la clôture à prendre en charge des frais de déménagement qui seront supportés sur l'exercice suivant, elle ne peut pas constituer une provision à ce titre à la clôture de l'exercice. En effet, la sortie de ressources est probable mais elle a une contrepartie car elle bénéficiera à l'activité future de l'entreprise (voir avis CNC n° 2000-01, § 5.12.6).
En ce qui concerne les frais de déménagement d'un collaborateur **dans le cadre d'une restructuration,** voir n° 941-2.



Exemple Une entreprise prend en charge les coûts de déménagement de ses collaborateurs qui sont expatriés. A la clôture de l'exercice, 5 d'entre eux ont accepté leur mutation à l'étranger, 3 autres l'ont également acceptée avant la date d'arrêté des comptes et les 2 postes restant encore à pourvoir le seront probablement dans un futur proche.
Le **fait générateur** de l'obligation de supporter les coûts de déménagement est la transmission de l'offre de mutation par l'entreprise aux salariés, créant ainsi une attente légitime de ceux-ci (obligation implicite).
La **sortie de ressources** (coûts des 10 collaborateurs) est **probable** mais elle **a une contrepartie** car elle bénéficiera à l'activité future de l'entreprise.
Aucune provision n'est donc constituée.

Vêtements de travail

924

Ils nous paraissent devoir être, selon les circonstances, soit enregistrés au compte 6022 s'ils sont stockés ou 606 s'ils ne le sont pas (voir n° 804), soit immobilisés (voir n° 1138).

Chèques-vacances

925

Sur la **réglementation** des chèques-vacances, voir Mémento Social n° 13755 à 13770.
Cette contribution de l'employeur, constitue, à notre avis, une charge sociale (au même titre que les titres-restaurant : voir n° 922) à porter au débit du compte 647.
Toutefois, à la différence des titres-restaurant, des charges sociales sont également dues. Celles-ci nous paraissent devoir être comptabilisées dans le même compte (647) et non avec les autres charges sociales.

Création et financement de crèches

926

Aucun compte spécifique n'a été prévu pour l'enregistrement des dépenses relatives à la création et au fonctionnement de crèches d'entreprises. Les dépenses doivent, à notre avis, être enregistrées en résultat par nature et donner lieu à l'inscription au bilan d'immobilisations, le cas échéant. En revanche, s'agissant de versements à une crèche collective commune à plusieurs entreprises, la charge est à constater, à notre avis, au compte 647 « Autres charges sociales ».
Il en est de même, à notre avis, pour les primes de crèches versées par l'employeur.

Fiscalement, Les entreprises qui financent la création de crèches en faveur de leurs salariés peuvent déduire les frais de fonctionnement et les amortissements afférents à ces dépenses quand elles sont immobilisées. De même, les versements à une crèche collective sont admis en déduction dès lors qu'ils ont pour contrepartie l'octroi d'un avantage déterminé au personnel de l'entreprise versante (Rép. Hamel, Sén. 18 juin 2002, p. 1427), tel à notre avis le droit de profiter des services offerts par la crèche.

Sur le crédit d'impôt auquel ouvrent droit ces dépenses, voir n° 927-6.

Aides financières aux services à la personne versées par les entreprises

926-1

Les entreprises peuvent faire bénéficier leurs salariés et, dans certains cas, leurs mandataires sociaux (BOI 4 F-3-08, n° 3), d'une aide financière au titre des services à la personne :

- sous la forme d'un versement au salarié (C. trav. art. L 7233-4 et L 7233-5) ou de la remise d'un chèque emploi-service universel (« Cesu ») (C. trav. art. L 1271-12 à L 1271-14) ;

- exonérée, notamment, de cotisations sociales dans la limite d'un certain plafond. Pour plus de détails sur le régime social de ces aides, voir Mémento Social n° 22415.

Ces aides financières sont, à notre avis, à comptabiliser dans le compte 647 « Autres charges sociales » l'exercice au cours duquel elles ont été accordées.

C'est-à-dire, selon le cas, l'exercice du versement de l'aide ou de la remise du « Cesu » au personnel.

Cas particulier « Cesu » préfinancé : lorsque l'aide financière est versée au salarié sous la forme d'un « Cesu » préfinancé, ce dernier suit, à notre avis, le traitement comptable des titres-restaurant (voir n° 922).

Fiscalement, Les aides financières, y compris le « Cesu » préfinancé, attribuées par une personne morale à ses salariés comme à ses mandataires sociaux :

- constituent des charges déductibles, dans la limite du plafond fixé pour l'exonération de charges sociales (BOI 4 F-3-07, n° 10 ; voir ci-avant) ;

- ouvrent droit au crédit d'impôt famille (voir n° 927-6 et Mémento Fiscal n° 10555).
En outre, le produit correspondant à l'aide financière qu'un exploitant individuel s'attribue est exonéré dans la limite de 1830 € pour le calcul du bénéfice imposable d'une entreprise individuelle (BOI 4 F-3-08, n° 4).

Rémunérations et cotisations sociales patronales prises en charge par l'Etat (aides à l'emploi ou à la formation)

927

Pour un tableau récapitulatif des aides à l'emploi, voir Mémento Social n° 2500.

La prise en charge par l'Etat de certaines rémunérations et charges sociales en tout ou partie s'exerce dans le cadre de nombreux régimes, sous des formes différentes se traduisant pour chacune d'elles par un, voire plusieurs schémas de comptabilisation différents. On peut néanmoins distinguer les cinq catégories suivantes :

- exonération (totale ou partielle) de charges patronales (voir n° 927-1),

- subventions (aides) (voir n° 927-2),

- remboursements forfaitaires (voir n° 927-3),

- remboursements de sommes précises (voir n° 927-4),

- report et étalement de cotisations sociales (voir n° 927-5).

Sur l'incorporation éventuelle de cette prise en charge dans les stocks, voir n° 1172-4.
Sur les autres aides accordées sous forme de crédits d'impôts, voir n° 2864.
Sur la restitution de ces aides, voir n° 928.

Exonération (totale ou partielle) de charges patronales

927-1

En cas d'exonération, l'entreprise n'effectue **aucune avance de trésorerie.**
Sur les régimes concernés, voir Mémento Social n° 2500.

Les exonérations de charges patronales aux intéressés ne donnent lieu à **aucun enregistrement** comptable dans l'entreprise. Les charges sociales qui sont comptabilisées mensuellement par l'entreprise doivent correspondre aux charges qui seront effectivement supportées par elle.

Il n'y a pas lieu, à notre avis, de lisser l'exonération sur les différents exercices sur lesquels elle est accordée même si son montant est dégressif.

Toutefois, dans le cas où un logiciel de paie générerait une écriture automatique de paie (écriture englobant les rémunérations, les charges patronales et salariales), il serait nécessaire, pour tenir compte de l'exonération de charges patronales, d'annuler partiellement cette écriture en débitant les comptes 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » concernés, par le crédit du compte 645 « Charges de Sécurité sociale et de prévoyance ». L'écriture inverse serait à enregistrer en cas de remise en cause éventuelle de l'exonération de cotisations patronales.
Si les exonérations de charges patronales ont une **incidence significative** sur le résultat, une **information** pourrait, à notre avis, être utilement fournie **dans l'annexe.**

Sur la charge à payer à constituer en cas de restitution des aides de l'Etat, voir n° 928.

Subventions (aides)

927-2



Exemple Octroi à l'entreprise de x euros pour l'année, par chômeur embauché ou par emploi créé.

Sur les régimes concernés, voir Mémento Social n° 2500.

Ces aides ou primes sont acquises de droit et comptabilisées comme des **subventions d'exploitation,** compte tenu de leur caractère global.

Elles n'ont pas à être comptabilisées en fonction de leur date d'encaissement, mais en fonction de leur date d'acquisition (voir n° 648-2). Ainsi :

- pour les aides acquises globalement à la signature du contrat : lors de la signature du contrat sous réserve que l'entreprise effectue les formalités prévues pour leur octroi et que les conditions suspensives aient été levées ;

- pour les aides dont les conditions d'acquisition sont vérifiées mensuellement : chaque mois.

A la clôture de l'exercice, aucune régularisation n'est à effectuer, l'aide étant comptabilisée mensuellement.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38). Selon la jurisprudence [position contraire à la doctrine administrative (D. adm. 4 A-2411, n° 20)], les primes régionales à la création d'entreprise et à l'emploi ont le caractère de subvention d'équipement et sont donc susceptibles d'être imposées de manière étalée, conformément à l'article 42 septies du CGI (voir n° 3247 ; CE 30 juillet 2003, n° 236945 ; CAA Nantes 18 décembre 2002, n° 99-1379).

- pour les aides attribuées en fonction des heures travaillées : au fur et à mesure des heures travaillées.

Remboursements forfaitaires

927-3



Exemple Versement à l'entreprise de x euros par heure de formation et/ou un pourcentage d'une somme de frais.

Sur les régimes concernés, voir Mémento Social n° 2500.

Par référence à la solution préconisée par le bulletin CNC (n° 41-02, 4e trim. 1979, solution qui concernait la rémunération des stagiaires au titre du 3e pacte pour l'emploi), les remboursements forfaitaires par l'Etat de charges de personnel supportées par l'entreprise sont à comptabiliser par celle-ci au crédit du **compte 791 « Transfert de charges d'exploitation »** par le débit du compte 443 « Opérations particulières avec l'Etat » ou d'un compte de trésorerie.

Ces remboursements, bien que forfaitaires, n'ont pas le caractère d'une subvention. En effet, ils ne couvrent que des charges de personnel (ou éventuellement des charges de fonctionnement) alors que les subventions couvrent globalement des charges d'exploitation.

Remarque
Soldes intermédiaires de gestion : dans le cadre des soldes intermédiaires de gestion, ce compte 791 « Transfert de charges d'exploitation » devra être affecté au poste de « Charges de personnel », permettant ainsi, au niveau de la gestion, une présentation similaire aux « remboursements de sommes précises » (cas examiné ci-après n° 927-4). Sur les problèmes liés à l'affectation des transferts de charges, voir n° 2775.

Fiscalement, Les remboursements forfaitaires reçus doivent être rattachés aux résultats imposables de l'exercice au titre duquel ils ont été acquis à l'entreprise (Rép. Paecht, AN 21 juin 1979, p. 5389).

Dans l'hypothèse où (CNC précité), à la clôture de l'exercice, l'entreprise n'aurait pas reçu de l'Etat la confirmation formelle de l'engagement de remboursement, le compte 4487 « Etat - Produits à recevoir » serait débité par le crédit du compte 791.

Inversement, s'il a été attribué par anticipation, le remboursement forfaitaire sera enregistré pour partie en produits constatés d'avance à la clôture de l'exercice.

Cas particulier Embauche des handicapés : lorsque les dépenses d'adaptation du poste constituent pour l'entreprise des immobilisations, le remboursement de l'Etat ne peut venir à notre avis en moins de ces dépenses à l'actif ; il constitue, sur le plan comptable, une « subvention d'investissement » qui peut donc être soit comptabilisée immédiatement en produit exceptionnel soit étalée comme l'immobilisation (voir n° 3245 s.).
Sur la contribution incombant à l'employeur en matière d'emploi des handicapés, voir n° 874.

Remboursements de sommes précises

927-4

(partiellement ou en totalité) L'Etat (ou un organisme paritaire) rembourse à l'entreprise, en totalité ou partie, une **charge bien précise** qu'elle a supportée dans le cadre de l'emploi ou de la formation.

Sur les régimes concernés, voir Mémento Social n° 2500.

Dans ce cas, l'Etat prend à sa charge les allocations et participations versées par l'entreprise et inscrites au compte 6414 « Indemnités et avantages divers » (ou bien les dépenses dues au conseil extérieur comptabilisées au compte 617 « Etudes et recherches », ou, le cas échéant, au compte 6226 « Honoraires »).
Dès lors que la prise en charge par l'Etat est acquise, il convient de constater, sans attendre un remboursement, la créance sur l'Etat au débit du compte 443 « Opérations particulières avec l'Etat » **par le crédit du compte de charges** (6414, 617 ou 6226), et non 791 « Transferts de charges d'exploitation » comme dans le cas d'un remboursement forfaitaire (voir n° 927-3).

En effet, par rapport aux remboursements forfaitaires qui sont, par hypothèse, indépendants du montant des charges de personnel supportées par l'entreprise, ce remboursement porte sur une charge précise qu'il est possible de créditer.
A la clôture de l'exercice, par analogie avec le traitement applicable en cas de remboursement forfaitaire (voir n° 927-3), dans l'hypothèse où l'entreprise n'aurait pas reçu de l'Etat la confirmation formelle de l'engagement de remboursement mais que le remboursement peut néanmoins être considéré comme certain, le compte 4487 « Etat - Produits à recevoir » est à débiter par le crédit du compte de charges concerné.

Inversement, s'il a été attribué par anticipation, le remboursement forfaitaire sera enregistré pour partie en produits constatés d'avance à la clôture de l'exercice.

Les **avances** reçues le cas échéant de l'Etat sont à comptabiliser au crédit de ce compte 443 par le débit du compte de trésorerie concerné.

Sur le traitement comptable de l'indemnisation du chômage partiel, voir n° 909-5.

Report ou étalement des cotisations

927-5

I. Régimes concernés
Il s'agit notamment du report et de l'étalement du paiement des cotisations de Sécurité sociale dues en début d'activité en faveur de certains créateurs et repreneurs d'entreprises (Mémento Social n° 28535 et n° 53560).

II. Comptabilisation
Les cotisations constituent des charges de l'entreprise dès le début d'activité et doivent être inscrites au débit des comptes 645 « charges de Sécurité sociale et de prévoyance » par le crédit du compte 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux », même si leur paiement intervient ultérieurement.

Crédit d'impôt famille

927-6

Les dépenses engagées par les entreprises afin de permettre à leurs salariés ayant des enfants à charge de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale ouvrent droit à un crédit d'impôt famille (CGI, art. 244 quater F et A III, art. 49 septies Y à 49 septies YC ; BOI 4 A-11-04 et BOI 4 A-9-09).
Le crédit d'impôt correspond à un pourcentage des dépenses suivantes engagées au cours de l'année civile :

- 50 % pour les dépenses afférentes à la création et au fonctionnement des crèches et autres établissements de garde d'enfants de moins de trois ans (gérés en interne ou par des organismes tiers) ;

- 25 % pour les dépenses engagées au titre de l'aide financière pour l'émission de chèques emploi-service universels (Cesu).

Le crédit d'impôt est plafonné à 500 000 € par an.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 10555.

L'existence du crédit d'impôt **ne modifie pas la comptabilisation des dépenses** y ouvrant droit, qui doivent être classées par nature.

Le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt dû sur les résultats de l'exercice au cours duquel les dépenses sont engagées. La fraction excédant l'impôt dû est remboursable à l'entreprise (CGI, art. 199 ter E).

Dans tous les cas, il constitue pour l'exercice concerné un **produit de l'exercice** à comptabiliser **en diminution de l'impôt sur les bénéfices** (Information de l'ANC sur l'avancement des travaux du groupe « Impôts, taxes et versements assimilés » pour l'établissement des comptes individuels et consolidés selon les règles françaises, publiée le 11 janvier sur le site de l'ANC, www.anc.gouv.fr) :

- s'il est imputé immédiatement, au crédit du compte 695,

- s'il n'est pas imputé (ou partiellement), au compte 699 dans une subdivision intitulée par exemple « Produits - Crédit d'impôt famille » par le débit d'une subdivision du compte 444, s'intitulant par exemple, « Etat - Crédit d'impôt restituable » (cette subdivision étant soldée lors de l'obtention du remboursement).

Et ce, par analogie avec la position retenue pour le report en arrière des déficits par le PCG d'une part (voir n° 2863) et avec le traitement appliqué pour le crédit d'impôt recherche d'autre part (voir n° 1691-1).

Remarque
Produit d'exploitation : il n'est plus possible, à notre avis, de comptabiliser le crédit d'impôt en produit d'exploitation dans les comptes individuels. En revanche, ce traitement reste possible, à notre avis, dans les comptes consolidés établis en règles françaises, voir n° 1691-1.

Fiscalement,

- le crédit d'impôt imputé sur l'IS de l'exercice diminue le montant de l'impôt à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne I7),

- le crédit d'impôt (ou la fraction de crédit d'impôt) non imputable mais remboursable et comptabilisé en produit est à déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Exercice social ne coïncidant pas avec l'année civile Dans cette hypothèse, le calcul du crédit d'impôt s'effectue néanmoins sur l'année civile (CGI A III, art. 49 septies YA). Il en résulte que l'**imputation** du crédit d'impôt famille se fait sur l'impôt dû au titre de l'**exercice clos au cours de l'année civile suivant celle de l'engagement des dépenses.** Conformément au principe de rattachement des produits à l'exercice, énoncé à l'article C. com. L 123-21 (voir n° 506), un prorata de crédit d'impôt devrait, à notre avis, être comptabilisé en **produit à recevoir** à la clôture de l'exercice, le crédit d'impôt étant acquis à cette date.
Ce prorata est calculé sur la base des dépenses engagées entre le 1er janvier et la date de clôture uniquement.

En effet, il n'est pas possible, à notre avis, de tenir également compte des dépenses prévisionnelles à effectuer entre la clôture de l'exercice et la fin de l'année, même si celles-ci s'avèrent inéluctables (salaires par exemple) et de constater le crédit d'impôt à recevoir prorata temporis, ces dépenses prévisionnelles ne pouvant donner lieu à provisions et le crédit d'impôt n'étant pas encore acquis.

Fiscalement, Le produit à recevoir comptabilisé doit être déduit extra-comptablement (imprimé n° 2058-A, ligne XG).

Restitution des aides (sociales) de l'Etat

928

L'entreprise peut être amenée à reverser les aides dont elle a bénéficié, notamment si le contrat de travail est rompu à l'initiative de l'employeur ou si ce dernier ne satisfaisait pas aux conditions d'embauche.

Toutefois, lorsque le contrat est rompu pour faute grave (ou lourde) ou pour cas de force majeure, le reversement des aides peut ne pas être dû.

a. Paiement des **charges sociales initialement exonérées.** Dès la notification de la rupture du contrat de travail ou le constat de non-respect des conditions d'embauche, l'entreprise constate le montant des cotisations qui seront à reverser en débitant le compte 6451 « Cotisations à l'Urssaf » par le crédit du compte 431 « Sécurité sociale ».
En cas de travail dissimulé, le paiement des charges sociales donne lieu, à notre avis, à la constatation d'une provision dès l'établissement du procès-verbal de travail dissimulé (sur cette procédure, voir Mémento Social n° 75635 et C. trav. art. L 8272-1).

b. Reversement des **subventions** Dès la notification de la rupture du contrat et lorsqu'elle doit reverser l'aide octroyée, l'entreprise doit constater la restitution de l'aide acquise :

- en contrepassant l'écriture initiale si l'aide a été obtenue au cours de l'exercice ;

- en constatant, à notre avis, une « autre charge de gestion courante » (compte 658) si l'aide a été obtenue lors d'un exercice antérieur.

Remarque
Restitution probable : lorsqu'il apparaît, en cours d'exécution du contrat, que ce dernier ne sera pas exécuté et que l'employeur devra, à ce titre, restituer les aides obtenues, une provision devrait être constituée.

Fiscalement, La subvention est imposable lorsqu'elle est définitivement acquise (D. adm. 4 A-2411, n° 2). Corrélativement, sa restitution est déductible dès qu'elle est certaine dans son principe et dans son montant.

Cas particuliers :

1. Restitution des aides sur décision de la Commission européenne les jugeant illégales Tant que l'Etat français, qui s'est vu notifier cette décision par la Commission européenne et a fait appel de cette décision auprès de la CJCE n'a pas expressément fait connaître aux entreprises les modalités de restitution de ces aides jugées illégales, aucune provision n'est à constituer à ce titre ; mais une information détaillée sur le risque lié à la décision de la Commission européenne est à fournir dans l'annexe (Bureau du Conseil national de la CNCC, 23 février 1998, 20 janvier 1999 ; Revue SIC n° 161, mars 1998, p. 31). Cette position, prise dans le cadre du Plan textile, paraît, à notre avis, extrapolable à toute aide jugée illégale, d'autant qu'elle a été confirmée en 1999 (Télex Commissaires CNCC n° 82, mai-juin 1999 et bureau du conseil national de la CNCC, 7 juillet 1999) par l'obligation de constituer une provision dès lors qu'un accord était finalement intervenu. Une même position a été prise dans le cadre du remboursement des exonérations fiscales octroyées aux entreprises au titre de l'article 44 septies du CGI en 2005 (réponse de la Commission des études comptables de la CNCC du 18 avril 2005, reproduite dans le Bull. CNCC n° 138, juin 2005, p. 178 s.).

2. Cessation d'activité en contrepartie d'embauches Bien que le dispositif des conventions de préretraite progressive ait été supprimé à compter du 1er janvier 2005, les conventions conclues avant cette date continuent de produire leurs effets. En conséquence, lorsque l'entreprise ayant conclu une telle convention ne respecte pas les conditions que cette dernière a fixées (départs en préretraite non compensés par une embauche ou l'embauche ne répond pas aux conditions requises), elle devrait, à notre avis, constater une charge à payer, pour la majoration de la contribution due par l'entreprise pour chaque adhésion pour laquelle l'obligation n'a pas été remplie. La charge est à enregistrer, à notre avis, dans le compte 6318 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) - Autres » (comme la contribution financière initialement calculée pour chaque adhésion, voir notre édition 2006 n° 882).

Avantages en nature

Les avantages en nature sont des prestations (biens ou services) fournies par l'employeur au salarié pour son usage privé, à titre gratuit ou moyennant une participation du salarié inférieure à leur valeur.

Non-obligation de comptabilisation

930

Bien qu'en principe les entreprises doivent les inscrire en comptabilité (CGI, art. 54 bis), l'Administration admet, en l'absence de rubrique distincte au compte de résultat, qu'elles puissent **s'abstenir de les comptabiliser** (D. adm. 4 C-4421, n° 8 et 4 G-3331, n° 28). **Mais** cette dérogation est subordonnée à l'établissement, en **annexe à la comptabilité,** d'un état comportant l'indication de leur montant par catégorie, soit pour chaque bénéficiaire s'il s'agit d'avantages particuliers, soit globalement s'il s'agit d'avantages collectifs.

Cet état n'a pas à être joint à la déclaration de résultat mais doit seulement être tenu à la disposition du service des impôts (D. adm. 4 C-4421, n° 8).

Remarques

1. Déclaration sur l'état des salaires Les avantages en nature doivent également être déclarés sur l'état des salaires DADS (voir n° 960).

2. Types d'avantages et évaluation En ce qui concerne les différents avantages en nature (nourriture, logement, téléphone, automobile, etc.) et leur évaluation, voir Mémento Social n° 22480 à 22535.

Fiscalement, A défaut d'inscription explicite en comptabilité, l'entreprise risque de se voir refuser la déduction des avantages en nature considérés alors comme des avantages occultes (en dernier lieu CE 24 mars 2006, n° 260787), dans le cas où l'entreprise ne se

conforme pas aux conditions posées ci-avant par la tolérance administrative. Voir Mémento Fiscal n° 10955 c. En ce qui concerne les **dirigeants,** voir Mémento Fiscal n° 23740.

Méthodes de comptabilisation

931

Les charges étant comptabilisées selon leur nature (loyer, entretien, amortissements, etc.) et non selon leur destination (personnel bénéficiaire), il n'existe pas de compte spécifique regroupant l'ensemble des avantages en nature. A notre avis, plusieurs méthodes sont possibles pour suivre les avantages en comptabilité :

I. Méthode du dédoublement des comptes
Les charges qui ont le caractère d'avantages en nature sont enregistrées selon leur classement comptable normal et une écriture complémentaire saisit, pour mémoire, l'avantage en nature :



Exemple Un loyer de 6 000 est payé et constitue un avantage en nature. Il est enregistré aux comptes (par exemple) 6417 et 6418.

II. Dans les secteurs où les avantages en nature sont importants, il peut être intéressant de les faire figurer au compte de résultat en les enregistrant au **compte 64 « Charges de personnel ».** Ayant déjà été portés en charges, selon leur nature, lorsque les dépenses ont été engagées ou par l'intermédiaire des amortissements, il en résulte une double inscription parmi les charges qui nécessite en contrepartie la création du compte correcteur de charges 791 « Transferts de charges d'exploitation ».

Fiscalement, Il appartient aux entreprises relevant du régime simplifié d'utiliser le compte de produits « Travaux et charges engagés par l'entreprise pour elle-même » (Rép. Sergheraert, AN 7 février 1983, p. 674).

III. Pour sa part, le secrétariat du CNC (Bull. n° 36-02) avait préconisé les solutions suivantes (sauf pour les entreprises hôtelières) reprises dans le guide des entreprises à commerces multiples :

- le montant de l'avantage est enregistré au débit d'un sous-compte de « Charges de personnel » correspondant aux fonctions exercées dans l'entreprise par le personnel bénéficiaire, par exemple, pour le personnel salarié, le sous-compte 6417 **« Avantages en nature »** ;

- en contrepartie, il est possible de créditer : soit les **comptes de charges** qui ont déjà été normalement débités et, pour les avantages qui n'ont pas ou qui n'ont que partiellement donné lieu à un enregistrement en charge (cas du logement gratuit), le compte « Produits des activités annexes » (708) ; soit le compte de la classe 7 **« Prestations fournies sous forme d'avantages en nature au personnel (et à l'exploitant) »** (subdivision à créer du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation »).

Pour l'hôtellerie, compte 726 « Production consommée ».

A notre avis, l'entreprise a intérêt à comptabiliser les avantages en nature dans certains cas :

a. Logement du personnel L'employeur peut :

- soit réclamer un loyer qui vient en diminution de la rémunération à verser : il constitue un **produit des activités annexes** (7083 « Locations diverses ») ;

- soit ne rien leur réclamer ou une somme inférieure au loyer : il en résulte un **avantage en nature** qui nous paraît devoir également être enregistré (au compte 708, une des solutions préconisées par le CNC), en contrepartie du fait que l'immeuble est amorti dans sa totalité.

b. Avantages en nature des dirigeants Si le bénéficiaire a la qualité de salarié, ils constituent un supplément de rémunération. Mais s'il n'a pas cette qualité, ils s'imputent (Rép. Sergheraert, AN 10 mai 1979, p. 3654) :

- sur les jetons de présence alloués,

- sur le compte courant de l'intéressé pour l'éventuelle partie excédant le montant des jetons de présence.

Ceci implique, à notre avis, leur comptabilisation au crédit du compte 791.

c. Avantages en nature de l'exploitant individuel L'utilisation privative d'un **immeuble** porté **à l'actif** de l'entreprise peut, à notre avis, être enregistrée au débit du compte 108 « Compte de l'exploitant » par le crédit du compte 791. Les **prélèvements** en nature (nourriture, chauffage, carburants, etc.) sont également débités au compte 108 par le crédit des comptes de charges concernés ou, à défaut, du compte 791.

Pourboires du personnel (« Service »)

932

Leur comptabilisation s'impose dans tous les cas pour des raisons fiscales.

Fiscalement, En effet :

1. Au regard de **l'impôt sur les bénéfices,** les pourboires sont à inclure dans les **recettes** de l'entreprise. Ils doivent d'ailleurs **toujours transiter par la comptabilité** même s'ils sont directement encaissés par le personnel. A cette recette, correspond une **charge** de personnel déductible d'égale valeur (BOI 4 C-6-78).

2. Au regard de la **TVA,** toutes les majorations de prix réclamées à titre de **pourboires** « obligatoires » à la clientèle des entreprises industrielles et commerciales (notamment hôtels, restaurants, cafés, brasseries, bars, salons de thé, salons de coiffure, etc.) constituent un **élément du prix à soumettre à la TVA,** y compris les pourboires perçus directement auprès des clients par les employés (BOI 3 A-8-01, voir Mémento Fiscal n° 52290).

Il convient de distinguer deux cas :

I. Pourboires encaissés et répartis par l'employeur
Lors de l'enregistrement des recettes par l'employeur, celui-ci constate les pourboires à répartir au débit d'un compte de trésorerie par le crédit du compte à créer 4261 « Service au pourcentage à répartir » et du compte 4457 « TVA collectée », celle-ci étant calculée sur l'ensemble des recettes, pourboires compris.
Lors de la répartition des montants bruts de pourboires, ceux-ci sont virés du compte 4261 au compte 4213 « Rémunérations dues au personnel ».
Le Plan comptable professionnel de l'industrie hôtelière recommande en outre de réincorporer les pourboires aux frais de personnel en débitant le compte 643 « Service au pourcentage réparti » et, simultanément, au chiffre d'affaires en créditant le compte 7068 « Service au pourcentage revenant au personnel ».

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

II. Pourboires encaissés directement par le personnel
L'employeur doit dans ce cas évaluer les pourboires et les enregistrer au débit du compte 643 par le crédit du compte 7068 et 4457 « TVA collectée », chaque employé conservant ceux qu'il a reçus de la clientèle.

Créances et dettes du personnel

Reconnaissance de dettes suite à un détournement

933

Voir n° 2412.

Prêts au personnel

934

Quelle que soit leur échéance, ils sont comptabilisés au compte 2743, même s'ils sont effectués dans le cadre de l'effort à la construction (voir n° 864-2).

Ces prêts sont possibles même pour un administrateur ; voir n° 2202.

Importance de la comptabilisation des rémunérations sur l'exigibilité des impôts et cotisations

935

I. Exigibilité de l'impôt sur le revenu
Selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'inscription de salaires au compte courant du bénéficiaire (ou au compte ouvert au nom du salarié) équivaut à une mise à disposition pour l'assiette de l'impôt dont celui-ci est redevable (arrêts cités dans D. adm. 5 B-214, n° 1 s.). C'est pourquoi il est important de comptabiliser les sommes non mises à disposition dans un compte de **charges à payer** et non pas dans un compte ouvert au nom du bénéficiaire.

Remarque
Présentation comptable correspondant à la réalité : encore faut-il que la présentation comptable soit corroborée par les faits. Toutefois, s'il apparaît que le maintien des rémunérations au compte de charges à payer est le fait du PDG ou du gérant de SARL, qui les a ainsi volontairement laissées à la disposition de la société, le Conseil d'Etat admet leur imposition. Il considère alors que leur inscription au compte de charges à payer, qui fonctionne alors comme un compte courant malgré sa dénomination, vaut mise à disposition (CE 6 juillet 1983, n° 37122 ; CE 9 décembre 1992, n° 96232 repris dans D. adm. 5 B-214, n° 2, Doc. FL IRPP-I-13200 à 13500). La même solution a été retenue pour un directeur d'agence salarié non associé qui avait participé de façon déterminante à la décision de comptabilisation en « rémunérations dues » (CAA Versailles 9 novembre 2004, n° 02-1205).

II. Exigibilité des cotisations de Sécurité sociale
Dans le dernier état de sa jurisprudence, la Cour de cassation (Cass. soc. 8 février 1990, n° 635 P et 3 octobre 1991, n° 3082 D) considère que c'est la mise à la disposition effective des rémunérations, par **inscription à un compte personnel** ou tout autre moyen, qui entraîne l'exigibilité des cotisations de Sécurité sociale.

La Cour de cassation ne précise pas à quelles **rubriques comptables** correspond l'expression « inscription à un compte personnel » qu'elle considère dans son arrêt du 8 février 1990 comme valant mise à disposition. Cette expression recouvre certainement le compte **421 « Personnel-Rémunérations dues »,** sans pouvoir s'étendre, à notre avis, au compte 428 « Personnel-Charges à payer », les sommes comptabilisées en charges à payer ne pouvant, en principe, être considérées comme mises à la disposition des bénéficiaires, compte tenu de leur définition comptable (sur cette définition, voir n° 736-2).
La Cour de cassation (Cass. soc. 18 février 1999, n° 806 PB) considère que les **acomptes sur salaires** sont passibles des cotisations sociales **aux taux en vigueur lors de leur versement.** Ce faisant, la Cour ne s'est pas prononcée sur la date d'exigibilité de ces cotisations. En conséquence, elle ne paraît pas devoir remettre en cause la pratique actuelle des entreprises, admise par l'Administration, en vertu de laquelle les cotisations sur acomptes ne sont exigibles qu'à la date de versement du solde.

Opposition sur salaires et cession de salaires

936

(voir Mémento Social n° 70940 à 70950) La fraction du salaire qui fait l'objet de saisie ou de cession est comptabilisée au crédit du compte 427 « Personnel - Oppositions » (PCG, art. 444/42) par le débit des comptes 64 concernés, ou du compte 421 « Rémunérations dues au personnel » selon que les rémunérations dues sont enregistrées pour leur montant brut ou net (voir n° 886).

Compensation des rémunérations avec des créances de l'employeur

937

La loi limitant les possibilités, pour l'employeur créancier du salarié, d'effectuer des retenues sur la rémunération de celui-ci, il convient, avant d'opérer une telle compensation en comptabilité, de tenir compte des limites légales (voir Mémento Social n° 70955).

Rémunérations non réclamées

938

L'action en paiement des salaires se prescrit par cinq ans (C. trav. art. L 3245-1 et C. civ. art. 2224). Cette prescription libératoire concerne tout salarié, y compris les employés de maison, les travailleurs à domicile et les marins du commerce.

La prescription joue, quelle que soit la forme de la rémunération, pour toutes les sommes qui ont leur cause dans la prestation de travail et présentent le caractère d'un salaire.

La prescription quinquennale vise également les créances n'ayant pas le caractère de salaire (indemnité de licenciement, de rupture abusive de contrat ou indemnité représentative de frais ; C. civ. art. 2224 ; voir n° 996-2).

a. Début La prescription commence à courir à compter de la date à laquelle le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir.

b. Interruption La prescription peut être interrompue par une reconnaissance de dette, une demande en justice, un acte d'exécution forcée (C. civ. art. 2240, 2241 et 2244).

Il résulte de la prescription quinquennale que les rémunérations non réclamées dans le délai de cinq ans à compter de la date de la paie constituent pour l'entreprise un produit exceptionnel sur exercices antérieurs à créditer au compte 77 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion » (subdivision 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion ») par le débit du compte 421 « Personnel-Rémunérations dues ».

Dans une autre conception du résultat courant (voir n° 2755), il serait possible, à notre avis, de les considérer comme des produits d'exploitation à enregistrer au compte 75.

E. Autres charges de gestion courante (compte 65)

Les autres charges de gestion courante comprennent :

939

I. Les charges d'exploitation qui ne sont pas considérées comme des consommations intermédiaires pour le calcul de la valeur ajoutée de l'entreprise ;

C'est la notion de « production » de la Comptabilité nationale qui a été retenue. Le système élargi de comptabilité nationale considère en effet que :

- les redevances pour concessions... sont des opérations en capital ;

- les jetons de présence et les rémunérations des gérants majoritaires de SARL sont des revenus distribués par les sociétés.

Y sont incluses les pertes sur créances « Clients » irrécouvrables (voir n° 650 s.).

II. Les opérations d'exploitation réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation (voir n° 4272) ;

III. Eventuellement diverses autres charges de gestion courante.



Par exemple, la charge représentative des émissions de gaz à effet de serre réalisées (voir n° 939-3) et les certificats d'économie d'énergie achetés sur le marché (voir n° 939-4).

Sur le contenu général du compte 65, voir liste des comptes du PCG, n° 7006.

Remarque
Réduction des charges : le compte 65 ne comporte pas de compte de réduction des charges ; le cas échéant, le compte 659 nous paraît pouvoir être utilisé.

Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

939-1

Le compte 651 (PCG, art. 446/61/62) est uniquement utilisé à l'inscription de frais pour l'exploitation d'**actifs incorporels** qui, pour la Comptabilité nationale (Système élargi, Insee, p. 139), constituent des opérations de répartition.

Sur leur incorporation ou non dans les stocks, voir n° 1184-1.

I. Y sont donc enregistrées, notamment, à notre avis :

- les redevances **Sacem,**

A la clôture de l'exercice, les redevances à payer sont à apprécier en fonction des taux conventionnellement définis entre la Sacem et les représentants des exploitants (Eco. et Compta. n° 171, juin 1990, p. 60).

- les redevances sur chiffre d'affaires versées pour la **concession** d'une licence d'exploitation ou de production d'une marque ou d'un brevet, qui devraient constituer à notre avis, dans la quasi-totalité des cas, des charges et exceptionnellement des immobilisations incorporelles (voir n° 1639-4),

Fiscalement, Ces redevances sont immédiatement déductibles dès lors qu'elles :

- ne sont pas immobilisées (voir n° 1751-1) ou incorporées dans les stocks (voir n° 1184-1) ;

- et ne sont pas excessives (D. adm. 4 C-421, n° 1). La jurisprudence (voir Doc. FL BIC-IX-22400 s.) apprécie le montant normal ou non des redevances versées en fonction notamment de l'influence du droit concédé sur l'évolution du chiffre d'affaires ;

- et ont une contrepartie réelle. Tel n'est pas le cas d'un brevet tombé dans le domaine public (CAA Nancy 26 mars 1992, n° 90-433) sauf si la concession accorde une autre contrepartie comme l'utilisation d'une marque de forte notoriété (CAA Paris 15 juin 1999, n° 98-54).

Sur les conditions supplémentaires de déductibilité en cas de versement à une société localisée dans un Etat ou Territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif (« ETNC », voir n° 2849), voir Mémento Fiscal n° 78295.

Remarque
Concession et sous-concession de brevets et autres actifs incorporels susceptibles de relever du régime du long terme Pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, les redevances imposées au taux réduit chez le concédant (voir n° 649-1) ne sont déductibles par l'entreprise concessionnaire, lorsqu'elle est liée au concédant (sur cette notion, voir n° 1808), qu'à hauteur de 45 % (15/33,1/3) de leur montant sauf si l'entreprise concessionnaire apporte la preuve de la réalité et de la rentabilité de la concession, selon des modalités qui seront précisées dans un décret à paraître (CGI, art. 39-12 modifié par la loi de finances pour 2012). En outre, en cas de **sous-concession,** lorsque le sous-concédant bénéficie de l'imposition au taux réduit des redevances de sous-concession (voir n° 649-1), les redevances qu'il verse au concédant ne sont déductibles qu'à hauteur de 45 %, y compris pour la part de redevances versées excédant les redevances reçues (CGI, art. 39-12 bis créé par la loi de finances pour 2012). Sur les conditions de déduction applicables pour les exercices ouverts avant le 13 octobre 2011, voir Mémento Fiscal n° 19225.

En revanche, les redevances sur chiffre d'affaires versées pour l'**acquisition** d'un fonds de commerce, d'un brevet ou d'une marque constituent des immobilisations (voir n° 1610-1) et ne sont donc pas enregistrées au compte 65.

- les redevances de **franchisage** (voir n° 4166),

- **les droits d'auteur et de reproduction** (compte 6516 ; liste du PCG, art. 432-1) La TVA retenue à la source due sur les droits passibles de la TVA est à enregistrer, à notre avis, dans une subdivision à créer du compte 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser », par exemple 44552 « TVA - retenue à la source » (Pour un exemple complet de comptabilisation, voir BCF 55, juin 1992, BCF 6/92 p. 12).

II. N'y sont pas portées, notamment, à notre avis :

- les redevances pour construction sur sol d'autrui versées par le propriétaire de l'immeuble au propriétaire du terrain (compte 613 « Locations ») ;

- la redevance pour création de bureaux ou de locaux industriels dans la région parisienne (élément du coût de revient du terrain, voir n° 1435-1) ;

- la redevance sur les alcools « libres » perçue au profit du service des alcools (compte 6358 « Autres droits » ou compte 60 si elle est rattachée aux achats) ;

- les redevances dues à l'Etat sur les ventes de matériels objets d'une aide à l'innovation (à notre avis, compte 628 « Divers (autres charges externes) ») ;

- les redevances de gérance libre ou de locations de fonds de commerce (compte 613 « Locations ») ;

- les redevances de crédit-bail mobilier et immobilier (compte 612).

Jetons de présence

939-2

I. Comptabilisation

Socialement, Présentent le caractère de rémunérations tous les jetons de présence versés aux dirigeants (président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux délégués, membres du directoire, dirigeants de SAS) qui sont, en ces qualités, obligatoirement affiliés aux assurances sociales (Cass. soc. 7 février 1980 n° 437 ; en dernier lieu Cass. 2e civ. 14 février 2007, n° 179 F-D ; voir Mémento Social n° 28435).
Tel n'est pas le cas en revanche des jetons de présence versés aux membres du conseil d'administration ou de surveillance, voir Mémento Social n° 28440. Ces derniers sont donc assujettis au forfait social (CSS, art. L 137-11), à l'exception toutefois des sommes versées aux président du conseil d'administration, directeur général et directeur général délégué.

Sur le plan comptable, le PCG (liste des comptes) a prévu leur enregistrement au débit du compte 653 (distinct des comptes de charges de personnel) par le crédit des comptes 431 « Sécurité sociale » (y compris pour le montant de la CSG, de la CRDS et, le cas échéant, du forfait social), 437 « Autres organismes sociaux » et 402 « Dettes d'exploitation diverses ».

En ce qui concerne le compte de contrepartie « Dettes », s'agissant d'une dette d'exploitation, les jetons de présence pourraient être enregistrés au compte 402 « dettes d'exploitation diverses » (voir n° 944).

II. Exercice de prise en charge

En fonction de la décision de l'assemblée générale (C. com. art. L 225-45), les jetons de présence alloués aux administrateurs concernent soit l'exercice clos, soit l'exercice en cours. Selon le CNCC (Bull. n° 37, mars 1980, EJ 80-04, p. 84 s.) :

- lorsqu'ils le sont au titre de l'**exercice clos,** ils devraient avoir été constatés en charge à payer à la fin de cet exercice, suivant la proposition du conseil d'administration ;

- lorsqu'ils le sont au titre de l'**exercice en cours,** ils sont une charge de cet exercice.

Les avantages en nature des dirigeants non salariés s'imputent sur les jetons de présence qui leur sont alloués (voir n° 930 s.).

Fiscalement,

a. Exercice de déduction : c'est celui au cours duquel la décision d'attribution des jetons de présence est prise.

b. Montant déductible : la déduction des jetons de présence alloués au titre d'un exercice est :

- subordonnée à l'exercice, par le bénéficiaire, d'un travail effectif (D. adm. 4 C-4454, n° 3 ; CAA Versailles 15 juillet 2010, n° 09-1944 rendue définitive par CE (na) 14 décembre 2011, n° 344158) ;

- et limitée à 5 % de la somme obtenue en multipliant par le nombre d'administrateurs (ou de membres du conseil de surveillance) la rémunération moyenne déductible attribuée au cours de l'exercice aux dix ou cinq salariés les mieux rétribués, selon que l'effectif de l'entreprise excède ou non 200 salariés. Si la société emploie moins de cinq personnes, la déduction est limitée à 457 € par membre du Conseil (CGI, art. 210 sexies). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 23575 à 23585.

c. Corrections extra-comptables : en conséquence, pour la détermination du résultat fiscal, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées sur l'imprimé n° 2058-A :
- réintégration (ligne WQ) des jetons de présence constituant fiscalement une charge de l'exercice, mais qui excède les limites de déduction précédemment définies.
Si les jetons de présence ont été comptabilisés en charges à payer :

- l'exercice de comptabilisation de la charge à payer : réintégration (ligne WI) du montant des jetons de présence comptabilisés en charges à payer ;

- l'exercice suivant : déduction extra-comptable (ligne WU) de la reprise de la charge à payer précédemment réintégrée et réintégration (ligne WQ) de la quote-part des jetons de présence constatés en charges non déductibles car excédant les limites définies ci-avant. Sur les obligations déclaratives, voir n° 961.

Quotas d'émission de gaz à effet de serre à restituer à l'Etat

939-3



L'Etat attribue, gratuitement, sous réserve de restitution, des quotas d'émission de gaz à effet de serre aux entreprises relevant de certaines activités et possédant des installations classées rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère.

Une **taxe exceptionnelle due au titre de l'exercice 2012** a été instituée à la charge des entreprises qui ont bénéficié des allocations de quotas les plus importantes pendant le dernier plan national de 2008 à 2012 (Loi de finances pour 2012 du 28 décembre 2011, art. 18 ; pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 75900). Cette taxe est, à notre avis, à comptabiliser dans une subdivision du compte 635 « Impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts) » (voir n° 859).

Les émissions de gaz à effet de serre font naître une obligation vis-à-vis de l'Etat, les quotas devant être restitués à hauteur des émissions réalisées. Afin de couvrir leurs émissions excédant les quotas détenus, les entreprises peuvent, en outre, être amenées à acquérir des quotas supplémentaires sur le marché.

Pour plus de détails sur le dispositif juridique (entreprises concernées, sanctions...), voir n° 1638-2.

Remarque
Evolution attendue : un groupe de travail est actuellement en cours à l'ANC pour revoir le traitement des quotas de gaz à effet de serre, notamment du fait de leur attribution par mise aux enchères à compter de 2013 (voir n° 1638-2). L'ANC a d'ores et déjà présenté ses propositions pour une nouvelle comptabilisation fondée sur l'intention des entreprises lors de l'achat des quotas qui remet totalement en cause les schémas comptables actuels. Un règlement est attendu pour la fin de l'année 2012 (voir n° 5875).

Dans l'attente des conclusions de l'ANC, l'avis CU CNC n° 2004-C du 23 mars 2004 et la recommandation du CNC n° 2009-R.02 du 5 mars 2009 fournissent les modalités de comptabilisation des quotas d'émission :

- d'une part, la comptabilisation et le suivi des quotas à l'actif ;

Sur la comptabilisation des quotas attribués par l'Etat (date, contrepartie), voir n° 1638-2.
Sur leur coût d'entrée, voir n° 1697.
Sur leur dépréciation, voir n° 1730-6.
Sur leur cession, voir n° 1746.

- d'autre part, la comptabilisation et le suivi de l'obligation de restituer les quotas, voir ci-après.

Fiscalement, Le traitement fiscal des quotas de gaz est aligné sur le traitement comptable (BOI 4 A-13-05, n° 26 ; Lettre de la DLF au Medef du 31 mai 2010).

I. Constatation de l'obligation de restituer les quotas

a. Au fur et à mesure des émissions de gaz L'entreprise doit constater un **passif de quotas d'émission à restituer à l'Etat** correspondant aux émissions de gaz constatées au cours de la période. Ce passif est comptabilisé :

- sur la base de la **valeur d'entrée des quotas reçus à titre gratuit** (et pour le surplus, en cas d'émissions supérieures aux quotas alloués, sur la base de la valeur de marché des quotas ; voir ci-après **c.1.**) ;

- par la contrepartie d'une **charge** (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.2).

La comptabilisation doit s'effectuer de la manière suivante : débit d'un compte 658X « Charges diverses de gestion courante » (Règl. CRC n° 2004-08 du 23 novembre 2004, art. 4) par le crédit du compte 449 « Etat - Quotas d'émission à restituer à l'Etat » (PCG, art. 432-1 rubrique 44).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité (voir n° 5875) devrait permettre, pour la partie des quotas détenue pour se conformer aux obligations :

- d'entrer les quotas gratuits pour une valeur nulle (à suivre dans une « comptabilité matière »),

- de ne constater le passif de restitution qu'à hauteur des émissions excédant les quotas en portefeuille,

- de comptabiliser la charge correspondante en coût de production et non plus en résultat divers de gestion courante.

b. Ajustement du montant des quotas alloués Le compte 489 « Quotas d'émission alloués par l'Etat » initialement mouvementé lors de la délivrance des quotas par l'Etat (voir n° 1638-2) doit être repris (Avis CU CNC précité, § 1.2 et Rec. CNC précitée, § 2) :

- au fur et à mesure des émissions, pour un montant identique à celui du passif correspondant à l'obligation de restitution des quotas (voir a. ci-avant).

En effet, l'actif comptabilisé au titre des quotas reçus à titre gratuit et le passif comptabilisé en contrepartie sont liés (Rec. précitée, § 2).

- par la contrepartie d'un produit.

En cas d'émissions supérieures aux quotas alloués par l'Etat, le compte 489 est repris en totalité (voir ci-après **c.1**). En cas d'émissions inférieures aux quotas alloués par l'Etat, voir ci-après **c.2.**

La comptabilisation doit s'effectuer de la manière suivante : débit du compte 489 « Etat - Quotas d'émission alloués » par le crédit d'un sous-compte 758X « Produits divers de gestion courante » (Règlement CRC précité, art. 4).

Le compte 489 est également repris en cas de cessions des quotas (voir n° 1746).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité (voir n° 5875) devant permettre de comptabiliser les quotas gratuits détenus pour se conformer aux obligations pour une valeur nulle (voir ci-avant **a.**), aucun compte 489 ne sera plus à mouvementer.

c. A la clôture de l'exercice, deux cas peuvent se présenter :

- déficit de quotas, voir ci-après **1.** ;

- excédent de quotas, voir ci-après **2.**

1. Emissions de gaz effectives supérieures aux quotas alloués par l'Etat (déficit de quotas). Lorsqu'un déficit est observé en fin de période annuelle, l'entreprise constate une **charge nette** à la clôture [correspondant à la différence entre le passif comptabilisé (voir **a.** ci-avant) et les quotas repris en produits (voir **b.** ci-avant)] (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.4).
Selon la Rec. CNC précitée (§ 1) :

- si l'entreprise dispose de prévisions fiables permettant de justifier, sur la totalité de la durée résiduelle du plan, de futurs excédents de quotas alloués gratuitement par l'Etat (qui viendront compenser ces déficits), la charge nette peut être limitée de manière à ce que le déficit cumulé depuis le début du plan ne dépasse pas le montant du déficit global attendu en fin de période (voir ci-après **III.**, exemple 2, années 2 et 3). En pratique, cela signifie que le passif de quotas comptabilisé à hauteur des émissions réalisées (voir **a.** ci-avant) est minoré des excédents nets attendus ;

- si l'entreprise ne peut justifier de manière fiable d'excédents nets attendus, le déficit annuel est provisionné en totalité, sur la base de la valeur de marché des quotas (ou, si l'entreprise s'est couverte, de celle des quotas déjà acquis sur le marché) (voir ci-après **III.**, exemple 3, années 2 et 3).

Remarque
Détermination des excédents futurs : la détermination des excédents sur la durée résiduelle du plan doit être documentée et fondée sur des éléments vérifiables, comme par exemple (Rec. CNC précitée, § 1) :

- les arrêts d'activité prévus dans le cadre de programmes pluriannuels de maintenance ;

- ou le résultat d'actions techniques de réduction des émissions dès lors que ce résultat peut être raisonnablement estimé (faisabilité technique et technologies éprouvées).

Lorsqu'un **déficit global est attendu en fin de plan,** celui-ci n'est donc pas provisionné en totalité dès le début du plan, mais **pris en charge au fur et à mesure des émissions** ayant généré ce déficit, selon les modalités précisées ci-avant par la Rec. CNC précitée (§ 1).
2. Emissions de gaz effectives inférieures aux quotas alloués par l'Etat (excédent de quotas). Selon la Rec. CNC précitée (§ 2), **aucun produit n'est systématiquement constaté** à hauteur de l'excédent. Néanmoins, si les années antérieures ont généré des déficits (voir ci-avant **1.**) :

- le compte 489 est repris à hauteur de ces déficits antérieurs. Cette reprise génère ainsi un produit net qui traduit l'utilisation des quotas excédentaires de l'année pour solder des déficits passés (voir ci-après III., exemple 3, année 4) ;

- si les déficits observés au cours des années antérieures n'ont pas été totalement comptabilisés car des excédents étaient attendus au cours des années suivantes (voir **1.** ci-avant), ces déficits doivent être régularisés. Le passif de quotas à restituer est alors réévalué en contrepartie d'une charge, en retenant la valeur d'entrée des derniers quotas reçus (voir ci-après **III.**, exemple 2, année 4).

Sur l'absence de dépréciation des quotas alloués par l'Etat, voir n° 1730-6.

II. Lors de la restitution des quotas à l'Etat

Cette restitution doit avoir lieu au plus tard le 30 avril de l'année suivante (C. env., art. L 229-18 et décret n° 2004-832, art. 8).

Le passif constaté au titre des émissions effectives (voir **I.** ci-avant), compte 449 « Quotas d'émission à restituer à l'Etat », est soldé (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.4) par le crédit du compte d'immobilisations incorporelles, compte 205X « Quotas d'émission » (PCG, art. 432-1 rubrique 44).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité (voir n° 5875) prévoit :

- de comptabiliser les quotas acquis en stock et non plus en immobilisations incorporelles (voir n° 1638-2),

- de sortir ces quotas, non pas à leur restitution, mais au fur et à mesure de leur consommation, c'est-à-dire au fur et à mesure des émissions de gaz à effet de serre (puis les suivre dans une « comptabilité matière ») jusqu'à leur restitution à l'Etat,

- de solder le passif à l'acquisition des quotas sur le marché et/ou à l'allocation gratuite des quotas.

Le cas échéant, une charge ou un produit complémentaire par rapport à ceux (celles) comptabilisé(e)s au titre de l'exercice précédent est constaté(e). Tel est le cas, par exemple, si les quotas achetés sur le marché pour restitution à l'Etat sont acquis à un prix différent de celui retenu pour l'évaluation du passif à la date de clôture (voir ci-après **III.**, exemple 1).

III. Exemples (établis par nos soins)

Remarque
Evolution attendue : les exemples ci-après ne prennent pas en compte les évolutions attendues dans le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité (voir n° 5875).



Exemple 1 **Les émissions de gaz effectives sont supérieures aux quotas alloués - Acquisition de quotas sur le marché**
Une entreprise se voit affecter en début d'année des quotas d'émission à hauteur de 100. Au 31 décembre de cette année, elle a émis des gaz à effet de serre pour 120. L'entreprise ayant dépassé le niveau d'émission autorisé doit acquérir sur le marché les quotas manquants. Ces quotas sont évalués au prix du marché à la clôture, soit 20.
Au 1er avril de l'année suivante, les quotas manquants sont achetés sur le marché, à un prix supérieur à celui observé au 31 décembre de l'année précédente, soit 22.





Exemple 2 **Les émissions de gaz effectives sont supérieures aux quotas alloués - Comptabilisation des déficits tout au long du plan - Prévisions fiables permettant de justifier, en cours de plan, des excédents futurs**
Une entreprise reçoit 100 quotas par an sur 5 ans. Elle émet les quantités de gaz suivantes :

Emissions	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
annuelles	90	115	115	90	106

Emissions	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
cumulées	90	205	320	410	516

Par simplification, les quotas sont évalués pour 1 tout au long des 5 ans du plan. L'entreprise dispose de prévisions fiables permettant de justifier, sur la durée totale du plan, les excédents futurs.


(1) Par hypothèse, valeur d'entrée d'1 tonne = valeur de marché = 1 €
(2) A la fin de l'année 1, l'entreprise présente un excédent annuel de 10 quotas. Le passif de quotas à restituer est comptabilisé à hauteur des émissions réelles de l'année, soit 90 quotas. Le compte 489 est repris uniquement à hauteur des émissions cumulées, soit 90.
(3) A la fin de l'année 2, l'entreprise présente un déficit annuel de 15 quotas, soit un déficit cumulé de 5 quotas. Le déficit global est estimé à 16 quotas.
Le déficit global de 16 n'étant pas encore atteint, le passif de « quotas à restituer » doit être comptabilisé en totalité (soit 100 de quotas alloués + 15 de déficit = 115).
(4) Le compte 489 est repris à hauteur des émissions successives cumulées depuis le début du plan (soit 205), plafonné au montant des quotas alloués (soit 200). Le compte 489 ayant déjà fait l'objet d'une reprise de 90, il est à reprendre à hauteur de 110.
(5) A la fin de l'année 3, l'entreprise présente un déficit annuel de 15 quotas, soit un déficit cumulé de 20 quotas. Le global restant estimé à 16 quotas, la totalité du déficit annuel ne doit pas être provisionnée.
En effet, l'entreprise est en mesure de justifier un excédent net attendu de quotas sur la durée résiduelle du plan évalué à 4 quotas (émissions de 196 tonnes pour 200 quotas alloués). Le passif de « quotas à restituer » est donc évalué à 111 (et non 115), c'est-à-dire :

- à hauteur des 100 quotas détenus : à la valeur d'entrée des quotas (soit 100) ;

- à hauteur de 4 tonnes : « à une valeur nulle » (ils seront compensés par les futurs excédents) ;

- pour le solde de 11 tonnes à la valeur de marché à la clôture (soit 11).

(6) A la fin de l'année 4, l'entreprise présente un excédent de 10 quotas. Bien que l'entreprise présente un excédent, un déficit doit être comptabilisé afin de régulariser les déficits non comptabilisés au titre des années antérieures (car évalués « à une valeur nulle »), c'est-à-dire les 4 tonnes au titre de l'année 3 [voir ci-avant (5)].
Soit un déficit supplémentaire de 4 quotas et donc un passif de 94 quotas (90 d'émissions réelles + 4 de réajustement).
Il ne reste qu'un excédent de 6 quotas.
(7) Le compte 489 est repris à hauteur des émissions successives cumulées depuis le début du plan (soit 410), plafonné au montant des quotas alloués (soit 400). Le compte 489 ayant déjà fait l'objet de 3 reprises pour un total de 300, il est à reprendre en totalité (soit 100).
Cette reprise permet de constater un produit net de 6 sur l'exercice [différence entre le montant de la reprise, soit 100 et l'ajustement du passif pour quotas à restituer, soit 94 (voir ci-avant (6)].
(8) A la fin de l'année 5, le plan doit être soldé :

- le déficit global réel est de 16 quotas (soit des émissions de 516 tonnes pour 500 quotas alloués) ;

- le déficit comptabilisé est de 10 quotas (passif total de 410 pour 400 quotas alloués).

Il reste à comptabiliser un déficit de 6 quotas, soit un passif de 106 (soit 100 quotas alloués + 6 de déficit).

Exemple

Exemple 3 **Les émissions de gaz effectives sont supérieures aux quotas alloués - Comptabilisation des déficits tout au long du plan - Absence de prévisions fiables permettant de justifier, en cours du plan, des excédents futurs**
Les hypothèses sont les mêmes que dans l'exemple 2. Cependant, l'entreprise ne dispose pas de prévisions fiables permettant de justifier, sur la durée totale du plan, les excédents futurs.


IV. Annexe
Selon le PCG et la Rec. CNC n° 2009-R.02, il convient de présenter dans l'annexe :

- en engagements reçus, la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période de 5 ans en cours (PCG, art. 531-4/4) ;

- lorsque l'entreprise tient compte des futurs excédents pour l'évaluation de leur passif de « quotas à restituer » : les hypothèses de détermination de ces excédents et notamment les faits et circonstances (par exemple, les actions techniques

planifiées de réduction des émissions ou les arrêts d'activité programmés) pris en considération pour estimer les émissions futures de gaz à effet de serre (Rec. CNC n° 2009-R.02, § 4) ;

- toute information pertinente sur la gestion du risque CO_2 (Rec. CNC n° 2009-R.02, § 4).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité devrait prévoir de nouvelles informations à donner en annexe.

939-3

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Quotas de gaz à effet de serre** - La mise aux enchères sera effective dès le 1er janvier 2013 *FRC 10/12 Inf. 10*

Certificats d'économie d'énergie achetés sur le marché

939-4

Ils sont à comptabiliser en charges de l'exercice au cours duquel ils sont acquis (Avis CU CNC n° 2006-D, § 3.1.1), à notre avis, dans un sous-compte du compte 658.

Pour plus de détails sur le dispositif juridique (entreprises concernées, obligation...), voir n° 879.

Remarque
Evolution attendue : les règles comptables applicables aux certificats d'économie d'énergie font l'objet d'un groupe de travail à l'ANC (voir n° 5999-1).

Diverses autres charges de gestion courante

939-5

A comptabiliser au compte 658, elles peuvent, par exemple, comprendre :

- les **transactions sur les valeurs d'actif** (cessions d'immobilisations) : pour l'appréciation de leur caractère courant, voir n° 1566 ;

- les **différences de caisse** négatives (à notre avis et plan comptable des entreprises à commerces multiples, voir n° 295) :

Dans le **courant de l'exercice,** il est préférable de porter à ce compte **toutes les différences** de caisse qu'elles soient positives ou négatives. Ce n'est qu'en fin d'exercice que le solde, s'il est créditeur (cas rare) est viré au compte 758 « Différences de caisse - positives ». Cette comptabilisation ne nous paraît pas aller à l'encontre du principe de non-compensation ;

- la **démarque inconnue** (voir n° 2413-1) ;

- la **remise de faux billets** (voir n° 2413-2) ;

- les **différences de règlement** (négatives) sur les créances et les dettes (à notre avis) ;

- les **pénalités sur marchés** (voir n° 2419) ;

- certaines **indemnités d'éviction ou de résiliation de bail** (voir n° 2404-1).

Le plan « Sucreries » prescrit, pour les opérations sur marchés internationaux, de comptabiliser les **pertes sur arbitrage** au compte 656.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Redevances de fortage

939-6



Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain et d'en extraire les granulats pendant une certaine durée et moyennant un prix généralement versé sous la forme de redevances annuelles.
a. Redevances variables en fonction du tonnage extrait Les redevances de fortage constituent des **charges d'exploitation,** à comptabiliser de la manière suivante (Avis CNC n° 2009-03 du 10 avril 2009, § 2) :

- **au fur et à mesure de l'extraction des matériaux,** les redevances à verser sont comptabilisées en charges, à notre avis, en contrepartie d'un compte de tiers (à solder au moment du paiement de la redevance correspondante) ;

- **à la clôture de l'exercice,** les redevances versées relatives aux matériaux extraits non encore utilisés dans le cours de la production de l'exercice sont comptabilisées en stocks, en tant qu'élément du coût d'acquisition des matériaux extraits sur le sol d'autrui.

Selon le CNC (Avis précité, § 1.2), ces redevances rémunèrent les matériaux extraits et ne peuvent pas être considérées comme le coût d'un droit incorporel acquis lors de la signature du contrat de fortage. En effet, s'appuyant sur une jurisprudence constante de la Cour de cassation qui définit le contrat de fortage comme une vente de meubles par anticipation (Cass. civ. du 23 juin 1952, Bull. civ. 1952, I, n° 207 et Cass. com. du 4 février 1963), le CNC a considéré que le contrat de fortage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la redevance rémunère l'acquisition des matériaux extraits.

Le CNC prévoit cependant qu'un droit incorporel soit comptabilisé en cas de rachat du contrat de fortage à un autre exploitant. Le droit est alors comptabilisé à l'actif à hauteur du prix d'achat du contrat augmenté des coûts directement attribuables à l'acquisition de ce droit (frais d'exploration, notamment) (Avis précité, § 2.3).

A notre avis, elles sont comptabilisées dans un sous-compte du compte 651 « Redevances ».
b. Redevances minimum prévues au contrat (Avis CNC précité, § 2) Lorsqu'elles sont imputées sur les redevances variables de l'exercice (extraction annuelle suffisante pour couvrir leur montant), elles sont comptabilisées comme les redevances variables (voir ci-avant) ;
En revanche, lorsque l'extraction annuelle est insuffisante pour couvrir leur montant :

- elles sont comptabilisées en charges constatées d'avance si le contrat prévoit leur report sur les extractions futures et que des prévisions fiables permettent d'estimer que les extractions futures seront suffisantes pour les absorber,

- elles sont comptabilisées en charges dans le cas inverse.

Exemple

Exemple Un exploitant de carrière (titulaire d'une autorisation administrative d'exploitation de la carrière) verse au propriétaire d'un terrain, à la fin de chaque semestre, des redevances afin d'exploiter le sous-sol du terrain. Ces redevances sont variables en fonction des volumes extraits (10 €/T). Toutefois, le paiement d'un minimum de 100 K € (soit 10 000 T), reportable sur les années suivantes, est prévu en cas d'extraction inférieure à 10 000 T.
Au terme de la première année, suite à des difficultés techniques, l'exploitant n'a pu extraire que 4 000 T de matériaux, dont le quart seulement a été transformé et vendu. Le gisement est toutefois commercialement exploitable et devrait s'avérer rentable dès la 2e année d'exploitation (il est prévu d'extraire plus de 20 000 T de matériaux au cours de cette 2e année).
L'exploitant verse 100 K € à la fin du 1er semestre, puis rien à la fin du 2e semestre, le volume minimum de 10 000 T n'ayant pas été atteint.
A la clôture de la 1re année, l'exploitant doit donc comptabiliser la redevance minimum garantie de la façon suivante :

- 10 K € en charges ;

- 30 K € en stocks ;

- 60 K € en charges constatées d'avance (les 6 000 T versées par avance devant être imputées sur l'exercice suivant).

Fiscalement, Il en est de même pour les **redevances versées depuis 2005** (Rescrit du 6 juillet 2010, n° 2010/38 ; CAA Nancy 19 avril 2012, n° 10NC00201), et, à notre avis, pour les **redevances versées avant 2005** (CE 30 mai 2012, n° 323004), le Conseil d'Etat ayant

adopté la qualification juridique sur laquelle repose la position comptable dans une affaire visant la qualification de l'indemnisation perçue par un exploitant de carrière.

939-6

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Redevances de fortage** - Ce sont des charges, même pour le Conseil d'Etat ! *FRC 10/12 Inf. 3*

III. Provisions pour risques et provisions pour charges d'exploitation

(autres que celles liées aux ventes)

Selon leur objet et l'activité de l'entreprise, elles peuvent présenter un caractère courant ou exceptionnel. Ne sont retenues dans ce chapitre que celles qui concernent habituellement l'exploitation.

Sur les éléments de synthèse concernant la définition, les règles de constitution et l'évaluation des provisions, en général, voir chapitre 12 sur les provisions n° 2551 s.

Comptabilisation et liste des provisions

940

Pour la comptabilisation :

- aux comptes 681 (dotation) et 781 (reprise), voir n° 2582 ;
- au compte 151 « Provision pour risques », voir n° 2560.

Les **principales provisions** sont les suivantes :

a. Provision pour cessation d'utilisation d'un bien en cours de contrat, voir n° 943.

b. Provision pour déménagement, voir n° 851.

c. Provision pour congés payés, voir n° 894-1.

d. Provision pour indemnité de licenciement ou de préavis, voir n° 911.

e. Provision pour préretraite, voir n° 916-1 et 916-2.

f. Provision pour restructuration, voir n° 941 s.

g. Provision pour sous-activité future ou perte d'exploitation future, voir n° 942 s.

h. Provisions pour pensions, retraites, voir n° 945 s.

i. Provision pour gros entretien ou grandes visites, voir n° 1515.

j. Provisions pour procès, voir n° 2416-1 (provision pour litiges).

k. Provision pour amendes et pénalités, voir n° 2418.

l. Provision pour risque de mise en jeu de garantie ou de caution, voir n° 2665.

m. Provision pour redressements fiscaux, voir n° 2923.

n. Provision pour frais de remise en état d'un bien ou d'un site, voir n° 1516 s.

o. Provision pour remise en état (démantèlement, dépollution et risques environnementaux), voir n° 1516.

Sur la définition des dépenses environnementales et leur comptabilisation, voir n° 956 s.

p. Provisions pour frais de démantèlement et de remise en état d'un bien ou d'un site appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

q. Provisions pour mise en conformité à de nouvelles normes, voir n° 1518.

Provision pour restructuration

Les différents types de restructuration

941

Le terme de « restructurations » recouvre des situations variées dont les objectifs peuvent être les suivants :

a. L'amélioration de la productivité pouvant se traduire par des mesures de modernisation à court terme comme à moyen ou long terme.

b. L'apurement de situations défavorables ou l'abandon d'un secteur d'activité.

c. La mise en conformité avec une décision réglementaire (nouvelles normes d'environnement, de sécurité, de production, etc.).

d. La réorganisation suite aux opérations de rapprochement avec d'autres sociétés.

Ainsi, en pratique, une restructuration peut se traduire par des arrêts ou modifications d'activités, des fermetures d'établissements, des réductions d'effectifs (par le biais de licenciements, préretraites, contrats de conversion, départs volontaires), des relocalisations d'activités, des suppressions de niveaux hiérarchiques, des cessions d'actifs, etc.

L'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs définit une restructuration comme « toute réorganisation ayant un effet significatif sur la nature ou les activités de l'entité » et prévoit des règles précises et restrictives de comptabilisation. Sont traités successivement :

- le fait générateur des provisions pour restructuration (**existence d'une « obligation »** de l'entreprise), voir n° 941-1 ;

- les coûts **devant être provisionnés** (« sortie de ressources probable »), voir n° 941-2 ;

- la **comptabilisation** des provisions pour restructuration, voir n° 941-3.

Remarque
Restructurations lentes : notons que ces différents types de restructuration ne concernent pas ce que l'on pourrait appeler des restructurations lentes, consistant, dans l'attente de nouveaux marchés ou de lancement de nouvelles productions, à **poursuivre** durant quelques années l'**exploitation d'investissements bien que** celle-ci doive, d'après les plans prévisionnels, s'avérer **déficitaire.** Dans ce cas, à notre avis, il n'y a pas lieu de constater une provision pour restructuration mais d'apprécier si la valeur actuelle des investissements concernés (calculée en actualisant les cash-flows futurs, par analogie à une évaluation de fonds de commerce) ne se trouve pas affectée de manière telle qu'une provision doive être constituée au-delà de la valeur nette comptable résultant du plan d'amortissement (voir n° 1500 s.).

Existence d'une obligation à la clôture

941-1

Le PCG (art. 312-8-2) précise les modalités de constitution des provisions pour restructuration. Selon ce texte, les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entreprise vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la

décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision **aux tiers concernés,** et à condition que l'entreprise n'attende plus de contrepartie de ceux-ci.

Les provisions qui répondent à ces conditions doivent être enregistrées dans le compte 154 « provisions pour restructurations » (PCG, art. 441/15).

Il ressort de cet article qu'une provision pour restructuration ne peut (et ne doit) être constituée que si l'entreprise s'est **manifestement engagée à la mettre en oeuvre.** Pour cela, il faut que les conditions suivantes soient remplies :

Remarque
Fait générateur unique : le PCG (art. 312-8-2) et l'avis CNC n° 2000-01 définissent un fait générateur unique pour la constitution des provisions pour restructuration : l'annonce à la clôture de la décision de restructurer. En conséquence, à notre avis, ce fait générateur **doit être systématiquement retenu** même si le PCG prévoit d'autres faits générateurs pour certains éléments constituant la provision. Ainsi, par exemple, lorsque la restructuration implique un déménagement, la provision correspondante doit être constituée dès l'annonce du plan sans attendre la résiliation du bail.

I. Existence d'un plan de restructuration formalisé
(Avis précité, § 5.12.3) Le plan formalisé et détaillé doit préciser au moins :

- l'activité ou la partie d'activité concernée ;

- les principaux sites affectés ;

- la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;

- les dépenses qui seront engagées ;

- et la date à laquelle le plan sera mis en oeuvre.

II. Existence d'un plan connu des tiers concernés à la date de clôture
(Avis précité, § 5.12.4) Pour que la société soit engagée à la clôture, il faut que les tiers soient fondés à cette date à anticiper la mise en oeuvre par celle-ci de la restructuration, ce qui est vérifié si, à la date de clôture il y a eu :

a. soit un commencement d'exécution du plan

Par exemple, démantèlement d'une usine ou vente d'actifs (exemples fournis par l'avis), conclusion d'un ou plusieurs accords parmi un ensemble de mesures comprises dans le plan de restructuration, à notre avis.

b. soit l'annonce publique de ses principales caractéristiques

Une annonce publique avant la clôture ne constitue une obligation que si :

- elle comporte suffisamment de détails sur les principales caractéristiques du plan. Le même détail que celui demandé au **I.** (voir ci-avant) n'est pas exigé. Il est nécessaire néanmoins que les salariés concernés comprennent qu'ils sont visés par le plan ;

- celui-ci est communiqué à toutes les personnes concernées ;

- et sa mise en oeuvre est programmée pour s'achever dans un délai rendant improbable sa modification (voir ci-après exemple 1, 4e cas).

Sur les conséquences d'une modification du plan post-clôture, voir n° 941-2 IV.

L'annonce aux tiers concernés n'est pas nécessairement individuelle :

1. S'agissant des salariés, une annonce à leurs représentants est suffisante.

En effet, l'avis (§ 5.12.5) précise que l'obligation vis-à-vis des salariés est matérialisée par :

- la **prise de décision,** avant la date de clôture, par l'organe compétent lorsque celui-ci comporte des représentants du personnel ;

- ou dans les autres cas, **l'annonce,** avant la date de clôture, aux personnes concernées ou à leurs représentants, de la décision prise par l'organe compétent.

Il en résulte, à notre avis, en pratique, que l'**annonce** aux salariés est **réputée réalisée lors de l'information du comité d'entreprise** (ou des délégués du personnel si l'entreprise occupe moins de 50 salariés) sur le projet de licenciement économique réalisée dans le cadre des articles L 1233 s. du Code du travail (dit « Livre I » ; voir Mémento Social n° 48215). En effet, à ce stade, le projet comporte déjà, à notre avis, les détails requis par l'avis et il ne nous semble donc pas nécessaire d'attendre, le cas échéant, la rédaction du plan de sauvegarde de l'emploi.

2. En revanche (à notre avis) :

- **en cas d'annonce publique à la presse** faite préalablement à cette consultation du comité d'entreprise, il n'est pas certain que l'annonce soit suffisamment détaillée pour constituer une annonce aux salariés au sens de l'avis ;

- **en cas de dépôt d'OPA ou d'OPE,** même si les orientations en matière d'emploi figurent dans la note d'information transmise par l'auteur de l'offre au comité d'entreprise de la cible, cette information du comité d'entreprise ne permettra pas le cas échéant la constitution d'une provision. En effet, les règles s'opposent à la constitution d'une provision dès lors qu'il n'existe pas d'engagement irrévocable tant que l'opération n'est pas conclue (voir ci-après **III.** Condition supplémentaire) ;

- **en cas d'information du comité d'entreprise européen (CEE)** : aucune disposition légale ou réglementaire ne prévoit d'obligation concernant l'information du comité d'entreprise européen sur les plans de restructuration. Le contenu de l'annonce au comité européen n'étant pas réglementé, il convient de retenir une approche au cas par cas, selon les informations figurant dans l'annonce, pour déterminer si cette annonce est suffisante pour constater une provision au niveau des comptes sociaux d'une filiale. Si le plan annoncé au CEE est d'une précision suffisante par pays (du niveau de détail exigé au niveau local pour que les salariés des filiales se sentent concernés, voir ci-avant), une provision doit être constatée dans les comptes sociaux des filiales, à notre avis, sans attendre la réunion du comité d'entreprise local (sous réserve que les autres conditions de constitution de la provision soient respectées) (voir également CJCE 10 septembre 2009, aff. C-44/08). Le Code du travail n'établissant aucune priorité d'information du CEE par rapport au comité d'entreprise français (TGI Paris 27 avril 2007, n° 07-52509), cette « anticipation » grâce aux informations fournies au CEE peut trouver son utilité dans les groupes et filiales qui souhaitent provisionner dès la prise de décision de restructurer, sans attendre que toutes les formalités locales soient effectuées, notamment si la restructuration est décidée à une date proche de la clôture.
Sur le lien entre les provisions constituées au niveau consolidé et dans les comptes sociaux des filiales, voir n° 941-3 II.

III. Condition supplémentaire pour les restructurations conditionnées par une opération financière (cession, acquisition, etc.) ou par la levée d'une condition suspensive (autorisation des autorités...)
Le PCG (art. 312-8/2) précise que tant que l'entreprise n'est pas engagée par un accord irrévocable, aucune provision ne peut être constituée.
C'est le cas (Avis précité, § 1.3.3.) :

- de la décision de vendre une activité qui a fait l'objet d'une annonce publique mais pour laquelle l'entreprise n'a pas signé d'accord de vente : tant qu'un accord de vente irrévocable n'est pas conclu, l'entreprise n'a pas d'obligation de restructurer ;

Tel est également le cas si une restructuration est liée à la réussite d'une OPA ou d'une OPE et que l'OPA ou l'OPE n'est pas achevée avant la clôture de l'exercice.

- d'un accord sous condition suspensive conclu à la clôture de l'exercice qui ne sera considéré comme irrévocable à cette date que si la condition est levée avant la date d'arrêté des comptes.

Par exemple, autorisation nécessaire d'une opération de concentration par le ministre de l'Economie ou la Commission européenne.

Cas particulier OPA et OPE : pour ces opérations, l'exercice du contrôle des concentrations ne fait pas obstacle au lancement et à l'achèvement de l'opération mais uniquement à l'exercice du droit de vote et du droit au dividende des titres transférés (C. com. art. L 430-4, al. 2 et décret n° 2002-869, art. 6). En conséquence, à notre avis, une provision peut être constituée (et doit l'être si les conditions ci-avant sont respectées) même en l'absence d'autorisation dès lors qu'il y a eu un commencement d'exécution du plan (voir II, a.).

Fiscalement, L'événement fiscalement constitutif du fait générateur de cette provision n'a pas été précisément défini ni par la jurisprudence ni par l'Administration. Toutefois, l'Administration (BOI 4 E-1-98, n° 4) avait précisé, avant que les provisions pour licenciement économique ne deviennent non déductibles (CGI, art. 39-1-5° ; voir n° 911), que ces provisions pouvaient être constituées lorsque les licenciements ont fait l'objet d'une décision formelle à la clôture de l'exercice, caractérisée, s'agissant de licenciements collectifs, par (BOI précité, n° 6) :

- la convocation à l'entretien préalable par lettre recommandée avec accusé de réception dans les entreprises de moins de 50 salariés sans représentation du personnel ;

- l'information et la convocation des délégués du personnel et l'information de l'Administration dans les entreprises de moins de 50 salariés où il existe des délégués du personnel ;

- l'établissement d'un plan de sauvegarde de l'emploi ou l'information et la convocation du Comité d'entreprise dans les entreprises d'au moins 50 salariés.

Les restructurations s'accompagnant souvent de réduction d'effectifs dans les activités ou établissements concernés, c'est en pratique ce fait générateur qui est le plus souvent également retenu en matière de provision pour restructuration.
Toutefois, il convient, à notre avis, de rechercher si un autre fait générateur plus pertinent ne doit pas être retenu pour la fraction de la provision couvrant des charges autres que salariales. Pour un exemple en matière de déménagement ou de loyers restant à couvrir après l'arrêt de l'activité, voir n° 851 et 941-2.
Dans le **cas particulier** où la **restructuration** est **subordonnée à la réalisation d'une condition suspensive,** le fait générateur de la provision est, à notre avis, constitué par la levée de la condition suspensive qui doit intervenir avant la clôture de l'exercice, et non avant la date d'arrêté des comptes (en ce sens, CE 31 mai 2000, n° 179552).
Sur les charges fiscalement provisionnables, voir n° 941-2.

IV. Exemples

Exemple

Exemple 1 Décision de restructuration prise par la direction Une entreprise a décidé avant la clôture de l'exercice de mettre en oeuvre sur le prochain exercice un plan de restructuration. Il est motivé par une volonté de délocalisation ne devant plus être remise en cause.

1er cas - A la date d'arrêté des comptes, le plan détaillé n'était pas annoncé. L'entreprise n'a aucune obligation à la date de clôture puisque le plan n'est pas connu des tiers à cette date : il n'y a pas eu de commencement d'exécution du plan, ni d'annonce de ses principales caractéristiques. **Aucune provision ne peut donc être constituée.**

2e cas - La restructuration a été annoncée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes. L'entreprise n'a aucune obligation à la date de clôture puisque le plan n'est pas connu des tiers à cette date (l'annonce après la clôture n'a pas à être prise en compte) : il n'y a pas eu de commencement d'exécution du plan, ni d'annonce de ses principales caractéristiques. **Aucune provision ne peut donc être constituée.**

3e cas - La restructuration et son plan détaillé ont été annoncés avant la clôture. Il est prévu que la restructuration s'achève au cours du prochain exercice. L'annonce d'un plan formalisé et détaillé est le fait générateur de l'obligation implicite de restructurer. La restructuration devant s'achever sur le prochain exercice, ce qui rend improbable toute modification importante du plan, la société s'est engagée à restructurer vis-à-vis des tiers à la clôture. **Une provision doit donc être constituée.**

Fiscalement, Le fait générateur de la provision, constitué par l'annonce du plan, est intervenu avant la clôture de l'exercice. La provision est, en principe, à notre avis, déductible, à l'exclusion de la fraction correspondant aux indemnités de licenciement économique (CGI, art. 39-1-5°), dès lors que son montant est évalué avec une approximation suffisante.

4e cas - La restructuration et son plan détaillé ont été annoncés avant la clôture. Sa mise en oeuvre est prévue par étapes successives sur trois ans. L'annonce d'un plan formalisé et détaillé est le fait générateur de l'obligation implicite de restructurer. Cependant, le délai de mise en oeuvre sur trois ans ne rend pas improbable la modification du plan par l'entreprise. En conséquence, à notre avis, **seules les premières étapes pourront être provisionnées.**

Remarques

1. Engagement sur la mise en oeuvre des étapes suivantes Un engagement écrit de la direction sur cette mise en oeuvre n'est pas de nature, à notre avis, à créer une obligation implicite et n'autorise donc pas la constitution d'une provision couvrant l'intégralité des différentes étapes.

2. Délai de mise en oeuvre L'avis du CNC ne précise pas ce qu'est « un délai rendant improbable la modification du plan par l'entreprise ». En pratique, à notre avis, ce délai ne devrait pas dépasser une année.

Fiscalement, Le fait générateur de la provision, constitué par l'annonce du plan, est intervenu avant la clôture de l'exercice. La provision est, en principe, à notre avis, déductible, à l'exclusion de la fraction correspondant aux indemnités de licenciement économique (CGI, art. 39-1-5°), dès lors que son montant est évalué avec une approximation suffisante. Cette condition peut être en pratique plus difficile à respecter lorsque l'achèvement du plan n'est prévu qu'à moyen terme.

Exemple

Exemple 2 Restructuration sous condition de réalisation d'une opération financière en cours à la clôture A la clôture de l'exercice, une entreprise a lancé une OPE sur une autre entreprise et a annoncé le plan détaillé de la restructuration qu'elle mettra en oeuvre si cette opération réussit. A la date d'arrêté des comptes, l'offre n'est pas clôturée mais il est très probable qu'elle réussisse.

La restructuration est conditionnée par une opération financière qui n'est pas réalisée à la clôture : à la clôture, l'entreprise n'a donc pas d'obligation de restructurer et **aucune provision ne peut être constatée.**

Remarque
Offre achevée entre la clôture et l'arrêté des comptes : il en serait donc de même dans ce cas.

Exemple

Exemple 3 Restructuration sous condition d'une opération financière encore sous condition suspensive à la clôture Avant la clôture de l'exercice, une entreprise a signé un accord d'acquisition d'une entreprise de son secteur et a annoncé un plan détaillé de restructuration lié à ce rapprochement. La réalisation définitive de l'accord est soumise à l'accord de la commission de la concurrence. A la date d'arrêté des comptes, la commission de la concurrence n'a pas encore donné son accord mais celui-ci paraît probable.

A la date d'arrêté des comptes, la condition suspensive dont dépend le rapprochement (accord de la commission de la concurrence) n'est pas levée. L'annonce du plan de restructuration ne crée donc pas d'obligation à la clôture. **Aucune provision ne doit être constituée.**

Remarque
Accord obtenu avant la date d'arrêté des comptes : si l'accord avait été obtenu avant la date d'arrêté des comptes, une provision aurait dû être constituée comme le précise l'avis du CNC précité.

Fiscalement, Il en est de même. Dès lors que la condition suspensive n'est pas levée avant la clôture de l'exercice, la charge n'est qu'éventuelle : aucune provision ne peut être déduite (en ce sens, CE 31 mai 2000, n° 179552).

Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes

941-2

Selon le PCG (art. 323-5), une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

I. Coûts pouvant faire l'objet d'une provision pour restructuration
Il s'agit, par exemple, des coûts suivants :

Fiscalement, Les pertes ou les charges couvertes par la provision pour restructuration doivent être nettement précisées. L'entreprise doit donc détailler cette provision et appliquer le régime fiscal applicable à chaque type de coûts identifié. La part de la provision pour restructuration correspondant notamment aux indemnités de licenciement économique légales et conventionnelles ou aux allocations versées en raison du départ en préretraite n'est pas déductible (CGI, art. 39-1-5° ; voir n° 911 et n° 946-1).

- indemnités pour **cessation du contrat de travail** versées au personnel dont l'entreprise n'attend plus de contrepartie dans le futur (Avis CNC n° 2000-01 sur les passifs, § 5.12.5) ;

Ce qui sera le cas notamment de la rémunération versée au salarié pendant un congé de reclassement ou de mobilité (voir Mémento Social n° 48450 à 48470), ou de la fraction de l'indemnité de préavis supérieure à la contribution au financement de l'allocation versée dans le cadre d'un contrat de sécurisation professionnelle (voir Mémento Social n° 48390 à 48470).
Y compris, à notre avis, les **allocations** de préretraite (voir n° 916-2) qui seront versées aux salariés jusqu'à la date de leur mise en retraite effective ainsi que les indemnités de départ en préretraite (voir n° 916-1) à verser, dès lors que le plan de préretraite est analysé comme un plan de restructuration, et qui doivent alors faire l'objet d'une provision pour restructuration dès l'annonce du plan, pour la totalité de l'engagement et sur la base des adhésions probables au plan.

En revanche, si le régime de préretraite est assimilable à un régime de retraite, celui-ci doit être traité comme les engagements de retraite. Les indemnités et allocations doivent alors faire l'objet d'une provision ou d'une information en annexe au fur et à mesure de l'acquisition des droits à l'adhésion au régime (voir n° 947 s. pour les allocations et n° 949 pour les indemnités).

Remarque
Restructuration au sein d'un groupe : la probabilité de sortie de ressources est, à notre avis, à apprécier au niveau de l'entité qui présente les comptes. En conséquence, le coût lié aux salariés quittant l'entreprise mais restant dans le groupe doit être pris en compte dans la provision pour restructuration comptabilisée par l'entreprise. En revanche, ce coût sera exclu de la provision comptabilisée au niveau du groupe.

- indemnités de **modification du contrat de travail,** lorsque cette modification porte sur la réduction du temps de travail (voir n° 909-3) ;

- coûts de **déménagement,** à l'exception de ceux liés aux biens qui seront réutilisés (Avis précité, § 5.3) ;

Les coûts de déménagement, comme les indemnités de rupture de contrat (voir ci-après) peuvent, à notre avis, être provisionnés dès l'annonce du plan, sans attendre la résiliation effective du bail ou du contrat, voir remarque n° 941-1.

- indemnités de **rupture de contrat** versées aux fournisseurs (Avis précité, § 5.12.6) ;

En revanche, les coûts de renégociation d'un contrat ne constituent pas un coût de restructuration car ils bénéficient aux activités qui se poursuivent.

- indemnités de **préavis non effectué** (à notre avis, voir n° 914) ;

- contributions patronales **FNE** (à notre avis, voir n° 882 s.) ;

- contributions dues au titre de la **rupture du contrat de travail** du personnel licencié dont l'entreprise n'attend plus de contrepartie dans le futur (à notre avis, voir n° 882) ;

- coûts de **maintien du personnel** après l'**arrêt de l'activité d'un site** et jusqu'à sa fermeture (à notre avis) ;

- **loyers restant à courir après l'arrêt de l'activité** jusqu'à l'échéance d'un contrat de location de biens (voir toutefois n° 943). Si le plan de restructuration prévoit la résiliation du bail, et même si le bail n'a pas encore été résilié à la clôture, la provision comptabilisée à cette date inclut les loyers des locaux inoccupés restant à la charge de l'entreprise, les indemnités de résiliation et les coûts de remise en état des locaux laissés (en ce sens également, Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-82, p. 111 s.).

Fiscalement, Pour les locaux inoccupés, le fait générateur de la provision devrait, à notre avis, correspondre à l'événement juridique que constitue la résiliation du bail (et non pas, comme sur le plan comptable, à la décision de restructurer). La provision comptabilisée avant la résiliation du bail devrait donc, à notre avis, être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI), même si la résiliation du bail intervient entre la clôture et l'arrêté des comptes.

II. Coûts ne pouvant pas faire l'objet d'une provision

a. Coûts relatifs à des activités qui se poursuivent au cours des périodes futures :

- dépenses d'harmonisation des systèmes d'information (Avis précité, § 5.12.6) ;

Néanmoins, la décision de restructuration peut entraîner la dépréciation ou l'accélération de l'amortissement des actifs qui ne seront plus utilisés dans les mêmes conditions à terme.

- dépenses de marketing (Avis précité, § 5.12.6) ;

Y compris, à notre avis, les dépenses de changements d'enseignes.

- dépenses de formation et de déménagement des employés conservés (Avis précité, § 5.12.6) ;

- dépenses d'harmonisation des réseaux de distribution (Avis précité, § 5.12.6) :

- coûts de déménagement des biens (ou des stocks) qui seront réutilisés (Avis précité, § 5.3) ;

- coûts fixes non absorbés en raison de la diminution des quantités fabriquées (à notre avis) ;

- RRR accordés aux clients au titre de ventes postérieures à la date d'engagement du plan compte tenu des perturbations liées à ce plan (à notre avis) ;

b. Pertes d'exploitation futures de l'activité arrêtée entre la date d'engagement du plan et la date de restructuration effective En effet, ces pertes ne répondent pas à la définition d'un passif dans la mesure où elles ne résultent pas d'une obligation envers un tiers (PCG, art. 312-8-3, avis précité, § 5.12.6). Toutefois, les actifs affectés à l'activité concernée devraient, le cas échéant, être dépréciés conformément aux règles générales de dépréciation des actifs (Avis précité, § 1.3.3).

c. Gains attendus des mesures de restructuration, notamment plus-values de cession d'actifs Le PCG (art. 323-7) énonce en effet, le principe de non-compensation d'une provision avec un actif à recevoir en contrepartie.

d. Amortissements exceptionnels ou dépréciations ramenant les actifs de l'activité cédée ou arrêtée à leur valeur actuelle à la date de cessation de l'activité Il résulte, à notre avis, du texte (Avis précité, § 1.3.3) que ces actifs (immobilisations, créances, stocks) doivent être dépréciés conformément aux règles de dépréciation des actifs et ne peuvent pas être inclus dans la provision pour restructuration. Voir également n° 1467.

Sur le provisionnement des loyers restant à courir, voir n° 943.

III. Exemple

Exemple

Exemple Une entreprise a décidé avant la clôture de l'exercice de mettre en oeuvre un plan de restructuration. Il est motivé par une volonté de délocalisation ne devant plus être remise en cause. Le plan a été annoncé avant la clôture. Le plan prévoit la fermeture d'une usine et le reclassement de certains salariés sur d'autres sites de production de l'entreprise.

La provision est limitée aux coûts de fermeture car les coûts de reclassement ont une contrepartie future.

Pour d'autres exemples de coûts pouvant ou ne pouvant pas être provisionnés, voir **I.**

IV. Impact des événements post-clôture sur le montant de la provision pour restructuration
Conformément aux règles sur la prise en compte des événements post-clôture (PCG, art. 313-5 et 323-6 ; voir n° 2577-3), la provision est évaluée en tenant compte des événements permettant de préciser les hypothèses initiales.



Exemple 1 Au 30 novembre n, une entreprise annonce au comité d'entreprise un plan de restructuration détaillé et formalisé de 100 licenciements. Après la clôture, les représentants du personnel contestent le plan de sauvegarde de l'emploi et négocient avec les dirigeants. Suite à ces discussions, l'entreprise réduit le nombre de licenciements et décide de n'effectuer que 80 licenciements.
Selon la CNCC (Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-81-11, p. 120 s.) :

- l'annonce du plan formalisé et détaillé est le fait générateur de l'obligation de restructurer (voir n° 941-1) ;

- et le fait que l'entreprise soit conduite, après la clôture, à modifier le plan qu'elle a annoncé, en raison des négociations qu'elle a engagées avec le personnel post-clôture, n'est pas de nature à remettre en cause la décision de restructurer.

Il s'agit d'une modification de l'estimation de la provision.
A l'arrêté des comptes, la provision comptabilisée dans les comptes n est donc évaluée sur la base de ces 80 départs.

Fiscalement, Le fait générateur de la provision, constitué par l'annonce du plan, est intervenu avant la clôture de l'exercice. La provision est en principe, à notre avis, déductible, à l'exclusion de la fraction correspondant aux indemnités de licenciement économique (CGI, art. 39-1-5°), dès lors que son montant est évalué avec une approximation suffisante. Toutefois, ce montant doit, à notre avis, tenir compte des informations obtenues postérieurement à la clôture, dès lors que celles-ci aboutissent à une diminution de la provision.

Exemple

Exemple 2 Au 30 novembre n, une entreprise annonce un plan de départs volontaires et prévoit 100 licenciements. Or, lors de la mise en oeuvre du plan post-clôture, il apparaît que le nombre de salariés qui décident de quitter l'entreprise est plus élevé que prévu, les conditions de départ proposées étant particulièrement intéressantes.
A la date d'arrêté des comptes, le nombre de salariés quittant l'entreprise n'est donc plus de 100, mais de 120.
La provision comptabilisée doit être basée sur ce nombre de 120 départs, le changement d'hypothèse résultant de l'obligation que l'entreprise avait à la clôture. Cette obligation étant constituée par les conditions de départ proposées, il s'agit d'un changement d'évaluation de la provision.

Fiscalement, Le fait générateur étant intervenu avant la clôture, la provision est déductible dans les conditions dans l'exemple 1. Toutefois, si les ajustements apportés au montant de la provision pour tenir compte de la contestation du plan de sauvegarde de l'emploi aboutissent à augmenter le montant de la provision, ils ne peuvent être retenus fiscalement, la contestation ayant lieu postérieurement à la clôture.

Comptabilisation des provisions pour restructuration

941-3

I. Comptes individuels

a. Au compte de résultat En France, il n'existe **aucune position** spécifique des organismes compétents sur cette question. Les règles sur les passifs ne fournissent aucune précision sur ce point. Ces provisions peuvent donc continuer d'être comptabilisées soit en résultat d'exploitation, soit en résultat exceptionnel.

Sur les différentes conceptions du résultat courant et du résultat exceptionnel, voir n° 2755 s.

b. Au bilan Le PCG et l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs précisent que :

- la provision doit être enregistrée dans le compte 154 « provisions pour restructurations » (PCG, art. 441/15) ;

- les pertes liées aux actifs doivent faire l'objet de dépréciations conformément aux règles de dépréciation des actifs (avis précité, § 1.3.3).

Pour plus de détails sur la dépréciation à comptabiliser, voir n° 1500 s.

Sur la distinction entre provisions, charges à payer et dettes, voir n° 760 et 2557.

II. Lien entre comptes individuels et comptes consolidés

A titre de règle générale, le règlement CRC n° 99-02, § 300 (al. 3) indique que « le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre » (voir n° 2579).

Cette règle, écrite pour les comptes consolidés en règles françaises, trouve, en pratique, également à s'appliquer pour les comptes consolidés en IFRS, en particulier en matière de provisions pour lesquelles les règles de constitution sont identiques entre les IFRS et le PCG. Aussi, si une provision pour restructuration est constatée au niveau des comptes consolidés, elle devrait l'être également dans les comptes sociaux des filiales concernées. Néanmoins, une restructuration provisionnée au niveau du groupe, car répondant aux conditions d'un passif à ce niveau, peut ne pas l'être au niveau d'une filiale, les seuils d'appréciation du niveau de détails requis du plan et de l'annonce n'étant pas nécessairement identiques. Cette analyse différenciée entre comptes consolidés et comptes sociaux dépend des faits et circonstances propres à chaque plan de restructuration.

Provision pour sous-activité future ou perte d'exploitation future

942

Il arrive qu'à la clôture de l'exercice, l'entreprise sache qu'il y aura au cours de l'exercice suivant une sous-activité (eu égard aux carnets de commandes, ou à un événement postérieur à la clôture ou encore liée au démarrage d'une activité nouvelle) entraînant des pertes d'exploitation.

I. Le PCG (art. 312-8) précise que **les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif, ne sont pas provisionnées.** En effet, une perte d'exploitation future ne résulte pas d'une obligation envers un tiers : elle ne peut donc pas faire l'objet d'une provision.

Remarque
Acquisition avec obligation de conserver le personnel : il en serait de même si une entreprise en avait acquis une autre avec l'obligation de conserver le personnel de l'entreprise acquise, et qu'elle savait pertinemment qu'elle ne pourrait utiliser celui-ci qu'en partie seulement.

En revanche, sur l'obligation de provisionner un contrat en perte, voir n° 626.
Si la sous-activité est significative, il y a lieu de la mentionner dans le **rapport de gestion** (voir n° 3696 s.) soit au titre des perspectives d'avenir, soit du fait qu'elle résulte d'un événement postérieur à la clôture de l'exercice.
Sur l'absence de provision en cas de décision de chômage partiel à la clôture, voir n° 909-5.

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Meylan, AN 3 août 1992, p. 3518 relative à une provision constituée en raison de la « Guerre du Golfe » et CAA Nantes 4 mai 1995, n° 93-531).

II. En revanche, les **actifs relatifs à l'activité déficitaire sont dépréciés conformément aux règles de dépréciation des actifs.**

Pour plus de détails sur la dépréciation à comptabiliser, voir n° 1500 s.

Des provisions spécifiques doivent donc être constituées (Avis CNC n° 2000-01, § 1.3.3), notamment :

- lorsque des décisions de gestion interne (restructurations en particulier) ont été prises et annoncées pour pallier ces difficultés économiques (voir n° 941) ;

- pour l'évaluation des titres de participation, où les perspectives de rentabilité ainsi que la conjoncture économique ont une incidence sur la valeur d'utilité des titres ;

- pour l'évaluation des immobilisations incorporelles assimilables à des fonds commerciaux dans les comptes individuels comme dans les comptes consolidés.

Provision pour cessation de l'utilisation d'un bien en cours de contrat

943

A notre avis, la provision pour cessation de l'utilisation d'un bien faisant l'objet d'un contrat de location ou de crédit-bail peut être assimilée à la provision pour contrat en perte telle que définie par le PCG (art. 312-8-1) (voir n° 626). En conséquence, une provision doit être constituée à la clôture dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

I. Existence d'une obligation à la clôture
L'obligation est constituée par l'existence d'un contrat signé avant la date de clôture. L'entreprise ne peut plus échapper à son obligation de payer les loyers restant à courir entre la date de fin d'utilisation du bien et la date de fin de bail ou les pénalités de résiliation.

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes
Le paiement des loyers restant à courir ou de l'indemnité est sans contrepartie future pour l'entreprise car il correspond à des biens qui ne sont plus utilisés par l'entreprise ; ils doivent donc en principe être provisionnés (Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-82, p. 111 s., dans le cas d'une fermeture de site).
Toutefois, dès lors que l'entreprise peut se soustraire à son obligation (par une sous-location notamment ou par la résiliation du contrat), aucune provision n'est, à notre avis, à constater.

Exemple

Exemple Locaux inoccupés pour lesquels le bail n'a pas été résilié

1. Les locaux inoccupés sont séparables Dans cette hypothèse, ils sont susceptibles d'être sous-loués et, à notre avis, la provision n'est pas justifiée à hauteur des sous-loyers (obtenus ou potentiels). En effet, dans ce cas, le paiement des loyers a pour contrepartie leur refacturation (réelle ou potentielle) au sous-locataire (à partir du moment où l'entreprise a la possibilité de sous-louer les locaux, et même si ces derniers ne sont pas effectivement sous-loués, les loyers potentiels sont à notre avis à prendre en compte).
Dans ce cas, le montant susceptible d'être provisionné est égal à la différence entre :

- d'une part la quote-part de loyer correspondant aux surfaces inoccupées et restant à la charge de l'entreprise ;

- et d'autre part les loyers potentiels de sous-location.

Les loyers potentiels de sous-location doivent être déterminés par rapport à une valeur de marché correspondant, par exemple, au loyer annoncé par un agent immobilier mandaté pour trouver un sous-locataire.

Aussi, si les loyers de sous-location sont au moins égaux aux loyers dus par l'entreprise, aucune provision n'est à comptabiliser. En revanche, une provision est constatée si, pour attirer un sous-locataire, l'entreprise doit accorder une franchise de loyer exceptionnelle ou des loyers inférieurs aux prix du marché.

2. Les locaux inoccupés ne sont pas séparables Le coût de l'inoccupation des locaux est alors, à notre avis, assimilé à un coût de sous-activité et ne peut pas être provisionné en tant que tel (voir n° 942). Une provision ne serait constatée que s'il est démontré que le contrat est en perte (cas d'un site fermé ne générant plus de chiffre d'affaires, voir Bull. CNCC n° 125 précité).

Fiscalement, La provision constatée pour faire face au paiement de l'indemnité de résiliation est, à notre avis, déductible, l'entreprise ayant décidé de cesser d'utiliser le bien avant la clôture.

IV. Dettes d'exploitation

944

Le **classement comptable** des dettes d'exploitation se caractérise par deux éléments :

- le **rattachement** au compte de tiers de **chaque agent économique** de toutes les opérations le concernant : effets à payer, factures à recevoir à la clôture de l'exercice, intérêts courus à la clôture de l'exercice, dans des **comptes rattachés** ;

- le **regroupement** en **classe 4** de toutes les dettes d'exploitation **même si leur échéance est à plus d'un an à la date du bilan.**

Les entreprises peuvent, en fonction de leurs besoins, retenir les mêmes subdivisions de comptes que celles retenues pour les créances (PCG, art. 444 ; voir n° 487).

De la notion de dettes d'exploitation développée au n° 721, il résulte que les dettes d'exploitation sont à comptabiliser à notre avis aux comptes suivants :

Voir sous-comptes n° 7004.

I. Compte 40. Fournisseurs et comptes rattachés
Figurent sous ce compte les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services (PCG, art. 444/40). Le compte 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services » enregistre à son crédit le montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit des comptes concernés de la classe 6... (PCG, art. 444/40), soit les comptes 60 et 61/62.

Il inclut donc notamment les dettes sur commissions, honoraires, primes d'assurance, etc. On pourrait toutefois estimer que ces dettes sont accessoires à l'exploitation, dettes que l'on pourrait qualifier de **dettes d'exploitation « diverses »** par opposition aux fournisseurs « de l'activité ». Aussi, paraît-il possible d'ouvrir le **compte 402** (laissé libre dans le plan de comptes - plutôt que de les comptabiliser dans des comptes 46 « Créditeurs divers », voir ci-après), pour enregistrer les dettes en contrepartie de ces charges inscrites aux comptes 61/62 et, éventuellement, 65.

II. Compte 42. Personnel et comptes rattachés
Sont portées à ce compte toutes les dettes et avances liées à la gestion du personnel à l'exception de la partie sociale.

III. Compte 43. Sécurité sociale et autres organismes sociaux
Sont enregistrées à ce compte (PCG, art. 444/43) :

- les sommes dues par l'entreprise à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents de travail, de retraites du personnel... ;

- les sommes à régler à ces organismes pour le compte du personnel.

Remarque
Eléments à prendre en compte : le terme « sociaux » (comptes 437 et 438) nous paraît devoir être compris comme « en faveur des salariés » et comprendre par exemple les éléments suivants : dépenses libératoires pour la taxe d'apprentissage, versement de transport, titres-restaurant, chèques-vacances, etc.
Les **comptes 46** ne peuvent, à notre avis, être utilisés. En effet, selon nous, ils n'enregistrent **pas de dettes de caractère d'exploitation.** D'ailleurs le système développé les rattache aux « Dettes diverses ».

IV. Comptes 44. Etat et autres collectivités publiques
Sont considérés comme des dettes d'exploitation, les comptes suivants : 445, 446, 447 et 4486.

V. Engagements de retraite et autres avantages post-emploi

La mise à jour du Mémento « Retraite : juridique, fiscal, social, comptable, financier », 2011-2012, Ed. Francis Lefebvre, a été publiée en mai 2011.
Pour les parties comptables, s'y reporter, notamment pour les éléments non repris ci-après, à savoir :
- la comparaison des traitements comptables selon les règles françaises et les normes IFRS ;
- le calcul des engagements proprement dit ;
- les différentes tables de mortalité à utiliser.

945

Outre le **cadre légal et réglementaire** représentant les **généralités sur les régimes** (voir n° 945-1 et 2 et 946 s.), nous ne présentons ci-après que **les aspects comptables** :

- **les principes de comptabilisation** ;

- **l'information à fournir en annexe** des deux régimes de retraites qu'il convient de distinguer :

- régimes à **prestations définies** (A), voir n° 946 s.,

- régimes à **cotisations définies** (B), voir n° 952 s.

Généralités

945-1

Que faut-il comprendre par engagements de retraite et avantages similaires ?

Aux termes de la recommandation CNC n° 2003-R.01 du 1er avril 2003 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires (§ 21 et 31), les définitions à retenir sont les suivantes :

a. Les engagements de retraite et avantages similaires désignent les **avantages postérieurs à l'emploi** - autres que les indemnités de rupture du contrat de travail (voir n° 911) et les avantages sur capitaux propres (voir n° 3187) - qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.

Il s'agit par exemple **des pensions et autres prestations de retraite, de l'assurance-vie** postérieure à l'emploi, **de la couverture médicale** postérieure à l'emploi.

b. Les avantages similaires désignent les **avantages postérieurs à l'emploi** versés aux salariés **autres que les retraites.** Cette définition exclut toutes les prestations versées pendant la durée de vie active du salarié comme les médailles du travail, ainsi que les avantages en nature.

Ces avantages peuvent résulter de régimes ou autres accords formalisés, de dispositions légales, d'accords sectoriels ou encore **d'usages** qui donnent lieu à une **obligation implicite** (cas des régimes à prestations définies) (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 6111).

Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. Par exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entreprise entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel (Rec. précitée, § 13).

945-2

Quels sont les différents régimes de retraite et avantages similaires existants ?

a. Les régimes à cotisations définies Voir n° 952.
Ces régimes peuvent être :

- **obligatoires** (régime de base - SS - et régimes complémentaires - Arrco et Agirc) ;

- **facultatifs** (régime supplémentaire à l'initiative de l'entreprise).

Pour plus de détails, voir n° 952

b. Les régimes à prestations définies sont ceux par lesquels **l'employeur s'engage sur le montant ou garantit le niveau de prestations** définies par la convention, le plus souvent en fonction du salaire et de l'ancienneté du salarié : **engagement dit « de résultat ».** Ils désignent tous les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 21 et 44).

Dans ces régimes, le **risque actuariel** (c'est-à-dire que le coût des prestations soit supérieur au coût prévisionnel) et le **risque de placement** (c'est-à-dire que les actifs investis soient insuffisants pour assurer le paiement des prestations attendues) **sont assumés par l'entreprise.** Ainsi, l'obligation de l'entreprise peut s'en trouver majorée (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 44).

Dans la pratique, sont classées dans cette catégorie les **indemnités de fin de carrière** (ou indemnités de départ) qui constituent un **cas particulier** de régimes à prestations définies, notamment :

- elles sont obligatoires pour la partie légale ou conventionnelle, et facultatives pour les suppléments résultant d'accords d'entreprise ou contractuels ;

- elles sont versées en une fois sous forme de capital (et non sous forme de pensions) ;

- elles ne sont dues que si le salarié est présent dans l'entreprise au moment de son départ à la retraite.

Sur l'évaluation et la comptabilisation des engagements en cas de régime à prestations définies, voir n° 946.

c. Les régimes généraux et obligatoires Ce sont des **régimes établis par la législation** pour couvrir toutes les entreprises (ou toutes les entreprises d'une catégorie donnée, par exemple, d'un secteur d'activité). Ils sont généralement **exploités par les pouvoirs publics** au niveau national ou régional ou par un autre organisme non assujetti au contrôle ou à l'influence de l'entreprise présentant ses états financiers. Dans la majorité des cas, ces régimes sont des régimes **à cotisations définies** (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 4.1).

C'est le cas en France, des régimes de droit commun (Sécurité sociale et Arrco-Agirc).

d. Les régimes interentreprises (multi-employeurs) Ce sont des régimes autres que les régimes généraux et obligatoires, qui :

- d'une part, **mettent en commun les actifs apportés** par différentes entreprises qui ne sont pas sous contrôle commun,

- et, d'autre part, **utilisent ces actifs pour accorder des avantages au personnel** de plusieurs entreprises en partant du principe que les niveaux de cotisations et d'avantages sont calculés sans tenir compte de l'identité de l'entreprise qui emploie les membres du personnel en question.

Ces régimes peuvent être classés soit en régimes **à cotisations définies,** soit en régimes **à prestations définies** en fonction de leurs termes et en tenant compte de toutes les obligations implicites allant au-delà des termes formels du régime (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 4.2).
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7255.

e. Les régimes ayant fait l'objet d'un contrat d'assurance Une entreprise peut décider de payer des primes d'assurance pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 4.3). Elle doit alors comptabiliser le régime :

- comme un régime **à cotisations définies,** si l'assureur **s'engage et garantit** les prestations (voir n° 952 s.) ;

- comme un régime **à prestations définies,** si l'assureur **ne s'engage qu'à hauteur des fonds investis et des rendements de ces fonds** (voir n° 952 s.).

Tel est le cas des régimes à prestations définies gérés en externe (voir n° 950 s.).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7225.

f. Les régimes additifs Ce sont des régimes qui versent des prestations indépendantes de ce que le retraité peut recevoir par ailleurs.

Par exemple, un régime accordant une rente annuelle de 0,2 % du salaire de référence par année d'ancienneté, soit un complément de salaire de 8 % pour une carrière de 40 ans.
Pour plus de détails, voir Mémento Retraite MRP n° 5858.

g. Les régimes différentiels ou « chapeaux » Ces régimes garantissent un certain niveau de ressources de retraite et versent la différence entre cette garantie et tout ou partie des prestations versées par d'autres régimes dont peut bénéficier un retraité (régime général de la Sécurité sociale et régimes complémentaires Arrco et Agirc).

Par exemple, pour une carrière de 40 ans, un régime qui accorde 1,6 % du salaire de fin de carrière par année d'ancienneté assure au bénéficiaire 64 % de son salaire de fin de carrière.
Pour plus de détails, voir Mémento Retraite MRP n° 5857.

Sur l'obligation de confier à un organisme extérieur la gestion des régimes de ce type créés depuis le 1er janvier 2010, voir Mémento Retraite MRP n° 5860 et n° 19185.
Sur la contribution patronale spécifique due dans le cadre de ces régimes, voir n° 884-1.

h. Les régimes mixtes Ces régimes constituent une combinaison entre un régime additif et un régime différentiel ou « chapeau ».

Par exemple, un régime accordant 1 % du dernier salaire d'activité par année d'ancienneté avec un maximum de 15 %, le niveau global de la retraite tous régimes confondus ne pourra pas dépasser 75 % du dernier salaire.
Pour plus de détails, voir Mémento Retraite MRP n° 5859.

A. Comptabilisation et évaluation des régimes à prestations définies

Textes

La constitution d'une provision n'est pas obligatoire, mais représente la méthode préférentielle

946

Le **Code de commerce laisse le choix** aux entreprises d'**inscrire ou non au bilan,** sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de leurs engagements de retraite.

En effet, selon l'article C. com. L 123-13 (al. 3), le « montant des engagements de l'entreprise en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux, est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements ».
Toutefois, la constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle par le PCG (art. 335-1 intégrant l'avis CNC n° 97-06 sur les changements comptables émis en juin 1997).
Il en résulte qu'une **pratique très diversifiée en matière d'engagements de retraite** (absence de provisions, provisions partielles, constitution étalée de la provision, provisions totales, changements de méthode pour aller d'une absence de provision à une provision partielle sans justification...) s'est développée dans les entreprises.

C'est pourquoi le Comité d'urgence du CNC a publié le 6 juillet 2000 un avis (n° 2000-A) relatif à la comptabilisation des changements de méthode portant sur les engagements de retraite et assimilés (voir conséquences n° 947-4). Depuis cette date, il n'est plus possible de constituer des provisions partielles.

Remarque
Une provision en principe obligatoire : plus qu'une méthode préférentielle, la comptabilisation des engagements de retraite devrait être obligatoire. En effet, les conditions liées à la constitution d'une provision sont remplies (voir PCG, art. 312-1 s.) :

1. Existence d'une obligation à la clôture Il existe, à la clôture de l'exercice, une obligation pour l'entreprise de devoir verser les indemnités de départ à la retraite, les compléments de retraite et autres engagements, qui trouve son origine dans la présence actuelle ou passée de salariés au sein de l'entité.

2. Sortie probable de ressources sans contrepartie Il est probable pour les actifs (cette probabilité est déterminée en fonction de l'âge, de l'ancienneté et de la rotation des effectifs au sein de l'entreprise) et certain pour les retraités que cette obligation de versement entraînera une sortie de ressources sans contrepartie attendue, soit parce que le salarié aura cessé son activité, soit parce qu'il s'agit d'avantages par définition sans contrepartie future.
Cependant, les **dispositions du Code de commerce** laissant aux entreprises le choix de constituer ou non une provision, **ces règles ne peuvent avoir pour effet de rendre obligatoire la constitution de provisions pour retraite et autres avantages.** En effet, dans la hiérarchie des textes, les dispositions du Code de commerce sont supérieures à celles du PCG (voir n° 171).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7235.

946-1

En matière d'évaluation des engagements, l'application de la recommandation du CNC (Rec. CNC n° 2003-R.01 émise le 1er avril 2003) constitue, à notre avis, la méthode préférentielle.

Cette **recommandation,** largement inspirée de la norme IAS 19, **vise à la fois les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies. Elle n'est pas d'application obligatoire.** Les **entreprises qui souhaitent l'appliquer,** dans le cadre de la méthode préférentielle sur les provisions ou pour le calcul des informations à fournir en annexe, **doivent l'appliquer en totalité.**

La norme IAS 19 ayant fait l'objet de multiples révisions par l'IASB depuis 2003, un groupe de travail a été créé à l'ANC afin de proposer des évolutions de la recommandation n° 2003-R.01 en fonction des amendements d'IAS 19 (voir n° 5999-1). Sur les derniers changements apportés à IAS 19, voir Mémento IFRS n° 28920 et FRC 9/12, inf. 12.

Toutefois les entreprises qui le souhaitent peuvent évaluer leurs engagements de retraite et avantages similaires selon toute autre méthode d'évaluation que celle figurant dans la recommandation du CNC précitée, comme par exemple les normes américaines (FAS 87, 88 et 132 notamment) ou encore la recommandation OEC n° 1.23 de décembre 1989 (voir n° 947-6).

Sur l'information à fournir par les PME n'ayant pas les moyens d'effectuer une évaluation actuarielle de leurs engagements de retraite, voir n° 954-1.

Fiscalement, L'article 39-1-5° du CGI interdit la déduction des provisions constituées en vue de faire face aux versements de toute allocation en raison du départ à la retraite ou préretraite, que son bénéficiaire potentiel soit encore en activité ou non, et quel que soit son statut juridique (salarié ou mandataire social n'ayant pas la qualité de salarié) la nature de l'engagement pris à son égard par l'entreprise.
Sont donc concernées par cette interdiction de déduction (D. adm. 4 E-2223, n° 4 s. ; Rép. Gantier, AN 19 février 2001, p. 1106), les provisions couvrant notamment :

- les indemnités fixes ou variables de départ à la retraite ;

- les allocations de préretraite ;

- les pensions et compléments de retraite versés lors du départ à la retraite ou pendant la durée de celle-ci (CAA Nantes 23 juin 1993, n° 91-883) ;

- les indemnités de congés de fin de carrière ;

- les sommes affectées à un compte épargne-temps et qui ne peuvent être utilisées que pour un congé de fin de carrière ;

- l'indemnité transactionnelle versée sous forme de rente mensuelle jusqu'à l'âge de la retraite en contrepartie de la renonciation par les salariés à la perception immédiate d'indemnité de licenciement (CE 5 mars 1997, n° 126166) ;

- les cotisations de mutuelle complémentaire santé des salariés de l'entreprise partis en retraite (TA Cergy-Pontoise 29 octobre 2010, n° 07-10782, décision non définitive).

Sont également exclues des charges déductibles les provisions pour charges sociales afférentes aux allocations de départ en retraite (CE 24 mars 2006, n° 257330).
Sur l'imprimé n° 2058-A de la liasse fiscale, il convient donc :

- de réintégrer les dotations (ligne WI) ;

- de déduire les reprises (ligne WU), même si les provisions concernées ont été constituées par prélèvement sur les réserves (Lettres du 14 décembre 1987 du SLF au CNPF, voir n° 364-2).

Sur les conditions de déduction des versements, voir n° 947-5.

En ce qui concerne l'impôt différé qui résulte de cette divergence, voir n° 2885-3.

Comptabilisation et évaluation

Principe général de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires

947

Les entreprises n'ayant pas d'obligation de comptabiliser leurs engagements de retraite et avantages similaires en règles françaises (voir n° 947), plusieurs situations peuvent se présenter en fonction de leur pratique antérieure et du choix comptable qu'elles vont effectuer.

Entreprises qui ne provisionnent pas leurs engagements de retraite et avantages similaires

947-1

Les entreprises qui ne provisionnent pas leurs engagements de retraite et avantages similaires conformément à l'option qui leur en est laissée par l'article C. com. L 123-13 (confirmée par l'avis CU CNC n° 2000-A) doivent **fournir les informations appropriées en annexe** (voir n° 954).

Remarque
Evaluation des engagements : pour évaluer leurs engagements mentionnés en annexe, les entreprises peuvent choisir d'appliquer la Rec. CNC n° 2003-R.01 (voir n° 947-3).

Si elles souhaitent constituer pour la première fois une provision pour engagements de retraites et avantages similaires, elles devront **obligatoirement** appliquer la **méthode préférentielle,** à savoir une provision pour la totalité des engagements (voir n° 947-3).

Sur la première application de la méthode préférentielle, voir n° 947-4.

Il n'est plus possible de changer de méthode afin de se rapprocher de la méthode préférentielle sans toutefois l'appliquer intégralement, depuis l'avis CU CNC n° 2000-A.
Tel serait le cas d'un changement visant à constituer pour la première fois :

- une provision pour retraites et avantages similaires ne concernant que les retraités ;

- ou une provision pour retraites concernant les actifs et les retraités mais pas les autres engagements relatifs aux avantages similaires.

Remarque
Traitement dans les comptes consolidés : selon le § 300, al. 2 du règlement CRC n° 99-02, un groupe **peut provisionner** dans ses comptes consolidés des engagements de retraite et avantages similaires qu'il a choisi d'**indiquer dans l'annexe** de ses comptes **individuels.**

Entreprises provisionnant leurs engagements de retraite et avantages similaires (en dehors de la méthode préférentielle)

947-2

Les entreprises qui **provisionnent partiellement** leurs engagements de retraite et avantages similaires peuvent à notre avis :

- **maintenir leur situation inchangée,**

Maintenir la situation inchangée, pour une entreprise qui provisionnait les droits des salariés à partir de l'âge de 50 ans seulement, signifie **ne pas modifier le champ d'application de sa provision,** par exemple en l'étendant progressivement à d'autres catégories de salariés, mais **continuer à la « faire vivre »** en prenant en compte les écarts actuariels et les entrées et sorties dans le montant de la provision.

- **ou** provisionner l'intégralité de leurs engagements, c'est-à-dire appliquer la **méthode préférentielle** (voir n° 947-3).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7222.

Remarque
Déconnexion entre les comptes individuels et les comptes consolidés : voir n° 947-1.

Entreprises provisionnant leurs engagements de retraite et avantages similaires en appliquant la méthode préférentielle

947-3

Pour qu'une entreprise puisse dire qu'elle applique la méthode préférentielle en la matière :

- **la provision doit être totale,** c'est-à-dire porter sur les engagements relatifs aussi bien aux actifs qu'aux retraités (PCG, art. 335-1) ;

- **elle doit porter sur bien plus que sur les seuls engagements de retraite** : selon le PCG (art. 335-1 reprenant l'article C. com. L 123-13 al. 3), la provision doit porter sur les pensions, compléments de retraite, indemnités et allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux.

Le § 300, al. 4 du règlement CRC n° 99-02 applicable aux comptes consolidés reprend le même champ d'application pour cette méthode préférentielle, en le précisant ainsi : « coût des prestations de retraite et des prestations assimilées (indemnités de départ, retraites, compléments de retraite, couverture médicale, prestations de maladie et de prévoyance...) versées à la date du départ à la retraite ou ultérieurement, au bénéfice du personnel mis à la charge de l'entreprise ».

Même si ces textes sont clairs sur l'étendue du champ de la méthode préférentielle, il est tout aussi clair qu'**en pratique,** le champ de celle-ci est le plus souvent restreint aux seuls engagements de retraite. **Cette restriction apparaît dépassée** et peut avoir d'importantes conséquences (voir n° 947-1).

La recommandation CNC n° 2003-R.01 a apporté des définitions précises (voir n° 945) des notions d'engagements de retraite et avantages similaires.

Pour les conséquences de la première application de la recommandation CNC n° 2003-R.01, voir n° 947-4. Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7222.

947-4

Première application de la méthode préférentielle La **première provision** correspondant à la méthode préférentielle (voir n° 947-3) doit être calculée à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode et être **imputée, après effet d'impôt, en « report à nouveau »** (voir n° 364 s.) pour sa totalité.

Dans les comptes individuels, pour des raisons fiscales, les **provisions déductibles** (provisions pour prévoyance, etc.) doivent être comptabilisées au compte de résultat afin d'éviter une perte de déductibilité fiscale. Voir n° 364-2, renvoi (5).

Les **provisions non déductibles** (provisions pour retraites...) doivent être imputées pour leur montant sur le « report à nouveau », comme dans les comptes consolidés. Voir n° 364-1, renvoi (3).

Le transfert à une compagnie d'assurances, au cours de l'exercice du changement de méthode, de la gestion de l'engagement ainsi provisionné n'a pas d'incidence, à notre avis, sur la comptabilisation du changement de méthode (à effectuer en capitaux propres), voir n° 950-4.

Les entreprises qui **constituent cette première provision** alors que jusqu'à présent elles **provisionnaient partiellement leurs engagements** de retraite, peuvent bénéficier des mêmes dispositions de première application (imputation sur les capitaux propres) pour le complément de provisions (Avis CU CNC n° 2000-A, § I-5).

Il convient **en outre** de souligner que ces conditions souples permettent aux entreprises de **compléter leurs provisions partielles antérieures sans grever leurs résultats de l'exercice du changement** (l'impact du changement étant prélevé directement sur les capitaux propres) et sans grever non plus leurs résultats futurs (les charges étant couvertes lors de leur survenance par la reprise des provisions ainsi constatées).

Les seules charges supportées postérieurement au changement, c'est-à-dire sur l'exercice du changement et sur les exercices ultérieurs, sont celles relatives à la remise à niveau de ces provisions pour tenir compte de l'augmentation des droits intervenue depuis cette date et des ajustements actuariels sur les hypothèses initialement retenues.

Cette position a été délibérément prise afin **d'inciter les sociétés à changer de méthode** pour **appliquer la méthode préférentielle,** qui, rappelons-le, n'est dite préférentielle que **du fait de l'impossibilité de la rendre obligatoire en raison de l'option prévue par l'article C. com. L 123-13.**

Comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires

947-5

Les engagements de retraite et avantages similaires vis-à-vis des bénéficiaires (actifs et retraités) sont à comptabiliser (voir Mémento Retraite MRP n° 23527) :

Pour la comptabilisation lors de l'exercice de première application, voir n° 947-4.
Pour la comptabilisation de la contribution patronale spécifique due sur le montant des engagements de retraite provisionnés, voir n° 884-1.

a. pour les engagements relatifs aux prestations qui seront versées aux bénéficiaires (**actifs et retraités**) sous la forme de pensions ou de rentes : au compte 153 « Provision pour pensions et obligations similaires » (PCG, art. 441/15) en contrepartie du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation » ou, le cas échéant, du compte 7815 « Reprise sur provisions pour risques et charges d'exploitation » ;

Bien que le compte 153 ne vise, selon le PCG (art. 441/15), que le personnel de l'entreprise, il est également possible, à notre avis, d'enregistrer dans ce compte les engagements relatifs aux bénéficiaires retraités (qui ne font plus partie du personnel). Une distinction pourrait, à notre avis, utilement être effectuée entre les deux catégories en créant deux sous-comptes, l'un pour les bénéficiaires salariés, l'autre pour les bénéficiaires retraités.

b. pour les engagements relatifs aux prestations qui seront versées, en une seule fois sous forme de capital (et non sous forme de pensions ou de rentes), **à la date du départ à la retraite** des salariés (ainsi, les indemnités de fin de carrière) : au compte 428 « Personnel - Charges à payer » en contrepartie du compte 6414 « Indemnités et avantages divers », le passif étant (Avis CNC n° 2000-01, § 1.2) :

- certain (droits irrémédiablement acquis),

- et le montant et l'échéance pouvant être estimés de façon relativement précise.

I. Au bilan
Dans le cadre de la recommandation CNC n° 2003-R.01 (à notre avis, méthode préférentielle), le **montant total des engagements à faire figurer au bilan** correspond à l'évaluation actuarielle des prestations accordées, c'est-à-dire :

- la **valeur actualisée** à la date de clôture de **l'obligation** au titre des prestations définies (voir n° 947-6),

- **majorée des profits actuariels** (minorée des pertes actuarielles) non encore comptabilisé(e)s en raison du traitement spécifique des écarts actuariels (voir n° 947-7),

- **diminuée du coût des services passés** non encore comptabilisés au titre d'un amendement ou d'une mise en place d'un nouveau régime (voir n° 947-8),

- **et diminuée de la juste valeur** à la date de clôture **des actifs du régime** (voir n° 950-2) qui seront utilisés directement pour éteindre les obligations.

Sur le cas particulier des régimes excédentaires, voir n° 950-3.

II. Au compte de résultat
Dans le cadre de la recommandation CNC n° 2003-R.01 (à notre avis, méthode préférentielle), le montant à comptabiliser **en résultat de la période** correspond au montant net des éléments suivants :

- le coût des services rendus sur la période, c'est-à-dire **l'accroissement de l'obligation** pesant sur l'entreprise au titre des services rendus au cours de l'exercice,

- le **coût financier,** qui résulte du rapprochement de la date de règlement des prestations,

- le **rendement** attendu de tous les **actifs du régime et droits à remboursement** (voir n° 950-2),

- les **écarts actuariels** dans la mesure où ils sont comptabilisés (selon la méthode appliquée) voir n° 947-7,

- le **coût des services passés** dans la mesure où ils sont comptabilisés (valeur actuarielle des droits accordés a posteriori lors de la mise en place ou de l'amendement du régime). Il est positif, si de nouveaux avantages sont accordés - négatif, si des avantages existants sont supprimés,

Le coût des services passés est étalé linéairement sur la durée moyenne résiduelle d'acquisition des droits (voir n° 947-8).

- les effets de toute réduction ou liquidation de régime.

Modalités d'évaluation de la provision

947-6

Sur les différentes méthodes et leurs conséquences sur la répartition de l'engagement dans le temps, voir Mémento Retraite MRP n° 22828 à 23095.

Sur l'évaluation de la provision pour indemnités de fin de carrière, voir n° 949.

Remarque
Hypothèses actuarielles : le montant de la provision est déterminé en fonction d'hypothèses actuarielles et donne lieu à des calculs complexes.
De ce fait :

- il n'y a pas lieu de suivre les provisions individu par individu, mais plutôt d'intégrer dans le cadre d'une méthode globale et statistique de calcul, les entrées, les démissions, les décès, les départs en retraite, les retraités en vie au-delà de l'espérance moyenne, etc.

- il n'y a pas lieu de reprendre les provisions en fonction des versements effectués aux retraités aux cours de l'exercice, les calculs statistiques des provisions étant indépendants de ces derniers.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7239.

La recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 6211) impose la **méthode des unités de crédit projetées** (méthode rétrospective) **avec salaires de fin de carrière.**

Remarque
Exception : le CNC a prévu une exception pour les entreprises dont l'effectif est inférieur à **250 salariés** en précisant que celles qui décident d'appliquer la recommandation CNC n° 2003-R.01 ne sont pas tenues d'appliquer la méthode actuarielle prévue par cette recommandation. En pratique, ces entreprises peuvent, par exemple, faire abstraction de la probabilité de départ à la retraite ou de décès avant l'âge du départ. Elles peuvent également négliger les hypothèses tenant à la croissance des rémunérations à condition d'en tenir compte dans le choix du taux d'actualisation.

Toutefois, s'agissant d'une recommandation, son application n'est pas obligatoire même si elle est, à notre avis, préférentielle. Les entreprises peuvent donc choisir la méthode qu'elles souhaitent en se référant, soit à la doctrine (Rec. CNC, Rec. OEC), soit aux autres référentiels (FAS 87).

La recommandation OEC n° 1.23 de décembre 1989, Méthode d'évaluation actuarielle des engagements de retraite, autorise ainsi l'application aussi bien d'une méthode issue de la famille des **méthodes d'évaluation rétrospectives** (méthode des unités de crédit projetées ou plus exceptionnellement méthode rétrospective avec droits calculés prorata temporis, toutes deux également autorisées par FAS 87) que de la famille des **méthodes d'évaluation prospectives.**

Pour l'évaluation de la contribution patronale spécifique dans le cadre des régimes de retraite supplémentaires (ou « additifs » ou « chapeaux »), voir n° 884-1.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7238.

Traitement des modifications d'hypothèses actuarielles

947-7

I. Fréquence des révisions des hypothèses actuarielles
Selon la recommandation CNC n° 2003-R.01, les évaluations actuarielles doivent être effectuées avec **suffisamment de régularité** pour que les montants comptabilisés ne diffèrent pas de façon importante de ceux qui auraient été calculés à la clôture.

Selon l'OEC (Rec. OEC 1.16 de janvier 1985, § B), les hypothèses actuarielles doivent être révisées régulièrement afin de redresser la valeur des services rendus en fonction de la réalité.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7240.

II. Traitement des écarts actuariels
Les modifications des hypothèses de calcul ou les redressements, dus à une distorsion entre les hypothèses utilisées et la réalité, constituent des « changements d'estimation » d'une même méthode comptable (voir n° 363-2). En conséquence, les **écarts en résultant** constituent un élément du **résultat d'exploitation** (charge ou produit) (voir n° 364-2).

a. Selon la recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 6261-62), les entreprises peuvent appliquer la méthode dite du **corridor,** qui est souvent retenue en pratique, et qui consiste à étaler, sur la durée d'activité moyenne résiduelle prévisionnelle, les écarts actuariels qui excèdent 10 % de la valeur la plus élevée entre le montant de l'engagement et la juste valeur des actifs de régime. Elles peuvent

également étaler la totalité des écarts actuariels sur la **durée résiduelle moyenne prévisionnelle d'activité,** ou encore, opter pour tout autre mode de comptabilisation plus rapide des écarts actuariels, comme par exemple la comptabilisation immédiate en totalité en résultat de la période. Précisons que cette **durée d'étalement est différente** de **celle à retenir pour l'étalement des services passés** dans le cadre de la mise en place d'un nouveau régime ou d'un amendement de régime (voir n° 947-8).

b. Selon la recommandation OEC n° 1.23, ces écarts font l'objet d'un **étalement systématique** sur la durée résiduelle moyenne d'activité des participants au régime.

Sur la comptabilisation des écarts actuariels selon les normes IFRS, voir Mémento IFRS n° 28402 à 28420.

III. Prise en compte des modifications de la réglementation sociale ou fiscale
Les conséquences de ces modifications sur les provisions pour retraite et les charges de retraite à payer constituent, à notre avis, des **charges et des produits d'exploitation** même si la provision a été constatée initialement par prélèvement sur les capitaux propres.

Mise en place d'un nouveau régime ou d'un avenant

947-8

I. Sans caractère rétroactif
Dans ce cas, seules les charges de retraite de l'exercice et des exercices futurs sont concernées.

II. Avec caractère rétroactif
Dans ce cas, il est nécessaire de distinguer les droits à prestations liés aux services passés de ceux liés aux services futurs rendus après la mise en place du nouveau régime ou son amendement.

a. Droits à prestations au titre des services rendus après la mise en place du nouveau régime (ou de l'avenant) Ils sont pris en compte dans les charges de retraite de l'exercice et des exercices futurs.

b. Droits à prestations au titre des services passés (rendus avant la mise en place du nouveau régime ou de l'avenant) Leur comptabilisation est globalement identique au traitement de la charge de retraite de l'exercice développée ci-avant, avec toutefois quelques particularités.

Ainsi, selon la recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 6271) :

- pour ceux non encore acquis, un étalement est **obligatoire** selon un **mode linéaire** et sur la période moyenne restant à courir jusqu'à ce que **les droits correspondants soient définitivement acquis** aux salariés ;

- pour ceux déjà acquis (par exemple ceux relatifs aux **salariés retraités**), pas d'étalement possible : les entreprises doivent constater la charge de retraite pour sa **totalité,** les droits des retraités étant définitivement acquis.

Impact des liquidations ou réductions de régime

947-9

Les liquidations ou réductions de régime visent notamment les situations suivantes :

- réduction significative du nombre de salariés bénéficiant d'un régime (suite à des licenciements, à la fermeture d'une usine ou l'abandon d'une activité par exemple),

- modification significative des contrats de régime à prestations définies aboutissant à une suppression ou une réduction des droits qui seront acquis par les salariés lors de leur service futur (comme par exemple la résiliation ou la suspension d'un régime).

Selon la recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 651) qui a traité explicitement ce point, les profits et pertes résultant de la réduction ou de la liquidation d'un régime **doivent être comptabilisés en produits ou en charges de l'exercice** au cours duquel est intervenue cette réduction ou liquidation.

Versements des retraites aux salariés

948

Qu'il s'agisse **d'indemnités de départ à la retraite** ou **de compléments de retraite,** les versements sont comptabilisés au compte 6414 « Indemnités et avantages divers » par le crédit d'un compte de trésorerie (voir n° 916).

Remarque
Lien entre le montant des versements et la reprise de provision : il n'y **a pas de lien** direct entre le montant des versements effectués au cours d'un exercice et la reprise de provision pour retraite effectuée sur le même exercice (celle-ci étant calculée de manière statistique).

Fiscalement,

1. **Compléments de retraite** La jurisprudence et l'Administration (D. adm. 4 C-4423, n° 2 s.) acceptent la déductibilité des pensions au fur et à mesure des versements à la double condition suivante (voir Mémento Fiscal n° 8620) :

- **l'existence d'un véritable engagement juridique opposable à l'employeur** : il peut résulter d'un texte écrit (convention collective ou acte unilatéral tel qu'une délibération du conseil d'administration) ou d'un usage au sens du droit social (CE 9 novembre 1990, n° 88765) ;

- le **caractère général et impersonnel de cet engagement** : dans l'appréciation de ce critère, en principe le nombre de bénéficiaires importe peu puisqu'il s'agit de savoir si le régime s'applique à une catégorie objectivement identifiée du personnel (CE 9 novembre 1990, précité). Tel est le cas :

- des catégories de personnel retenues pour l'application du droit du travail (ouvriers, employés, agents de maîtrise, ingénieurs et cadres) et de celles déterminées à partir de critères objectifs, non restrictifs, clairement définis, conformément aux usages et aux accords collectifs en vigueur dans la profession (D. adm. 4 C-4423, n° 3 s.),

- de mandataires sociaux et de salariés dont la rémunération globale dépasse le double du plafond du régime de retraite des cadres prévu par la convention collective (CAA Paris 21 mai 1991, n° 542),

- des cadres de direction, même si une seule personne est susceptible de bénéficier du régime (CE 8 juillet 2005, n° 259251, CAA Bordeaux 4 juin 2008, n° 04-1836),

- des cadres ayant au moins cinq ans d'ancienneté et des cadres administratifs (CAA Nancy 23 novembre 2006, n° 03-654, 03-655 et 03-931).

En revanche, tel n'est pas le cas d'un ensemble de salariés, dont la seule caractéristique commune est d'avoir fait l'objet d'une mutation en provenance d'une autre société du même groupe (Rép. Lambert, Sén. 7 décembre 2000, p. 4144).

Remarques

a. **Bénéficiaires uniques** Sauf abus de droit, ces catégories peuvent ne correspondre en fait qu'à un petit nombre de personnes, à l'exclusion toutefois du seul président-directeur général (CAA Bordeaux 17 juin 1993, n° 92-472) ou du gérant salarié d'une société (CAA Lyon 9 juin 1999, n° 96-446). Toutefois, la déduction des compléments de retraite peut être refusée, alors même que le contrat s'applique à une catégorie de salariés, lorsque le contexte de l'opération permet d'établir que l'objectivité apparente du critère de détermination des bénéficiaires dissimule en réalité un avantage particulier pour le seul dirigeant. Ont ainsi été jugées non déductibles les cotisations qui ne bénéficiaient qu'aux cadres présents depuis plus de 15 ans, soit en l'espèce le PDG et le DG (CE 3 février 2003, n° 231506) ou lorsque le seul cadre de direction était le PDG dans un cas où le taux de cotisation choisi excluait en pratique la prise en charge pour d'autres cadres (CE 21 décembre 2007, n° 284629).

b. **Anciens salariés ou dirigeants Les pensions** ou allocations de secours **qui leur sont versées, en dehors de tout engagement juridique général et impersonnel,** ne sont déductibles que dans des cas exceptionnels, notamment lorsqu'elles ont pour objet d'accorder aux intéressés ou à leurs ayants droit une aide correspondant à leurs besoins (CE 15 février 2002, n° 215323), compte tenu des pensions perçues par ailleurs par les intéressés au titre des régimes collectifs de retraite (notamment CE 31 octobre 1975, n° 94157).

2. **Indemnités de départ** Les versements sont **déductibles lorsqu'ils sont effectifs.**

En ce qui concerne la contribution spécifique dans le cadre des régimes de retraite supplémentaires (ou « additifs » ou « chapeaux »), voir n° 884-1.

Cas particulier 1 : évaluation de la provision ou de l'engagement pour indemnités de fin de carrière

949

Sur l'évaluation des indemnités de départ à la retraite, voir n° 916.

La recommandation CNC n° 2003-R.01 a précisé leur traitement (§ 131) en préconisant que l'entreprise « comptabilise linéairement l'intégralité des engagements déterminée de manière actuarielle, pendant toute la durée d'acquisition conditionnelle des droits conférés aux bénéficiaires, tout en probabilisant les risques que le salarié quitte l'entreprise avant son départ ».

Autrement dit, il convient de **ne pas tenir compte des paliers** d'acquisition des droits jusqu'au départ à la retraite, mais au contraire, de **considérer tout de suite l'ensemble des droits** qui seraient acquis lors du départ à la retraite, **calculé de manière actualisée,** puis de **le pondérer par la probabilité de présence des salariés** à cette date, et enfin de **répartir cet ensemble de manière linéaire** (voir Mémento Retraite MRP n° 22058 et 22059 , 22093 , 22128 , 22170).

Cas particulier 2 : gestion externe des régimes à prestations définies

Principe général

950

La **gestion** externe du régime est **assurée** soit par une **compagnie d'assurance,** soit par une **caisse de retraite.** Elle se traduit par le versement de **primes** ou de **cotisations** destinées à couvrir les engagements de retraite de l'entreprise. Ces versements permettront (après déduction des frais de gestion de l'organisme) la constitution d'un **fonds de retraite (actifs du régime ou droits à remboursement)** destiné à couvrir l'engagement de l'entreprise vis-à-vis de ses salariés.

Remarque
Rôle des compagnies d'assurance ou caisses de retraite chargées de la gestion des fonds : elles ne se substituent pas à l'entreprise pour l'extinction de son obligation envers ses salariés. Elles ne sont responsables que de la gestion des fonds (engagement de moyens).
Dans le cas plus rare d'une responsabilité totale de la compagnie d'assurance ou de la caisse de retraite (engagement de résultat), le régime entre alors dans la catégorie des régimes à cotisations définies (voir n° 952).

L'entreprise, dans le cas des régimes à prestations définies gérés en externe, reste donc finalement **responsable de ses engagements.** Ainsi, en cas d'insuffisance de financement du fonds, l'entreprise reste responsable du paiement des prestations pour la part non couverte.

En conclusion, les entreprises ne peuvent **en aucun cas se sentir libérées** de l'obligation **de suivre leur engagement** de retraite sous prétexte qu'elles le font gérer de manière externe et devront donc, le cas échéant (si les actifs du régime ou les droits à remboursement ne sont pas suffisants), constituer une provision (ou mentionner leur engagement dans l'annexe). Cependant l'existence de ce fonds n'est pas sans conséquence sur le montant de la provision à constater au bilan (voir n° 950-2 II).

Comptabilisation des primes et cotisations versées à l'organisme extérieur

950-1

Les primes versées aux compagnies d'assurance sont à enregistrer en **charges,** à notre avis, avec les autres primes d'assurance au compte 616 (une subdivision particulière pouvant être créée).
Les cotisations versées aux caisses de retraite sont à comptabiliser au compte 6453 prévu par le PCG à cet effet.
Les **versements exceptionnels** effectués lors de **l'entrée dans le régime** pour rattraper les droits déjà acquis par les salariés à cette date sont comptabilisés, à notre avis, au compte 671 « Charges exceptionnelles sur opérations de gestion ».

Sur la prise en compte de cette assurance sur l'évaluation de la provision, voir n° 950-2 et 950-4.

Fiscalement, Selon l'Administration et la jurisprudence (notamment CE 31 octobre 1942, n° 65834 repris dans D. adm. 4 C-4423, n° 6 s.), les cotisations versées à une compagnie d'assurance sont déductibles sous quatre conditions :

1. **Conditions propres aux régimes à gestion externe** :

- la caisse de retraite ou la compagnie d'assurance a une personnalité distincte de l'entreprise cotisante,

- l'entreprise ne conserve pas la propriété et la pleine disposition des sommes versées (absence de clause de restitution au profit de l'entreprise des capitaux confiés). La présence d'une clause prévoyant notamment la restitution des fonds dans le cas particulier **où l'entreprise cesserait d'être assujettie** à l'obligation de verser les indemnités (notamment, à notre avis, en cas de cessation totale ou

partielle de l'activité), n'est pas susceptible de remettre en cause cette déductibilité (CE 6 novembre 1991, n° 68654 et CAA Bordeaux 1er décembre 1992, n° 90-763). Dans ce cas, les fonds récupérés auprès de l'assureur sont réintégrables dans les résultats imposables de l'exercice de reversement (CAA Bordeaux précité).

2. Conditions générales de déduction des cotisations de retraite, **identiques** à celles prévues **en cas de gestion interne** (voir n° 948 s.) :

- existence d'un véritable engagement juridique opposable à l'employeur,

- caractère général et impersonnel de cet engagement.

En ce qui concerne les **charges de Sécurité sociale,** voir Mémento Social n° 22370 s. et 58965 s. et Mémento Retraite MRP n° 19003 s.

En ce qui concerne la contribution patronale spécifique dans le cadre des régimes de retraite supplémentaires (ou « additifs » ou « chapeaux »), voir n° 884-1 et Mémento Social n° 22920.

Evaluation et comptabilisation de la provision

950-2

I. Définition de la notion d'actifs du régime
Selon la recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 21), les actifs du régime incluent :

a. Les actifs détenus par un fonds conférant des avantages à long terme, c'est-à-dire, les actifs (autres que des instruments financiers non transférables émis par l'entreprise présentant les états financiers) qui répondent aux conditions suivantes :

1. Ils sont **détenus par une entité** (un fonds) juridiquement distincte de l'entreprise présentant ses états financiers et qui n'existe que pour payer ou financer les avantages du personnel ;

2. Ils ne peuvent être utilisés que pour payer ou financer les obligations au titre des avantages du personnel, les **créanciers de l'entreprise ne peuvent pas en disposer** et ils ne peuvent pas être restitués à l'entreprise, sauf si :

- les actifs restants sont suffisants pour permettre de faire face à toutes les obligations du régime (régime excédentaire),

- ou si les actifs sont restitués à l'entreprise pour couvrir les paiements que celle-ci a déjà effectués au titre des avantages du personnel.

b. Les contrats d'assurance éligibles Ce sont des contrats d'assurance émis par une compagnie d'assurance (qui n'est pas une partie liée de l'entreprise présentant ses états financiers) dont les produits répondent aux conditions suivantes :

1. Ils ne peuvent être **utilisés** que pour **payer** ou **financer** les **prestations** du régime,

2. Et ils ne sont **pas disponibles pour les créanciers de l'entreprise** (en cas de faillite) et ne peuvent être restitués à l'entreprise que dans l'une ou l'autre des deux conditions énoncées précédemment (voir **a.2**).

Ces définitions sont plus précises que celles données par les recommandations OEC n° 1.16 et 1.23, qui citent les placements effectués dans une entité distincte et qui sont irrévocablement affectés à la couverture des engagements, sans donner de définition de « l'affectation explicite et irrévocable » et les contrats d'assurance pouvant être considérés comme des contre-garanties sans en spécifier la nature.

Pour les sociétés qui appliquent la recommandation CNC précitée, **tous les actifs détenus qui ne remplissent pas les conditions** précitées, notamment lorsque ces actifs ne sont pas incessibles aux créanciers en cas de faillite, **ne peuvent venir en déduction de leurs engagements.** Précisons que certains actifs non éligibles peuvent constituer des droits à remboursement qui sont alors comptabilisés à l'actif du bilan et non en diminution de l'engagement au passif (Rec. CNC précitée, § 632).

Sur la divergence avec les normes IFRS (pour les entreprises n'appliquant pas la Rec. CNC n° 2003-R.01), voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre 2008, n° 7248 et 7250 (droits à remboursement).

II. Evaluation et comptabilisation de la provision
Lorsqu'un régime à prestations définies fait l'objet d'une couverture extérieure, les actifs du régime détenus ont un double impact sur la provision à constater par l'entreprise au titre de ses engagements. Ainsi, ils permettent :

- de diminuer le montant brut de l'**engagement** figurant au bilan pour ne faire apparaître que le **montant** de l'**engagement non couvert** (« engagement net »), la **juste valeur** (Rec. CNC n° 2003-R.01, § 63 s.) des actifs du régime étant portée en **déduction du montant brut** de l'engagement ;

Ainsi, l'entreprise constate la **différence** entre les engagements **pris envers ses salariés** et ceux **transférés** auprès des organismes extérieurs :

- l'engagement transféré auprès de la compagnie d'assurance représente le montant de la provision technique figurant au bilan de la compagnie pour la part correspondant au contrat groupe de l'entreprise ;

- l'engagement transféré auprès de la caisse de retraite peut être alors calculé à partir de l'inventaire technique qui doit être établi tous les 5 ans (CSS, art. R 731-4).

Les entreprises se doivent d'obtenir, dans le cadre d'un bon contrôle interne, un **justificatif de l'organisme extérieur précisant la valeur vénale** à la date de clôture du fonds constitué.

En cas de **couverture excédant le montant de l'engagement** (régime surfinancé), voir n° 950-3.
Sur les modalités de reprise de la provision pour la ramener à hauteur du montant de l'engagement non couvert, voir n° 950-4.

- et de diminuer **la charge de l'exercice,** leur rendement attendu (plus-values et produits financiers) venant contrebalancer l'impact des coûts financiers (actualisation de l'engagement).

La différence entre le rendement attendu et le rendement effectif constitue un écart actuariel (voir n° 947-7).

Sur la divergence avec les normes IFRS (pour les entreprises n'appliquant pas la Rec. CNC n° 2003-R.01), voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7249.

Cas particulier des régimes excédentaires surfinancés

950-3

La recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 6125 s.) **impose,** pour les entreprises appliquant la méthode préférentielle, de **comptabiliser** l'**excédent** éventuel du **régime à l'actif du bilan,** sous réserve des deux conditions suivantes :

a. Le montant maximal à comptabiliser à l'actif est égal à la somme des deux éléments suivants :

- somme des pertes actuarielles nettes et des coûts des services passés non encore comptabilisés,

- et valeur actualisée de tout avantage économique du régime disponible sous la forme de remboursements par le fonds de couverture ou sous la forme d'une diminution des cotisations futures à ce fonds.

b. La comptabilisation d'un actif dans les limites précitées ne doit pas aboutir à la comptabilisation :

- de profits qui ne sont que la conséquence de pertes actuarielles ou de coûts de services passés,

- ou de pertes qui ne sont que la conséquence de gains actuariels.

Selon la recommandation OEC n° 1.23, pour les entreprises provisionnant la totalité de leurs engagements, l'excédent éventuel de cotisations versées par rapport à la charge annuelle déterminée selon la méthode actuarielle retenue devait être inscrit en **charges constatées d'avance** (excédent de versement).

Sur le traitement en normes IFRS, voir Mémento IFRS n° 28380.

Fiscalement, La cotisation versée est certes déductible, mais à condition d'être comptabilisée en charges. En conséquence, la quote-part de cotisation portée en « charge constatée d'avance » n'est, à notre avis, **pas déductible.**

Modalités de reprise de la provision pour engagements de retraite en cas de transfert de la gestion de ces engagements à une compagnie d'assurance

950-4

En application des règles comptables, la **reprise de cette provision,** partielle ou totale, doit, à notre avis, être comptabilisée en **résultat** et ce, même si à l'origine, tout ou partie de la provision a été comptabilisé par capitaux propres en application des règles sur les changements de méthode (voir n° 364-2). Ce produit viendra compenser le montant de la prime payée à la compagnie d'assurance, comptabilisé en charges.
Si, par hypothèse, l'évaluation des engagements de retraite est toujours identique, alors :

- dans le cas où la prime versée couvre la totalité de l'engagement de l'entreprise, **la reprise de la provision doit être totale,**

- dans le cas où la prime versée est inférieure à l'engagement pris par la société envers ses salariés, **la reprise doit être partielle,** la société restant responsable du paiement des prestations pour la part non couverte par la compagnie d'assurance.

Il en résulte un impact sur le résultat de l'exercice correspondant à l'économie d'impôt lié au montant des primes versées.

La constatation de ce produit est-elle normale ? Elle est tout à fait normale, à notre avis, pour les raisons suivantes :

- le produit aurait été également constaté lors du paiement des retraites si la société n'avait pas transféré ses engagements, la différence étant que l'économie est constatée en une fois et non pas au fur et à mesure des départs des salariés ce qui donne un caractère significatif à la question ;

- la constatation de ce produit résulte du fait que l'impôt différé n'est pas généralement enregistré dans les comptes sociaux.

Remarque
Changement de méthode et externalisation dans le même exercice : lorsque la première comptabilisation de la provision est constatée durant l'exercice où l'entreprise décide de transférer ses engagements à l'extérieur, la constatation en capitaux propres de l'effet du changement de méthode n'est, à notre avis, pas remise en cause. Tel est le cas si :

- une société décide, dans un premier temps, d'enregistrer pour la première fois, les indemnités de fin de carrière de l'ensemble de ses collaborateurs. Précédemment, cet engagement était présenté en hors bilan dans l'annexe ;

- et au cours du même exercice, la société décide de s'assurer, ce qui a pour effet de rendre la charge déductible.

Au contraire, le bulletin CNCC (n° 113, mars 1999, EC 98-83, p. 167 s.) a considéré que, compte tenu de la décision de la société de souscrire une assurance dans l'exercice même du changement comptable, la seule solution satisfaisante, sur le plan de l'image fidèle, consiste à comptabiliser « l'impact du changement » en résultat dans les comptes individuels et à retraiter cette écriture dans les comptes consolidés.

Toutefois, à notre avis, le produit d'impôt constaté sur l'exercice devrait, dans ce cas, être également imputé sur les capitaux propres, conformément à la règle selon laquelle l'effet de changement de méthode est imputé net d'impôt (exigible) sur les capitaux propres (voir n° 364-1). En effet, au cas particulier, l'externalisation de la gestion des retraites a pour effet de transformer l'impôt différé sur la provision retraite en impôt exigible l'exercice du changement.

Incidences de la gestion externe sur le paiement des prestations aux retraités

950-5

S'agissant de régimes à gestion externe, **c'est à l'assureur qu'incombe, en principe, le paiement** des prestations. **Toutefois,** dans le cas des indemnités de départ à la retraite, il arrive que l'entreprise les paie pour le compte de l'assureur et lui demande le remboursement euro pour euro ; le paiement n'a alors aucune incidence sur le compte de résultat et les écritures sont les suivantes :

- lors du paiement aux salariés : comptabilisation d'une créance sur l'assureur,

- lors du remboursement par l'assureur : disparition de la créance sur l'assureur.

B. Comptabilisation et évaluation des régimes à cotisations définies

Définition des régimes à cotisations définies

952

Il s'agit de ceux par lesquels l'employeur s'engage à verser des cotisations régulières à une entité distincte (organisme gestionnaire), cotisations qui, augmentées du revenu de leur placement, seront reversées sous forme de **rentes aux salariés retraités.** Le montant de cette rente résulte de la **gestion du régime toujours assurée par un organisme extérieur.** L'employeur n'apporte pas de garantie sur le niveau des rentes versées (**engagement dit « de moyens »**) (Rec. CNC n° 2003-R-01, § 5 s.). Il n'a aucune obligation, juridique ou implicite, de payer des cotisations supplémentaires en cas d'insuffisance d'actifs (Rec. CNC n° 2003-R-01, § 21 et 5 s.).
Ces régimes peuvent être :

- **obligatoires** (régime de base - SS - et régimes complémentaires - Arrco et Agirc) ;

- **facultatifs** (régime supplémentaire à l'initiative de l'entreprise).

Faut-il suivre ce type d'engagements ?

952-1

Non. Dans ce type de régime, **l'engagement** de l'employeur se trouve **limité au versement des cotisations prévues.**

Mais l'attention du lecteur est attirée sur la confusion possible avec un régime à prestations définies à gestion externe (voir n° 950-1).

Comptabilisation des cotisations versées

952-2

Les **cotisations** d'une période, étant liées au travail fourni et à des rémunérations correspondantes, constituent des **charges d'exploitation** de cette période, à comptabiliser au compte 645 « Charges de Sécurité sociale et de Prévoyance ». Toutefois, la recommandation CNC n° 2003-R.01 (§ 51) précise que les **cotisations dont l'échéance est supérieure à 12 mois** suivant la fin de l'exercice au cours duquel les services ont été rendus par les salariés doivent donner lieu à une **actualisation.**

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7232.

Fiscalement, La part patronale des cotisations de Sécurité sociale et des cotisations versées à des caisses de retraite est déductible du bénéfice pendant l'exercice de son versement (D. adm. 4 E-2223, n° 7 et 8). Il en est de même des primes versées aux compagnies d'assurances dès lors que le contrat écarte toute possibilité de restitution au profit de l'entreprise des capitaux qu'elle a confiés à la compagnie (D. Adm. précitée).

C. Informations en annexe

Régimes à prestations définies à gestion interne

En ce qui concerne les régimes :

- à prestations définies à gestion externe, voir n° 954-4 ;

- à cotisations définies, voir n° 954-5.

Textes

954

Cette information est prévue par les textes suivants :

- l'article C. com. L 123-13 (al. 3) et le PCG (art. 531-4/1) prescrivent d'indiquer dans l'annexe « le **montant des engagements** de l'entreprise vis-à-vis des membres ou associés de son personnel ainsi que de ses mandataires sociaux, en ce qui concerne l'ensemble des engagements de retraite : pensions, compléments de retraite, indemnités et allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires » ;

- **l'article** C. com. R 123-197 7° et le **PCG** (art. 531-3) prévoient de mentionner dans l'annexe les **engagements faisant l'objet de provisions et ceux contractés au profit des dirigeants.** Cette information doit être fournie de manière **globale par catégorie d'organes d'administration, de direction et de surveillance** (PCG, art. précité)

Par ailleurs, dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les articles C. com. L 225-42-1, L 225-79-1, L 225-90-1 imposent de soumettre à la procédure des conventions réglementées, c'est-à-dire à autorisation préalable des CA et CS et rapport spécial des CAC (voir n° 5045-1), les engagements pris au profit des dirigeants correspondant à des éléments de **rémunérations, indemnités** et **avantages dus** ou **susceptibles** d'être dus à raison de la **cessation** des fonctions ou postérieurement à celles-ci.

Sur l'information devant figurer dans le rapport de gestion à ce titre, voir n° 3697-1.

Conséquences de l'absence de mention sur les engagements de retraite dans l'annexe

954-1

Pour la CNCC (Bull. n° 64, décembre 1986, EC 86-54, p. 448 s.), l'omission du montant des engagements de retraite dans l'annexe (obligatoire d'après l'article C. com. L 123-13) est « de nature à porter **atteinte à la régularité** des comptes annuels et il appartient alors au commissaire aux comptes d'en apprécier l'incidence sur sa certification ».

Pour l'AMF (Bull. COB n° 180, avril 1985, p. 3 s.), « l'absence d'information complémentaire dans l'annexe ne permettrait pas aux comptes, dont l'annexe est partie intégrante, d'atteindre l'objectif de l'image fidèle fixé aux comptes annuels par l'article C. com. L 123-13 »... « Il appartient aux commissaires aux comptes de vérifier que les sociétés fournissent les informations nécessaires... »

A notre avis, **quelle que soit la taille de l'entreprise,** une **information sur les engagements de retraite** et avantages similaires dans l'annexe est **nécessaire,** celle-ci ayant un **caractère significatif par nature.** Pour un lecteur de l'annexe, il est nécessaire **au minimum** :

- de savoir si la convention collective de l'entreprise prévoit des indemnités de fin de carrière et si l'entreprise a signé un **accord particulier ou non** (indemnités de fin de carrière, compléments de retraite ou préretraite) ;

- de savoir si elle a **constaté ou non** ses engagements sous forme de **provision** : il s'agit en effet d'un choix laissé par la réglementation et toute **option** doit être indiquée ;

Le PCG (art. 335-1) considère toutefois la constitution d'une telle provision comme une méthode préférentielle (voir n° 361-2 et 947-1).

- d'avoir un élément chiffré fixant un ordre de grandeur de l'engagement. A défaut d'une évaluation actuarielle, les PME devraient au minimum, à notre avis, mentionner en annexe les sorties de trésorerie prévues pour les cinq prochaines années.

Informations à fournir selon la recommandation du CNC

954-2

Le CNC (Rec. n° 2003-R.01) recommande de fournir des informations importantes :

Remarque
Incidence de l'application de la Rec. CNC : comme indiqué au § 945-1, cette recommandation n'est pas obligatoire. Néanmoins, les **entreprises** qui choisiraient de l'appliquer alors qu'elles ne provisionnent pas leurs engagements de retraite et engagements similaires, **seraient tenues de fournir en annexe, la même qualité d'information établie sur des bases identiques à celle exigée des entreprises qui ont choisi de les provisionner.**

- **Méthode de comptabilisation des écarts actuariels** ;

- **Description générale du type de régime** (distinction par exemple des régimes de retraite à rente uniforme, des régimes de retraite avec salaires de fin de carrière et des régimes d'aide médicale postérieure à l'emploi) ; Lorsqu'une entreprise a plusieurs régimes à prestations définies, les informations peuvent être fournies globalement ou séparément pour chaque régime ou encore regroupées, en fonction de l'implantation géographique, ou de leur exposition à des risques différents. Lorsque l'information fournie est globale, les informations doivent être présentées sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

- **Rapprochement des actifs et passifs comptabilisés,** y compris notamment la valeur actualisée, à la date de clôture, de l'engagement non couvert et celle de l'engagement totalement ou partiellement couvert, la juste valeur des fonds (actifs de régime) à la clôture et les écarts actuariels et le coût des services passés restant à étaler ;

- Montants compris dans la **juste valeur des fonds (actifs du régime)** ;

- Rapprochement montrant **les mouvements sur l'exercice de la dette ou de l'actif net** comptabilisé au bilan ;

- **Répartition** de la charge de l'exercice entre **coût des services rendus** au cours de l'exercice, coût financier (désactualisation), **rendement attendu** des fonds, **écarts actuariels, coût des services passés** et impact de toute **réduction ou liquidation** de régime ;

- **Rendement effectif** des fonds (actifs du régime) ;

- **Principales hypothèses actuarielles** comprenant, le cas échéant : les taux d'actualisation, les taux de rendement attendus des actifs dédiés à la couverture du régime, les taux estimés de rendement des droits à remboursement, les taux attendus d'augmentation de salaires (ou autres indices ou variables), les taux d'évolution des coûts médicaux, toute autre hypothèse actuarielle importante utilisée, en donnant pour chaque hypothèse actuarielle une valeur absolue et non pas uniquement une fourchette.

Lorsqu'une disposition légale ou réglementaire l'impose, une entreprise doit fournir des informations sur :

- les **transactions** impliquant des régimes **d'avantages postérieurs à l'emploi effectuées entre parties liées,**

- et les **avantages postérieurs à l'emploi** dont bénéficient ses **principaux dirigeants** (voir n° 954-3).

Elle doit également fournir une information sur les passifs éventuels résultant de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi.

Remarque
Indemnités de fin de carrière : les modalités de départ des salariés, retenues pour le calcul des indemnités de fin de carrière doivent faire l'objet d'une information en annexe (Avis CU CNC n° 2004-A du 21 janvier 2004).

Information sur le montant des engagements contractés au profit des dirigeants

954-3

(C. com. art. R 123-197 7° et PCG, art. 531-3). Il convient, à notre avis, de distinguer :

- les **engagements** pris **au profit des seuls dirigeants** : ils doivent faire l'objet d'une information en annexe ; Les dirigeants sont, à notre avis, les gérants dans les SNC, SCS et SARL, le président du conseil d'administration ou du directoire et les directeurs généraux (unique et délégués) dans les sociétés anonymes.

- les engagements collectifs (**contrats groupe**) dont peuvent bénéficier à la fois les dirigeants et des salariés : à notre avis, l'information n'est alors pas à fournir, l'engagement n'étant pas pris au profit des seuls dirigeants.

On notera d'ailleurs qu'en pratique dans ce dernier cas la détermination du montant des engagements au profit des seuls dirigeants sera rarement possible du fait que les provisions sont calculées sur des bases statistiques.

Remarque
Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé : l'ensemble des engagements pris au bénéfice des présidents, directeurs généraux et directeurs généraux délégués ainsi que des membres des directoires des SA et gérants de SCA cotées et correspondant à des éléments de rémunération ou des avantages dus à raison de ou postérieurement à la cessation des fonctions est soumis à la procédure des conventions et engagements réglementés, voir n° 887.

Sur l'information à fournir dans le rapport de gestion, voir n° 3697-1.
Sur les informations à fournir dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise, voir n° 3699-2.

Régimes à prestations définies à gestion externe

954-4

Le fait que l'entreprise ait souscrit un contrat avec un organisme extérieur ne remet pas en cause l'engagement qu'elle a pris envers ses salariés. En conséquence, **l'information à fournir en annexe est identique** à celle développée (voir n° 954 s.) pour les **régimes à prestations définies à gestion interne,** avec une mention complémentaire informant du caractère externe de la gestion.

On notera qu'en cas de contrat groupe, le montant des engagements pris au profit des seuls dirigeants (voir n° 950-3), n'est pas, à notre avis, à fournir. D'ailleurs, en pratique ce montant serait difficile à déterminer, étant donné que les cotisations ou primes versées à un organisme extérieur sont assises sur une masse salariale globale.
Sur l'application de la procédure de contrôle des conventions réglementées à ces contrats, voir n° 954-3.

Régimes à cotisations définies

954-5

Les entreprises qui appliquent la recommandation CNC n° 2003-R-01 doivent obligatoirement mentionner en **annexe** le montant total comptabilisé en charges au titre des régimes à cotisations définies.
Pour les autres, il n'existe pas d'obligation de fournir des informations en annexe au titre de ces régimes. En effet, en l'absence d'engagements sur les exercices futurs, l'article C. com. L 123-13 al. 3 ne semble pas leur être applicable.
A notre avis, il y aurait toutefois lieu d'apprécier s'il convient de mentionner l'existence de tels régimes (et notamment, s'agissant de régimes contractuels, leur caractère temporaire ou irrévocable) ainsi que la part des rachats non encore versés au titre des services passés.

Sur l'application de la procédure de contrôle des conventions réglementées à ces contrats, voir n° 954-3.

VI. Dépenses environnementales

956

Nous présentons ci-après dans quelle mesure les entreprises françaises doivent intégrer les aspects environnementaux dans leurs comptes et plus largement dans leur information financière.
La réglementation spécifique qui s'applique évolue très rapidement et cette évolution doit être prise en compte par l'entreprise afin de mesurer l'ampleur des dépenses susceptibles de présenter un caractère environnemental, au-delà des obligations décrites ci-après.

A. Définition

La réglementation donne une définition restrictive de ces dépenses

956-1

a. Les dépenses environnementales sont celles effectuées en vue de **prévenir, réduire ou réparer** les dommages que l'entreprise a occasionnés ou pourrait occasionner par ses activités, à l'environnement (Recommandation CNC n° 2003-R.02 du 21 octobre 2003).

Elles recouvrent notamment les coûts liés à :

- l'élimination des déchets et aux efforts entrepris pour en limiter la quantité,

- la lutte contre la pollution des sols, des eaux de surface et des eaux souterraines,

- la préservation de la qualité de l'air et du climat,

- la réduction des émissions sonores,

- la protection de la biodiversité et du paysage.

Dans la recommandation précitée, le CNC se réfère explicitement à la recommandation de la Commission européenne du 30 mai 2001 (n° 2001/453/CE) (qui a défini l'environnement en faisant référence au « milieu physique naturel » incluant « l'air, l'eau, le sol, la flore, la faune et les ressources non renouvelables comme les combustibles et minéraux fossiles ») et en décline les dispositions.

Sur les pénalités environnementales, voir n° 2417-5.

b. Pour avoir le caractère environnemental, une dépense doit remplir simultanément **plusieurs conditions** :

- elle doit, à elle seule, **améliorer la réparation, la prévention ou la réduction des dommages** causés ou susceptibles d'être causés à l'environnement. Seules les dépenses **supplémentaires** qui permettent d'**augmenter** soit la **capacité** soit la **qualité de la prévention** ou du **traitement** des dommages doivent donc être prises en compte.

Les dépenses qui au contraire ne font que maintenir en état de fonctionnement un investissement initial qui visait à réparer, prévenir ou réduire ces dommages, ne répondent pas à cette définition.

Exemple

Exemple La construction d'une station d'épuration des eaux usées constitue une dépense environnementale, mais les dépenses d'entretien supportées au cours des exercices suivants perdent leur caractère environnemental ; en revanche, les dépenses supplémentaires qui augmenteraient les capacités de traitement des eaux usées par rapport aux performances initiales, correspondraient à des dépenses environnementales.

- elle doit avoir pour **objectif premier la protection de l'environnement.** Cet objectif ne doit pas être supplanté par d'autres motivations qui pourraient être de satisfaire d'autres besoins de l'entreprise et notamment améliorer la rentabilité, l'hygiène et la sécurité sur les lieux de travail, garantir l'utilisation sûre des produits fabriqués par l'entreprise ou l'efficacité de la production.

Ces conditions permettent d'exclure un certain nombre de dépenses telles que les amendes et les pénalités pour non-respect de la réglementation sur l'environnement, les indemnités versées pour des dommages matériels ou corporels résultant de la pollution.

c. Les dépenses environnementales sont caractérisées en fonction de leur **destination** ce qui, dans le PCG (classant les dépenses par nature) **ne permet pas de les identifier en tant que telles** dans les comptes des entreprises. Pour autant, la réglementation leur reconnaît une **spécificité** en prévoyant **certains traitements comptables particuliers** (voir n° 956-2) et une information appropriée à donner au public (voir n° 956-5).

Même si toutes les entreprises sont concernées par les questions environnementales, toutes ne sont pas concernées par la réglementation spécifique à cette matière. Jusqu'à présent, les textes instaurant une obligation en termes d'information financière, au sens large, ne visent que les **entités soumises à l'obligation d'établir des comptes annuels** (voir n° 230 s.).

Remarque
Importance relative de ces dépenses : ces dépenses ont une importance plus ou moins marquée dans chaque entreprise selon son activité mais également selon sa volonté de prendre en compte les aspects environnementaux au-delà de ce que lui impose la réglementation en vigueur. Sur les conséquences d'une **politique volontariste** en matière environnementale qui lui crée des **obligations implicites,** voir n° 1516 s.

Impact des dépenses environnementales sur les comptes et l'information financière

956-2

A partir de la définition donnée par les textes, chaque entreprise devra apprécier, sous la responsabilité de ses dirigeants, dans quelle mesure son activité et sa politique interne l'exposent à des dépenses environnementales au regard, soit de la loi, soit des bonnes pratiques recommandées.

Le CNC (Rec. précitée) recommande aux entreprises, **pour leurs comptes sociaux comme pour leurs comptes consolidés** de recenser l'ensemble des dépenses environnementales qu'elles ont engagées ou auxquelles elles doivent faire face à terme.

Les dépenses concernées sont celles qui revêtent une **importance significative,** la Recommandation de la Commission européenne du 30 mai 2001 précisant en effet que les opérations et événements concernés sont ceux qui affectent ou sont susceptibles d'affecter la situation financière et les résultats de la société.

En fonction de la nature de chacune d'elles, elle devra envisager si elle doit retenir un traitement comptable particulier. Cette démarche pourra mettre en évidence :

- des obligations particulières et constitutives d'un passif environnemental à comptabiliser (voir n° 956-3) ;

- des dépenses enregistrées à immobiliser (voir n° 956-4) ;

- des informations à mentionner dans l'annexe ou le rapport de gestion (voir n° 956-5 s.).

Les passifs environnementaux

956-3

Provisions

L'application des règles comptables sur les passifs implique :

- l'**obligation** générale de **recenser** à la clôture des comptes, l'ensemble des obligations probables existant envers les tiers et notamment celles à caractère environnemental (voir n° 2571 s.) ;

- l'**obligation d'enregistrer une provision** dès lors que l'obligation identifiée, même si elle est implicite, entraîne une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers après la date de la clôture et si elle peut être estimée de façon suffisamment fiable. Il s'agit principalement des provisions pour remise en état d'un site (voir n° 1516 s.).

Remarques

1. Textes traitant de ces obligations Les règles comptables sur les passifs ne traitent pas spécifiquement des passifs environnementaux, le terme n'étant utilisé que par la recommandation CNC 2003-R.02 du 21 octobre 2003 qui n'a pas de caractère obligatoire pour les entreprises.
La portée de ces règles peut néanmoins être clairement établie quant aux obligations liées à la **réparation** des dommages causés à l'environnement, à partir des exemples de provisions pour risques environnementaux présentés par l'Avis n° 2000-01 du CNC.
Tel n'est pas le cas en ce qui concerne les obligations relatives à la **prévention et à la réduction** des dommages environnementaux que l'entreprise pourrait occasionner. La définition des dépenses environnementales figurant dans la recommandation CNC précitée (voir n° 956-1) permet toutefois d'éclaircir la nature de toutes les obligations en matière de dommages sur l'environnement à prendre en compte par les entreprises.
Sur l'application du principe pollueur-payeur, voir n° 1516.

2. Obligations ne pouvant être estimées de manière fiable Voir n° 956-5.

Traitements comptables spécifiques en matière de passif environnemental

La constatation d'une provision pour remise en état d'un site a des répercussions sur :

- **le coût d'acquisition des immobilisations nécessitant un démantèlement** en fin de période d'utilisation, qui doit intégrer une estimation du coût de démantèlement (voir n° 1396-1) permettant ainsi de procéder à leur amortissement sur leur durée d'utilisation ;

- **le coût de production des stocks** qui doit prendre en compte le coût de remise en état d'un site dégradé de manière progressive par l'activité (voir n° 1396-2).

L'actif environnemental

956-4

Définition

Le CNC (Rec. précitée, § 4.1) définit la notion d'**actif environnemental** permettant **d'identifier à l'actif** les immobilisations qui, selon les bonnes pratiques recommandées par le CNC, doivent faire l'objet d'une information spécifique dans l'annexe (voir n° 956-5).

Sont susceptibles de constituer des actifs environnementaux les dépenses ayant vocation à **prévenir ou réduire les dommages futurs ou à préserver les ressources** qui sont destinées à **servir de façon durable** l'entreprise et qui remplissent l'un des **critères** suivants :

- elles sont nécessaires pour que l'entreprise puisse obtenir les avantages économiques futurs escomptés, en permettant d'étendre la durée de vie, d'augmenter la capacité ou d'améliorer la sécurité ou l'efficacité d'autres actifs appartenant déjà à l'entreprise,

- elles conduisent à réduire ou éviter une contamination probable de l'environnement, du fait des activités futures de l'entreprise.

Comptabilisation

Pour être inscrites à l'actif, les dépenses environnementales doivent répondre aux conditions générales de comptabilisation des actifs (Rec. CNC précitée, voir n° 1303 s. pour les dépenses initiales et n° 1394-1 pour les dépenses ultérieures). Les dépenses seront alors comptabilisées dans le compte d'immobilisation correspondant à la nature de l'actif, **la qualification d'actif environnemental n'entraînant aucune écriture comptable particulière.**
Une fois constatés, ces actifs peuvent ultérieurement subir l'incidence de facteurs environnementaux : si ces derniers venaient à en réduire la valeur, l'entreprise devrait procéder à une dépréciation de ces actifs.

Traitements comptables spécifiques en matière d'actif environnemental

Des traitements particuliers peuvent se présenter en fonction des évolutions du débat sociétal. Il en est ainsi des entreprises soumises aux quotas d'émission de gaz à effet de serre, voir n° 1638-2.

B. L'information en matière environnementale

956-5

Outre les obligations générales résultant du PCG, l'information à donner en matière environnementale a fait l'objet à la fois :

- des recommandations du CNC et de la Commission européenne précitées (voir n° 956-1) qui s'appliquent à toutes les sociétés, cotées ou non : ces informations complémentaires ne sont pas obligatoires mais recommandées, lorsqu'elles sont significatives, au titre des bonnes pratiques,

- et d'obligations complémentaires spécifiques mises à la charge des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé par le Code de commerce ainsi que des sociétés non cotées dépassant certains seuils précisés par décret (voir n° 3695-2).

a. Information dans l'annexe Parmi les points à renseigner **obligatoirement** dans l'annexe par toutes les sociétés (voir n° 3676-2 s.), certains peuvent présenter un caractère environnemental.
C'est le cas notamment des **passifs éventuels** à mentionner selon le PCG (art. 212-4) dès lors qu'une obligation a été identifiée mais soit ne peut être estimée de manière suffisamment fiable, soit présente une incertitude quant à sa survenance (voir n° 1516 s.).

En outre, au titre des bonnes pratiques, la recommandation CNC n° 2003-R.02 du 21 octobre 2003 reprend les termes de la recommandation de la Commission européenne du 30 mai 2001 pour recommander aux entreprises, pour leurs comptes individuels comme pour leurs comptes consolidés, d'indiquer dans l'annexe :

- la **description de la nature des passifs environnementaux** d'importance significative avec l'indication du calendrier et des conditions de règlement,

- la **méthode** choisie en matière de **coûts de démantèlement et de restauration** des sites,

- le **montant des dépenses environnementales** significatives et celui des **actifs environnementaux comptabilisés** au cours de l'exercice de référence,

Dans la mesure où ces dépenses sont enregistrées dans les comptes habituels de charges et d'immobilisations, l'entreprise devra mettre en place un suivi spécifique de ces opérations pour les identifier parmi les écritures de l'exercice et pour pouvoir renseigner l'annexe.

- les **aides publiques reçues ou promises,** liées à la protection de l'environnement.

Remarques

1. Entreprises dont le chiffre d'affaires est constitué par les dépenses environnementales de leurs clients Selon le CNC (note de présentation de la Rec. n° 2003-R.02), une information complémentaire adaptée serait à fournir. Le CNC ne donne toutefois pas d'indication précise sur la nature des compléments à apporter, les entreprises concernées devant apprécier la portée de cette recommandation sur le contenu de leur annexe, en fonction de leur situation particulière.

2. Amendes et pénalités Selon la recommandation de la Commission européenne (précitée), il convient de présenter dans l'annexe, les coûts correspondant aux amendes et pénalités applicables en matière d'environnement ainsi que les dédommagements versés à des tiers, s'ils revêtent une importance significative.

Présentation pratique des informations : les entreprises qui le souhaitent, peuvent présenter et ventiler les dépenses environnementales à partir de la classification EUROSTAT, selon deux tableaux, reproduits ci-après, annexés à la recommandation CNC n° 2003-R.02 du 21 octobre 2003 :

- soit par domaines (1er niveau de la nomenclature européenne) ;

- soit par types d'action (2e niveau de la nomenclature européenne).

Tableau des dépenses environnementales ventilées par domaines

Tableau des dépenses environnementales ventilées par types d'action

b. Information dans le rapport de gestion Le rapport de gestion (voir n° 3697 s.) ne doit **obligatoirement** comporter des informations environnementales que :

- dans **les sociétés** dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (sur les informations à fournir, voir point **c.**) ;

- **dans les SA et SCA non cotées dépassant certains seuils** (sur ces seuils, voir n° 3695-2) (sur les informations à fournir, voir point **d.**) ;

- dans les **sociétés** exploitant au moins une installation classée **en catégorie Seveso seuil haut** (voir point **e.**).

Les autres entités ne sont soumises qu'à des recommandations. En effet, les dispositions suivantes ne sont pas obligatoires et ont valeur de recommandations, au titre des bonnes pratiques uniquement.

La **Commission européenne** (Recommandation précitée) rappelle, dans la partie annexe consacrée à la publication d'informations, le principe général selon lequel le rapport de gestion présenté au niveau d'une entreprise ou d'un groupe, doit comprendre une **description des problèmes environnementaux** rencontrés pouvant avoir une **incidence sur les performances et la situation financières** de l'entreprise ou du groupe. Elle recommande donc d'intégrer au rapport de gestion certaines informations en vue de se conformer à cette règle. Il s'agit :

- **de la politique et des programmes adoptés par l'entreprise** en matière de protection de l'environnement, en particulier pour ce qui est de la prévention de la pollution ;

- **des améliorations réalisées** dans des domaines clés de la protection de l'environnement en suivant par exemple les performances par rapport à un objectif quantifié ;

- **du degré de mise en oeuvre** des mesures de protection de l'environnement qui ont été prises ou sont en cours d'introduction pour se conformer à la législation en vigueur ou pour anticiper une future modification déjà convenue des obligations légales ;

- lorsque cela est approprié et pertinent, des informations sur les **performances environnementales** en matière notamment de consommation d'énergie, de matières et d'eau, d'émissions et d'élimination des déchets.

Ces informations sont très proches de celles imposées aux sociétés cotées par la loi NRE en matière environnementale (voir ci-après) ;

- le cas échéant, de la mention de l'existence d'**un rapport environnemental** permettant aux utilisateurs du rapport de gestion de compléter leur information sur ce sujet (voir n° 956-e).

La **directive européenne** n° 2003/51 du 18 juin 2003, modifiant les quatrième et septième directives européennes, ajoute à la liste des informations à mentionner dans le rapport de gestion annuel et consolidé, des **indicateurs clés de performance** de nature tant financière que, le cas échéant, non financière **ayant trait** à l'activité spécifique de la société, notamment **des informations relatives à l'environnement.**

Cette information est exigée par la directive dans le cas où elle est nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société.

c. Information à la charge des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé Une **information environnementale** doit être fournie dans le rapport de gestion (C. com. art. L 225-102-1, al. 5 et R 225-105).

Pour le détail des informations à y faire figurer, voir n° 3697 XI.

Sur les diligences du commissaire aux comptes concernant les informations environnementales autres que financières, voir n° 3698 IV.

Sanctions encourues en cas de non-respect de cette obligation : la loi n'a pas prévu de sanctions spécifiques sur l'omission de ces informations, voir n° 3697-2.

d. Information à la charge des SA et SCA non cotées dépassant certains seuils Une **information environnementale** doit être fournie dans le rapport de gestion (C. com. art. L 225-102-1, al. 5).

Pour le détail des informations à y faire figurer, voir n° 3697 XI.

e. Information à la charge des sociétés présentant un risque industriel élevé Compte tenu des risques spécifiques qu'elles présentent sur l'environnement, les sociétés exploitant au moins une installation visée par la nomenclature établie par décret en Conseil d'Etat, et à ce titre classées en catégorie « Seveso » seuil haut, doivent intégrer certaines informations dans leur rapport de gestion (C. com. art. L 225-102 ; voir n° 3697).

Sur les diligences du commissaire aux comptes en la matière, voir n° 3698 IV.

f. Rapport de développement durable La décision de rédiger un tel rapport ou un **rapport environnemental** correspond à une décision volontaire de l'entreprise, cotée ou non cotée, qui, par souci de transparence vis-à-vis de ses partenaires et parties prenantes, décide de les informer sur les différents impacts environnementaux de son activité.

Cette forme de communication ne dispense pas l'entreprise de respecter ses obligations diverses en matière d'information environnementale. Au contraire, celle-ci devra veiller à la cohérence des différentes sources diffusées en la matière (voir n° 956-f).
A l'heure actuelle, ces informations facultatives ne sont soumises au contrôle du commissaire aux comptes que dans la mesure où celles-ci sont mises à la disposition des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale ordinaire (voir n° 5190 s.).

g. Cohérence de la communication des informations environnementales Selon un avis technique de la CNCC (paru au Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, p. 475 s.), les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé doivent mettre en place des **procédures** afin de s'assurer de la **conformité des informations environnementales données dans les différents documents légaux ou réglementaires** avec les différents textes visés ainsi que de leur cohérence entre elles (annexe, rapport de gestion, prospectus).

La CNCC signale, en outre, l'importance pour ces sociétés d'accompagner l'information délivrée par une « règle du jeu » en termes de périmètre, de définition, de principes et de critères retenus.
En matière de contenu d'information environnementale, la CNCC met en évidence que :

- le rapport de gestion doit donner une **information synthétique,**

- s'il existe, le **rapport dédié** aux sujets environnementaux (voir ci-avant) reprend ces données pour les **détailler par activités, sites et périodes concernés,**

- le cas échéant, le site Internet de l'entreprise peut reprendre ces données de manière encore plus fine.

L'Ifac a publié le 24 août 2005 un guide sur la comptabilité de la gestion environnementale qui a pour objectif notamment de « réduire la confusion internationale sur cette matière importante en fournissant un cadre et un ensemble de définitions ». Il peut être consulté sur www.ifac.org

h. Bilan carbone Les entreprises employant plus de 500 personnes sont tenues, à compter du 31 décembre 2012 (C. env., art. L 229-25) :

- d'établir au moins tous les trois ans un bilan de leurs émissions de gaz à effet de serre ;

- d'y joindre une synthèse des actions envisagées pour réduire leurs émissions de gaz à effet de serre ;

- de rendre public ce bilan.

Le contenu, la transmission et la publication du bilan carbone sont précisés par décret (C. env., art. R 229-46 à R 229-50). Sur la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre, voir n° 939-3.

Section 4 Valeur probante de la comptabilité

I. Pièces et documents justificatifs

Importance et nature

957

Chaque écriture est, sauf exception valable, appuyée par une pièce **justificative** (C. com. art. R 123-174), datée et susceptible d'être présentée à toute demande. En particulier, les **achats** de matières et marchandises et les prestations de services effectués pour les besoins d'une exploitation industrielle ou commerciale font l'objet d'une **facture.**

Fiscalement, (D. adm. 4 C-122, n° 1 et CE 3 juin 1988, n° 57990), les achats doivent en principe être justifiés par des factures régulières. Lorsqu'une facture régulière est produite, c'est à l'Administration de prouver le caractère non déductible de la charge correspondante (CE 21 mai 2007, n° 284719), notamment dans les cas où compte tenu du caractère confidentiel et immatériel de la prestation, l'entreprise ne pouvait disposer d'autres documents justificatifs (CE 6 octobre 2008, n° 283014). Il appartient donc par exemple à l'Administration de prouver que la marchandise ou la prestation de services facturée n'a pas été réellement livrée ou exécutée (CE 13 janvier 2006, n° 267684). Toutefois, la présomption de régularité de la charge que fait naître la présentation d'une facture ne joue qu'entre tiers et non dans les relations entre sociétés liées (CE 16 mai 2008, n° 288101). Dans ce dernier cas comme en l'absence de présentation de factures, la régularité de l'écriture comptable, notamment la nature de la charge et son montant, ainsi que l'existence et la valeur de la contrepartie retirée doivent être établies pour tous éléments suffisamment précis (CE 20 juin 2003, n° 232832 et 30 mars 2011, n° 334152).
Il est admis que les menues acquisitions de produits consommables peuvent ne pas être assorties des factures correspondantes (D. adm. 4 C-122, n° 5). En outre, lorsque les fournisseurs du contribuable sont dispensés d'établir des factures, ce dernier doit néanmoins pouvoir justifier ses achats comptabilisés, notamment en indiquant les dates, le détail et le prix de chaque achat à chaque fournisseur. Les commerçants peuvent, à défaut de factures, fournir « tous documents susceptibles d'y suppléer » ou « d'autres justifications suffisantes », telles que « fiches de poids, fiches de sortie délivrées dans les marchés », récépissés d'expédition par chemin de fer, etc. De même (Rép. Pelchat, AN 19 octobre 1987, p. 5780, s'agissant du négoce de produits de la cueillette), les entreprises peuvent fournir tout autre moyen de preuve tels que bons ou registres d'achat.
Les entreprises qui établissent elles-mêmes les factures de certains de leurs fournisseurs ont intérêt, pour éviter une éventuelle contestation de leur droit à déduction de la TVA, à ce que ces documents comportent une **véritable authentification** par le fournisseur des mentions portées en son nom (CE 19 mars 1986, n° 49678).

La valeur probante de la comptabilité repose essentiellement sur le fait que les **écritures** portées dans les livres comptables sont **corroborées par des pièces justificatives** (voir n° 326 s.).
Ces pièces justificatives, constituées par des originaux, sont numérotées et portent en général la référence à leur comptabilisation ; ce qui permet de retrouver l'écriture à partir de la pièce et inversement.
Outre les pièces justificatives qui émanent des tiers (factures, notes, relevés), l'entreprise doit constituer des **pièces justificatives internes** en matière de charges et de frais de personnel : journal des achats, livre de paie et bulletins de paie (voir n° 326).

En ce qui concerne les factures établies par télé-transmission ou adressées par courrier électronique, voir n° 661-7.

Tenue d'un journal des achats et des chargesTenue des comptes fournisseurs

957-1

La tenue d'une **comptabilité auxiliaire des fournisseurs** n'est pas obligatoire à condition qu'en fin d'exercice, les dettes et les créances envers les fournisseurs soient regroupées nominalement par créanciers et débiteurs pour figurer dans l'inventaire. Cependant, sauf dans les petites entreprises où le suivi du compte global « Fournisseurs » est relativement simple, notamment à l'aide d'un système de classement des factures enregistrées et non payées, la tenue de comptes « Fournisseurs individuels » s'avère souvent nécessaire.

La tenue d'un **journal des achats** est pratiquement indispensable, sauf dans les petites entreprises, comme subdivision du journal général.

Pièces et documents propres au personnel

958

Sur les durées de **conservation** et les modalités d'**archivage,** voir n° 420.

Il s'agit des éléments suivants :

I. Bulletins de paie
A l'occasion du paiement des rémunérations, l'**employeur doit remettre** aux salariés une pièce justificative « bulletin de paie » (C. trav. art. L 3243-2) qu'il convient de conserver pendant 5 ans (C. trav. art. L 3243-4).

Remarques

1. Remise aux salariés Les entreprises peuvent remettre à leurs salariés des bulletins de paie sous forme électronique, (C. trav. art. L 3243-2 ; voir Mémento Social n° 70780).

2. Durée de conservation Voir en pratique n° 420-2.

3. Modalités de conservation Les informations mentionnées sur les bulletins de paie peuvent être conservées non pas sur support papier mais sur support informatique (C. trav. art. L 8113-6). En conséquence, les entreprises qui utilisaient un support informatique pour la tenue du livre de paie le conserveront probablement en pratique aux fins de conservation des informations mentionnées sur les bulletins de paie.

4. Présentation lors d'un contrôle Les bulletins de paie doivent pouvoir être présentés à tout moment dans l'entreprise lors d'un contrôle (Circ. DRT n° 98/9 du 2 novembre 1998).

Pour plus de détails : voir Mémento Social n° 70780 (forme), n° 70785 à 70795 (contenu), n° 70800 (communication), n° 70805 (conservation) et n° 70810 (sanctions).

II. Livre de paie
Sur la suppression de l'obligation de tenir un livre de paie, voir n° 420-2(8).

III. Autres registres obligatoires
Il s'agit notamment du registre unique du personnel et du registre des observations et mises en demeure de l'inspection du travail (pour la liste exhaustive des autres registres obligatoires, voir Mémento Social n° 43940).

IV. Autres documents
Il s'agit notamment des fiches individuelles de répartition de l'intéressement et du livret d'épargne salariale (C. trav. art. L 3341-7).

II. Déclarations faites à partir de la comptabilité

Voir aussi n° 987 (rémunérations versées aux 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées) et n° 3060 s. (tableau des résultats des cinq derniers exercices).
Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

Déclaration annuelle des traitements et salaires

960

Tout employeur doit produire **avant le début février** de chaque année une déclaration annuelle des données sociales : DADS indiquant pour chaque bénéficiaire les rémunérations **payées** pendant l'année précédente (voir Mémento Fiscal n° 22180 et 22185) ainsi que le montant des bases d'imposition à la taxe d'apprentissage et à la formation professionnelle continue (BOI 4 L-1-08, n° 4).

Sur la forme de la DADS (papier ou dématérialisée selon la norme 4DS), voir Mémento Social n° 24015.

Le défaut de déclaration ou la déclaration tardive sont sanctionnés par une amende de 5 % des sommes non déclarées ou déclarées avec retard (CGI, art. 1736-III). Par ailleurs, les omissions ou inexactitudes sont sanctionnées par une amende forfaitaire (voir Mémento Fiscal n° 80190).

Remarque
Déclaration sociale nominative à compter de 2013 : la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives a institué une déclaration sociale nominative (DSN) mensuelle et dématérialisée (Loi précitée, art. 35). Facultative à compter du 1er janvier 2013, cette déclaration deviendra obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1er janvier 2016. Elle remplacera la DADS et regroupera les déclarations effectuées auprès des divers organismes de protection sociale.

Pour satisfaire à cette obligation, l'**organisation de la comptabilité** des salaires doit prévoir l'obtention (par des moyens manuels ou informatiques), d'une **fiche individuelle par salarié,** qui récapitule l'ensemble des informations portées sur les différents bulletins de paie, à savoir :

- le total de la rémunération brute, ventilé en éléments **imposables** à l'impôt sur le revenu et non exonérés de taxe sur les salaires et **non imposables** (voir Mémento Fiscal n° 21350 à 21695) ;

- le montant des avantages en nature ;

- la rémunération nette après déduction des cotisations sociales.

Un rapprochement entre la comptabilité et la déclaration annuelle est nécessaire :

I. Intérêt de ce rapprochement
Les déclarations peuvent être vérifiées par les contrôleurs fiscaux, les contrôleurs de l'Urssaf, les commissaires aux comptes, principalement à partir des données comptables. Il est donc nécessaire que l'entreprise s'assure elle-même, avant l'envoi de la déclaration, de la concordance de celle-ci avec la comptabilité.
Le rapprochement doit tenir compte des éléments suivants :

- toutes les rémunérations portées dans les frais de personnel n'ont pas à figurer sur la déclaration annuelle qui distingue les rémunérations imposables et non imposables à l'impôt sur le revenu et soumises ou non à la taxe sur les salaires ;

- certains éléments à porter dans la déclaration figurent en comptabilité dans des comptes autres que les frais de personnel.

II. Préparation comptable du rapprochement
Le rapprochement en fin d'exercice est facilité par l'ouverture :

- dans le compte 6414 « Indemnités et avantages divers », de sous-comptes regroupant séparément les éléments imposables, les éléments non imposables et les éléments à porter dans la colonne « Indemnités et remboursements pour frais d'emploi » ;

- dans les subdivisions du compte 625 « Déplacements, missions et réceptions », des sous-comptes correspondant aux frais d'emploi remboursés au personnel ;

- éventuellement, dans le compte 431 « Sécurité sociale », d'un sous-compte destiné à suivre les éléments particuliers imposables - notamment les indemnités journalières de maladie (Mémento Social n° 23045) ;

- de comptes spécifiques enregistrant les rémunérations des salariés détachés à l'étranger lorsqu'elles ne sont pas imposables (voir Mémento Fiscal n° 4695 à 4705) ;

- de sous-comptes isolant les éléments provisionnés (par exemple, les congés acquis au personnel mais non encore pris pourront être enregistrés dans le compte 64126 « Congés payés provisionnés »).

Ceci permet d'effectuer le rapprochement suivant **entre la comptabilité et les colonnes 20** « Base brute fiscale » **et 23** « Frais professionnels », de la déclaration annuelle :

6411	Salaires, appointements, commissions de base	= Total de la colonne 20

6412 **6413** **6414x** **6415** **431x**	Congés payés pris Primes et gratifications Indemnités et avantages divers imposables à l'IR (et non exonérés de taxe sur les salaires) Supplément familial Congés de naissance et indemnités journalières imposables (mouvements débiteurs)	de la déclaration annuelle
6414x **625**	Indemnités pour frais d'emploi et de services exonérés d'IR Déplacements, missions et réceptions (frais d'emploi remboursés)	= Total de la colonne 23 de la déclaration annuelle

Le montant des avantages en nature peut éventuellement être recoupé directement avec la comptabilité (voir n° 930). A défaut d'ouverture de ces sous-comptes, les entreprises peuvent déterminer les montants à porter sur la DADS d'une manière extra-comptable, en fin d'exercice.

III. Rapprochement en cas de décalage dans le temps :

- lorsque l'**exercice social** couvre une **période différente de l'année civile,** par exemple du 1er avril au 31 mars, le rapprochement s'effectue de la même manière mais porte sur les éléments comptables des périodes concernées de chacun des deux exercices comprenant l'année civile ; on retient alors les éléments comptables du dernier trimestre du précédent exercice et des neuf premiers mois de l'exercice en cours ;

- lorsque l'entreprise applique le **« décalage de la paie »** (voir Mémento Social n° 23930), elle doit normalement déclarer les rémunérations **effectivement** payées au cours de l'année civile. Ainsi, une entreprise qui verse chaque mois des acomptes sur salaires qu'elle régularise le mois suivant doit inclure dans la rémunération imposable de l'année les acomptes versés en décembre, mais pas le solde versé en janvier. Pour effectuer le rapprochement entre la comptabilité - qui enregistre les charges - et la déclaration, il convient alors de retenir dans le précédent rapprochement, les charges de décembre de l'année précédente à novembre de l'année, moins les acomptes versés en décembre de l'année précédente, plus les acomptes de décembre de l'année.

Déclaration des honoraires et autres rémunérations

961

Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

Les personnes physiques ou morales qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers faisant ou non partie de leur personnel salarié, des commissions, courtages, ristournes rémunérant un service, vacations, honoraires, gratifications, doivent déclarer ces sommes, même non imposables en France (CGI, art. 240), lorsqu'elles excèdent 600 € par bénéficiaire (BOI 13 K-9-07) :

- dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice pour les sociétés soumises à l'IS (CGI, art. 87, al. 3),

- en même temps que la déclaration de résultat (30 avril) pour les exploitants individuels.

Le **défaut,** même partiel, **de déclaration** est en principe sanctionné par une amende de 50 % des sommes non déclarées, sauf :

- première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'omission a été réparée, soit spontanément, soit après une première demande de l'Administration, avant la fin de l'année de déclaration (CGI, art. 1736 I-1) ;

- régularisation spontanée des déclarations (possible sur les trois années précédentes), admise par l'Administration s'il s'agit d'une première demande et si l'entreprise peut justifier, notamment par une attestation des bénéficiaires, que ces sommes ont été correctement déclarées par ces derniers (Rescrit du 14 février 2012, n° 2012/6).

Les éléments de cette déclaration sur imprimé DAS 2 (voir Mémento Fiscal n° 78355 et 78360) peuvent, mis à part les avantages en nature, être suivis dans des comptes distincts. Cependant, la comptabilité enregistre les **charges** d'un exercice **(hors taxes)** et l'Administration demande le montant des **sommes versées** (donc **taxes comprises**). En fait, les sommes

réellement perçues ont été nécessairement enregistrées au crédit du compte du bénéficiaire et, pour obtenir en comptabilité les éléments nécessaires à cette déclaration, il est souhaitable d'ouvrir un **compte de tiers** par **bénéficiaire.** En ce qui concerne les avantages en nature, voir n° 931.

Les **honoraires** s'entendent essentiellement des sommes versées en rémunération relevant d'une **profession libérale.** Ne sont pas à déclarer les sommes versées pour des services à caractère intrinsèquement commercial. Il est donc nécessaire de subdiviser le compte 6226.
Les **commissions** et **courtages** sont les rétributions des commissionnaires et courtiers proprement dits, des représentants de commerce non salariés, des démarcheurs. Ne sont pas à déclarer les versements au titre de prix de transports, prix de façon, courtages de banque et sous certaines conditions les commissions versées à des commissionnaires en douane. Ne sont donc à retenir que les commissions et courtages enregistrés aux comptes 6221 et suivants. Les commissions bancaires inscrites au compte 627 (voir n° 857), n'étant pas des courtages, semblent devoir être déclarées.
Les **ristournes** commerciales ou autres se limitent aux remises hors facture autres que celles qui constituent une simple diminution de prix calculée en fonction des ventes au client. Elles correspondent à un service particulier. Ne sont à déclarer ni les ristournes déduites des comptes 70, ni celles inscrites au compte 709.
Les **autres rémunérations** figurent normalement en comptabilité au compte 65.
Les **jetons de présence,** qu'ils soient soumis ou non à cotisations sociales, doivent notamment être déclarés.
Les **indemnités et remboursements de frais** ne sont à déclarer que dans certains cas. Sur leur comptabilisation, voir n° 918.
Les frais liés au **personnel détaché ou prêté** et refacturés à l'entreprise doivent être déclarés.
Sur la publicité relative aux **honoraires des commissaires aux comptes,** voir n° 5287.

Relevé de certains frais généraux

962

Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

A l'appui de leur déclaration fiscale de résultats, les entreprises et sociétés sont tenues de fournir un relevé détaillé (état n° 2067) de cinq catégories de frais généraux (CGI, art. 39-5 et 54 quater) lorsque, pour une ou plusieurs catégories, ces frais excèdent certains seuils (voir n° 997 et Mémento Fiscal n° 9050 à 9060).

Les **entreprises individuelles** sont dispensées de la production du relevé et doivent seulement mentionner les cadeaux et frais de réception dans un cadre spécial de l'annexe 2031 ter à la déclaration de résultats.

Le défaut de production du relevé, ou la fourniture de renseignements incomplets, est sanctionné par une **amende** égale à 5 % du montant des sommes non déclarées, amende réduite à 1 % si les sommes omises sont déductibles (CGI, art. 1763).

La tenue de la comptabilité doit être organisée en conséquence ; par exemple de la manière suivante :

I. Rémunérations (comptabilisées) directes ou indirectes versées aux personnes les mieux rémunérées
Les éléments nécessaires peuvent être obtenus sur la fiche individuelle récapitulative par salarié.
Toutefois, les indemnités servies à l'occasion du départ d'un collaborateur de l'entreprise sous forme d'indemnité de congédiement, de prime de mise à la retraite, d'indemnité de non-concurrence ou pour rupture de contrat ne sont pas à prendre en considération (D. adm. 4 C-452, n° 3).

Pour les **différences** avec les rémunérations à porter sur l'**état des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées,** voir n° 987-3.

II. Frais de voyages et de déplacements exposés par ces personnes
L'ouverture de comptes nominatifs pour ce type de frais permet d'obtenir directement les éléments nécessaires.

III. Dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens
dont ces personnes peuvent disposer en dehors des locaux professionnels L'ouverture de comptes nominatifs peut permettre également d'obtenir directement les éléments nécessaires ; mais, le plus souvent, ils figurent dans de nombreux comptes (par exemple : « Entretien et réparations », « Primes d'assurances », « Dotations aux amortissements », etc.) et ils ne peuvent être repris en fin d'année que de manière extra-comptable ; en outre les **dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation,** ne pouvant être obtenues directement en comptabilité, doivent faire l'objet d'un état extra-comptable obtenu à partir des éléments figurant dans les comptes de dotations aux amortissements, assurances, entretien, EDF, etc.

En sont exclues les dépenses qui, « incombant à ces mêmes personnes, ont été prises en charge par l'entreprise sous forme de rémunérations indirectes » (CGI A IV, art. 4 K-c), c'est-à-dire l'avantage en nature correspondant à l'usage gratuit du bien pour les besoins privés de l'utilisateur.

IV. Cadeaux de toute nature à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire n'excède pas 65 € TTC par bénéficiaire (CGI A IV, art. 4J ; voir Mémento Fiscal n° 9050). Ils peuvent être isolés dans un compte unique (subdivision du compte 6234).

V. Frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles Ils peuvent être également isolés dans le compte 6257. En ce qui concerne l'**information** à communiquer sur ces frais, voir n° 990.

Charges somptuaires

964

Les dépenses énumérées ci-après sont, sauf exceptions (voir Mémento Fiscal n° 9010), exclues des charges déductibles, qu'elles aient été supportées directement par les entreprises ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de frais (CGI, art. 39-4) :

a. Dépenses et charges de toute nature (y compris l'amortissement, voir n° 1495-14) ayant trait à l'exercice de la **chasse** (voir n° 845-5) ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la **pêche** ;

b. Charges (y compris l'amortissement, voir n° 1495-14) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération exposées, fût-ce dans le cadre d'une gestion normale, pour la disposition et l'entretien de **résidences utilisées effectivement à des fins de plaisance ou d'agrément** sans faire l'objet d'une exploitation lucrative spécifique (CE 24 mars 2006, n° 257330 ; 27 juillet 2005, n° 259009 ; 1er avril 2005, n° 254319) ;

Le château d'un domaine viticole utilisé à des fins de relations publiques conserve son caractère de résidence d'agrément dès lors qu'il n'est pas converti en bâtiment d'exploitation ou en immeuble commercial (CE 23 février 2000, n° 178745 et 27 novembre 2000, n° 197078). Sur le cas où le château est classé, voir cas particulier ci-après.

En revanche, sont déductibles :

- les charges afférentes aux résidences de plaisance ou d'agrément qu'une entreprise donne en location à un tiers ou un dirigeant moyennant un loyer normal (CE 25 novembre 1981, n° 11383) ;

- celles afférentes à une propriété qui n'a fait l'objet d'aucun usage entre la date de son acquisition et celle de sa mise en location à un tiers (CAA Paris 18 février 2004, n° 99-1838) ;

- ou celles afférentes à une résidence qui constitue le siège social de l'entreprise, ou bien fait partie intégrante de l'exploitation et sert à l'accueil de la clientèle (CGI, art. 39-4). Toutefois, l'Administration limite cette mesure aux établissements industriels, ateliers de production et exploitations agricoles (BOI 4 C-5-09, n° 13).

Cas particulier Demeures historiques classées : les charges exposées pour les besoins de l'exploitation et résultant de l'achat, de la location ou de l'entretien des demeures historiques classées, inscrites à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques ou agréées, sont déductibles (CGI, art. 39-4, dernier alinéa). Il en est ainsi des charges des entreprises viticoles afférentes aux châteaux classés de la région bordelaise servant d'appellation aux crus qu'elles commercialisent (Rép. Martin, AN 20 juin 2006, p. 6560).

c. Dépenses de toute nature (y compris l'amortissement, voir n° 1495-14) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de **yachts** ou de **bateaux de plaisance** à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien ;

Les charges afférentes à un navire de plaisance mis à la disposition d'un tiers ou d'un associé moyennant un loyer normal sont en revanche déductibles, au prorata de la période de location ou en totalité en l'absence d'utilisation hors période de location (CAA Paris 11 avril 2003, n° 98-312 et 98-313 ; CAA Lyon 16 mars 2010, n° 07-2075).

d. Amortissements des **véhicules de tourisme,** pour la fraction de leur prix d'acquisition qui excède un certain plafond, ou loyer correspondant (voir n° 818 et 1495-4).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 9000 s.

Les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés doivent **faire apparaître** distinctement ces **charges** dans leur **comptabilité** (CGI, art. 223 quater). Etant classé par nature, cet enregistrement distinct ne peut être obtenu que par un second classement en fonction des destinations objet de ces restrictions fiscales.
Le montant global de ces charges doit être soumis chaque année à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire (CGI, art. 223 quater).

Fiscalement, Les dépenses non déductibles sont réintégrées sur l'imprimé n° 2058-A, sur deux lignes distinctes (WE pour les amortissements et WF pour les charges).

En ce qui concerne l'**information** à communiquer sur ces charges, voir n° 990.

III. Aspects importants du contrôle interne

970

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir 3699-3.

Procédures relatives aux achats de biens et services

971

I. Cadre de référence de l'AMF

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **achats de biens et services** (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1.4) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

a. Maîtrise des processus amont et de production comptable Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- le processus achats est organisé et formalisé dans le cadre de procédures applicables par tous les acteurs concernés ;

- il existe une séparation des fonctions de passation et d'autorisation des commandes, de réception, d'enregistrement comptable et de règlement des fournisseurs ;

- les achats importants font l'objet d'une commande formalisée, validée par une personne autorisée ;

- il existe un suivi et un rapprochement entre les bons de commande, les bons de réception et les factures (quantité, prix, conditions de paiement). Les anomalies éventuelles font l'objet d'une analyse et d'un suivi ;

- il existe un dispositif permettant d'éviter le double enregistrement/paiement des factures fournisseurs ;

- il existe un contrôle des avances sur factures fournisseurs (autorisation, suivi, imputation) ;

- il existe un suivi des réceptions refusées/litiges et un contrôle de la comptabilisation des avoirs fournisseurs correspondants ou des rabais, remises et ristournes ;

- la gestion des règlements fournisseurs fait l'objet de contrôles par une personne indépendante et autorisée ;

- les comptes fournisseurs font l'objet d'un examen et d'une justification périodiques (exhaustivité, exactitude).

b. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- il existe une procédure permettant de s'assurer que les produits et charges ont été enregistrés sur la bonne période ;

- il existe un dispositif permettant d'enregistrer les provisions pour factures non parvenues ou les charges payées d'avance de manière exhaustive et exacte.

II. Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

(voir n° 390) Sur la base des travaux que nous avons synthétisés, il apparaît que les principales procédures de contrôle interne à mettre en place en matière de charges d'exploitation sont les suivantes :

a. Commandes

1. Les achats de marchandises et de matières sont commandés en fonction de besoins justifiés, pour des quantités optimales, en respectant la politique d'achat définie par l'entreprise.
Les procédures mises en place doivent, à notre avis, permettre de répondre aux exigences suivantes :

- qui peut déclencher la commande ?

- quand passer la commande ?

- quelle quantité faut-il commander ?

- à quel fournisseur doit-on s'adresser ?

La procédure désigne les **personnes autorisées** à émettre des bons de commande et fixe le **montant maximum autorisé** d'engagement par type de produit et par personne.
Les **besoins de réapprovisionnement** sont déterminés par l'atteinte de seuils de stocks d'alerte (niveau minimal requis par produit) ou en fonction des besoins communiqués par la production.
La **date d'émission de la commande** et les **quantités à commander** dépendent des quantités en stock, du taux de consommation et des délais de livraison. Une procédure particulière s'applique afin que les marchandises non livrées à la date prévue fassent l'objet d'une relance.

Sur les procédures de contrôle interne en matière de stocks, voir n° 1275-1 s.

Le **choix du fournisseur** s'effectue selon les critères définis par l'entreprise en termes de respect des délais, qualité des produits et services après-vente associés, compétitivité, conformité avec la réglementation, absence de rupture de stocks, sécurité des approvisionnements.

Une base de référence fournisseurs est établie pour les différents produits achetés. Des outils de mesure de la performance fournisseurs sont développés pour mettre régulièrement à jour cette base. La base fonctionne également pour remédier à la défaillance d'un fournisseur en proposant des solutions alternatives.
A partir d'un certain volume d'achat, des **procédures de négociation** de contrats cadre ou de **lancements d'appel d'offres** se déclenchent.

Le non-respect de telles procédures peut conduire à des achats de quantités non économiques :

- soit par des **achats excessifs** par rapport aux besoins normaux, générant des frais financiers ou des coûts de stockage excessifs, ainsi que par des pertes dues au vieillissement ou à la détérioration des produits ;
Sur les procédures permettant de détecter sans retard les stocks à rotation lente ou périmés, voir n° 1275-1 s.

- soit par des **achats insuffisants** ou des commandes passées en urgence, à l'origine de retards de production, de pertes de vente, de frais excessifs de réapprovisionnement.

2. Une procédure identique est établie pour les besoins de prestations de services et prévoit notamment :

- les modalités d'engagement de dépenses (définition de la nature des services achetables, plafonnement des montants commandés) ;

- le recours obligatoire à une base de référence fournisseurs, les conditions de validation des devis reçus.

Un contrôle global des engagements par rapport au budget alerte l'entreprise sur d'éventuelles mesures correctives à prendre en cas de non-réalisation ou dépassement des chiffres prévus.

b. Réceptions

1. Un contrôle des réceptions est indispensable. Les livraisons ne sont acceptées qu'en présence d'un bon de commande, sous réserve de conformité à ses indications.

En pratique, il est nécessaire que le département réception possède une copie de l'ordre d'achat l'autorisant à effectuer une entrée de marchandises.

Un **bon d'entrée** (ou de **réception**) est alors établi pour chaque réception.

Il est conseillé de prénuméroter les bons. Les vérifications concernant qualité, quantité et délai sont matérialisées sur le bon dont un exemplaire est transmis au magasinier lors de sa prise en charge.

Le respect de ces procédures garantit :

- la détection de quantités reçues inférieures aux quantités commandées ;

- le refus de quantités ou de qualités différentes de celles attendues, susceptibles d'endommager la production ou générer des coûts de retour de marchandises.

Le service des achats est informé de la réception des marchandises (en étant destinataire d'une copie du bon de réception) ; il surveille également les délais de livraison.

2. Les services font l'objet d'un suivi : il s'agit de mesurer la réalité des prestations fournies, d'identifier le temps passé, de qualifier la nature des résultats obtenus et enfin de vérifier la cohérence avec les termes du contrat (suivi des échéances).

c. Contrôle des factures Il est effectué **avant de procéder au paiement** des factures.
Le service comptable rapproche les éléments figurant sur la facture : prix, qualité, quantités et conditions de paiement avec ceux indiqués sur le bon de réception et sur le bon de commande. Un contrôle de cohérence arithmétique de la facture est également effectué.

La part des achats sans commande doit être réduite à son minimum.

Les procédures « contrôle des factures reçues » prévoient le suivi et les traitements applicables aux factures qui présentent des anomalies.

Des dispositifs sont employés pour réduire les risques de doubles comptabilisations et doubles paiements : il est conseillé de ne travailler qu'à partir des **documents originaux.** Dès réception des factures, la **mention « duplicata »** est portée sur les autres exemplaires du document.

Les **originaux** des **factures comptabilisées** portent la **référence** de l'enregistrement pour éviter les doubles comptabilisations, faciliter la traçabilité du chemin de révision (voir n° 332-5).
Une fois contrôlée et enregistrée, la facture est adressée au responsable désigné par la procédure en vue d'obtenir l'autorisation de paiement.

La mention **« bon à payer »** doit être portée **sur l'original exclusivement,** afin d'éviter d'autoriser plusieurs fois le paiement d'une même facture : de la même manière, **la mention « payé »** est apposée sur les **originaux** des **factures réglées.**

L'entreprise doit veiller à ce que l'ensemble de ses moyens de paiements, automatisés ou non, soit protégé des vols ou des utilisations frauduleuses.
Les **retours d'achats** font l'objet d'un suivi afin de s'assurer que les remboursements ou notes de crédit sont bien obtenus. Les documents émis pour le suivi doivent être établis par des personnes différentes de celles qui émettent les bons de commande ou qui enregistrent les factures en comptabilité.

d. La comptabilité doit être en mesure de détecter les marchandises reçues pour lesquelles **aucune facture n'est encore parvenue.**

e. Les fonctions **commande, réception, expédition, comptabilité, trésorerie** doivent être confiées à des personnes ou à des services différents.

Procédures relatives à la fonction « Personnel »

Sur les bonnes pratiques, notamment en matière de répartition des responsabilités, de délégation des tâches et de suivi du personnel, voir n° 394-1.

972

I. Cadre de référence de l'AMF

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **comptes de personnel** (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1.8) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

a. Maîtrise des processus amont et de production comptable Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les activités de paie font l'objet de procédures connues et adaptées aux choix d'organisation retenus (traitements en interne ou externalisés) ;

- il existe une séparation des fonctions de calcul, d'enregistrement, de contrôle, de paiement et de transmission des feuilles de paie ;

- il existe un dispositif permettant d'assurer la transmission exhaustive, exacte, et en temps utile des éléments validés nécessaires au calcul de la paie (temps passés, heures supplémentaires, augmentations, primes, entrées et sorties de personnel, etc.) ;

- il existe un processus visant à assurer la clarté des informations relatives aux avantages accordés au personnel, notamment pour les avantages postérieures à l'emploi faisant l'objet de calculs actuariels complexes ainsi que pour les avantages en nature ou autres avantages pouvant faire l'objet d'évaluations ;

- les écritures de paie sont contrôlées par une personne d'un niveau de responsabilité approprié ;

- l'exactitude du virement des salaires fait l'objet de contrôles ;

- les règles comptables appliquées par la société précisent le traitement comptable des actions et options attribuées aux dirigeants et aux salariés ;

- les comptes de personnel et charges sociales font l'objet d'un examen et d'une justification périodique.

b. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- il existe un dispositif de recensement, d'évaluation et de contrôle du bon enregistrement comptable des provisions pour congés payés, des engagements en matière de plan épargne entreprise, des engagements à long terme au bénéfice du personnel, des engagements en matière de retraites et autres avantages postérieurs à l'emploi ;

- la société se fait assister, si nécessaire, par des actuaires pour évaluer ses engagements de retraite et autres avantages accordés aux salariés.

II. Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

(voir n° 390). Sur la base des travaux que nous avons synthétisés, il apparaît que les principales procédures de contrôle interne à mettre en place en matière de charges d'exploitation sont les suivantes :

a. La qualité du personnel est un des éléments essentiels du bon fonctionnement de l'entreprise. Il est donc nécessaire que la **procédure d'embauche** soit définie afin que le recrutement corresponde au profil nécessaire. Elle doit comprendre notamment :

- la définition du besoin (demande d'embauche émanant des services) ;

- l'acceptation écrite par une personne responsable de la décision du recrutement ;

- la définition du poste et le profil du candidat souhaité ;

- la méthode de recherche de candidatures ;

- la méthode de sélection (interview, tests) ;

- la personne responsable de la décision finale d'embauche, selon la nature du poste proposé.

b. Chaque **embauche** donne lieu à la **création d'un dossier individuel** comprenant tous les renseignements nécessaires sur le salarié : date d'engagement, montant du salaire fixé, lettre ou contrat d'engagement, évolution des rémunérations, exemplaire de la signature du salarié.
Le salaire d'embauche fait l'objet d'une autorisation écrite par une personne habilitée par la direction ; elle doit figurer dans ce dossier. Cette personne doit être indépendante du service préparant les documents de paie.
Ce dossier comprend également, lors du départ, la lettre de démission ou de licenciement et le solde de tous comptes.

c. Suivi Les modifications de salaires font également l'objet d'une autorisation écrite par une personne habilitée ; elles doivent figurer dans le dossier individuel. Le nom des personnes engagées ou quittant l'entreprise doit faire l'objet d'une note écrite au service de la paie.

d. Visa Les journaux de paie doivent être visés par les responsables des services intéressés qui ne participent pas à la préparation de la paie, afin de s'assurer de la conformité de ceux-ci avec l'effectif réel et avec les conditions de rémunération fixées.

e. Séparation des tâches Les opérations suivantes doivent être confiées à des personnes différentes :

- relevé des temps et liste du personnel ;

- préparation de la paie ;

- remise des paies aux employés.

Section 5 Présentation des comptes annuels et autres informations

Voir également les chapitres 16 « Les documents de synthèse » et 21 « L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise ».

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Pour le passage des comptes aux postes en général, voir n° 6005 s.

Présentation des dettes d'exploitation au bilan

980

Les dettes d'exploitation sont réunies sous un seul poste au passif, sans qu'il soit tenu compte de la durée du crédit obtenu (plus ou moins d'un an).

I. Système de base
Il ne différencie pas les dettes d'exploitation des dettes diverses. Pour connaître leur nature, voir système développé, n° 6009. L'application du principe de non-compensation appelle les conséquences et commentaires suivants :

Sur le **principe de non-compensation** des créances et des dettes, voir n° 511 et sa traduction comptable n° 600.

a. Il ne doit pas être opéré de compensation entre les comptes 401 et 408 et les comptes 4091 (Avances et acomptes versés sur commandes) et 4096 (Créances pour emballages et matériels à rendre).

Bien entendu, les comptes 4091 indiqués ci-avant correspondent à des avances ou acomptes versés sur des factures non encore reçues à la clôture de l'exercice ; en effet, dès la réception de celles-ci, les comptes 4091 sont soldés.

A notre avis, **si** les comptes 4091 et 408 concernent la **même commande,** la véritable dette est constituée par le montant net et une compensation paraît devoir être opérée.

b. Pour la présentation de ces fournisseurs débiteurs à l'actif du bilan, il est nécessaire, à la clôture de chaque exercice, de passer l'écriture suivante : crédit du compte 400 : « Fournisseurs et comptes rattachés » par le débit du compte 4097 : « Fournisseurs - Autres avoirs » (voir n° 807) pour un montant correspondant à l'**ensemble des comptes fournisseurs** (autres que 4091, 4096 et 4098) **présentant un solde débiteur** sur la balance auxiliaire fournisseurs (PCG, art. 444/40).
Il s'agit d'une **écriture d'inventaire** à extourner au début de l'exercice suivant.

c. Les rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus (compte 4098) ne sont pas encore obtenus ou reçus (dans le cas contraire, ils seraient comptabilisés soit en moins du compte fournisseurs, soit au compte 4097 si le compte fournisseur devenait débiteur).
A notre avis, la véritable dette sur achats et prestations de services est constituée par le **montant net** de la dette de l'entreprise envers ses fournisseurs. Il nous paraîtrait donc préférable de fournir ce montant net au passif et non de comprendre les réductions sur achats parmi les autres créances, à condition qu'il reste des dettes non encore payées correspondant à ces rabais et avoirs ou qu'il existe des factures à recevoir (charges à payer) du même fournisseur enregistrées au compte 408.

II. Système développé
Il est distingué (ce qui n'est pas le cas dans le système de base) entre les éléments d'**exploitation** et **hors exploitation.** En conséquence :

- les autres dettes sont scindées entre la ligne « Dettes d'exploitation - Autres » (comptes 441 à 443, 4486 et 458) et la ligne « Dettes diverses - Autres » (voir n° 6009) ;

- les autres créances sont scindées entre la ligne « Créances d'exploitation - Autres » et la ligne « Créances diverses » (voir n° 6009).

III. Système abrégé
Voir n° 6007.

Présentation des charges d'exploitation au compte de résultat

981

Les charges d'exploitation sont présentées hors TVA déductible dans l'ordre des soldes intermédiaires de gestion.
Les rabais, remises et ristournes sur achats viennent en déduction des achats concernés.

I. Système de base
Voir n° 6006-1 s.

II. Système développé
Il comporte des **développements** complémentaires par rapport au système de base. Voir n° 6010.
En outre, le contenu des rubriques comprend une **différence** avec le système de base : afin de pouvoir déterminer la marge commerciale et les approvisionnements consommés durant l'exercice, les **frais accessoires d'achat** sont regroupés dans les achats de marchandises et d'approvisionnements.

III. Système abrégé
La seule différence avec le système de base consiste en un regroupement des matières premières et des approvisionnements.
Voir n° 6008.

B. Annexe (développements particuliers)

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.

Informations concernant les charges et dettes d'exploitation développées soit à l'intérieur du chapitre, soit dans d'autres chapitres

- Information sur les charges à répartir. Voir n° 2126.
- Information sur les charges constatées d'avance. Voir n° 2373.
- Information sur les charges à payer. Voir n° 2368.
- Information en matière de crédit-bail. Voir n° 1771 s.
- Information sur les charges et les dettes concernant les entreprises liées. Voir n° 2010.
- Information sur les engagements de retraite. Voir n° 954 s.
- Information sur les honoraires des commissaires aux comptes. Voir n° 5287.

Information en matière de frais accessoires d'achat

982

Le PCG (art. 531-2/16) indique de mentionner en annexe le **montant détaillé** des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet. Le Code de commerce ne fait pas explicitement mention de cette information. Toutefois, s'agissant d'une **méthode particulière** appliquée au poste « Achats » (C. com. art. R 123-196-1°), le **principe de cette affectation** nous paraît être à signaler.
En outre, si les montants sont **significatifs,** ceux compris dans les postes « Achats de marchandises » et « Achats de matières premières et autres approvisionnements » du compte de résultat devraient être fournis.

La connaissance de ces montants peut être obtenue soit par la création d'une subdivision des comptes 607 et 601/602, soit par l'ouverture d'un compte 608 « Frais accessoires d'achat » (prévu par le PCG, art. 446/60) ventilé selon leur nature en marchandises et approvisionnements.

Information en matière d'effectif

983

Le Code de commerce (art. R 123-198-5°) et le PCG (art. 531-3) prescrivent, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir la **ventilation par catégorie de l'effectif moyen,** salarié d'une part et mis à disposition de l'entreprise pendant l'exercice d'autre part. L'effectif employé à **temps partiel** ou pour une **durée inférieure à l'exercice** est pris en compte en proportion du temps de travail effectif, par référence à la durée conventionnelle ou légale du travail (C. com. art. R 123-198-5°).
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.82), l'effectif à mentionner correspond à **l'ensemble des personnes ayant un contrat de travail** et rémunérées directement par l'entreprise (que celui-ci soit à durée indéterminée ou déterminée) et du personnel mis à disposition qui comprend le personnel intérimaire et le personnel détaché ou prêté (y compris celles ayant un contrat de travail intermittent - créé par la loi n° 86-948 du 11 août 1986).

Remarques

1. Notion différente du « nombre moyen de salariés permanents », critère retenu pour l'adoption d'une présentation simplifiée des comptes annuels (C. com. art. R 123-200). Ce critère, d'une part, ne prend en compte que les contrats à durée indéterminée et, d'autre part, est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile.

2. Mention des chiffres de l'exercice précédent Aucune obligation n'est explicitement prévue. En effet, cette mention n'est prévue que pour les postes du bilan et du compte de résultat (C. com. art. L 123-15). Toutefois, selon l'AMF (Bull. COB n° 166, janvier 1984, p. 4) : « En ce qui concerne certains éléments chiffrés de l'annexe qui constituent des compléments d'information tels que les effectifs de salariés, la présentation du chiffre correspondant de l'exercice précédent semble également requise. ».

3. Subdivision de ces catégories A notre avis (précision du PCG 82, p. II.82), ces catégories pourraient être subdivisées en éléments identiques ou compatibles avec les postes de la nomenclature d'emplois-professions approuvée par le Conseil national de la statistique ; soit, au niveau le plus agrégé :

- cadres et professions intellectuelles supérieures ;

- professions intermédiaires ;

- employés ;

- ouvriers.

A notre avis, ces catégories doivent être **cohérentes avec** celles fournies dans le **bilan social.**

Exemple

Exemple (clôture au 31 décembre) :

- 150 salariés à temps complet pendant tout l'exercice.

- 66 salariés à temps partiel pendant tout l'exercice et travaillant 26 h par semaine (durée légale : 35 h).

- 20 salariés nouveaux à temps complet embauchés le 1er septembre.

- 10 salariés ayant quitté l'entreprise le 30 juin (et ayant travaillé à temps complet).

- 30 salariés à temps partiel (13 h par semaine) uniquement du 1er juillet au 30 septembre (il pourrait s'agir de 30 intérimaires dans les mêmes conditions).

Effectif moyen de l'exercice
150 + (66 x 26/35) + (20 x 4/12) + (10 x 1/2) + (10 x 1/2) + (30 x 1/35 x 3/12) = 213

4. Non-application des règles de décompte prévues par le Code du travail L'ordonnance de simplification du Code du travail n° 2004-604 du 24 juin 2004 a fixé uniformément les règles de décompte des effectifs pour la mise en oeuvre de l'ensemble des dispositions du Code du travail (art. L 1111-2 et L 1251-54). Ces dispositions (en particulier celles concernant l'exclusion de l'effectif vis-à-vis du Code du travail des salariés âgés de moins de 26 ans, embauchés depuis le 22 juin 2005) ne nous semblent pas pouvoir être étendues aux informations requises par le Code de commerce ou le PCG, ces textes n'ayant pas été modifiés par l'ordonnance précitée.

Information en matière de sous-activité

Textes

984

Aucune information n'est prévue expressément par le Code de commerce (il en est de même dans la liste des informations recommandées par le PCG). Toutefois, le calcul des charges de sous-activité constituant (CNC, NI n° 35) une **méthode d'évaluation** appliquée aux charges, aux stocks (PCG, art. 321-21) et aux immobilisations (PCG, art. 321-13), une information nous paraît nécessaire dans l'annexe (C. com. art. R 123-196-1°). En outre, les informations en la matière peuvent avoir un **caractère significatif** (au regard de l'image fidèle et pour la comparaison des comptes d'un exercice sur l'autre). Ainsi, à notre avis, seraient à fournir en annexe, si elles présentent un caractère significatif, des informations sur les éléments suivants :

- méthode de quantification de la charge globale de sous-activité de l'exercice ;

- montant de la charge globale et sa répartition entre le résultat courant et le résultat exceptionnel ;

- montant des charges de sous-activité exclues des stocks et des immobilisations produites.

Définition de la charge globale de sous-activité

984-1

Elle représente, compte tenu des différents niveaux d'analyse, unités d'oeuvre et charges fixes correspondantes, la **somme de toutes les charges de sous-activité** de l'entreprise incluses dans toutes les charges concourant à la détermination du résultat de l'exercice et figurant au compte de résultat, **indépendamment** du fait que ces charges :

- soient incorporables ou non dans le coût de production des stocks et des immobilisations produites,

- concernent des biens ayant été ou non vendus.

Remarque
Sous-activité visée par le PCG : le PCG ne parle pas de la charge globale de sous-activité. Il ne traite de la sous-activité qu'en ce qui concerne le coût de production des stocks et des immobilisations (c'est-à-dire uniquement en ce qui concerne les charges incorporables et les biens non encore vendus, voir n° 984-3). Il en est de même du CNC (NI n° 35 dans Doc. n° 45).

Quantification de la charge globale de sous-activité (Méthode de l'imputation rationnelle)

A notre avis, (précision du PCG 82, p. III.101), par **comparaison,** en fin d'exercice entre **l'activité réelle** et **l'activité normale,** un taux de sous-activité est déterminé (méthode de l'imputation rationnelle).
Le taux de sous-activité ne concerne que les **charges fixes,** les charges variables étant fonction de l'activité de l'entreprise. Son calcul s'avère délicat dans la pratique. En effet, il fait intervenir trois éléments subjectifs :

I. Champ d'application du calcul
La sous-activité pouvant concerner toutes les charges, il n'y a pas lieu, à notre avis, de se limiter aux centres de production. Elle peut également être recherchée dans les points de vente, services administratifs...

Limiter la sous-activité aux centres de production reviendrait à ne la traiter que dans les entreprises industrielles.

II. Niveau de détail du calcul
Il n'existe pas de règle en la matière, le calcul pouvant être opéré par secteur d'activité, bâtiment, usine, centre d'analyse, de travail, section, etc.

Une analyse fine ne signifie pas systématiquement un calcul meilleur, l'important étant le caractère significatif de la sous-activité.

III. Détermination de l'activité (ou capacité) normale
Selon le PCG (art. 321-21), la capacité normale est la production moyenne que l'entreprise s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié (méthode de l'imputation rationnelle).
Pour le CNC (NI n° 35), l'activité normale correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité liées aux temps de congés, d'arrêts de travail, de réparations (entretien, pannes, réglage) statistiquement normales et aux contraintes structurelles de l'organisation (changements d'équipes, goulots d'étranglement...).

Pour la CNCC (Bull. n° 57, mars 1985, EC 84-66, p. 152 s.), la mesure de la sous-activité doit se faire sur la base de l'activité programmée, incluant les temps d'arrêt d'activité (pour entretien ou révision par exemple).
Pour certains (C. Perochon, Guide d'application du PCG 82, p. 211), l'activité normale est celle susceptible d'assurer la rentabilité de l'investissement, notion économique correspondant au seuil de rentabilité.

Schéma récapitulatif des différents niveaux de sous-activité (selon le CNC)



Le **calcul pratique** de l'activité normale (à chaque niveau d'analyse) varie, selon le CNC (NI n° 35), selon le secteur d'activité de l'entreprise, sa dimension, ses structures, etc. :

a. Pour les **entreprises industrielles,** l'activité normale s'appelle souvent capacité normale de production. Cette capacité nous paraît devoir être exprimée **en heures** et non en unités d'oeuvre physiques. (Le CNC, NI n° 35, retient les deux solutions).

En effet, si l'unité d'oeuvre retenue est le nombre d'unités produites, les calculs effectués peuvent être faussés par la non-prise en compte des écarts de rendement. Notamment, en période de sous-activité, il semble bien difficile de maintenir le rendement à un niveau constant ; dans ce cas, la sous-activité exprimée en unités produites risquerait d'être réduite, de façon purement fictive, par une baisse de rendement.

Exemple

Exemple de calcul de capacité normale (en heures) (CNC, NI n° 35) :

- Nombre de jours travaillés 250

- Nombre d'équipes	× 2
- Nombre d'heures	× 8
- Nombre d'installations d'unité de fabrication d'atelier	× 4
	16 000 h
Chiffres statistiques	
- Arrêts de travail	- 200
- Réparations	- 400
- Interruptions de réglage	- 200
- Changements d'équipes	- 300
	- 1 100 h
Capacité normale	14 900 h

Toutefois, dans la pratique, cette capacité peut fluctuer d'un exercice à l'autre, voire même d'une saison à l'autre au sein d'un exercice. Or, l'intérêt du calcul réside dans son caractère significatif ; c'est pourquoi, au lieu d'exprimer la capacité normale par un chiffre précis, une fourchette par exemple de l'ordre de 20 % nous paraît pouvoir être utilisée.

Un certain nombre de plans comptables professionnels fournissent des exemples particuliers compte tenu de leurs contraintes spécifiques (ind. chimiques, ind. textiles, etc.) Le lecteur voudra bien s'y reporter.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Dans les entreprises à activité saisonnière, en l'absence de position des organismes compétents, il paraît possible, à notre avis, de calculer la sous-activité :

- soit par rapport à la capacité totale de l'exercice,
- soit par rapport à une capacité qui prendrait en compte les baisses structurelles hors saison.

Si la première solution est plus prudente et se rapproche davantage d'une conception de l'activité normale : « seuil de rentabilité » (cf. ci-avant ouvrage de C. Perochon), la seconde assimile la baisse d'activité hors saison à un goulot d'étranglement lié à l'activité de l'entreprise.
De toute façon, les règles les plus importantes en la matière sont, à notre avis, le principe de permanence des méthodes et l'information dans l'annexe.

b. Dans les **autres entreprises,** l'activité normale nous paraît pouvoir être exprimée aussi bien en nombre d'heures qu'en d'autres unités d'oeuvre (chiffre d'affaires, nombre de commandes, etc.). Les remarques faites précédemment pour l'utilisation d'une fourchette semblent également applicables.
A notre avis, **une fois fixé le processus de détermination** de la sous-activité pour une entreprise donnée, celui-ci **doit être maintenu** sauf à justifier des corrections apportées. Dans ce cas, il en résulterait un changement de méthode.

Pour le CNC (NI n° 35), « la détermination de la capacité normale d'une entreprise, pour une période donnée, est une question de fait qui relève de l'appréciation et de la **compétence du chef d'entreprise** et de ses différents responsables. Elle peut être modifiée dans le temps du fait de l'évolution des moyens dont dispose l'unité de production, de nouveaux objectifs qui lui sont assignés ou encore à la suite de modifications durables de l'environnement sur le plan politique, économique ou social notamment (d'où une nouvelle mesure de la capacité normale) ».

Informations en annexe

En ce qui concerne la méthode de quantification de la charge globale, les éléments suivants peuvent être mentionnés dans l'annexe :

- définition de l'activité normale avec indication, le cas échéant, de la fourchette retenue,

- comparaison entre l'activité normale et l'activité réelle ; exemple : méthode de l'imputation rationnelle,

- champ d'application du calcul ; exemples : centres de production, points de vente, services administratifs,

- niveau de détail du calcul ; exemples : secteur d'activité, bâtiment, usine, centre d'analyse, de travail, section, etc.

La répartition des charges de sous-activité

984-2

entre résultat courant et résultat exceptionnel, qui est **sans incidence sur le résultat** de l'exercice, dépend :

a. de la **conception du résultat courant retenue par l'entreprise** (voir n° 2755) :

- soit éléments exceptionnels non inclus dans résultat courant (conception qui semble être celle du PCG) ;

- soit éléments exceptionnels d'exploitation inclus dans résultat courant (conception qui a notre préférence).

b. du **caractère des charges de sous-activité** : Il ne peut être déterminé qu'après analyse de ses causes qui constituent des accidents par rapport aux hypothèses retenues pour la détermination de l'activité normale à chaque stade de la vie de l'entreprise. En conséquence, **toute sous-activité est** par essence **anormale.**

Toutefois, selon la nature de ses causes

(liaison ou non aux activités ordinaires de l'entreprise) et la conception retenue pour le résultat courant, la charge de sous-activité, tout en étant anormale, peut être considérée (sur le plan comptable) comme courante ou exceptionnelle (voir Bull CNCC n° 112, décembre 1998, EC 98-75, p. 627 s.).

a. Selon la **conception « éléments exceptionnels non inclus dans résultat courant »,** il semblerait qu'il faille exclure du résultat courant toutes les charges de sous-activité.
Etant en cours d'exercice comprises dans les charges d'exploitation, il serait alors nécessaire de les **transférer au résultat exceptionnel** par le biais d'un compte de transfert de charges d'exploitation (voir n° 2387).

Remarque
Incidence de cette exclusion : à moins de déroger à cette conception, cette exclusion aurait, de toute évidence, pour conséquence d'améliorer le résultat courant et donc la rentabilité de l'entreprise. En effet, éliminer systématiquement du résultat courant des éléments exceptionnels (comme la sous-activité) correspondant à des circonstances défavorables liées à l'activité, reviendrait à présenter toute entreprise avec un résultat courant bénéficiaire, même si, en fait, elle est déficitaire.
Cette solution nous paraît donc à déconseiller.

b. Selon la **conception « éléments exceptionnels d'exploitation inclus dans résultat courant »,** qui nous paraît préférable, les causes de charges de sous-activité pourraient, à notre avis, être réparties de la façon suivante :

Exemple

Exemple 1 Causes dont les effets sont à comptabiliser en résultat courant

- arrêt technique (interne) anormal de longue durée non programmé,

- casse de matériel,

- rupture d'approvisionnements (problème d'organisation interne),

- baisse générale imprévue des commandes entraînant une baisse de la production et/ou du chiffre d'affaires,

- grèves internes de longue durée (liées à la politique sociale interne),

Cette position rejoint celle de la norme américaine APB 30 traitant des éléments extraordinaires, selon laquelle les effets directs ou indirects d'une grève sont spécifiquement exclus de cette catégorie (n° 23.e).

- mauvais dimensionnement de l'entreprise par rapport à son marché.

Aucun traitement comptable n'est à opérer sur les montants correspondant à ces effets. Une comptabilisation distincte au sein du résultat courant ne paraît pas utile, une information étant fournie en annexe.

Exemple

Exemple 2 Causes dont les effets sont à comptabiliser en résultat exceptionnel

- sinistre après prise en compte des indemnités d'assurance,

- arrêts ou limitations de la production et de la distribution imposés par les autorités (françaises ou étrangères),

- rupture d'approvisionnements provenant d'une crise politique internationale,

- événements climatiques ou catastrophes naturelles entraînant une baisse importante et subite de la production et/ou du chiffre d'affaires.

Les montants correspondant à ces effets sont à transférer au résultat exceptionnel par le biais d'un compte de transfert de charges (voir n° 2387).

Remarque
Caractère précis : à notre avis, l'attribution d'un caractère précis ne peut être effectuée dans les cas suivants :

- grèves de longue durée externes à l'entreprise,

- caractère conjoncturel devenu structurel : à quelle date faut-il changer de traitement comptable ?A notre avis, la nature de la cause devrait, dans ce cas, primer sur sa fréquence.

Informations en annexe

Elle est recommandée par le bulletin CNCC (n° 112, décembre 1998, EC 98-75, p. 627 s.). Outre l'éventuelle mention des causes, peuvent être indiqués :

- le montant de la charge globale de l'exercice ;

- le montant de la charge incluse dans le résultat courant et dans le résultat exceptionnel ;

- la conception du résultat courant retenue pour le traitement des effets des causes de sous-activité.

Montant des charges de sous-activité exclues des stocks et en-cours et des immobilisations produites

984-3

(voir n° 1179-1) Par rapport aux développements précédents, l'exclusion de charges de sous-activité des stocks et en-cours et des immobilisations produites existant à la clôture de l'exercice diffère sur les trois points suivants :

- il ne s'agit ici que des **charges incorporables** (et non de toutes les charges) ;

- le **caractère exceptionnel** ou non des charges de sous-activité **n'a pas d'importance** pour l'évaluation des stocks et des immobilisations produites ;

- enfin, la non-prise en compte des charges de sous-activité dans l'évaluation des stocks et des immobilisations produites a une **incidence sur le résultat net de l'exercice** (à la différence de la répartition entre résultat courant et résultat exceptionnel).

Bien que ces charges de sous-activité soient incluses dans la charge globale de sous-activité, leur montant nous paraît devoir être fourni en **annexe,** compte tenu de son incidence, d'une part, sur le montant des stocks et en-cours et des immobilisations produites à la clôture de l'exercice et, d'autre part, sur le résultat de l'exercice.

Fiscalement, Voir n° 1179-1.

Information sur les honoraires de commissaires aux comptes

985

Voir n° 5287 VII.

Information en matière de rémunérations

986

Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

Le Code de commerce (art. R 123-198-1°) et le PCG (art. 531-3) prescrivent pour les personnes morales commerçantes non admises à présenter une annexe simplifiée, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir dans l'annexe les **rémunérations allouées aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance,** au titre de l'exercice, à raison de leur fonction, à donner **de façon globale pour chaque catégorie.** Toutefois, l'article C. com. R 123-198-1° précité prévoit que cette information **peut ne pas être fournie lorsqu'elle permet d'identifier** la situation d'un membre déterminé des organes de direction. En outre, **les sociétés (SA et SCA) dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les sociétés (SA et SCA) dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé mais qui sont contrôlées au sens de l'article C. com. L 233-16 par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé** doivent fournir d'autres informations dans leur rapport de gestion (C. com. art. L 225-102-1 al. 1 à 3), voir n° 3697-1. Voir également n° 5371 s. sur l'attestation du commissaire aux comptes.

Sur le contrôle de la rémunération des dirigeants, voir n° 887 et n° 954-3.

Principales catégories de personnes concernées

Catégories	**PRINCIPALES FORMES DE SOCIETES**				
	SA à conseil d'administration	**SA à directoire**	**SAS**	**SARL/SNC**	**SCA**
Organes d'administration	Administrateurs, y compris PCA (a) [(1)]				
Organes de direction (d)	- PDG (a) - Dir. général (b) - Dir. généraux délégués (b) - Ad. délégué - Ad. provisoire [(2)]	Membres du directoire [(2)]	- Président - Autres dirigeants sociaux (c) [(3)]	Gérants [(3)]	Gérants [(3)]
Organes de surveillance		Membres du conseil de surveillance [(1)]			Membres du conseil de surveillance [(3)]

(a) Le directeur général constitue, avec les directeurs généraux délégués nommés le cas échéant, l'organe de direction des SA à conseil d'administration. Le rôle du président du conseil d'administration se limite à la représentation, l'organisation et la direction des travaux du conseil d'administration. Le président du conseil d'administration peut toutefois assumer la direction générale de la société, en qualité de directeur général (mais pas de directeur général délégué, Bull. RCS 21-22/2003, p. 47), si le conseil d'administration a choisi le cumul des deux fonctions (dans ce cas, il prend le titre de « président-directeur général »). Le conseil d'administration quant à lui détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en oeuvre (C. com. art. L 225-35, L 225-51, L 225-51-1, L 225-53).

(b) Qu'ils soient administrateurs ou non (Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-54, p. 143 s.).
(c) Les SAS dans leurs statuts peuvent nommer plusieurs dirigeants portant le titre de directeurs généraux ou de directeurs généraux délégués (C. com. art. L 227-6).
(d) L'AMF (Bull. COB n° 278, mars 1994, p. 20) propose une **interprétation plus large** de la notion d'organes de direction en **englobant les « dirigeants effectifs ».** Bien que cette extension ne concerne en principe que l'information à donner dans les prospectus soumis au visa de l'AMF, cette dernière, contactée par nos soins, nous a indiqué que, pour pouvoir servir de documents de référence lors de l'émission de valeurs mobilières, l'information relative à la rémunération des dirigeants doit être fournie dans les rapports annuels conformément à ses préconisations.

Rémunérations (voir détails **II.** ci-après) :
(1) Jetons de présence.
(2) Déterminées par le conseil d'administration ou de surveillance.
(3) Fixées par les statuts ou par décision collective des associés.

Rémunérations visées

986-1

Il s'agit des rémunérations :

I. Allouées au titre de l'exercice

A notre avis, comme pour l'état DADS, seules sont à inclure les sommes réellement mises à disposition, c'est-à-dire soit **versées** effectivement, soit portées en compte courant. Mais ne sont pas à comprendre les sommes portées dans un compte de provision, un compte d'attente ou un compte de régularisation-Passif.

Remarques
1. Frais de siège Le texte ne précise pas si doivent être ou non fournies les rémunérations versées par une autre société du groupe et facturées à l'entreprise par exemple sous forme de frais de siège. L'équivalence des informations à fournir par toutes les entreprises inciterait à les fournir.

A notre avis, les solutions retenues dans le cadre de l'état des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées paraissent devoir être retenues (voir n° 987-3).
Toutefois une estimation n'est pas toujours possible, notamment lorsque les « frais de siège » sont globaux. Il conviendrait alors de mentionner que l'information ne peut être fournie et les raisons de cette omission.

2. Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé Davantage d'informations doivent être fournies dans le rapport de gestion. Pour plus de détails, voir n° 3697-1.

II. A raison de leurs fonctions
Elles correspondent :

a. Pour les membres des organes d'administration, aux jetons de présence ainsi qu'aux sommes versées au titre du mandat social (exclusivement) ;

En revanche, les rémunérations du président-directeur général et des directeurs généraux, au titre de leurs **fonctions de direction,** ne sont pas à fournir ici mais ci-après (voir b.).
Les sommes allouées aux administrateurs au titre d'un contrat de travail (cumul des fonctions d'administrateur avec un emploi salarié) ou des rémunérations exceptionnelles versées pour des missions ou des mandats particuliers (C. com. art. L 225-46) ne sont pas, à notre avis, à fournir.

b. Pour les membres des organes de direction :

- pour les SA à conseil d'administration, aux rémunérations déterminées par le conseil d'administration (C. com. art. L 225-47 et L 225-53) ;

- pour les SA à directoire, aux rémunérations déterminées par le conseil de surveillance (C. com. art. L 225-63) ;

- pour les SARL et SNC, aux rémunérations fixées par les statuts ou par une décision collective des associés (C. com. art. L 223-18 et L 221-6).

Remarque
Concernant tous les organes de direction :
- le montant à fournir est **indépendant de l'état des cinq ou dix personnes les mieux rémunérées** (voir n° 987-3) ;
- selon une réponse ministérielle (Rép. Lebas, AN 4 avril 1969, p. 868) relative à la communication aux actionnaires du montant global

des rémunérations versées aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées, mais transposable à notre avis, cette **notion de rémunération** doit être **entendue largement** et comprendre notamment les **avantages en nature** dont bénéficient les intéressés ;
- les rémunérations perçues au titre d'un contrat de travail (en cas de cumul des fonctions de direction avec celles des directions techniques) ne sont pas, à notre avis, à fournir.
L'AMF considère (Bull. COB n° 278, mars 1994, p. 20), pour les prospectus qu'il y a lieu de tenir compte de toutes les rémunérations quelles qu'elles soient (salaires, participation des salariés, intéressement, honoraires, etc.).

c. Pour les membres du conseil de surveillance (de SA), aux jetons de présence.

Les rémunérations exceptionnelles versées pour des missions ou des mandats particuliers (C. com. art. L 225-84) ne sont pas, à notre avis, à fournir.

Informations à donner

Les rémunérations doivent être présentées :

a. par catégorie (voir ci-avant),

b. de façon globale : le détail par administrateur, directeur, membre du directoire ou gérant n'est pas à fournir.

Ce détail figure en revanche dans le rapport de gestion des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3697-1, ou des sociétés contrôlées au sens de l'art. 233-16 du Code de commerce par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, à l'exception des mandataires sociaux ne détenant aucun mandat dans une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (C. com. art. L 225-102-1, al. 11).

Remarques

1. Mention des chiffres de l'exercice précédent Aucune obligation n'est explicitement prévue ; toutefois, selon l'AMF (Bull. COB n° 166, janvier 1984, p. 4) : « En ce qui concerne certains éléments chiffrés de l'annexe qui constituent des compléments d'informations tels que le montant des rémunérations..., la présentation du chiffre correspondant de l'exercice précédent semble également requise... ».

2. Exception L'information peut ne pas être fournie dans l'annexe aux comptes sociaux lorsqu'elle permet d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes (C. com. art. R 123-198 1°). Tel est le cas, par exemple, lorsqu'il n'y a qu'un seul dirigeant dans la société ou lorsqu'une catégorie ne comprend qu'une seule personne.

II. Autres informations comptables et financières

Information en matière de bilan social (humain)

Voir n° 3700.

Etat des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées

Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

Texte

987

Dans les sociétés par actions (C. com. art. L 225-115-4°), sauf dans les SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3), tout actionnaire a le droit d'obtenir communication « du montant global, certifié exact par les commissaires aux comptes, des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées, le nombre de ces personnes étant de 10 ou 5 selon que l'effectif du personnel excède ou non 200 salariés ». Cette information est établie, en principe, par l'organe compétent de l'entité qui arrête les comptes (conseil d'administration ou directoire, gérant pour une SCA).

Cette **information** est **distincte** de celles relatives :

- au montant des rémunérations allouées aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance, à fournir dans l'**annexe** (voir n° 986) ;

- aux rémunérations des mandataires sociaux indiquées dans le **rapport de gestion** des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 3697-1) ;

- aux rémunérations figurant sur le **relevé fiscal** des frais généraux (CGI, art. 39-5 et 54 quater, voir n° 962) ; les différences sont mises en évidence ci-après.

Qu'entend-on par effectif du personnel ?

987-1

Il s'agit des salariés qui juridiquement font partie de l'effectif de l'entreprise, y compris :

- les salariés travaillant à l'étranger dans une succursale (Bull. CNCC n° 14, juin 1974, p. 244),

- les salariés à temps partiel (Rép. Perrin, AN 21 décembre 1966, p. 5727),

- les salariés mis à disposition d'autres sociétés.

En revanche, sont à notre avis à exclure les salariés gérés par un GIE qui refacture son personnel aux sociétés du groupe.

Selon le bulletin CNCC (n° 88, décembre 1992, CEP 92-28, p. 638 s.), c'est la notion d'**effectif moyen** qu'il y a lieu de retenir (et non celui à la clôture).

Remarque
Notion d'« effectif du personnel » : la notion de « personnes rémunérées » constitue une notion différente et plus large que celle d'« effectif du personnel » (voir n° 987-2).

Quelles peuvent être les personnes les mieux rémunérées ?

987-2

Il s'agit :

a. Des salariés compris dans l'« **effectif du personnel** » (voir n° 987-1).

b. D'autres personnes ne faisant pas partie de l'effectif du personnel, **mais rémunérées** par l'entreprise, à savoir :

Il s'agit, à notre avis, aussi bien de personnes **physiques** que de personnes **morales,** en l'absence de distinction opérée par la loi entre ces deux catégories de personnes.

1. des membres d'une **profession libérale** ou de **toute personne non salariée** travaillant de **façon exclusive et permanente** pour la société et ne recevant de rémunération que de cette société. Il s'agit notamment des dirigeants n'ayant pas la qualité de salariés (gérants majoritaires de SARL, etc.), de toute personne exerçant des activités non commerciales (avocats-conseils, conseillers techniques ; etc.) et prêtant un concours exclusif et permanent à l'entreprise (D. adm. 4 C-452, n° 4) ;

2. des **personnes** recevant des **commissions, jetons de présence** (Norme CNCC n° 5-108, § 04 ; sur la valeur de cette norme voir n° 5252) ;

3. des **personnes** dont les salaires sont **refacturés par une entreprise** dans le cadre d'un groupe de sociétés : dirigeants communs (Inst. de l'Administration du 22 mars 1967 sur les frais généraux, n° 13), et autres personnes. Ainsi, dans un groupe de sociétés, une même personne peut être considérée **2 fois** (ou plus) comme « personne rémunérée », une fois dans la société qui paie le salarié (elle fait partie de l'effectif du personnel) et une fois dans la (ou les) société(s) qui utilise(nt) ses services (elle fait partie des personnes rémunérées).

Que faut-il entendre par « rémunérations versées » ?

987-3

Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

a. Par **« rémunérations »,** il faut comprendre **toutes les sommes et avantages perçus,** quelles que soient la forme et la qualification données à ces rémunérations (Rép. Lebas, AN 4 avril 1969, p. 868). Il s'agit donc (NI CNCC n° 9 et norme n° 5-108, § 04 ; sur la valeur de cette norme voir n° 5252) :

- des **rémunérations brutes** (et non du montant net des fiches de paie) comprenant tous les avantages et indemnités perçus quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception des remboursements de frais non forfaitaires ;

Les avantages en nature, les indemnités et les allocations diverses sont donc visés (Rép. Lebas précitée). Le montant des remboursements de dépenses à caractère personnel doit également être pris en compte (Rép. Perrin, AN 21 décembre 1966, p. 5727).

- du montant des commissions, honoraires, ou jetons de présence ;

- des rémunérations qui ont été effectivement mises à la disposition des intéressés (paiement ou inscription en compte courant).

En revanche, en sont exclus (NI CNCC n° 9 précitée) :

- les frais de voyage et de déplacement (sauf allocations forfaitaires) ;

- les étranges afférentes aux véhicules et autres biens, aux immeubles non affectés à l'exploitation. Jusqu'à présent, en pratique, les stock-options et les actions gratuites consenties à certains dirigeants sont en général exclues.

Remarques

1. Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sociétés contrôlées par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé L'article C. com. L 225-102-1 décrit les « rémunérations » qui font l'objet d'une information dans le **rapport de gestion** et qui sont nécessairement différentes de celle figurant sur l'état des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées puisqu'elles comprennent, outre les rémunérations versées, celles qui sont dues ou susceptibles d'être dues (voir n° 3697-1).

2. Rémunérations payées en devises étrangères Dans ce cas, « le cours du change doit être celui appliqué à la société par l'intermédiaire agréé chargé de procéder au transfert pour chacun des versements effectués au titre de l'exercice » (Rép. Lebas précitée).

3. Refacturations Dans ce cas, il s'agit :

- dans la société utilisatrice, des sommes versées à une autre entreprise pour un dirigeant commun (Instruction 22 mars 1967, n° 13), ou d'autres personnes communes ;

- dans la société qui refacture, à l'inverse, des seules rémunérations demeurant à sa charge.

Selon la CNCC (NI n° 9 précitée), dans le cas où le remboursement ne se fait pas euro pour euro, mais résulte de redevances dont la composition est imprécise, le commissaire aux comptes devra exiger de la société filiale auprès de laquelle il exerce ses fonctions que lui soit précisée la ventilation, résultant du contrat, entre les sommes servant à la rémunération du président et les autres sommes. Dans le cas où la société filiale ne répondrait pas à sa demande, le commissaire aurait l'obligation de refuser la certification du montant global et devrait en expliquer les raisons dans son rapport sur les comptes annuels.

Dans le **cas particulier d'une refacturation** d'un salarié **avec application d'un taux de marge,** la marge correspondante ne constituant pas une rémunération du salarié refacturé devrait être exclue, à notre avis.

4. Indemnités de rupture de contrat, de licenciement ou de fin de carrière Ces indemnités sont à exclure (Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, EJ 92-150, p. 640 s.). Ces montants sont également exclus du relevé des frais généraux (voir n° 962).

Seules les indemnités assimilables à un complément de la rémunération de base sont à prendre en compte pour le calcul des rémunérations versées (Bull. précité).

Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, ces éléments d'information sont à fournir dans le rapport de gestion (voir n° 3697-1).

b. Parmi les rémunérations indiquées ci-avant, **seules** les rémunérations **versées** doivent être retenues, c'est-à-dire (comme pour l'état DADS), les **sommes** réellement mises à disposition en étant soit **versées** effectivement, soit **portées en compte courant.**

Sont donc exclues les sommes portées dans un compte de provision, un compte de charge à payer, un compte d'attente ou un compte de régularisation passif.

Remarque
Distinction avec d'autres déclarations : ces rémunérations versées **ne correspondent pas aux montants figurant** :

- **sur le relevé fiscal** des frais généraux dans lequel sont retenues les charges à payer ou provisions à la clôture de l'exercice ni à ceux figurant dans l'annexe (voir n° 986-1),

- dans le rapport de gestion des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 3697-1).

Quel état établir ?

987-4

Si l'effectif est :

- **supérieur à 200,** l'entreprise doit établir l'**état des 10** personnes les mieux rémunérées,

- **inférieur ou égal à 200,** l'entreprise doit, en principe (voir cas particulier ci-après), établir l'**état des 5** personnes les mieux rémunérées.

Cas particuliers :

- **l'effectif à la clôture est différent de l'effectif moyen.** Dans ce cas (Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, CEP 92-28, p. 638 s.), c'est la notion d'effectif moyen qui prévaut. Ainsi, si à la clôture de l'exercice, l'effectif est inférieur à 5, mais si en moyenne sur l'exercice, il est supérieur à 5, la société est tenue d'établir l'état des 5 personnes les mieux rémunérées. En revanche, si la société a employé en moyenne 4 personnes pendant l'exercice, elle n'est pas tenue d'établir l'état, même si cette moyenne comprend 7 personnes différentes ;

- **l'effectif de l'entreprise n'est pas supérieur à 5** : dans ce cas, **l'état** des 5 personnes les mieux rémunérées **ne doit être établi que si le nombre des personnes les mieux rémunérées est supérieur à 5** (ce chiffre pouvant comprendre des personnes ne faisant pas partie de l'effectif de l'entreprise ; voir n° 987-2).

En effet, selon le ministre de la Justice (Rép. Lorenzini, AN 27 octobre 1986, p. 3942), « dans ce cas, il n'existe pas de fraction du personnel la mieux rémunérée constituée de cinq personnes et la disposition considérée (C. com. art. L 225-115-4°) est dépourvue d'objet. Il apparaît dès lors, sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, que le droit de communication de l'actionnaire ne peut s'exercer dans ce cas. »
La CNCC s'est rangée à cette position dans sa Note d'information n° 9 (de décembre 1987) après avoir pris une position inverse dans les bulletins CNCC (n° 7, septembre 1972, p. 399 et n° 56, décembre 1984, EJ 84-124, p. 522 s.).

Quel montant indiquer ?

987-5

Seul le montant global des rémunérations versées aux 5 et 10 personnes les mieux rémunérées est à indiquer. Les sociétés ne sont pas tenues de fournir le montant des sommes perçues par chaque personne individuellement (Rép. Beucler, AN 29 janvier 1972, p. 249).
Il convient donc de déterminer parmi les personnes rémunérées (voir n° 987-2) les 5 ou 10 plus hautes rémunérations (voir notion n° 987-3) et d'en indiquer le montant global sur l'état.

Quelles sont les diligences des commissaires aux comptes ?

987-6

Selon la CNCC (Norme n° 5-108), l'établissement du montant des rémunérations versées aux 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe dirigeant de l'entité.
Dès lors, les diligences des commissaires aux comptes se limitent aux contrôles, aux conséquences de ces contrôles et à la certification proprement dite.

Sur la valeur de cette norme, voir n° 5252.

a. Vérifications à effectuer (Norme précitée, § 06) Dans le cadre de l'audit des comptes annuels, le commissaire aux comptes a effectué des contrôles sur les postes de rémunérations. Il lui suffit donc de s'assurer que le montant global des rémunérations qu'il doit attester concorde avec les informations obtenues lors de ces contrôles.

b. Conséquences du contrôle (Norme précitée, § 07 s.) Lorsque le commissaire aux comptes constate que le montant global est inexact, il demande aux dirigeants de le rectifier avant de délivrer son attestation et à défaut, ne délivre pas son attestation. Lorsque le montant :

- est communiqué aux actionnaires sans que le commissaire aux comptes ait délivré son attestation ;

- ou n'est pas communiqué,

le commissaire aux comptes signale l'irrégularité à la plus prochaine assemblée générale dans les conditions prévues par la norme n° 5-112 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) « Communication des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale » (voir n° 5365).
En revanche, l'absence de mise à la disposition des actionnaires du relevé dans le délai de 15 jours n'étant plus sanctionnée pénalement depuis la loi NRE du 15 mai 2001 (voir n° 5180), elle ne constitue pas un fait délictueux à révéler au procureur de la République.

c. Forme de l'attestation des commissaires aux comptes [Norme 5-108, § 09 s ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252]. Le commissaire aux comptes matérialise sa certification sur le document établi par la société et déposé au siège de la société conformément aux articles C. com. L 225-115 et R 225-89.
L'expression de l'assurance obtenue par le commissaire aux comptes est formulée, sous une forme positive, sur le document établi par l'organe compétent, dans une attestation, datée et signée par le commissaire aux comptes. Elle peut être formulée de la façon suivante : « Sur la base de notre audit des comptes de l'exercice..., nous certifions que le montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées déterminé par la société, figurant sur le présent document et s'élevant à..., est exact et concorde avec les sommes inscrites à ce titre en comptabilité ».

Modalités de l'information

987-7

Elle (voir n° 5031 s.) :

- concerne uniquement les sociétés par actions,

- consiste en un droit de consulter et d'en prendre copie,

- doit être fournie à toute époque (elle porte alors sur les 3 derniers exercices),

- doit être communiquée à compter de la convocation à l'assemblée ordinaire annuelle,

- est obligatoire, son absence pouvant entraîner des sanctions civiles (voir n° 5036).

Information sur les actions de parrainage et de mécénat

988

L'information, et son contrôle, sont prévus explicitement par l'article C. com. L 225-115-5° , qui concerne les sociétés par actions, hors SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3).

Exception : en l'absence de dons visés à l'article 238 bis 1° et 4° du CGI, la société n'a pas à établir et à communiquer à ses actionnaires un document faisant état d'un montant nul (Bull. CNCC n° 107, septembre 1997, CNP 97-04, p. 456).

Contenu de l'information

988-1

L'article C. com. L 225-115-5° dispose que tout actionnaire a le droit d'obtenir communication :

a. du **montant global** (certifié par les commissaires aux comptes) des versements effectués en application de l'article 238 bis 1° et 4° du CGI, c'est-à-dire les dons de mécénat (voir n° 849 s.).

Il s'agit, à notre avis, en l'absence de précisions des organismes compétents, des **sommes comptabilisées** dans l'exercice **ouvrant droit** aux avantages fiscaux, car ainsi l'information est plus complète, et non des seules sommes ayant effectivement donné lieu à un avantage fiscal. Sur cet avantage fiscal, voir n° 849-2.

Pour le bulletin CNCC (n° 77, mars 1990, EJ 89-196, p. 121 s.), les dépenses de **parrainage** (voir n° 848), n'étant pas visées par l'article précité (puisque déductibles dans les conditions visées à l'article 39-1-7° du CGI), n'entrent pas dans ce montant global. Le montant des dépenses de parrainage n'a donc **pas** à être communiqué aux actionnaires ni **certifié.**

b. de la **liste des actions nominatives de parrainage et de mécénat** A notre avis, devraient y figurer :

- pour les actions de parrainage, le nom officiel de la manifestation (et éventuellement la date),

- pour les actions de mécénat, le nom des organismes auxquels les sommes sont versées et, si nécessaire, l'objectif de cette action.

Insistons sur le fait qu'**aucun montant** n'a à être fourni.

Remarques

1. Information en annexe Une information spécifique concernant les dépenses de mécénat et de parrainage n'a **pas à être fournie** dans l'annexe (**sauf** dans le cas particulier où les dépenses de l'exercice ne permettraient pas la comparaison du poste « Autres charges externes » avec l'exercice n - 1) ;

2. Information consolidée Il n'est **pas prescrit** de fournir une information consolidée.

Modalités de l'information

988-2

L'information (voir n° 5031 s.) :

- concerne uniquement les sociétés par actions,

- consiste en un droit de consulter et d'en prendre copie,

- doit être fournie à toute époque (elle porte alors sur les 3 derniers exercices),

- doit être communiquée 15 jours avant l'assemblée ordinaire annuelle,

- est obligatoire, son absence pouvant entraîner des sanctions civiles (voir n° 5036).

Contrôle de l'information par le commissaire aux comptes

988-3

Selon l'article C. com. L 225-115-5° , le commissaire aux comptes :

a. doit certifier le montant global des sommes ouvrant droit à la réduction d'impôt visée à l'article 238 bis 1° et 4° du CGI.

Pour la CNCC (Norme n° 5-110) :

Sur la valeur de cette norme, voir n° 5252.

1. Vérifications à effectuer (Norme précitée, § 07) : le commissaire aux comptes se fait communiquer les composantes du montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales soumis à sa certification et s'assure que celles-ci ont fait l'objet d'un enregistrement comptable régulier et ouvrent bien droit, de par leur nature, aux déductions fiscales prévues par le CGI ;

2. Conséquences du contrôle (Norme précitée, § 08 s.) : lorsque le commissaire aux comptes constate que le montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales n'est pas correctement établi, il demande aux dirigeants de le rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il ne délivre pas son attestation. Lorsque le document est communiqué aux actionnaires sans que le commissaire aux comptes ait délivré son attestation, ou n'est pas communiqué, le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans les conditions prévues par la Norme n° 5-112 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) « Communication des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale » (voir n° 5365).

3. Forme de l'attestation des commissaires aux comptes (Norme n° 5-110, § 10 s. ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) : le commissaire aux comptes matérialise sa certification sur le document établi par la société et déposé au siège social conformément aux articles C. com. L 225-115 et R 225-89. L'expression de l'assurance obtenue par le commissaire aux comptes est formulée, sous une forme positive, sur le document établi par l'organe compétent, dans une attestation, datée et signée par le commissaire aux comptes. Elle peut être formulée de la façon suivante : « Sur la base de notre audit des comptes de l'exercice clos le..., nous certifions que le montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales visées à l'article 238 bis 1° et 4° du Code général des impôts déterminé par la société, figurant sur le présent document et s'élevant à..., concorde avec les sommes inscrites, à ce titre, en comptabilité » (Norme précitée, § 11).

Remarque
Référence au CGI : la référence à l'article du CGI a été modifiée par nos soins (article 238 bis AA transformé en article 238 bis 1° et 4°) dans l'attestation proposée par la norme CNCC n° 5-110 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) afin de tenir compte de l'évolution de la législation fiscale.

b. n'a **pas,** en revanche, de par la loi, **à certifier la liste des actions** nominatives de parrainage, de mécénat.

Cette liste ne fait pas l'objet de diligences de la part du commissaire aux comptes en vue de sa « certification ». Cependant, s'il avait connaissance du fait qu'elle n'est pas établie ou si, étant établie, qu'elle contient des anomalies manifestes, il lui appartiendrait d'en tirer les conséquences appropriées au regard de ses obligations de communication notamment prévues par la loi (Norme précitée, § 09).

Information sur les charges non déductibles fiscalement

990



Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

Toutes les personnes morales passibles de l'IS doivent fournir aux **assemblées générales** les informations concernant les dépenses suivantes :

a. Charges de caractère somptuaire, ainsi que l'impôt supporté à raison de leur engagement (CGI, art. 223 quater) ; leur approbation doit faire l'objet d'une résolution spéciale portant sur leur montant chiffré (voir n° 964).

b. Dépenses du relevé des frais généraux exclues des charges déductibles fiscalement parce qu'elles ne figurent pas dans le relevé ou qu'elles sont excessives et que la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise (CGI, art. 39-5 et 223 quinquies). Il s'agit des dépenses énumérées au n° 962 dont le montant réintégré doit être fourni globalement par catégorie.
Lorsque l'absence de toute mention est simplement la conséquence de **l'inexistence de ces charges,** afin qu'aucun doute ne subsiste dans l'esprit des actionnaires, l'AMF recommande de publier cette information dans l'annexe ou dans le rapport du conseil d'administration (Bull. COB n° 62, juillet 1974, p. 3 et 4).

La communication des réintégrations dans les bénéfices imposables de certains frais généraux (art. CGI précité) n'est, à notre avis, pas requise dans les SARL, l'article 223 quinquies du CGI ne prévoyant une telle communication qu'à l'assemblée générale des actionnaires (voir Mémento Sociétés n° 32400).

Remarque
Rémunérations occultes : selon le bulletin CNCC (n° 82, juin 1991, EJ 91-65, p. 265), le montant des rémunérations occultes (voir n° 902) n'a pas à être communiqué ou approuvé par l'assemblée et n'exige pas de mention particulière dans le rapport de gestion.

c. Jetons de présence L'assemblée générale doit être informée du risque de dépassement de leur plafond fiscal (voir n° 939-2). En effet « les actionnaires ne peuvent à l'évidence mesurer le caractère éventuellement excessif du rajustement qu'il leur est demandé d'approuver que s'ils ont connaissance de la charge fiscale supplémentaire que serait susceptible de comporter ledit rajustement » (Rapport COB 1976, p. 39).

990

Dirigeants - Gestion de l'entreprise - **Frais de déplacement des membres du conseil de surveillance** - Attention à les faire autoriser par le conseil de surveillance ! *FRC 11/12 Inf. 4*

Contrôle de l'information par le commissaire aux comptes

990-1

La CNCC (NI n° 9 « Vérifications spécifiques ») précise l'attitude que devrait avoir le commissaire aux comptes lorsque les dirigeants prennent une position différente de celle prévue par les textes. Ces précisions sont résumées dans le tableau ci-après :

Nature des charges et traitement normal	Textes du CGI	Position divergente possible des dirigeants de la société	Position du commissaire aux comptes dans le rapport sur les comptes annuels
Dépenses somptuaires - doivent être réintégrées	art. 39.4	Pas de réintégration	**Réserve** (1) si le risque fiscal est important ou **Observation** (2) - irrégularités
- doivent être approuvées par l'AG	art. 223 quater	Pas d'information de l'AG, mais dépenses réintégrées	**Observation** (2) - irrégularités
Charges non déductibles réintégrées par l'Administration fiscale			
Peuvent être réintégrées si montant excessif (non engagées dans l'intérêt de la société) ou non déclaration	art. 39.5	Acceptation d'un risque certain de réintégration	**Réserve** (1) si le risque fiscal est important (3)
Information de l'AG après proposition de rehaussement	art. 223 quinquies	Pas d'information ou information incomplète de l'AG	**Observation** (2) - irrégularités (3)

(1) 1re partie du rapport sur les comptes annuels (opinion sur les comptes).
(2) 3e partie du rapport sur les comptes annuels (dans les vérifications spécifiques).
(3) Pour le ministre de la Justice (Rép. Valbrun, AN 26 mars 1977, p. 1278) : « L'obligation imposée au commissaire aux comptes vis-à-vis des actionnaires est limitée à la vérification des chiffres globaux fournis par le conseil d'administration. Toutefois, si le commissaire estimait probable une charge fiscale supplémentaire résultant de la réintégration au résultat imposable des dépenses estimées excessives ou injustifiées, il devrait demander au conseil d'administration de constituer la provision nécessaire. En cas de refus du conseil, il lui appartiendrait alors de relever cette absence de provision dans son rapport à l'assemblée ».

Etat de répartition fonctionnelle des charges d'exploitation

991

Ce tableau annexé au compte de résultat de l'exercice selon le PCG 82 (p. II.189) permettait aux entreprises de classer, **si elles le désirent,** les charges d'exploitation par fonctions, à partir de la comptabilité générale, sans avoir à recourir à la tenue d'une comptabilité analytique complète. Elles peuvent, à notre avis, continuer à l'utiliser et à le présenter.

Information sur les dettes fournisseurs dans le rapport de gestion

992

Contenu de l'information

Les sociétés dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes doivent publier, dans leur rapport de gestion, la décomposition à la clôture des deux derniers exercices du solde des dettes à l'égard des fournisseurs par date d'échéance (C. com. art. D 441-4 ; voir n° 3696 III).

Contrôle de l'information par le commissaire aux comptes

Voir n° 3698.

Section 6 Compléments pratiques

Exemple récapitulatif du traitement des charges de sous-activité dans les comptes annuels (entreprises industrielles)

995

Remarques
Hypothèses :
- La conception « éléments exceptionnels d'exploitation inclus dans le résultat courant » a été retenue pour cet exemple.
- Le cas ci-après ne concerne que les entreprises industrielles, mais nous rappelons que la sous-activité peut également exister dans les entreprises de négoce.

995-1

I. Hypothèses

Exemple

Exemple **a.** Soit un produit dont la rentabilité peut s'analyser schématiquement de la façon suivante (les coûts retenus sont des **coûts unitaires correspondant à l'activité normale** définie au b.) :

- Chiffre d'affaires = 1,0

- Coût de production (valorisation du stock) = - 0,6

• coût variable = 0,4

• coût fixe direct = 0,02

• coût fixe indirect = 0,18

- Autres charges (de distribution) = - 0,1

• variables (3/8) = 0,0375

• fixes (5/8) = 0,0625

Résultat net (soit 30 % du chiffre d'affaires) = 0,3

b. L'entreprise a prévu, lors de l'élaboration de ses coûts standards au début de l'exercice, une **activité prévisionnelle** de production de 8 000 **sur la base de laquelle elle a incorporé les coûts** dans les stocks. Le coût de production unitaire incorporé est donc égal à 0,65, qui se décompose en :

• coût variable = 0,4

• coût fixe direct = 0,025 (= 0,02 × 10 000/8 000)

• coût fixe indirect = 0,225 (= 0,18 × 10 000/8 000)

c. La **comparaison** entre l'**activité normale** budgétaire et l'**activité réelle** de l'entreprise appelle les commentaires suivants :

	Activité normale	**Activité réelle**
Production (en unités)	10 000	7 000
Chiffre d'affaires (en unités)	8 000	6 000

- la réduction de la production a, après analyse de l'écart, deux causes majeures :

• des inondations importantes ayant paralysé l'usine : 2 000 unités

• des raisons diverses liées à l'exploitation : 1 000 unités

- la baisse du chiffre d'affaires provient de l'augmentation des parts de marché réalisée par les concurrents.

d. L'analyse des **écarts d'activité** indique donc :

- pour la production, une sous-activité de 3 000 unités, soit de 30 %, dont 20 % suite à des causes exceptionnelles,

- pour le chiffre d'affaires, une chute de 2 000 unités, soit 25 % ne portant que sur des éléments courants.

995-2

II. Charges totales et charges de sous-activité de l'exercice

Exemple

Exemple (suite du n° 995-1)

	Activité normale	Activité réelle
Charges variables		
- liées à la production	4 000 (1)	2 800 (1)
- liées au chiffre d'affaires	300 (2)	225 (2)
Charges fixes		
- liées à la production (5)	2 000 (3)	2 000 (3)
- liées au chiffre d'affaires	500 (4)	500 (4)
TOTAL CHARGES	6 800	5 525

(1) 0,4 × 10 000 ou 0,4 × 7 000
(2) 0,0375 × 8 000 ou 0,0375 × 6 000
(3) 0,2 × 10 000
(4) 0,0625 × 8 000
(5) Dont directes 200 et indirectes 1 800

	Activité normale	Activité réelle
Charges de sous-activité courantes		
- liées à la production (1)	0	200
- liées au chiffre d'affaires (2)	0	125
Charges de sous-activité exceptionnelles		
- liées à la production (1)	0	400
- liées au chiffre d'affaires (2)	0	0
CHARGE GLOBALE DE SOUS-ACTIVITE	0	725

(1) Charges de sous-activité liées à la production : 2 000 × 30 % = 600 (dont 1/3 courantes : 200 et 2/3 exceptionnelles : 400).
(2) Charges de sous-activité liées au chiffre d'affaires : 500 × 25 % = 125 en totalité à caractère courant.

995-3

III. Correction de la production stockée

Exemple

Exemple (suite du n° 995-2)
L'entreprise valorisant son stock en coût standard et celui-ci prenant en compte une certaine sous-activité par le biais de l'activité prévisionnelle, il est nécessaire de corriger la production stockée (1 000 unités) en fonction de l'activité normale (cette correction est donc indépendante de l'activité réelle de l'exercice).

Production stockée en coût standard (= 0,65 × 1 000)	650
Production stockée en fonction de l'activité normale **(devant figurer au bilan)** (= 0,60 × 1 000)	**600**
Correction de la production stockée (correspondant au retraitement de la sous-activité incluse dans les coûts standards de la production stockée)	**50**

Remarque
Correction indépendante du caractère courant ou exceptionnel des charges de sous-activité : en effet, celles-ci doivent, de toute façon, être exclues de la production stockée.

995-4

IV. Compte de résultat
(sous forme de liste)

Exemple

Exemple (suite du n° 995-3)

Production vendue Production stockée (voir III.)	6 000 600
TOTAL PRODUCTION	6 600
Charges engagées durant l'exercice (voir II.)	- 5 525

Résultat courant (avant correction de la charge globale de sous-activité)	1 075
Transfert de la charge exceptionnelle de sous-activité (voir II.)	400
RESULTAT COURANT (après correction de la charge globale de sous-activité)	1 475 [(1)]
RESULTAT EXCEPTIONNEL	- 400
(1) Soit une marge de 30 % sur 6 000 de chiffre d'affaires, selon l'hypothèse de base de rentabilité, diminuée de la charge courante de sous-activité : 1 800 - 325.	

995-5

V. Informations à fournir dans l'annexe

Exemple

Exemple (suite du n° 995-4)

Ne sont indiqués ici que les éléments chiffrés.

- charge globale de sous-activité de l'exercice = 725
• charge courante = 325
• charge exceptionnelle = 400

- correction globale de la production stockée = 50

Délais de prescription des créances et des dettes

996

Sont présentés ci-après les délais de prescription :

- des dettes et créances commerciales (voir n° 996-1) ;
- des dettes à l'égard des salariés et des actionnaires ou associés (voir n° 996-2) ;
- des dettes à l'égard des organismes sociaux (voir n° 996-3) ;
- des dettes fiscales (voir n° 996-4).

Ces délais revêtent une grande importance sur le plan comptable car, en principe, les dettes impayées ne peuvent être reprises en résultat (en produits donc) avant leur prescription (voir n° 734).

Dettes et créances commerciales

996-1

Réforme de la prescription La loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription civile a ramené la durée de la prescription commerciale de droit commun **à 5 ans** contre 10 ans auparavant (C. com. art. L 110-4 modifié). Ce nouveau délai est entré en vigueur le **19 juin 2008** et s'applique aux situations nouvelles.

Remarque
Prescriptions en cours au 19 juin 2008 : le délai de 5 ans s'applique aux prescriptions en cours à compter du 19 juin 2008 sans que la durée totale puisse excéder la durée de prescription initiale de 10 ans (C. civ. art. 2222).

Le tableau ci-après, établi par nos soins, récapitule les délais de prescription applicables avant et après l'entrée en vigueur de la loi portant réforme de la prescription civile.

Nature des opérations concernées par la prescription	**Délai de prescription**		**Point de départ du délai de prescription**		**Mémento**	
	Ancien régime (1)	**Nouveau régime** (2)	**Ancien régime** (1)	**Nouveau régime** (2)	**n° MC** (3)	**n° MDC** (4)
Ventes ou achats entre commerçants et entre commerçants et non-commerçants	10 ans (sauf si prescriptions spéciales plus courtes, voir ci-après, ou durée conventionnellement réduite par les parties) (5)	5 ans (sauf si prescriptions spéciales plus courtes, voir ci-après ou durée conventionnellement réduite ou allongée par les parties) (5)	Jour de naissance du droit qui est soumis à prescription	Jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer	734 2416-1 510	MDC 71731
Ventes de marchandises à des particuliers non marchands	2 ans (C. civ. art. 2272 ancien)	-				MDC 71734
Fourniture de biens ou de services par des professionnels aux consommateurs	-	2 ans (C. consommation art. L 137-2)				
Revenus ou charges périodiques : loyers, intérêts des sommes prêtées, et tout ce qui est payable par année ou à des échéances périodiques plus courtes	5 ans (C. civ. art. 2277 ancien)	5 ans (C. civ. art. 2224)	Date d'exigibilité de l'obligation	Jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer		MDC 71737
Produits ou charges relatifs à un contrat international	Prescription soumise à la loi applicable au contrat international					MDC 71703
Produits liés aux contrats conclus avec les collectivités publiques	4 ans (Loi n° 68-1250 du 31 déc. 1968, art. 1er)	Pas de changement	1er janvier de l'année suivant celle de la naissance de la créance	Pas de changement		MDC 60203
Paiement d'intérêts	5 ans	5 ans	Date	Jour où le	2220	MDC

Nature des opérations concernées par la prescription	Délai de prescription		Point de départ du délai de prescription		Mémento	
	Ancien régime (1)	Nouveau régime (2)	Ancien régime (1)	Nouveau régime (2)	n° MC (3)	n° MDC (4)
moratoires prévus au contrat	(C. civ. art. 2277 ancien)	(C. civ. art. 2224)	d'exigibilité des intérêts	titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer	s.	53827

(1) Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008.
(2) Après l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008.
Remarque Aménagements conventionnels possibles : les nouveaux délais de prescription peuvent être réduits ou allongés par les parties sans qu'ils puissent être inférieurs à 1 an ou supérieurs à 10 ans (C. civ. art. 2254). Ces aménagements ne sont toutefois pas possibles pour les actions en paiement ou en répétition des créances périodiques (loyers, charges locatives, intérêts de sommes prêtées...) et pour les contrats conclus entre un professionnel et un consommateur et les contrats d'assurance.
(3) MC : Mémento Comptable.
(4) MDC : Mémento Droit commercial.
(5) La Cour de cassation a jugé que la prescription décennale (prévue avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008) vise les créances et dettes commerciales mais également les créances et dettes d'exploitation non commerciales, telles que les honoraires d'un avocat (Cass. civ. 4 janvier 2006, n° 20 FS-PB). Cette solution est à notre avis transposable au nouveau régime de la prescription quinquennale.

Dettes à l'égard des salariés et des actionnaires ou associés

996-2

Depuis la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription civile, la durée de prescription est de **5 ans** pour toutes les actions prud'homales de droit commun.

Ce délai est entré en vigueur le 19 juin 2008 et s'applique aux situations nouvelles.
Il n'y a plus de distinction à opérer entre les actions en paiement des salaires et les autres actions (les premières étaient soumises initialement à la prescription de 5 ans et les secondes à la prescription de 30 ans).

Remarques

1. Prescriptions en cours au 19 juin 2008 Le délai de 5 ans s'applique aux prescriptions à compter du 19 juin 2008 sans que la durée totale puisse excéder la durée initiale de prescription (C. civ. art. 2222).

2. Exception Le délai de 5 ans ne s'applique pas aux actions en paiement des sommes dues au titre de la participation ou de l'intéressement qui restent soumises au délai de prescription de 30 ans.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, récapitule les délais de prescription applicables avant et après l'entrée en vigueur de la loi portant réforme de la prescription civile.

Nature des opérations concernées par la prescription	Délai de prescription		Point de départ du délai de prescription		Mémento	
	Ancien régime (1)	Nouveau régime (2)	Ancien régime (1)	Nouveau régime (2)	n° MC (3)	n° MS (4)

Nature des opérations concernées par la prescription	Délai de prescription		Point de départ du délai de prescription		Mémento	
	Ancien régime (1)	Nouveau régime (2)	Ancien régime (1)	Nouveau régime (2)	n° MC (3)	n° MS (4)
Salaires et, plus généralement tout ce qui est payable par année ou à des termes périodiques plus courts	5 ans (C. civ. art. 2227 ancien)	5 ans (C. trav. art. L 3245-1 et C. civ. art. 2224)	Date d'exigibilité des salaires (date de la paie)	Jour où le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir	933 s.	
Rémunérations non périodiques : - primes exceptionnelles - allocations de départ à la retraite	5 ans (C. civ. art. 2227 ancien)	5 ans (C. trav. art. L 3245-1 et C. civ. art. 2224)	Date d'exigibilité des rémunérations ou des indemnités et autres avantages	Jour où le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir	933 s.	MS 70815
Rémunérations, même périodiques, dont le montant dépend d'éléments qui ne sont pas connus du salarié	30 ans (C. civ. art. 2262 ancien)	5 ans (C. civ. art. 2224)	Date d'exigibilité des rémunérations ou des indemnités et autres avantages	Jour où le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir	933 s.	MS 70815
Dommages et intérêts versés aux salariés : - indemnités de licenciement - indemnités de rupture abusive	30 ans (C. civ. art. 2262 ancien)	5 ans (C. civ. art. 2224)	Date d'exigibilité des rémunérations ou des indemnités et autres avantages	Jour où le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir		MS 70815
Réserve spéciale de participation (5)	30 ans (C. civ. art. 2262 ancien)	5 ans (C. civ. art. 2224)	Date d'exigibilité des rémunérations ou des indemnités et autres avantages	Jour où le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir	2972	MS 55330
Intéressement des salariés (6)	30 ans (C. civ. art. 2262 ancien)	5 ans (C. civ. art. 2224) 30 ans (C. trav. art. D 3311-11)	Date d'exigibilité des rémunérations ou des indemnités et autres avantages	Jour où le salarié a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'agir	906	MS 55555
Dividendes non réclamés (7)	5 ans, 10 ou 30 ans (8)	5 ans (8)	Date de leur mise en paiement	Jour où l'actionnaire ou l'associé a connu ou aurait dû connaître les faits permettant d'agir	2993	

(1) Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008.
(2) Après l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008.
Remarque Aménagements conventionnels : les délais de prescription peuvent être réduits ou allongés contractuellement par les parties, sans qu'ils puissent être inférieurs à 1 an ou supérieurs à 10 ans (C. civ. art. 2254). Ces aménagements ne sont toutefois pas possibles pour les actions en paiement ou en répétition des créances périodiques (notamment les salaires) et pour les actions en réparation d'un préjudice résultant d'une discrimination.
(3) MC : Mémento Comptable.
(4) MS : Mémento Social.
(5) Les actions des salariés en paiement de la participation sont soumises à la prescription de droit commun (Cass. soc. n° 85-46.027 du 14 avril 1988, Cass. soc. n° 86-43.081 du 26 janvier 1989).
(6) Les fonds sont remis à la Caisse des Dépôts après une période d'un an à compter de la date limite de versement de l'intéressement ou de la participation (passé ce délai, l'intéressé peut les réclamer jusqu'au terme de la prescription ; C. trav. art. D 3313-11 et D 3324-37) ou de la date d'expiration du délai de blocage des droits sur la participation (dans le cas où la participation avait été placée au sein de l'entreprise dans un fonds qu'elle doit consacrer à des investissements ; lorsqu'elle avait été investie en parts de fonds commun de placement, elle doit être conservée par l'organisme gestionnaire, à qui

Nature des opérations concernées par la prescription	Délai de prescription		Point de départ du délai de prescription		Mémento	
	Ancien régime [1]	Nouveau régime [2]	Ancien régime [1]	Nouveau régime [2]	n° MC [3]	n° MS [4]
l'intéressé peut la réclamer jusqu'au terme de la prescription ; C. trav. art. D 3324-38). (7) Les dividendes non réclamés afférents à des **actions** sont versés au service des impôts dans les 20 premiers jours de janvier de chaque année suivant celle de la prescription (Code général de la propriété des personnes publiques, art. L 1126-1-1° et L 1126-2-1°). Lorsque la prescription est acquise, le compte 457 « Associés - Dividendes à payer » est débité par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ». (8) Pour les dividendes afférents aux actions, obligations ou autres valeurs mobilières négociables (Code général de la propriété des personnes publiques, art. L 1126-1-1°) et aux parts sociales (prescription civile de droit commun ou prescription commerciale) la prescription est de 5 ans.						

Dettes à l'égard des organismes sociaux

996-3

Nature des opérations concernées par la prescription	Délai de prescription	Point de départ du délai de prescription	Mémento	
			n° MC [1]	n° MS ou MF [2]
Cotisations de Sécurité sociale CSG et CRDS	• 3 ans, plus l'année en cours (en l'absence de mise en demeure ou d'avertissement dans ce délai) (CSS art. L 244-3)	Date d'exigibilité des cotisations ou contributions [3]	886-5	MS 24340 MS 24220
Contribution sociale de solidarité et contribution additionnelle	• 5 ans après mise en demeure ou avertissement (CSS art. L 244-11) [4] [5]	Date d'expiration du délai imparti à l'employeur par les avertissements ou les mises en demeure	867 et 867-1	MF 75050
Cotisations de chômage[6]	3 ans (en l'absence de mise en demeure durant cette période) (C. trav. art. L 5422-15)	Date d'exigibilité des cotisations	886-5	MS 7360 à 7375

Nature des opérations concernées par la prescription	Délai de prescription	Point de départ du délai de prescription	Mémento	
			n° MC (1)	n° MS ou MF (2)
	3 ans (en cas de mise en demeure) (C. trav. art. L 5422-16) (4) (5)	Date d'expiration du délai imparti à l'employeur par les mises en demeure		
Cotisations de retraite complémentaire (cadres et non-cadres)	5 ans (C. civ. art. 2224 nouveau et C. com. art. L 110-4) (7)	Date limite de versement des cotisations	950	MS 69065

(1) MC : Mémento Comptable.
(2) MS : Mémento Social ; MF : Mémento Fiscal.
(3) En cas de cotisations dues sur un rappel de salaire, voir Mémento Paie, Editions Francis Lefebvre, n° 8848.
(4) Ce délai de prescription concerne l'action civile en recouvrement des cotisations ou des majorations de retard dues par un employeur intentée indépendamment ou après extinction de l'action publique. En pratique, cette action publique n'est que très rarement utilisée, l'action civile étant en général suffisante pour contraindre l'employeur à régler ses cotisations.
(5) Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription civile, la jurisprudence appliquait la prescription de droit commun de 30 ans à l'action tendant au recouvrement d'une créance de cotisations ayant fait l'objet d'un jugement de condamnation (Cass. soc. 7 octobre 1981, n° 80-12.495). La prescription est désormais de 10 ans (Code des procédures civiles d'exécution, art. L 111-4).
(6) Pour plus de détails, voir Mémento Paie, Editions Francis Lefebvre, n° 5234 s.
(7) Ce délai s'applique aux commerçants et aux non-commerçants. Sur les mesures transitoires d'application dans le temps, voir Remarque n° 996-2.

Dettes et créances fiscales

996-4

La prescription des dettes envers et créances sur l'Etat est de 4 ans. Toutefois, le point de départ diffère selon qu'il s'agit d'une créance ou d'une dette.

a. Prescription des créances sur l'Etat : Le délai de prescription des créances fiscales sur l'Etat court à compter du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis (Loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968, art. 1 ; CAA Nancy 8 octobre 1998, n° 94-652).
Ce délai ne s'applique qu'aux créances déjà acquises. Sur les délais pour former des réclamations pour obtenir le remboursement d'un impôt, voir Mémento Fiscal n° 81825 à 81845.

b. Prescription des dettes envers l'Etat : Le tableau ci-après, établi par nos soins, récapitule les différents points de départ des délais de prescription, qui varie en fonction de la nature de l'impôt.

Nature des opérations concernées par la prescription de l'action en recouvrement de l'Administration	Délai de prescription	Point de départ du délai de prescription	Mémento	
			n° MC (1)	n° MF (2)
Impôts et taxes recouvrés par voie de rôle : - Impôt sur le revenu	4 ans	Date de mise en recouvrement du rôle	2848	MF 76950

Nature des opérations concernées par la prescription de l'action en recouvrement de l'Administration	Délai de prescription	Point de départ du délai de prescription	Mémento	
			n° MC (1)	n° MF (2)
- Impôts directs locaux : • CFE et taxe professionnelle (jusqu'en 2009) • taxe d'habitation • taxe foncière			872 876 876	s.
Impôts et taxes recouvrés sans émission d'un rôle : - Impôt sur les sociétés - IFA - TVA - CVAE - Taxe sur les salaires - Droit d'enregistrement et droit de timbre - Autres impôts directs recouvrés sans émission de rôle : • retenue à la source • taxe d'apprentissage • participation à l'effort de construction • participation à la formation professionnelle continue		Notification de l'avis de mise en recouvrement	2849 s. 866 2451 s. 872 880 642 , 1863 861 864 et s. 870 et s.	MF 76950 s.
Intérêts de retard, pénalités et amendes fiscales sanctionnant les contraventions aux règles d'assiette et de recouvrement des impôts (3)	Prescription dans le même délai et dans les mêmes conditions que la prescription de l'impôt correspondant (4)		2417-4	MF 79700
Intérêts moratoires (5)	Prescription dans le même délai que la prescription de l'impôt correspondant (5)	Date de notification du jugement	2912-1	MF 81925

(1) MC : Mémento Comptable.
(2) MF : Mémento Fiscal.
(3) Tel est le cas des intérêts de retard, amendes, majorations, droits en sus, etc.
(4) Pour les pénalités, amendes ou intérêts moratoires afférents aux impôts cités ci-avant, le délai de prescription sera donc de 4 ans.
(5) Ils sont dus en cas de contestations d'impôts directs (assorties d'une demande de sursis de paiement) rejetées par le tribunal administratif ou dont le contribuable s'est désisté.

Informations relatives aux rémunérations

(Tableau comparatif, par document)

997

	Informations nominatives				**Informations globales**			
	DADS voir n° 960	**DAS 2 voir n° 961**	**Relevé des frais généraux** (1) (2) **voir n° 962**	**Rapport de gestion** (13)	**Etat des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées**	**Tableau des résultats des 5 derniers exercices**	**Annexe** (3)	**Renseignements divers (imprimé n° 2058 C de la déclaration fiscale)**
ELEMENTS PAYES - Salaires, commissions (4), rémunérations des dirigeants (y compris allocations forfaitaires de frais), indemnités de congés payés...	oui	non	oui	oui	oui	oui	oui (12)	oui
- Avantages en nature	oui	non	oui	oui	oui	oui	oui	oui
- Primes diverses (ancienneté, assiduité, atelier, bilan, blanchissage, chantier, exceptionnelle, 13e mois, fin d'année, naissance, panier, vacances...)	oui	non	oui	oui	oui	oui	non applicable (12)	oui
- Indemnités et avantages divers :								
- départ volontaire en retraite	oui (5)	non	non	oui	non	oui	oui	oui (5)
- mise à la retraite par l'employeur	non	non	non	oui	non	oui	oui	non
- compléments retraite	non (6)	non	non	oui	non	oui	oui	non
• licenciement	non	non	non	oui	non	oui	oui	non
- supplément expatriation	oui (7)	non	oui	oui	oui	oui	oui	oui

	Informations nominatives				Informations globales			
	DADS voir n° 960	**DAS 2 voir n° 961**	**Relevé des frais généraux** (1) (2) **voir n° 962**	**Rapport de gestion** (13)	**Etat des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées**	**Tableau des résultats des 5 derniers exercices**	**Annexe** (3)	**Renseignements divers (imprimé n° 2058 C de la déclaration fiscale)**
- autres	oui	non	oui (10)	oui	oui (10)	oui	oui	oui
- Frais de déplacement (réels)	oui	non	oui	non	non	non	non	non
- Missions	oui	non	oui	oui	non	non	non	non
- Frais liés au personnel détaché ou prêté et refacturés à l'entreprise	non	oui	oui	non	oui	non	oui	non
- Jetons de présence :								
- soumis à cotisations sociales	oui (8)	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
- non soumis à cotisations sociales	non	oui (9)	oui	oui	oui (9)	non	oui	non
- Rémunération des stagiaires (stage d'étude obligatoire de plus de 2 mois)	non	non	non	non applicable	non	oui	non	non
ELEMENTS PROVISIONNES - Salaires, appointements, commissions de base	non	non	oui	non	non	oui	non	non
- Congés payés	non	non	oui	non	non	oui	non	non
- Primes de gratification	non	non	oui	non	non	oui	non	non
- Indemnités et avantages divers	non	non	oui (11)	non	non	oui	non	non

(1) Certains seuils sont à considérer pour déterminer si la production du relevé des frais généraux est requise : 300 000 € ou 150 000 € pour l'ensemble des rémunérations directes et indirectes (selon que l'effectif moyen est supérieur ou inférieur ou égal à 200 salariés), 50 000 € pour les rémunérations individuelles, 15 000 € pour les frais de voyages et déplacements, 30 000 € pour les dépenses afférentes aux véhicules et autres biens, 3 000 € pour les cadeaux, 6 100 € pour les frais de réception (voir Mémento Fiscal n° 9050 à 9060).
(2) Les frais doivent correspondre aux charges effectivement déduites des bénéfices imposables, y compris les charges provisionnées mais abstraction faite des charges non déductibles.
(3) Les informations liées aux rémunérations doivent être ventilées entre les organes d'administration, de direction et de surveillance

(voir n° 986).
(4) Commissions versées à un salarié de l'entreprise conformément aux termes de son contrat de travail.
(5) Sauf pour la fraction de l'indemnité inférieure à 3 050 €. Pour la DADS, cette restriction ne concerne que la zone fiscale.
(6) A déclarer seulement sur le tableau récapitulatif Urssaf joint à la DADS et sur la déclaration fiscale annuelle des pensions et rentes viagères.
(7) A déclarer dans la zone sociale et dans la zone fiscale (zone 21 et éventuellement dans la zone 20 (FR 57/02, inf. 1 n° 130, p. 14) de la DADS.
(8) Seulement dans la zone sociale.
(9) Y compris la fraction non déductible (voir Mémento Fiscal n° 23665).
(10) A l'exclusion de l'indemnité de non-concurrence et de rupture de contrat.
(11) A l'exclusion des indemnités de retraite (à hauteur du minimum accordé par la convention collective dans le cas de mise à la retraite par l'employeur) et de licenciement provisionnées.
(12) Les rémunérations perçues au titre d'un contrat de travail (en cas de cumul avec des fonctions de direction) ne sont pas à fournir (voir n° 986).
(13) Vise les rémunérations totales et avantages de toute nature versés aux mandataires sociaux. Pour plus de détails, voir n° 3697-1 I (sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé) et n° 3697 V (pour leurs filiales). Sur les procédures de contrôle de la rémunération octroyée aux dirigeants, voir n° 887 et n° 954-3.

Chapitre 6 Les stocks et en-cours de production

1100

Refonte des textes applicables depuis le 1er janvier 2005

1101

Dans le cadre de la convergence des règles françaises vers les normes IFRS, les règles relatives à la **définition, la comptabilisation et l'évaluation** des stocks ont été modifiées par le règlement du CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004 (pris sur avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004) et précisé par l'avis CU CNC n° 2005-D. Ces nouvelles règles, applicables aux exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005, sont largement inspirées des normes IAS 2 (stocks) et IAS 23 (coûts d'emprunt).

Sur la convergence du PCG vers les IFRS, voir n° 5790 s.

Les principaux sujets abordés par ces nouveaux textes sont les suivants :

- définition d'un stock et critères de comptabilisation d'un stock dans le patrimoine comptable (voir n° 1103) ;

- règles d'évaluation du coût d'entrée (voir n° 1151 s.) ;

- règles d'évaluation des stocks à la clôture (voir n° 1215 s.).

Fiscalement, Cette évolution comptable a nécessité une adaptation des textes fiscaux (notamment CGI A III, art. 38 nonies et 38 undecies) que l'Administration a engagée selon trois axes principaux : le maintien de la connexion de la fiscalité avec la comptabilité, la préservation (dans la mesure du possible) de la neutralité fiscale tant pour les entreprises que pour l'Etat et la simplicité des retraitements fiscaux. Les conséquences de ces nouvelles règles comptables ont été commentées dans une instruction du 30 décembre 2005 (BOI 4 A-13-05).
Sur l'adaptation des textes fiscaux applicables aux immobilisations corporelles, voir n° 1301, aux immobilisations incorporelles, voir n° 1601 et aux titres, voir n° 1821.

Section 1 Définition et éléments constitutifs des stocks et en-cours de production

I. Critères de définition et de comptabilisation des stocks et en-cours de production

Définition des stocks

1103

Sur le champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs, voir n° 1304 s.

Selon le Code de commerce et le PCG, un stock est :

a. Un actif (PCG, art. 211-1.4) ; en tant qu'actif, un stock est un élément qui doit respecter les critères cumulatifs suivants :

- il s'agit d'un **élément identifiable,** voir n° 1306 ;

- il est **porteur d'avantages économiques futurs,** voir n° 1307 s. ;

- il est **contrôlé,** voir n° 1309 s. ;

- son **coût** est évalué avec une **fiabilité suffisante,** voir n° 1311.

b. Destiné (PCG, art. 211-1.4) :

- soit à être **vendu** dans le cours normal de l'activité (ou en-cours de production pour une telle vente),

Sur le cas particulier des véhicules vendus par des entreprises de location de véhicules, voir n° 1135 I.

- soit à être **consommé dans le processus de production** ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Fiscalement, Le critère d'inscription à l'actif des stocks demeure le critère de propriété et n'est pas, comme en comptabilité, le critère de contrôle (CGI A III, art. 38 ter et BOI 4 A-13-05, n° 148). Sur les retraitements extra-comptables à effectuer dans les cas où le transfert de propriété et le transfert du contrôle ne sont pas concomitants, voir n° 1107-1 et 1107-2. Sur le cas particulier des biens acquis avec clause de réserve de propriété, voir n° 1107-1.

Pour un arbre de décision présentant en synthèse les différentes conditions de définition et de comptabilisation d'un stock, voir n° 1313.
Sur les conséquences pratiques de cette définition, voir n° 1106 s.
Sur la distinction avec les immobilisations corporelles, voir n° 1135 s.

Distinction entre stocks et en-cours de production

1104

Le PCG 82 distingue les stocks proprement dits (voir n° 1104-1) et les en-cours de production (voir n° 1104-2). Cette distinction, non reprise dans l'actuel PCG, est toujours valable.

Les **emballages** (remarque du PCG 82) sont classés, suivant leur degré d'élaboration et leur origine, sous l'une ou l'autre des catégories énumérées ci-après (voir n° 2431 s.).

Stocks proprement dits

1104-1

Ils comprennent, selon le PCG 82 :

Fiscalement, La définition des stocks et de leurs éléments constitutifs est identique à celle retenue sur le plan comptable (CGI A III, art. 38 ter).

I. Les **marchandises,** c'est-à-dire tout ce que l'entreprise achète pour revendre en l'état (PCG 82, p. I.34).

Sur l'interprétation de cette définition et son importance sur le coût d'entrée, voir n° 1196-4. Sur l'évaluation des stocks acquis, voir n° 1153 s.

II. Les **approvisionnements** :

Sur l'évaluation des stocks acquis, voir n° 1153 s.

- **matières premières** (et fournitures), c'est-à-dire les objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués (PCG 82, p. I.35) ;

Les fournitures (premières) entrent dans la fabrication du produit et sont à distinguer des fournitures consommables (voir ci-après).

- **autres** approvisionnements : **matières consommables** et **fournitures consommables,** c'est-à-dire les objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement, et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués (PCG 82, p. I.35).

Le classement dans cette catégorie plutôt qu'une autre a son importance car il a des conséquences sur l'évaluation des stocks à la clôture (voir tableau comparatif n° 1202 et en pratique arrêt CE 15 octobre 1997, n° 161620 au n° 1202-4).

III. Les **produits** :

Sur l'évaluation des stocks produits, voir n° 1170 s.

- produits **intermédiaires,** c'est-à-dire les produits qui ont atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production (PCG 82, p. I.38) ;

L'avancement dans un processus général de production ne suffit pas à déterminer la nature du stock. Son origine (achat externe ou production interne) a une grande importance.

Fiscalement, Il en est de même, le Conseil d'Etat les définissant comme des produits parvenus à un stade intermédiaire du cycle de production qui se déroule au sein de l'entreprise (CE 15 octobre 1997, n° 161620). Ainsi, des concentrés de jus de fruits utilisés par un fabricant de boissons constituent des matières premières s'ils sont achetés tels quels à un fournisseur alors qu'il s'agirait de produits intermédiaires s'ils étaient fabriqués par l'entreprise elle-même.

Voir les conséquences sur l'évaluation à la clôture de l'exercice aux n° 1202-2 et 1202-4.

- produits **finis,** c'est-à-dire les produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production (PCG 82, p. I.38) ;

- produits **résiduels (ou matières de récupération),** c'est-à-dire les produits constitués par les déchets et rebuts de fabrication.

Cas particuliers :

- stocks provenant d'immobilisations : voir n° 1262 ;

- stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation : voir n° 1263.

Productions en cours (ou en-cours de production)

1104-2

Ce sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production.

Fiscalement, Les productions en cours sont également un élément constitutif des stocks (CGI A III, art. 38 ter).

I. Les productions **de biens** sont des produits ou des travaux en cours (constructions, ...).

II. Les productions **de services** sont des études ou des prestations de services en cours (projets informatiques, études de marché...).

Sur la comptabilisation des prestations en cours à la clôture, voir n° 1110.
Sur l'évaluation des en-cours de production à la clôture, voir n° 1170 s.

Remarques

1. Biens et services produits dans le cadre d'un contrat de sous-traitance Les produits créés par l'entreprise et dont l'exécution totale ou partielle est confiée à un sous-traitant constituent - au même titre que les produits fabriqués par l'entreprise - une production de **biens** (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 92-04, p. 507).

2. Biens et services produits dans le cadre d'un mandat Les frais engagés au titre des travaux qu'un mandataire fait exécuter pour le compte de ses mandants ne constituent pas des travaux en cours (agent d'affaires par exemple, voir n° 4184).

Fiscalement, Il en est de même (CE 3 mai 2000, n° 144497).

II. Eléments constitutifs des stocks et en-cours de production

A. Principe général de comptabilisation des stocks

1105

En principe, les stocks portés à l'actif du bilan sont **tous** (et uniquement) **les biens** qui respectent les **critères cumulés de définition et de comptabilisation** d'un stock, introduits par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs (voir n° 1103). La date de comptabilisation d'un stock intervient donc, depuis le 1[er] janvier 2005, non plus au transfert de propriété, mais au **transfert de contrôle,** c'est-à-dire à la date à laquelle l'essentiel des risques et avantages afférents aux biens sont transférés.

Sur les conséquences pratiques de l'application des critères de définition et de comptabilisation aux stocks, voir n° 1106 s.

Fiscalement, En revanche, les stocks sont constitués des éléments dont l'entreprise est propriétaire à la date de l'inventaire (CGI A III, art. 38 ter et BOI 4 A-13-05, n° 148). Sur les retraitements extra-comptables en résultant, voir n° 1107-1.

En pratique, sauf dans certains cas particuliers de vente (voir n° 1107-1 et 1107-2), la date de **transfert de propriété** coïncide en général avec celle de transfert de contrôle (Avis CU CNC n° 2005-E relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive).

Fiscalement, Il devrait en être de même, le transfert du contrôle intervenant généralement à la même date que le transfert de propriété (BOI 4 A-13-05, n° 148).

En effet, en pratique :

- le **transfert de l'essentiel des risques et avantages intervient généralement au transfert de propriété.** Les principes de droit prévoient d'ailleurs que les risques susceptibles d'entraîner la perte ou la détérioration de la chose vendue sont à la charge du vendeur ou de l'acheteur selon que l'un ou l'autre en est propriétaire au moment où ils surviennent (C. civ. art. 1138, 1302 et 1624 ; C. com. art. L 132-7) ;

- lorsque le transfert de propriété n'est pas indiqué dans le contrat, mais que la vente se réfère à un « incoterm » qui définit le moment du transfert des risques (mais pas celui du transfert de propriété, Cass. com. 23 juin 1998 ; Bull. civ. IV n° 218), il est raisonnable de considérer, en pratique, que **le moment du transfert de propriété intervient au moment du transfert des risques.** Pour plus de détails sur les principaux incoterms, voir n° 560.

Dans le cas contraire, des **règles comptables spécifiques** prévoient déjà que certains stocks soient comptabilisés à l'actif de l'entité alors même que cette dernière n'en est pas propriétaire.

Tel est le cas des biens acquis avec clause de réserve de propriété, voir n° 1107-1. Sur les autres cas particuliers de ventes, pour lesquels la date d'entrée à l'actif devrait être différente de la date de transfert de propriété, voir n° 1107-1.

En outre, des **exceptions** ont été prévues et certains actifs ne suivent donc pas ce principe général (voir n° 1115).

B. Conséquences pratiques sur la comptabilisation des stocks

1106

Il résulte de l'application des critères de définition et de comptabilisation des stocks les conséquences suivantes :

I. Une analyse des contrats est nécessaire
Afin de s'assurer que les critères de définition et de comptabilisation sont remplis, il convient de procéder à une analyse minutieuse des clauses des contrats de vente.
En pratique, est notamment recherchée la date de transfert de contrôle, c'est-à-dire la date à laquelle l'essentiel des risques et avantages afférents au bien sont transférés. C'est cette date qui permet de comptabiliser l'entrée et la sortie de stock (voir n° 1105).

Sur le cas particulier des prestations de service en cours, voir n° 1109.

II. Le patrimoine comptable peut différer du patrimoine juridique
(voir n° 1107-1 et 1107-2) Dans la plupart des cas, transfert de propriété et transfert de contrôle sont concomitants (voir n° 1105). Toutefois, les conditions de définition et de comptabilisation des stocks peuvent entraîner, dans certains cas :

- la comptabilisation de biens dont l'entreprise n'est pas (ou pas encore) propriétaire,

- la non-comptabilisation de biens dont l'entreprise est propriétaire mais qu'elle ne contrôle pas (ou pas encore).

III. Un décalage entre la date de transfert de contrôle et la date de livraison est possible
(voir n° 1108-1 et 1108-2) En principe, l'achat comme la vente d'un stock ne devraient être constatés qu'à la date de transfert de contrôle, c'est-à-dire la date à laquelle l'essentiel des risques et avantages afférents au bien est transféré (voir n° 1105). Toutefois, **en pratique,** l'achat et la vente sont souvent comptabilisés au moment de la remise matérielle du stock, voire au moment de la facturation.

Pour plus de détails sur ces différences, voir n° 501 s. pour les ventes et n° 732 pour les achats.

Le transfert de contrôle pouvant différer de la date de livraison et du paiement du prix, il en résulte un décalage possible à régulariser entre :

- achat et réception, voir n° 1108-1,

- vente et livraison, voir n° 1108-2.

Appréciation de la date de transfert du contrôle

Sorties de stocks

1107-1

Sur le traitement comptable des stocks et en-cours dans le cadre de contrats à long terme, qui suivent des règles spécifiques de comptabilisation, voir n° 536 s. et n° 770.

En principe

Les entreprises **doivent sortir de leurs stocks** les biens sur lesquels elles **n'exercent plus un contrôle suffisant** (c'est-à-dire qu'elles n'ont plus la maîtrise des avantages résultant de ces biens et qu'elles n'assument plus les risques y afférents, voir n° 1309 s.).

En effet, selon Antoine Bracchi, ancien Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, les critères définis pour l'entrée d'un bien immobilisé s'appliquent également, en

général, à la cession de ce bien. En conséquence, à notre avis, les règles de comptabilisation d'un stock à l'actif (voir n° 1103 s.) devraient pouvoir s'appliquer, en général, aux sorties d'actifs.

C'est le cas, **en général,** lorsqu'il y a **transfert de propriété,** le transfert de contrôle étant dans la plupart des cas concomitant au transfert de propriété.
Toutefois, dans certains cas particuliers, transfert de contrôle et transfert de propriété ne sont pas concomitants :

a. Lorsque le vendeur n'est plus propriétaire de biens qu'il contrôle toujours (voir ci-après II) Dans ces conditions, en application des critères de comptabilisation des actifs, ces biens ne devraient pas être sortis des stocks au moment du transfert de propriété, le transfert de contrôle n'étant pas encore intervenu.

Fiscalement, Il convient de neutraliser l'impact fiscal de l'inscription anticipée d'un stock à l'actif (par exemple les provisions) d'une entreprise qui le contrôle sans en être propriétaire. Les conséquences symétriques doivent être prises en compte chez le vendeur qui vendrait des biens dont il assumerait encore les risques (BOI 4 A-13-05, n° 148).

Toutefois, compte tenu des conséquences juridiques incertaines d'une telle comptabilisation (en cas de procédure collective notamment) et des retraitements fiscaux (voir fiscalement ci-avant), le stock est, en pratique, sorti du bilan au transfert de propriété (bien que le transfert de contrôle ne soit pas intervenu) et seul le résultat est retraité pour tenir compte de la substance économique de l'opération (avec constatation d'une provision, le cas échéant, à hauteur de la marge constatée).

Exemple pour une vente à réméré, voir n° 1526.

Fiscalement, Dès lors que l'entreprise n'est plus propriétaire de ces biens qui sortent de son stock, le résultat de cession doit être imposé. En conséquence, si une provision a été comptabilisée pour neutraliser la marge, cette provision ne devrait pas, à notre avis, être déductible.

Sur les cas particuliers :

- des « ventes à livrer », qui ne doivent pas être sorties de l'actif du vendeur au moment du transfert de propriété (lorsque le bien est individualisé) mais au moment du transfert de contrôle (lorsque la livraison est certaine), voir n° 530,

- de l'entreposage chez un tiers de productions agricoles fongibles, dont l'exploitant perd la propriété du fait du dépôt non individualisé mais qui n'entraîne pas d'imposition sous réserve que ces productions restent inscrites dans ses stocks jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs (CGI, art. 38 quinquies et BOI 4 E-1-10), voir Mémento Fiscal n° 15870.

b. Lorsque le vendeur est encore propriétaire de biens qu'il ne contrôle plus Dans ces conditions, en application des critères de comptabilisation des actifs, ces biens devraient être sortis des stocks au moment du transfert de contrôle, même si le transfert de propriété n'est pas encore intervenu.

Tel est le cas, par exemple, des ventes avec **clause de réserve de propriété** et des ventes sous **condition suspensive portant sur le paiement du prix** (voir ci-après **III.**).

Fiscalement, Il en est de même, l'Administration acceptant, dans le cas des ventes avec clause de réserve de propriété (D. adm. 4 A 2511, n° 2) et des ventes sous condition suspensive de paiement du prix (voir n° 562), que les stocks dont l'entreprise est toujours propriétaire, mais qu'elle ne contrôle plus, soient sortis de l'actif. Toutefois, en dehors de ces deux cas particuliers, en cas de sortie de l'actif d'une entreprise d'un stock dont elle est encore propriétaire mais qu'elle ne contrôle plus, il convient de neutraliser l'impact fiscal de cette sortie anticipée (BOI 4 A-13-05, n° 148).

En pratique (en dehors de ces deux cas particuliers), pour les mêmes raisons juridiques et fiscales que celles énoncées ci-avant au a., le stock n'est sorti du bilan qu'au moment du transfert de propriété (bien que le transfert de contrôle soit intervenu avant).

Fiscalement, En pratique, aucun retraitement extra-comptable n'est donc à effectuer.

Sur la divergence existant entre les règles françaises et les IFRS sur les principes généraux de sortie des stocks, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5015 et 6744-1.

Cas particuliers de vente

Dans les cas particuliers ci-après, les biens sont à sortir de l'actif du vendeur selon les règles suivantes :

I. Biens pour lesquels le transfert de propriété ne coïncide pas avec la livraison physique
En général, les dates de transfert de contrôle, de transfert de propriété et de livraison coïncident. Toutefois, dans certaines ventes particulières, la date de transfert de propriété peut intervenir après la livraison. Il s'agit notamment (liste non exhaustive) :

a. des biens **vendus en consignation** (ou **en dépôt**) chez un destinataire qui s'engage à vendre les biens au nom du vendeur ;

Les biens livrés chez le destinataire restent comptabilisés chez le vendeur jusqu'à ce que les biens soient vendus par le destinataire à une tierce partie. En effet, le transfert de contrôle n'intervient que lorsque l'essentiel des risques et avantages afférents au bien a été transféré à l'acheteur (voir n° 1310). Or, tant que l'obligation de revente n'a pas été remplie par le destinataire, l'essentiel des risques et avantages attachés au bien reste au vendeur.

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 564.

b. des biens **vendus à des intermédiaires** (distributeurs, détaillants ou autres parties chargées de la revente) ;

Le traitement est identique à celui retenu pour les biens mis en consignation (voir ci-avant), sauf si les intermédiaires ne sont pas de simples mandataires ou commissionnaires, et que des risques importants afférents aux biens transférés ont été vendus à ces intermédiaires. Dans ce cas, il y a bien transfert de contrôle lors de la livraison et le bien est sorti de l'actif du vendeur et comptabilisé à l'actif de l'acheteur dès la livraison.

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 564-1.

c. des biens **vendus sous condition suspensive** (vente à l'essai, vente sous réserve d'installation et d'inspection...) ;

En général, ces biens restent la propriété du vendeur jusqu'à ce que soit levée la condition suspensive. Toutefois, si la condition suspensive ne porte que sur le paiement du prix, voir ci-après **III.**

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 562-1.

d. des biens **mis en gage** avec dépossession par un débiteur en garantie d'une dette envers son créancier (C. civ. art. 2333, voir n° 2658).

En cas de gage **avec dépossession,** les stocks, objet du gage, sont livrés au créancier qui doit en assurer la conservation. Juridiquement, ces biens restent toutefois la propriété du débiteur pendant toute la durée du gage. En outre, ces biens restent effectivement sous le contrôle du propriétaire puisque celui-ci est assuré de bénéficier de l'avantage économique lié à leur vente (même en cas de défaut de paiement et de cession de l'actif gagé, les risques et avantages sont assumés par le débiteur à qui revient la différence positive ou négative entre le prix de vente et le montant de la dette garantie). Les stocks gagés, même s'ils sont livrés au créancier bénéficiaire du gage, doivent donc rester comptabilisés au bilan du débiteur jusqu'à leur vente. Il en est de même des biens faisant l'objet d'un droit de rétention (gage sans dépossession). En revanche, une information est obligatoirement fournie sur les biens gagés, notamment au travers de l'état des sûretés consenties annexé au bilan (C. com. art. L 232-1 et R 123-196-8° ; voir n° 2711).

Remarque
Attribution du bien en cas de défaut de paiement : en cas de défaut de paiement de la dette, le créancier peut demander en justice soit la vente, soit l'attribution du bien pour une valeur déterminée, à la date du transfert, au regard de sa cotation officielle sur un marché organisé ou par un expert (C. civ. art. 2346 à 2348). Dans ce cas, le bien est **sorti** du bilan du débiteur :

- soit **à la date de la vente** du bien ; la dette peut alors être compensée avec la créance ;

- soit **à la date d'attribution** des stocks au créancier ; dans ce cas, à notre avis, une créance est comptabilisée pour le montant de la valeur vénale des stocks transférés au bénéficiaire du gage, et la dette est compensée avec la créance.

Sur l'information en annexe, voir n° 1296.

II. Biens pour lesquels le transfert de propriété peut être antérieur au transfert de contrôle
Il s'agit notamment (liste non exhaustive) :

a. des biens **vendus sous condition résolutoire** ;

Juridiquement, ces biens deviennent la propriété de l'acheteur dès la signature du contrat. Toutefois, dans certains cas (notamment lorsque la réalisation de la condition est improbable), le bien reste sous le contrôle du vendeur. Dans ces conditions, bien que le contrôle ne soit pas transféré, le bien doit sortir de l'actif au transfert de propriété mais le produit de cession doit être retraité, le cas échéant.

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 562-2.

Sur la divergence existant entre les règles françaises et les IFRS sur la comptabilisation des ventes sous condition résolutoire, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5016-1 (produit) et 6744-1 (sortie de stocks).

b. des biens **vendus avec accord de rachat** (autres que transaction d'échange), dans lequel le vendeur s'engage à racheter le bien ou dispose d'une option d'achat à une date ultérieure, ou bien dans lequel l'acquéreur dispose d'une option de vente.

En général, ces biens deviennent la propriété de l'acheteur dès la signature du contrat. Toutefois, lorsque ce contrat constitue une véritable modalité de financement, le bien reste sous le contrôle du vendeur. Dans ces conditions, le contrat constitue un contrat de location caché, hors du champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs. En conséquence, bien que le contrôle ne soit pas transféré, le bien doit sortir de l'actif au transfert de propriété mais une provision doit être comptabilisée au titre de l'engagement de rachat (voir n° 615).

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 565.

Sur la divergence existant entre les règles françaises et les IFRS sur la comptabilisation des ventes avec accord de rachat, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5016-3 (produit) et 6744-1 (sortie de stocks).

c. sur le cas particulier des **« ventes à livrer »,** qui ne doivent pas être sorties de l'actif du vendeur au moment du transfert de propriété (lorsque le bien est individualisé) mais au moment du transfert de contrôle (lorsque la livraison est certaine), voir n° 530.

III. Biens pour lesquels le transfert de propriété peut être postérieur au transfert de contrôle (liste non exhaustive) :

a. les biens **vendus avec clause de réserve de propriété** ;

Ces biens restent la propriété du vendeur jusqu'au paiement intégral du prix. Toutefois, ces biens doivent être sortis de l'actif du vendeur à la date de livraison, sans attendre le transfert de propriété. En effet, le transfert de contrôle intervient dès que l'essentiel des risques et avantages afférents au bien a été transféré à l'acheteur (voir n° 1310). Or, le complet paiement n'est pas considéré comme un risque essentiel attaché aux biens cédés.

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 561.
Pour leur évaluation à la clôture, voir n° 1219.
Pour la présentation au bilan, voir n° 1291-1.

b. les biens **acquis sous condition suspensive portant sur le paiement du prix.**

Pour les mêmes raisons que l'achat de biens avec clause de réserve de propriété (voir ci-avant **a.**), ces biens doivent être compris dans les stocks de l'acheteur, en général, dès la livraison du bien et non à la date de transfert de propriété qui n'a lieu qu'à l'issue du paiement intégral du prix.

Pour plus de détails sur le produit de la vente, voir n° 562-1.

Lorsque la condition suspensive porte sur l'essentiel des risques et avantages, voir ci-avant **I.**

Entrées en stocks

1107-2

En principe, les entreprises **doivent comptabiliser en stocks** les biens sur lesquels elles exercent un **contrôle suffisant** (voir n° 1309 s.).

I. Règle générale

Les biens sont comptabilisés à l'actif lors du **transfert de propriété,** le transfert de contrôle étant, dans la plupart des cas, concomitant au transfert de propriété (voir n° 1105).

Tel est le cas, par exemple :

- des biens vendus sous condition particulière,

- des biens acquis sous condition suspensive (voir n° 1107-1 I.).

II. Cas particuliers

Toutefois, dans certains cas particuliers, transfert de contrôle et transfert de propriété ne sont pas concomitants :

a. Lorsque l'acheteur est **propriétaire** de biens qu'il **ne contrôle pas encore.** En pratique, pour des raisons juridiques et fiscales (voir n° 1107-1), le stock est comptabilisé au bilan au transfert de propriété, bien que le transfert de contrôle ne soit pas intervenu.

Tel est le cas, par exemple (voir n° 1107-1 II.) :

- de certains biens acquis sous condition résolutoire,

- de certains achats avec accord de revente.

b. Lorsque l'acheteur n'est **pas encore propriétaire** de biens qu'il **contrôle déjà.**

Tel est le cas, par exemple (voir n° 1107-1 III.) :

- des biens acquis avec clause de réserve de propriété,

- des biens acquis sous condition suspensive portant sur le paiement du prix.

Fiscalement, Le critère d'inscription des stocks à l'actif demeure le critère de propriété. Par ailleurs, la date d'inscription en stock d'éléments acquis auprès de tiers correspond à la date d'imposition du produit chez le cédant (BOI 4 A-13-05, n° 148). Pour plus de détails, voir n° 1107-1.

Sur la divergence existant entre les règles françaises et les IFRS sur les principes généraux d'entrée en stocks, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6744-1.

Décalage entre achat et réception

1108-1

Rappel : en principe, les entreprises doivent comptabiliser en stocks les biens sur lesquels elles exercent un contrôle suffisant, c'est-à-dire, en règle générale, au transfert de propriété, celui-ci étant dans la plupart des cas concomitant au transfert de contrôle (voir n° 1107-2).

I. Marchandises ou approvisionnements achetés, non encore réceptionnés à la clôture
Les biens (qui constituent des éléments de stocks) non encore réceptionnés mais qui sont déjà de manière certaine la propriété de l'entreprise **doivent figurer dans ses stocks** à la clôture de l'exercice.

Tel est le cas, par exemple, des ventes de **vins** pour lesquelles le transfert de propriété intervient après l'agréage (C. civ. art. 1587), formalité antérieure à la livraison.

Fiscalement, Il en est de même (CE 28 décembre 2001, n° 217770 et CE 30 juillet 2003, n° 236945 ; D. adm. 4 A-2511, n° 6 s.).

Sur le cas particulier des biens achetés en « vente à livrer », qui doivent rester à l'actif du vendeur après le transfert de propriété, jusqu'à ce que la livraison soit certaine, voir n° 530.

II. Marchandises ou approvisionnements réceptionnés, dont l'acheteur n'a pas la propriété à la clôture
Les biens (qui constituent des éléments de stocks) réceptionnés mais dont l'acheteur n'a pas la propriété ne doivent pas figurer dans ses stocks à la clôture de l'exercice.

Il convient donc, pour ne pas fausser la lecture du bilan, de ne pas comptabiliser ces biens en stocks lors de leur réception. Tel est le cas, par exemple, des biens achetés :

- en consignation, qui restent la propriété du vendeur jusqu'à ce que les biens soient vendus par le destinataire à une tierce partie (voir n° 1107-1 I.) ;

- sous condition suspensive, qui restent la propriété du vendeur jusqu'à ce que soit levée la condition suspensive (voir n° 1107-1 I.).

Toutefois, sur le cas particulier des biens acquis avec clause de réserve de propriété ou sous condition suspensive portant sur le paiement du prix, qui doivent figurer à l'actif de l'acheteur au moment de la livraison, bien qu'il n'en ait pas encore la propriété, voir n° 1107-2 II.b.

III. Marchandises ou approvisionnements réceptionnés, facture non reçue à la clôture
Les marchandises et matières effectivement réceptionnées doivent figurer dans les stocks de l'acheteur, même si elles ne sont pas facturées, si :

- elles sont de manière certaine la propriété de l'acheteur (voir ci-avant **I.**),

- elles sont achetées avec clause de réserve de propriété ou sous condition suspensive portant sur le paiement du prix (voir n° 1107-2 II.a).

En conséquence, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter le compte 60 « Achats » du prix de la commande par le crédit du compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » (PCG, art. 444/40) dès la réception des marchandises, même en l'absence de facture.

Décalage entre vente et livraison

1108-2

Rappel : en principe, les entreprises doivent sortir de leurs stocks les biens sur lesquels elles n'exercent plus un contrôle suffisant, c'est-à-dire, en règle générale, au transfert de propriété, celui-ci étant dans la plupart des cas concomitant au transfert de contrôle (voir n° 1107-1).

I. Produits vendus, non encore livrés à la clôture
Ils sont à exclure du stock du vendeur, dès lors que le transfert de propriété a eu lieu.

Tel est le cas, par exemple, des ventes avec condition de livraison « départ » ou « ex-works » (voir n° 560) : les biens vendus doivent être sortis du stock du vendeur dès leur mise à disposition dans l'établissement du vendeur (atelier, entrepôt, usine, etc.).

Fiscalement, Les produits qui, ayant été fabriqués en exécution d'un marché ou d'une commande spéciale, ont, antérieurement à l'inventaire, été réceptionnés en usine ou en magasin et sont en instance de livraison doivent être exclus du stock (D. adm. 4 A-2511, n° 9). Les produits en cours de fabrication dans une entreprise ne peuvent être considérés comme un élément de son stock que si l'entreprise en a encore la disposition à la date de l'inventaire (CE 28 mars 1949, n° 85915). En conséquence, si un transfert de propriété a eu lieu au profit du client, ils ne doivent pas faire partie du stock du fabricant.

Sur le cas particulier des biens achetés en « vente à livrer », qui doivent rester à l'actif du vendeur après le transfert de propriété, jusqu'à ce que la livraison soit certaine, voir n° 530.

II. Produits livrés, dont le vendeur a toujours la propriété à la clôture
Les biens (qui constituent des éléments de stocks) livrés mais qui sont toujours la propriété du vendeur doivent continuer à figurer dans les stocks du vendeur à la clôture de l'exercice.

Il convient donc, pour ne pas fausser la lecture du bilan, de reconstituer, le cas échéant, le stock au bilan du vendeur. Tel est le cas notamment, des biens vendus :

- en consignation, qui restent la propriété du vendeur jusqu'à ce que les biens soient vendus par le destinataire à une tierce partie (voir n° 1107-1 I.) ;

- sous condition suspensive, qui restent la propriété du vendeur jusqu'à ce que soit levée la condition suspensive (voir n° 1107-1 I.).

Toutefois, sur le cas particulier des biens vendus avec clause de réserve de propriété ou sous condition suspensive portant sur le paiement du prix, qui ne doivent plus figurer à l'actif du vendeur au moment de la livraison, bien qu'il en ait toujours la propriété, voir n° 1107-1 III.

III. Produits livrés, non encore facturés à la clôture
Ils ne doivent plus faire partie des stocks si :

- le transfert de propriété est intervenu à la clôture (voir ci-avant **I.**),

- ils sont vendus avec clause de réserve de propriété ou sous condition suspensive portant sur le paiement du prix (voir n° 1107-1 III.).

En conséquence, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter le compte 418 « Clients - Produits non encore facturés » par le crédit du compte 70 « Ventes » (voir PCG, art. 444/41) dès la livraison des marchandises, même en l'absence de facturation.

Stocks appartenant à l'entreprise mais en cours de transformation chez un sous-traitant

1109

Ces stocks doivent figurer à l'actif de l'entreprise propriétaire, dès lors qu'elle assure la responsabilité du processus de fabrication dont seule l'exécution matérielle est confiée à un tiers (voir n° 1170-2). En revanche, les en-cours de transformation du sous-traitant n'ont pas à être comptabilisés tant que les travaux correspondants n'ont pas été facturés. Ainsi, tout se passe comme si ces stocks constituaient des matières premières ou des produits finis de l'entreprise.

Appréciation du caractère probable des avantages économiques futurs

Prestations de services en cours à la clôture

1110



Rappel : les prestations de services partiellement exécutées à la clôture et n'ayant pas encore donné lieu à facturation, lorsqu'elles remplissent les critères de comptabilisation d'un stock (voir ci-après), doivent être comptabilisées à l'actif, au compte 34 « En-cours de production de services ».

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 ter). En outre, selon le Conseil d'Etat (CE 19 mai 2000, n° 207063) :

- les dispositions de l'article 38-2 du CGI, qui prescrivent que les travaux en cours doivent figurer au bilan pour leur prix de revient, sont applicables aux prestations de services ;

- cet article qui prévoit que les produits correspondant aux créances sur la clientèle sont rattachés, sauf exception, à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations, n'a pas pour objet de soustraire les prestations de services à la comptabilisation des travaux en cours.

L'appréciation du caractère probable des avantages économiques futurs procurés par des prestations de services en cours diffère, à notre avis, selon que la rémunération attendue en contrepartie de ces prestations présente un caractère certain (voir ci-après **I.**) ou conditionnel (voir ci-après **II.**).

I. Prestations de services exécutées en contrepartie d'une rémunération certaine

A notre avis, il y a lieu, à l'inventaire, de comptabiliser le montant des dépenses exposées, sans qu'il excède la rémunération conventionnelle, dans les stocks, au débit du compte 34 « En-cours de production de services », par le crédit du compte 7134 « variation des en-cours de production de services ».

Tel est le cas, par exemple, des prestations exécutées en réponse à des appels d'offre ou consultations pour lesquelles une rémunération est prévue en contrepartie, quelle que soit l'issue de l'opération (voir n° 1196-1).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 ter).

L'exercice suivant, cette écriture est extournée, puis :

- si le projet n'est pas retenu, la rémunération acquise est débitée au compte 411 « Clients » par le crédit du compte 706 « Prestations de services » ;

- si le projet est retenu, la rémunération conventionnelle est virée au compte 4191 « Clients-Avances reçues sur commandes », sauf à tenir compte de stipulations contractuelles conduisant à un enregistrement comptable différent.

II. Prestations de services exécutées en contrepartie d'une rémunération conditionnelle

(« succes fees ») Tel est le cas, par exemple :

- d'une société de recouvrement de créances qui conclut avec ses clients des contrats prévoyant une rémunération (sous forme de commission indépendante du coût effectif des opérations) subordonnée au succès du recouvrement, l'échec de ce recouvrement privant la société de toute rémunération ;

- d'une société exerçant l'activité d'agent immobilier qui organise la promotion d'immeubles et n'est rémunérée qu'en cas de signature d'un acte chez le notaire (EC 2012-20 publiée sur le site de la CNCC le 17 juillet 2012 ; www.cncc.fr).

S'il existe une **probabilité raisonnable,** à la clôture de l'exercice, que les prestations soient effectivement rémunérées, celles-ci sont, à notre avis, comptabilisées **pour leur coût de production en stock** (prestation de service en cours).

La probabilité de recevoir une rémunération devra être appréciée, à notre avis, soit au cas par cas, soit, lorsque les prestations peuvent être considérées comme homogènes, en fonction de statistiques historiques. En l'absence d'estimations fiables, la prestation en cours ne peut donner lieu à la constatation d'un stock (Bulletin CNCC précité).

En outre, l'activation de coûts de production nécessite que l'entreprise soit en mesure d'identifier et de mesurer de manière fiable les coûts spécifiquement engagés pour la réalisation de la prestation en cours (Bulletin CNCC précité). Si la rémunération convenue au contrat devient inférieure à leur valeur d'entrée, les prestations en cours doivent être dépréciées (voir n° 1202 et 1202-3).

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a jugé que les travaux en cours relatifs à une activité de recouvrement de créances devaient être activés pour leur prix de revient en application de l'article 38-3° du CGI, nonobstant le fait que leur rémunération était aléatoire (CE 26 juillet 2011, n° 316081 et 328556). Il semble ressortir des conclusions du rapporteur public que cette décision a été prise en considérant l'activité de recouvrement comme un tout et non comme des prestations de recouvrement indépendantes les unes des autres. Selon cette approche, dès lors que l'activité dans son ensemble est rentable, il est probable que les travaux en cours présentent des

avantages économiques futurs. Néanmoins, il n'est pas certain, à notre avis, que ce raisonnement soit transposable à des prestations non homogènes pour lesquelles la probabilité d'avantages économiques futurs doit être démontrée pour chaque prestation sur le plan comptable.

1110

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Agents immobiliers** - Les coûts engagés pour vendre un bien pourraient être stockés
FRC 10/12 Inf. 6

C. Exceptions au principe général

1115

Les éléments exclus du champ d'application des règles générales sur les actifs restent définis et comptabilisés selon des règles spécifiques. Il s'agit principalement :

- des éléments acquis dans le cadre d'opérations de regroupement (voir chapitre 20) ;

- des actifs financiers (voir chapitres 9 et 10) ;

- des stocks et en-cours dans le cadre de contrats à long terme (voir n° 536 s. et n° 770).

Pour une liste complète des éléments exclus du champ d'application des règles sur les actifs et pour le renvoi aux règles comptables applicables, voir n° 1304-2.

III. Classement comptable des stocks et en-cours de production

1121

Deux critères de classement ont été retenus dans le PCG (art. 434-1) :

- la nature physique du bien ou la nature du service, notamment lorsqu'ils sont acquis à l'extérieur et nécessaires à l'activité ;

- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, production en cours, production, revente en l'état).

La classe 3 est utilisée pour l'enregistrement des stocks et en-cours ; voir contenu général dans la liste des comptes du PCG n° 7003 (voir aussi schémas de comptabilisation n° 1255 s.).

L'entreprise établit son fichier des stocks en fonction de la nomenclature qui correspond le mieux à ses besoins de gestion. Le PCG (art. 443) recommande de se référer à la nomenclature officielle des biens et services de l'Insee (ce qui facilite l'élaboration des enquêtes statistiques).

Classement financier des stocks

1130

Le maintien des stocks au niveau minimum indispensable pour permettre le fonctionnement normal de l'entreprise nécessite l'immobilisation permanente de capitaux au même titre qu'un autre outil de l'entreprise : il s'agit du **« stock-outil ».**

A diverses reprises, des dispositions fiscales ont été fondées sur cette notion de stock-outil : décote pour maintien du stock indispensable au fonctionnement de l'entreprise, réserves pour renouvellement du stock de départ.

Il existe deux notions du stock-outil :

- le stock normal, optimum ou idéal, qui assure le niveau de rentabilité optimale ;

- le stock-outil effectif, c'est-à-dire le minimum de stock qui se révèle nécessaire au fonctionnement de l'entreprise.

Pour pallier les irrégularités possibles de l'approvisionnement, les entreprises constituent parfois des **stocks de précaution** (ou de sécurité, par exemple lors de fabrication sur programme). Elles peuvent également utiliser les occasions d'achats favorables, en fonction de leurs possibilités financières, pour conserver un **stock de spéculation** (par exemple matières soumises à fluctuation, voir n° 1210).

IV. Critères de distinction entre stocks et immobilisations corporelles

1135

Les critères de distinction entre immobilisations et stocks ont été introduits par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs, précisé par l'avis CU CNC n° 2005-D (voir n° 1101).

Les biens sont affectés aux immobilisations ou classés en stocks en fonction des critères de distinction suivants :

Pour la définition précise :

- d'une immobilisation corporelle, voir n° 1303 ;

- d'un stock, voir n° 1103.

Sur les conséquences pratiques de cette distinction, voir n° 1136 s.

I. Critère lié à la durée d'utilisation de l'élément
Une **immobilisation** corporelle est un actif destiné à **servir de façon durable** à l'activité de l'entreprise (C. com. art. R 123-181), c'est-à-dire dont l'entreprise attend qu'il soit utilisé **au-delà de l'exercice en cours** (PCG, art. 211-1.2).

Selon l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2005-D du 1er juin 2005 (§ 2.2), une utilisation « au-delà de l'exercice en cours » doit être interprétée comme une utilisation supérieure à 12 mois (en général, celle d'un exercice social).

Fiscalement, Il en est de même, la condition d'utilisation au-delà d'un exercice conduisant à passer en charges les biens dont la durée d'utilisation est inférieure à douze mois (BOI 4 A-13-05, n° 6 ; CE 18 mai 1998, n° 132260 et CE 27 mars 1991, n° 57777).

Au contraire, un **stock** est consommé à notre avis, au premier usage ou **rapidement.**
Cette règle ne devrait toutefois pas concerner les biens constituant l'**objet même de l'activité,** ceux-ci devant être classés en immobilisations, quelle que soit leur durée d'utilisation.

En ce sens, le CNC a précisé, dans sa réponse à la CNCC du 19 janvier 2006, que les véhicules acquis par des entreprises de location de véhicules et revendus dans un délai inférieur à 12 mois sont comptabilisés en immobilisations et non en stocks. En effet, ils n'ont pas la nature de stocks (ils ne sont pas acquis pour être consommés ou vendus mais pour être donnés en location à des tiers - voir ci-après **II.** - la revente des véhicules après leur utilisation n'étant qu'accessoire à la location) et l'utilisation par des clients successifs donne bien lieu à une consommation des avantages économiques correspondant à l'amortissement des véhicules.
Sur le cas des véhicules acquis auprès d'un concessionnaire ou constructeur, avec une clause de rachat, voir n° 1330.

Fiscalement, Selon l'Administration, il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 6 et BOI 4 D-3-92). Toutefois, la jurisprudence considère que l'inscription en immobilisations des biens donnés en location ne concerne que les biens dont la période de location excède un an (CE 20 juin 1984, n° 37667 et 37668, CAA Lyon 28 mars 2002, n° 99-241, CAA Nancy 28 janvier 1993, n° 91-467).

Sur le cas particulier des biens à destination polyvalente, voir n° 1136.

II. Critère lié à la destination de l'élément
Une **immobilisation** est un actif destiné (PCG, art. 211-1.2) :

- soit à être **utilisé** par l'entreprise dans la production ou la fourniture de biens ou de services,

- soit à être **loué** à des tiers,

- soit à des fins de gestion interne.

Au contraire, un **stock** est destiné (PCG, art. 211-1.4) :

- soit à être **vendu** dans le cours normal de l'activité,

- soit à être **consommé** dans le processus de production ou de prestation de services.

Fiscalement, Il en est de même : seuls peuvent être considérés comme des stocks les biens qui, eu égard à l'objet de l'entreprise, sont destinés à être revendus en l'état ou après exécution d'opérations de fabrication ou de transformation, et dont la vente permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation (CGI A III, art. 38 ter ; D. adm. 4 A-2512, n° 1). La jurisprudence apprécie la qualification à donner au bien en fonction tant de l'**objet social** de l'entreprise que de l'**intention** de revendre le bien **lors de son acquisition** (CE 14 novembre 1990, n° 57363).
Ainsi les éléments suivants **doivent être compris dans les stocks** :

- terrains, immeubles (et les droits mobiliers ou immobiliers qui s'y rapportent), fonds de commerce et parts ou actions de sociétés immobilières, pour les marchands de biens (CGI, art. 35), voir n° 1199-1 ;

- immeubles et terrains, pour les promoteurs (voir Doc. FL BIC-IV-8750 à 9040) ;

- valeurs mobilières, pour les entreprises faisant le commerce des titres (voir Doc. FL BIC-VII-42060 à 42090) ;

- lingots de métaux précieux et pièces d'or faisant l'objet du négoce de l'entreprise (voir Doc. FL BIC-IV-10090 s.) ;

- matériels de démonstration dont la durée d'utilisation ne dépasse pas un exercice (voir n° 1136-1), par exemple les voitures pour les négociants en automobiles.

En revanche, **doivent être compris dans les immobilisations** (et non dans les stocks) les matériels d'une durée de vie moyenne supérieure à un an mis à la disposition d'un client par un fabricant (par voie de prêt ou de dépôt) pour faciliter la distribution de ses produits, lorsque ce dernier en reste propriétaire, en assume la maîtrise et le remplacement et peut en exiger le retour (CE 26 mars 2008, n° 296625).

Sur le cas des emballages récupérables, voir n° 2432 c.

Remarques

1. Conséquence, sur le résultat comptable et fiscal, de la distinction entre stocks et immobilisations Les éléments figurant en **stock,** quelle qu'en soit la nature, ne peuvent faire l'objet d'une dépréciation que dans la mesure où leur valeur réelle à la clôture de l'exercice est inférieure à leur coût de revient.
En revanche, les **immobilisations** peuvent faire normalement l'objet d'amortissements lorsque leur dépréciation, qui n'a pas à être démontrée, résulte de l'usage ou du temps. Sur la possibilité de déprécier des immobilisations, voir n° 1500 s.

2. Transfert de stocks à immobilisations Le transfert est, à notre avis, obligatoire quand la destination du bien n'est plus sa vente mais son utilisation interne ou sa location (pour un exemple dans le cas d'un marchand de biens, voir n° 1199-1). Sur le cas particulier des biens à destination polyvalente, voir n° 1136.
A l'inverse, le transfert d'immobilisations à stocks n'est pas autorisé, même en cas de mise en vente du bien (PCG, art. 446/60), à l'exception des cas de matériels récupérés suite au démontage d'une installation (PCG, art. 443/36, voir n° 1262).

Conséquences pratiques de la distinction entre stocks et immobilisations corporelles

Biens à destination polyvalente

1136

(biens destinés à être soit vendus, soit donnés en location, soit utilisés par l'entreprise)

Remarque préalable :
ce traitement ne concerne que les biens dont la destination et la durée d'utilisation (sur plus ou moins d'un an) sont incertaines lors de leur acquisition.

Ils sont **initialement** compris dans les **stocks** avant leur éventuelle affectation ultérieure en immobilisations qui sera irréversible (PCG, art. 446/60).

I. Conditions d'enregistrement du transfert
En l'absence de précisions complémentaires, ce transfert ne doit s'effectuer, à notre avis, que si le bien vient à répondre aux conditions d'**immobilisation,** c'est-à-dire (C. com. art. R 123-181) si « le bien est destiné à servir de façon durable (c'est-à-dire supérieure à 12 mois, voir n° 1135) à l'activité de l'entreprise ».
Tel est le cas, à notre avis :

a. Lorsque l'entreprise décide de le retirer de la vente pour le louer à un tiers ;

Sur les véhicules destinés à la location mais revendus dans un délai inférieur à 12 mois, voir n° 1135.

b. Lorsque l'entreprise vient à l'utiliser comme moyen de production ou d'exploitation.
En revanche, si **le bien ne sert plus comme moyen de production ou d'exploitation** (exemple : bien loué n'étant pas ou plus reloué), il doit néanmoins être **maintenu** dans les immobilisations, son transfert étant irréversible (PCG, art. 446/60), et ce, même s'il est destiné à être vendu.

Pour les matériels de démonstration et d'essai, voir n° 1136-1.
Pour les immeubles acquis sous le régime des marchands de biens, voir n° 1199-1.
Sur le cas particulier du matériel récupéré suite au démontage d'une installation, voir n° 1262.

II. Comptabilisation du transfert
En pratique, que le stock transféré ait été acquis en l'état ou ait subi ou non une modification, le **transfert stocks-immobilisations** se comptabilise (PCG, art. 446/60) de la manière suivante :

- débit du compte d'immobilisation concerné et du compte TVA à récupérer (voir fiscalement ci-après),

- par le crédit d'un sous-compte 72x : « Production immobilisée - Variation des transferts stocks-immobilisations » et, le cas échéant, du compte « TVA à payer ».

Fiscalement, En effet, en matière de **TVA,** il y a livraison à soi-même, car il y a affectation en tant qu'immobilisation d'un bien qui n'a pas été acquis en tant que tel (D. adm. 3 A-1221, n° 36).
Sur les spécificités du régime de la TVA immobilière, voir Mémento Fiscal, n° 58700 s.

a. Coût d'entrée de l'immobilisation Le bulletin CNCC précise que le transfert se fait à la valeur nette comptable du bien figurant en stocks à la date du changement de destination (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, EC 2009-71, p. 240 s. et n° 160, décembre 2010, EC 2010-55, p. 681).
En pratique, cela implique que :

- si le bien transféré était fongible et qu'il était évalué au coût moyen pondéré, le transfert s'effectue à ce coût moyen pondéré ;

- si le stock était préalablement déprécié, il devrait être transféré à sa valeur nette de la dépréciation préalablement constatée. Toutefois, pour des raisons fiscales (voir ci-après), il est préférable, à notre avis, de **conserver au bilan la valeur brute** des biens transférés **et les dépréciations** antérieurement comptabilisées.

Fiscalement, La valeur à retenir est le coût d'acquisition et non pas la valeur nette comptable à la date du changement d'affectation (CGI A III, art. 38 quinquies ; Rép. Min. Abelin, AN 29 octobre 2001, p. 6187). Sur les conséquences en termes d'amortissement, voir ci-après **c.**

Sur le cas particulier des immeubles acquis sous le régime des marchands de biens (traitement des droits d'enregistrement initialement compris dans le coût d'entrée), voir n° 1199-1.

b. Conséquence du transfert sur la valeur actuelle de l'immobilisation Le changement d'affectation constituant un **indice de perte de valeur,** ce transfert devrait, à notre avis, s'accompagner de la mise en oeuvre d'un **test de dépréciation de l'immobilisation** et, le cas échéant, de la comptabilisation d'une dépréciation de l'immobilisation si sa valeur actuelle s'avère inférieure à sa valeur nette comptable (coût d'acquisition dans ce cas).

c. Conséquence des dépréciations sur le plan d'amortissement de l'immobilisation Si une dépréciation a été comptabilisée avant le transfert en immobilisations et qu'elle est conservée lors du transfert (voir ci-avant **a**) ou si une nouvelle dépréciation s'avère nécessaire suite au transfert (voir ci-avant **b**), la **base amortissable** doit, conformément aux règles d'amortissement, être **diminuée du montant de ces dépréciations** comptabilisées (voir n° 1505 s.).

Fiscalement, Au contraire, la base amortissable s'entend du prix de revient de l'immobilisation, lequel ne doit pas être minoré des (provisions pour) dépréciations constatées sur cette immobilisation (CGI A II, art. 15 ; voir n° 1505).

En conséquence, afin d'assurer la déductibilité fiscale de la dépréciation des biens, une quote-part de cette dépréciation doit être transférée annuellement en compte d'amortissement. Cette quote-part est calculée sur la base de la différence entre :

- la dotation aux amortissements comptabilisée (et donc calculée sur une base minorée de la dépréciation) ;

- et la dotation théorique qui aurait été comptabilisée en l'absence de dépréciation.

Pour plus de détails sur cette écriture de transfert (en résultat exceptionnel) et pour des exemples d'application, voir n° 1505-1 et 1505-2.

En ce qui concerne **la date de début de l'amortissement,** le point de départ devrait correspondre, à notre avis, à la date du transfert.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

d. Information en annexe Si le bien polyvalent s'avère significatif dans les comptes individuels de la société, une information sur son changement de destination doit, à notre avis, être fournie dans l'annexe.

Matériels de démonstration et d'essais

1136-1

Les matériels dont la durée d'utilisation est supérieure à la durée de l'exercice, entrant dans la catégorie des biens destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail, constituent des **immobilisations** (Bull. CNC n° 29-4). En revanche, ceux destinés à être revendus constituent des stocks.

Fiscalement, Il en est de même. Ainsi, les véhicules de démonstration constituent normalement des éléments du **stock** et non de l'actif immobilisé (D. adm. 4 A-2512, n° 15) dans la mesure où ils sont (CE 4 décembre 1985, n° 63962 et 20 juin 1969, n° 75064) :

- de même nature que ceux faisant l'objet du négoce,

- étroitement liés à l'activité de vente,

- vendus après une courte période d'utilisation inférieure à 12 mois.

Cette jurisprudence peut être étendue à tous les autres matériels de démonstration et d'essais (Bulletin fiscal F. Lefebvre 4/86, p. 197), à condition toutefois qu'il s'agisse de matériels **uniquement** utilisés dans le but de promouvoir des ventes (CAA Lyon 6 décembre 1995, n° 93-1214).
En revanche, les éléments et matériels de démonstration, utilisés par une société pendant une période dépassant largement la durée annuelle de son exercice, constituent des immobilisations, nonobstant le fait que ces biens ont été mis en vente après leur utilisation (CAA Versailles 10 novembre 2009, n° 09-463 pour des salles de bains exposées pendant deux à trois ans ; CAA Bordeaux 13 mars 2006, n° 02-1094 pour des cuisines d'exposition ; CAA Nantes 28 juin 2010, n° 09-2026 pour des véhicules de tourisme), quelles que soient les spécificités de leur durée de vie ou de leurs conditions de négoce (CE 12 mars 2012, n° 341879, pour des véhicules militaires utilisés en démonstration entre deux et vingt ans).

Voir également le traitement des biens à destination polyvalente, n° 1136.

Pièces de rechange

1137

Selon le PCG, les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont **en règle générale** comptabilisés en **stocks** (que l'utilisation soit immédiate ou différée et quel que soit le rythme de consommation), sauf dans les **cas particuliers suivants** (PCG, art. 321-14.3) :

- les **éléments spécifiques** ne pouvant être utilisés qu'avec une immobilisation (pièces de rechange, pièces de sécurité et matériel d'entretien) constituent toujours des **immobilisations** ;

Ils sont à amortir, à notre avis, dès leur acquisition, sur la durée de l'immobilisation à laquelle ils sont rattachés, sans attendre leur utilisation effective.

- les pièces de sécurité et les pièces de rechange principales **que l'entité compte utiliser sur une durée supérieure à 12 mois** (en général, un exercice social) **constituent toujours des immobilisations.**

a. Les pièces de rechange principales comptabilisées en immobilisations sont, selon le Comité d'urgence du CNC n° 2005-D du 1er juin 2005 (§ 2.2), **destinées à remplacer** ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale. Leur **remplacement** est donc **planifié.**
En conséquence, elles ne sont amorties qu'à compter du remplacement effectif de la pièce (c'est-à-dire lors de son montage), selon les mêmes modalités (durée, mode) que celles du composant lié : en effet, les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce, après le remplacement.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 11).

b. Les pièces de sécurité, comptabilisées en immobilisation mais non encore utilisées, correspondent à des **pièces principales** d'une installation, acquises pour être utilisées **en cas de panne ou de casse accidentelle** afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur **remplacement n'est pas planifié.**
En conséquence, elles sont à amortir dès l'acquisition (sans attendre leur utilisation effective), sur la durée initiale de l'immobilisation principale : en effet, les avantages économiques liés à cet actif résultent de sa disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale.
Lors du remplacement effectif, la durée d'amortissement de ces pièces est ramenée à leur durée d'utilisation (conformément aux règles relatives à l'amortissement, voir n° 1460 s.).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 11).

Ainsi, ces pièces sont amorties sur la double durée : d'assurance (durée pendant laquelle elles ne sont pas utilisées, mais sont disponibles en cas de réparation) et d'utilisation (durée pendant laquelle elles sont effectivement utilisées sur l'immobilisation principale).
Ces durées seront évaluées selon des statistiques.
Si, lors du remplacement, l'immobilisation principale est en fin de vie, la valeur nette de la pièce est à amortir sur la durée résiduelle restant à courir.

Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente de manière synthétique le traitement à retenir selon la nature et la destination des pièces de rechange.

Nature des pièces de rechange	Traitement comptable	
Pièces de rechange et matériel d'entretien spécifique (1)	Immobilisation	Amortissement dès l'acquisition sur la durée de l'immobilisation à laquelle elles sont rattachées
Pièces de rechange principales (2)	Immobilisation si l'entité compte l'utiliser sur plus de 12 mois	Amortissement à compter du remplacement sur la durée du composant lié
	sinon stock	N/A
Pièces de sécurité (2)	Immobilisation si l'entité compte l'utiliser sur plus de 12 mois	Amortissement dès l'acquisition sur la durée initiale de l'immobilisation
	sinon stock	N/A
Autres pièces de rechange et matériel d'entretien (3)	Stock	N/A
(1) Il s'agit par exemple du cylindre de remplacement spécifique à une presse, d'une masse de frappe spécifique à un pilon, etc. (2) Il s'agit par exemple du radiateur d'un moteur, du tapis roulant d'une chaîne de production, des bâches d'un camion de transport, des roues d'un véhicule de manège forain, etc. (3) Il s'agit par exemple des vis et boulons, des outils à main, etc.		

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 10).

Linge et vêtements de travail

1138

Lorsqu'ils sont acquis, non pour être vendus, mais pour être loués, ils constituent les instruments de travail de l'entreprise et répondent ainsi à la définition des immobilisations affectées aux opérations professionnelles. Représentant le moyen essentiel pour l'entreprise de réaliser son objet, ils ne peuvent bénéficier de la tolérance administrative selon laquelle le prix d'acquisition des matériels et outillages de faible valeur peut être passé en charge (voir n° 1341).

Sur leur amortissement, voir n° 1495-6.

Animaux

1139

En l'absence de référence explicite dans le PCG, conformément aux solutions énoncées par le PCG agricole (arrêté du 11 décembre 1986, voir n° 295), le classement des différentes catégories d'animaux pourrait être le suivant pour les entreprises industrielles et commerciales qui en possèdent occasionnellement :

- les **animaux de trait adultes** sont immobilisés ;

- les animaux **achetés ou élevés pour être commercialisés** sont classés en stocks ;

- les **animaux reproducteurs** peuvent, au choix, être portés en immobilisations en cours ou stockés ;

Fiscalement, Toutefois, les poules pondeuses constituent des immobilisations par nature à comptabiliser comme telles, même si elles sont affectées à l'exploitation pendant une période qui n'excède pas une année (Rép. Delahais, AN 12 février 1990, p. 645 ; TA Grenoble 27 janvier 1994, n° 89-3468).

- les **chiens de garde** étant destinés à être utilisés de façon durable dans l'entreprise doivent, à notre avis, être immobilisés (compte 2185 « Cheptel », le PCG ne prévoyant pas d'autre compte pour les animaux).

Domaines forestiers

1140

Selon l'avis CNC n° 2002-15 du 22 octobre 2002 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés d'épargne forestière (§ 2.2.2.1) constitue :

- un **stock** (et non une immobilisation), l'ensemble du **boisement d'une forêt,** qu'il s'agisse des bois arrivés à maturité ou de ceux en cours de croissance, dès lors qu'ils sont destinés à être coupés et vendus ;

Sur le coût d'entrée des stocks de bois, voir n° 1199-3.

Fiscalement, Il en est de même (CE 30 décembre 1998, n° 136430 ; BOI 4 A-12-93 ; D. adm. 4 A-26, n° 2 et Rép. Godon AN 25 mars 1978, p. 962).

- une **immobilisation corporelle non amortissable** à porter au compte 211 « Terrains » le **sol d'un domaine forestier** non acquis en vue de la revente.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-12-93 ; D. adm. 4 A-26, n° 2 et Rép. Godon, AN 25 mars 1978, p. 962).

Selon l'avis précité, les **éléments attachés au domaine forestier** (bâtiments, infrastructures, matériel de sylviculture et d'exploitation forestière, terrains à vocation pastorale ou chasse, étangs...) sont, selon les conditions d'acquisition, à comptabiliser :

- **soit en immobilisation non amortissable** avec le sol,

- **soit séparément du sol en immobilisations non amortissables** (terrains à vocation pastorale ou chasse et étangs) **ou en immobilisations corporelles amortissables** (bâtiments, infrastructures et matériels).

A notre avis, dès lors qu'ils sont identifiables, les éléments attachés au domaine forestier devraient faire l'objet d'une comptabilisation séparée.

Fiscalement, Il devrait à notre avis en être de même. Sur la majoration temporaire du taux d'amortissement dégressif de certains matériels utilisés par les entreprises de première transformation du bois, voir n° 1466-1.

Les plantations à demeure,

1141

c'est-à-dire les plantations destinées à rester en place pendant plusieurs années, sont immobilisées.

Fiscalement, Elles doivent être obligatoirement inscrites à l'actif, quelle que soit l'option prise pour les terres qui les supportent (CE 25 juillet 1980, n° 15122 à 15124 ; D. adm. 5 E-3213, n° 38).

Dans le PCG agricole, elles sont immobilisées au compte 246 « Plantations pérennes ».

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Divers

1149

En ce qui concerne :

- les installations et matériels démontés, voir n° 1262 ;
- les prototypes, voir n° 1662 ;
- les logiciels autonomes à usage commercial (acquis ou créés), voir n° 1625.

Section 2 Règles d'évaluation des stocks et en-cours

1150

Il convient de distinguer :

- le coût d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise (voir n° 1151 s.) ;
- la valeur d'inventaire (voir n° 1200 s.) ;
- la valeur au bilan ou valeur à l'arrêté des comptes (voir n° 1215 s.).

Par ailleurs, certaines opérations particulières sont à prendre en compte dans l'évaluation des stocks, notamment :

- les provisions réglementées relatives aux stocks (voir n° 1231 s.) ;
- les réévaluations (voir n° 1253).

I. Coût d'entrée dans le patrimoine

A. Règle générale d'évaluation du coût d'entrée

Evaluation au coût d'entrée

1151

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les stocks et en-cours sont enregistrés (C. com. art. L 123-18 ; PCG, art. 321-1 et 321-2 al. 2) :

- à leur **coût d'acquisition,** pour les biens acquis à titre onéreux dans des conditions ordinaires (approvisionnements et marchandises), voir n° 1165 s. ;

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies et BOI 4 A-13-05, n° 150).

- à leur **coût de production,** pour les biens produits (produits et en-cours), voir n° 1170 s. ;

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies et BOI 4 A-13-05, n° 151).

- à leur **valeur vénale** pour les biens acquis à titre gratuit (voir n° 1189), par voie d'échange (voir n° 1188) et reçus à titre d'apport en nature (voir n° 1190).

Fiscalement, Il en est de même pour les biens acquis à titre gratuit (CE 9 décembre 2009, n° 302059). Pour les biens acquis par voie d'échange ou reçus à titre d'apport en nature, par symétrie avec les immobilisations (CGI A III, art. 38 quinquies, voir n° 1400), il devrait également en être de même.

Sur les **modalités** générales d'évaluation du coût d'entrée des stocks (coût réel d'entrée, Fifo, CMP...), voir n° 1153 s. Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6744-2.

Notion de coûts

1152

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent (PCG, art. 321-19). Ainsi, selon le stade d'élaboration des stocks, divers coûts (et non « prix ») peuvent être déterminés, par exemple :

- après approvisionnement : **coût d'acquisition** (voir n° 1165 s.) ;

- après fabrication : **coût de production** (voir n° 1170 s.) ;

- après distribution : **coût de revient.**

En ce qui concerne la comptabilité analytique (non reprise dans le PCG), voir n° 1272 s.

Tableau récapitulatif

1152-1

N° de compte	Nature des stocks	**Coût d'acquisition = Prix d'achat + Frais accessoires d'achat (voir n° 1165 s.)**	**Coût de production = Coût d'acquisition des matières consommées + Charges directes et indirectes de production (voir n° 1170 s.)**
31	Matières premières	x	
32	Autres approvisionnements	x	
33, 34	En-cours de production		x
35	Stocks de produits (produits intermédiaires, finis, résiduels)		x
37	Stocks de marchandises revendues en l'état [1]	x	
(1) Sur la distinction entre marchandises « revendues en l'état » ou « transformées en produits finis », voir n° 1196-4.			

Remarque
Date d'inscription en comptabilité : dans le cas particulier des stocks et en-cours, cette date est différente selon que l'entreprise pratique l'inventaire permanent (date d'entrée dans le patrimoine en cours d'exercice, voir n° 1271-2) ou intermittent (date de clôture de l'exercice). A notre avis, cette date doit être **sans incidence sur l'évaluation** du coût d'entrée.

B. Modalités générales d'évaluation du coût d'entrée

1153

Les coûts sont déterminés :

- par la comptabilité analytique (voir n° 1272 s.) qui, même si elle n'est pas rattachée au PCG (voir n° 227 s.), reste souvent indispensable à l'évaluation des stocks et des productions des entreprises. Ainsi, en la matière, tant que les organismes compétents ne se seront pas prononcés sur son sort, il convient, à notre avis, de continuer de se référer au PCG 82 :

- à défaut, par des calculs ou évaluations statistiques ;

- à défaut, dans des cas exceptionnels, par d'autres méthodes.

I. La comptabilité analytique sert à établir les coûts d'acquisition et de production (PCG 1982, p. III.13 et Bull. CNC n° 27, juillet 1976).

En effet, il résulte de la définition du coût d'acquisition et du coût de production du Code de commerce (art. R 123-178) que leur détermination nécessite de calculer le prix d'achat et ses frais accessoires et de différencier les charges de production des autres charges, les charges directes de production des charges indirectes de production, et, dans celles-ci, les pertes et gaspillages, les charges de sous-activité par la méthode de l'imputation rationnelle, etc.

II. A défaut de comptabilité analytique, il nous paraît toutefois possible, bien que le PCG n'en fasse pas mention, d'évaluer les coûts par des **calculs ou évaluations statistiques,** c'est-à-dire de manière extra-comptable, à l'aide des éléments disponibles : dossier technique, factures d'achat, heures de travail, prix de vente, marge brute, etc. Il ne s'agit pas d'une comptabilité analytique complète au sens de la définition donnée par le PCG 82 (voir n° 1273), mais d'une organisation proche, tout au moins pour la détermination des coûts.

Fiscalement, A défaut de comptabilité analytique, les coûts de revient peuvent être déterminés par des calculs ou évaluations statistiques (CGI A III, art. 38 nonies et BOI 4 A-13-05, n° 156).

III. Dans d'autres cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer les coûts d'acquisition ou de production de biens en stock par application des règles générales d'évaluation (rappelées ci-avant), le PCG admet que d'autres **méthodes** puissent être appliquées (voir n° 1164-1).

Sur le cas particulier des contrats à long terme, voir n° 542-3.

Distinction entre éléments identifiables et interchangeables

1155

Selon le PCG (art. 321-22), une distinction doit être opérée selon que les articles en stock (matières premières, marchandises, produits finis...) peuvent être suivis individuellement (articles identifiables, voir n° 1155-1) ou non (articles interchangeables, voir n° 1155-2).
Le tableau suivant, élaboré par nos soins, récapitule les différentes méthodes pouvant être retenues pour déterminer le coût d'entrée des stocks, selon cette distinction.

<table>
<tr><th>Eléments visés</th><th>Méthode d'évaluation du coût des stocks</th><th>n°</th><th>Techniques pouvant être utilisées pour évaluer le coût des stocks</th><th>n°</th></tr>
<tr><td>Eléments identifiables</td><td>Coût réel d'entrée</td><td>1155-1</td><td rowspan="2">- Coût standard (1)
ou
- Prix du détail (1)
ou
- Coût d'acquisition ou de production de biens équivalents, constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production (2)
ou
- Valeur actuelle à la date de clôture (2)</td><td rowspan="2">1163 s.

1164

1164-1

1164-1</td></tr>
<tr><td>Eléments interchangeables</td><td>Coût estimé d'entrée selon l'une des méthodes suivantes :
- Fifo
- CMP</td><td>
1158 s.
1156 s.</td></tr>
<tr><td colspan="5">(1) A condition que cette méthode donne un résultat proche du coût réel.
(2) Méthode exceptionnelle.</td></tr>
</table>

Les éléments identifiables

1155-1

(c'est-à-dire les éléments qui ne sont pas habituellement fongibles, ainsi que les biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques)

a. Méthode d'évaluation du coût Ils sont évalués à leur **coût réel d'entrée,** c'est-à-dire en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels (PCG, art. 321-22, al. 1).

A défaut de définition expresse, sont identifiables, selon différents commentaires administratifs, les produits portant un numéro de série ou les produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication.

Sur l'évaluation de leur coût d'acquisition, voir n° 1165 s.
Sur l'évaluation de leur coût de production, voir n° 1170 s.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies ; BOI 4 A-13-05, n° 156 et 157 et D. adm. 4 A-2521, n° 5).

b. Techniques pouvant être utilisées pour évaluer le coût Voir n° 1155-2 c.

Les éléments interchangeables

1155-2

(c'est-à-dire les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin)

a. Méthodes d'évaluation du coût Ils sont évalués à leur **coût estimé d'entrée,** considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice,

- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existant en stock par application (PCG, art. 321-22, al. 2) :

- soit d'une **méthode de coût moyen pondéré** (CMP), voir n° 1156 s. ;

- soit de la **méthode « premier entré/premier sorti »** (en anglais Fifo), voir n° 1158.
Ces deux méthodes sont les **seules admises** par le Code de commerce (C. com. art. L 123-18, al. 3). Voir n° 1159 s.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 156 et 157 ; D. adm. 4 A-252, n° 6).

Leur utilisation implique, en principe, la tenue d'un inventaire permanent des stocks (voir n° 1271-2). Toutefois, lorsque ce n'est pas le cas, l'entreprise rétablit, d'une manière extra-comptable (à partir des dernières factures d'achat pour le coût d'acquisition ou des dossiers techniques pour le coût de production) le montant de ses stocks à la clôture de l'exercice.

b. Homogénéité de la méthode choisie La **méthode à choisir** doit obligatoirement suivre le principe d'**homogénéité.** Ainsi, une entité doit obligatoirement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire (PCG, art. 321-22, al. 3).

Remarques

1. Notion d'usage similaire Elle est, à notre avis, propre à chaque entité. En conséquence, un usage similaire pour une entité ne l'est pas nécessairement pour une autre entité ou un autre utilisateur des biens produits.

2. Une différence dans l'implantation géographique des stocks ne suffit pas à justifier des choix de méthodes différentes.

Exemple

Exemples(élaborés par nos soins)
• Un constructeur automobile pourrait retenir la méthode du CMP pour les stocks de matières premières telles que les tôles et la méthode Fifo pour les portières de voitures constitutives de produits intermédiaires (nature et usage différents).
• De même, des bobines de tissu uni utilisées pour recouvrir des murs peuvent être valorisées selon la méthode du CMP alors que des bobines de tissu imprimé utilisées pour la confection de vêtements peuvent être valorisées selon la méthode du Fifo (usage différent).
• En revanche, dans une usine de fabrication de bouteilles en plastique destinées à contenir des liquides non identiques mais de même nature, la même méthode de valorisation des stocks doit être retenue, quel que soit le contenu des bouteilles (même nature et usage similaire).
• De même, une usine qui fabrique plusieurs produits de peinture pour carrosserie de voiture (usage similaire) à partir des mêmes composants (même nature) doit utiliser la même méthode de valorisation des stocks, quel que soit le procédé de fabrication et notamment le type de conditionnement de ses produits (en pots ou en « sticks »).

c. Techniques pouvant être utilisées pour évaluer le coût Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard (voir n° 1163 s.) ou la méthode du prix de détail (voir n° 1164), peuvent être utilisées pour des raisons pratiques, si ces méthodes donnent des résultats proches du coût (PCG, art. 321-22).

d. Impossibilité d'évaluer le coût Dans des cas exceptionnels, lorsque le coût d'entrée ne peut être déterminé par application des règles générales d'évaluation, le PCG prévoit également des méthodes dérogatoires d'évaluation du coût d'entrée, voir n° 1164-1.

Méthode du coût moyen pondéré (éléments interchangeables)

Définition générale du coût moyen pondéré

1156

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le **total des coûts** d'acquisition (ou de production) et les **quantités acquises** (ou produites).

Exemple

Exemple Achat de 10 articles A à 15 le 1/1
Achat de 20 articles A à 16 le 2/1
Achat de 30 articles A à 17 le 3/1
Le coût moyen pondéré est égal à :
[(10 × 15) + (20 × 16) + (30 × 17)] / [10 + 20 + 30] = 16,33

Calcul du coût moyen pondéré

1157

Il **diffère selon la période retenue** pour sa détermination.
Selon le PCG (art. 321-22, al. 2), il est calculé :

- à **chaque entrée,**

- **ou** sur une période n'excédant pas, en principe, la **durée moyenne de stockage.**

A notre avis, la première méthode est appropriée à la pratique de l'inventaire permanent (voir n° 1271-2) et la seconde à celle de l'inventaire intermittent.
Selon le bulletin CNCC (n° 57 mars 1985, EC 84-66, p. 152), il résulte de la définition du PCG l'impossibilité d'évaluer les stocks sur la base du coût moyen pondéré annuel si la rotation des articles concernés est inférieure à douze mois. Il est de la compétence et de la responsabilité du commissaire aux comptes d'apprécier, si une autre période de référence que celle de la durée moyenne de stockage est utilisée, les conséquences de l'application de cette méthode sur les résultats et d'en faire éventuellement état dans son rapport général.

Fiscalement, La méthode du coût moyen pondéré est admise pour les éléments interchangeables (BOI 4 A-13-05, n° 156 et 157 et D. adm. 4 A-252, n° 6). L'Administration a précisé (Rép. Raynal, AN 19 octobre 1987, p. 5778) que les deux méthodes de calcul (énoncées par le PCG) ne peuvent être appliquées simultanément. Elle admet ainsi l'application de l'une ou de l'autre pour l'évaluation de produits non identifiables (voir Doc. FL BIC-VI-6800).

Exemple

Exemple de calcul de coût moyen pondéré

Date	Nature de l'opération	Quantité	Prix unitaire	Total
1/1	Stock initial	100	10	1 000
2/4	Sortie pour ventes	-20		
3/8	Sortie pour ventes	-10		
4/9	Achats	100	15	1 500
5/10	Sortie pour ventes	-110		
7/10	Sortie pour ventes	-30		
6/11	Achats	200	20	4 000
10/12	Sortie pour ventes	-130		
31/12	Stock final	100		

a. Calcul d'un nouveau coût moyen pondéré lors de chaque entrée : les sorties des stocks sont valorisées au coût moyen pondéré calculé lors de la dernière entrée. Ce coût moyen pondéré est obtenu par la formule suivante : Valeur du stock précédent (à l'ancien coût unitaire moyen pondéré) + Prix des achats / Quantités totales en stock Q = quantités. P = prix. V = valeur. (Chiffres arrondis par commodité de présentation)

Opérations	Mouvements + entrées, () sorties			Stock		
	Q	P	V	Q	P	V
1/1				100	10	1 000,00
2/4	(20)	10	200	80	10	800,00
3/8	(10)	10	100	70	10	700,00
4/9	+ 100	15	1 500	170	12,94	2 199,80
5/10	(110)	12,94	1 423,40	60	12,94	776,40
7/10	(30)	12,94	388,20	30	12,94	388,20
6/11	+ 200	20	4 000,00	230	19,08	4 388,40

Opérations	Mouvements + entrées, () sorties			Stock		
	Q	P	V	Q	P	V
10/12	(130)	19,08	2 480,40	100	19,08	1 908,00

b. Calcul du coût moyen pondéré sur la durée moyenne de stockage : la durée de rotation (en quantités) est obtenue par la formule suivante :
sorties pour ventes / stock moyen (1) = 300 / 100 = 3 fois, soit 4 mois.
(1) Le stock moyen est égal, en l'absence d'inventaire permanent, à la moyenne du stock initial et du stock final.
Le coût unitaire moyen pondéré des achats de septembre à décembre est égal à 18,33 soit :
5 500 / 300 = 18,33
Les stocks sont donc valorisés à 1 833.

Méthode Fifo (Premier entré, premier sorti en français) - éléments interchangeables -

1158

Les sorties sont valorisées au coût de l'article le plus ancien dans les stocks. Ainsi les stocks sont évalués aux derniers coûts d'acquisition ou de production.

Fiscalement, La méthode Fifo est admise pour les éléments interchangeables (BOI 4 A-13-05, n° 156 et 157 ; D. adm. 4 A-252, n° 6).

Exemple

Exemple Fifo (mêmes données qu'au n° 1157) :

Opérations	Mouvements + entrées, () sorties			Stock		
	Q	P	V	Q	P	V
1/1 Stock initial				100	10	1 000
2/4 Sorties pour ventes	(20)	10	(200)	80	10	800
3/8 Sorties pour ventes	(10)	10	(100)	70	10	700
4/9 Achats	+ 100	15	+ 1 500	170 : 70	10	2 200
				100	15	
5/10 Sorties	(110) : 70	10	(700)	60	15	900
	40	15	(600)			
7/10 Sorties	(30)	15	(450)	30	15	450

Opérations	Mouvements + entrées, () sorties			Stock		
	Q	P	V	Q	P	V
6/11 Achats	+ 200	20	+ 4 000	230 30	15	4 450
				200	20	
10/12 Sorties	(130) 30	15	(450)	100	20	2 000
	100	20	(2 000)			

Méthodes Lifo, valeur de remplacement (Nifo) et autres

1159

Elles ne sont **pas admises par les règles comptables françaises** pour l'établissement des comptes annuels.

Fiscalement, Il en est en principe de même (CGI A III, art. 38 nonies ; BOI 4 A-13-05, n° 156 et 157 et D. adm. 4 A-252 et 4 A-2521).

La meilleure traduction du flux des articles n'est pas toujours donnée par la méthode du coût moyen pondéré (voir n° 1156 s.) ou celle du Fifo (voir n° 1158). Ainsi, lorsqu'un silo de blé se remplit par le haut et se vide par le bas, le flux correspond à la méthode Fifo (premier entré, premier sorti) ; si, au contraire, il se remplit par le haut et se vide par le haut, le flux correspond à la méthode Lifo. Par ailleurs, en période d'inflation, les méthodes Lifo et de la valeur de remplacement sont considérées comme plus appropriées pour la détermination du résultat de l'exercice que les méthodes Fifo et du coût moyen pondéré.

Pour les comptes consolidés, voir C. com. art. R 233-10 et Mémento Comptes consolidés n° 3423 et 3426.

Méthode Lifo

1160

(de l'anglais « last in, first out » - c'est-à-dire « dernier entré, premier sorti ») Les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus récent des stocks, c'est-à-dire sur la base des derniers coûts d'achat ou de production. Le principe de base de la méthode Lifo est que le revenu est mieux déterminé lorsqu'on associe aux ventes de l'exercice le coût de remplacement des marchandises vendues.

Exemple

Exemple Lifo (mêmes données qu'au n° 1157 et au n° 1158) :

Opérations	Mouvements + entrées, () sorties			Stock		
	Q	P	V	Q	P	V

Opérations	Mouvements + entrées, () sorties				Stock			
	Q		P	V	Q		P	V
1/1 Stock initial					100		10	1 000
2/4 Sorties pour ventes	(20)		10	(200)	80		10	800
3/8 Sorties pour ventes	(10)		10	(100)	70		10	700
4/9 Achats	+ 100		15	+ 1 500	170	70	10	2 200
						100	15	
5/10 Sorties	(110)	(110)	15	(1 600)	60		10	600
		10	10					
7/10 Sorties	(30)		10	(300)	30		10	300
6/11 Achats	+ 200		20	+ 4 000	230	30	10	4 300
						200	20	
10/12 Sorties	(130)		20	(2 600)	100	70	20	1 700
						30	10	

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6725.

Méthode Nifo (valeur de remplacement)

1161

(de l'anglais, « next in, first out », c'est-à-dire « prochain entré, premier sorti ») Elle est proche dans sa conception de la méthode Lifo (voir n° 1160). Les entreprises évaluent leurs sorties de stocks à leur valeur de remplacement, montant que le chef d'entreprise aurait accepté de payer pour acquérir un bien de substitution permettant d'assurer un flux identique de biens et services dans les mêmes conditions d'exploitation. En pratique, les sorties sont évaluées au prix de la dernière facture (ou d'une estimation de la prochaine) ou au prix de la dernière production (ou d'une estimation de la prochaine).

Exemple

Exemple Nifo Une entreprise qui a acheté un produit 10, mais devra payer 15 pour le renouveler, **associe au prix de sa vente** un coût de 15 (et non de 10).

En conséquence, les sorties étant évaluées à leur valeur de remplacement, il est nécessaire, pour ne pas obtenir un stock négatif, de réévaluer le stock restant ; le **stock outil** est donc réévalué de manière permanente (l'écart de réévaluation étant neutralisé).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6725.

Techniques d'évaluation pratiques du coût des stocks

1162

Selon le PCG (art. 321-22, al. 4), les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si elles donnent des résultats proches du coût.

Utilisation de coûts standards prévisionnels

1163

Les coûts standards retiennent les **niveaux normaux d'utilisation** de matières premières et de fournitures, de main-d'oeuvre, d'efficience et de capacité.
En fin d'exercice, une **comparaison avec les coûts réels** doit alors permettre de réintégrer globalement dans la valeur des stocks les **écarts** entre coûts réels et coûts standards.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 156 et 157).

A notre avis, comme le précisait le PCG 1982 (p. III.98) dans le volet consacré à la comptabilité de gestion, les entreprises qui tiennent une comptabilité analytique comportant une évaluation des coûts de revient par la méthode des « coûts standards prévisionnels » doivent donc prendre toutes les mesures, comptables ou autres, nécessaires pour incorporer les **« écarts sur coûts préétablis »** dans le coût de revient des stocks, de sorte que ce coût, déterminé à la clôture de chaque exercice, puisse être regardé comme représentant le coût de production moyen pondéré.

Exemple

Exemple Coût standard prévisionnel 100, l'écart sur coût standard à la fin de l'exercice est de 5 ; les stocks doivent être valorisés au coût réel de 95.
L'écriture ci-après nous paraît devoir être enregistrée :
crédit du compte de stock concerné (classe 3), **débit** du compte « Variation de stocks » (603 ou 713).

Toutefois, **seule la fraction jugée significative** des écarts doit être incorporée.

Remarque
Analyse des écarts : l'entreprise ne doit pas se borner à incorporer ou non les écarts ; elle doit, avant tout, les analyser et en retrouver les causes, ne serait-ce que pour améliorer la fiabilité des coûts standards prévisionnels ultérieurs. En effet, selon le PCG (art. 321-22, al. 4), les coûts standards sont **régulièrement réexaminés** et, le cas échéant, révisés **à la lumière des conditions récentes de production.**

Fiscalement, Il en est de même (réponse de l'Administration au comité fiscal de la mission « Entreprises - Administration » 1973).

Calcul des écarts sur coûts standards (positifs ou négatifs)

1163-1

Il s'effectue en deux étapes :

I. Détermination de l'écart global sur l'exercice
Il correspond à la **différence** entre le coût pré-établi de l'exercice et le coût réel total de l'exercice.

II. Calcul de l'écart concernant le stock final
L'écart à incorporer dans le stock final est égal à **l'écart total** de l'exercice (déterminé ci-avant) **multiplié par un rapport.** Plusieurs rapports peuvent être utilisés selon le degré de précision des éléments fournis par la comptabilité analytique et la durée de rotation des stocks et en-cours.

A notre avis, une bonne approche, **quelle que soit la durée de rotation,** est fournie par le rapport suivant : nombre d'unités d'oeuvre standard de l'exercice restant en stocks / nombre d'unités d'oeuvre standard imputées dans l'exercice
S'il n'est pas possible de connaître les quantités, le rapport peut se faire en valeur ; dans ce cas, la notion de **rotation** intervient et le rapport est égal :
- si celle-ci est **inférieure à un an,** à : Stock final / Production de l'exercice
- si celle-ci est **supérieure à un an,** à : Stock final / (Stock final - (Stock initial + Production de l'exercice))

Utilisation du prix de détail

1164

Le coût des stocks est déterminé en **déduisant de la valeur de vente des stocks** le pourcentage approprié de **marge brute** et de **frais de commercialisation.**

Remarques

1. Le pourcentage de marge brute utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen **pour chaque catégorie** d'articles est le cas échéant appliqué (PCG, art. 321-22, al. 4).

2. Les frais de commercialisation correspondent, à notre avis, aux coûts directement attribuables à la vente (par exemple, les commissions sur vente).

Fiscalement, La méthode du prix de détail peut également être utilisée de façon exceptionnelle lorsqu'il n'est pas possible d'effectuer une évaluation précise du coût de revient des stocks par une autre méthode, sous réserve de la restriction relative aux frais de commercialisation restant à engager (BOI 4 A-13-05, n° 157 et 158 ; voir n° 1202-1).
En particulier, les entreprises relevant du régime du bénéfice réel simplifié (en pratique, il s'agit des entreprises individuelles et des sociétés civiles de moyens) peuvent déterminer le coût de revient de leurs stocks de produits et marchandises en appliquant à leur prix de vente à la clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée (CGI A IV, art. 4 LA ; D. adm. 4 A-2521, n° 14), voir n° 1191-1.

En pratique, et comme le précise l'avis CNC n° 2004-15 (§ 4.4.3), cette méthode devrait viser les stocks de **grandes quantités** d'articles à **rotation rapide,** qui ont des **marges similaires** et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts, notamment :

- les produits d'un magasin de **grande distribution,** lorsque les systèmes d'information en place ne permettent pas de déterminer les coûts réels des produits en stocks de manière automatique ;

Selon le comité de contact des 4e et 7e directives européennes (Bull. CNC n° 76, 3e trimestre 1988, p. 7), l'utilisation de cette méthode est possible. Elle est parfois employée par des entreprises de négoce pour lesquelles le nombre et la diversité des éléments stockés sont tels que la mise en place d'une comptabilité analytique par produit est peu utile et par ailleurs coûteuse. Cependant, ces entreprises doivent **s'assurer périodiquement que les marges** utilisées pour reconstituer la valeur des stocks à partir des prix de vente **correspondent** effectivement à la relation entre leur chiffre d'affaires et les coûts engagés au cours d'une période donnée. Pour les **entreprises à commerces multiples** (voir Guide les concernant, n° 295-1), ces dérogations aux règles générales ne visent que des cas exceptionnels, c'est-à-dire ceux pour lesquels la gestion à l'unité n'est pas possible. Pour les biens gérés à l'unité (certains secteurs le sont dans la distribution et notamment dans la distribution informatique), il y a lieu d'appliquer les règles générales. Les deux systèmes d'évaluation (règle générale et prix de vente moins marge) peuvent donc trouver à s'appliquer concomitamment dans une même entreprise. Pour les **sociétés coopératives de consommation,** cette méthode est le plus souvent utilisée (voir n° 4025). Sur la validité des guides et plans comptables professionnels, voir n° 295.

- les stocks de **petites pièces de faible valeur** pour lesquelles la détermination du coût réel est pratiquement impossible à l'unité (boulons, joints, écrous, courroies, etc.).

Biens dont le coût d'entrée ne peut être déterminé par application des règles générales d'évaluation

1164-1

Selon le PCG (art. 322-8), dans les cas **exceptionnels** où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation (voir n° 1156 s.), les stocks sont évalués selon l'une des méthodes d'évaluation exceptionnelles suivantes :

Ces méthodes préconisées par le PCG ont pour objet de conduire les entreprises à rechercher un coût d'entrée dans la mesure du possible.

- **1re méthode** : « Les stocks sont évalués au **coût** d'acquisition ou de production de **biens équivalents** constaté ou estimé à la **date la plus proche** de l'**acquisition** ou de la **production** desdits biens ».

Si cette évaluation est supérieure à la valeur d'inventaire des biens à la date du bilan, une dépréciation doit être constituée (voir n° 1215 s.).

Remarque
Distinction avec la méthode du coût de remplacement : cette méthode ne doit pas être confondue avec la méthode du coût de remplacement. En effet, selon la méthode retenue, la valorisation n'est pas effectuée à la même date :

- la méthode du coût d'acquisition ou de production de biens équivalents permet d'évaluer le stock à son entrée dans le patrimoine ;

- la méthode du coût de remplacement permet d'évaluer le stock à la clôture (voir n° 1161).

Exemple

Exemple Un **négociant en métaux non ferreux** conserve en stock un lot d'un certain métal dont la majeure partie provient d'achats et de démolitions à une époque connue : c'est le cours d'achat à cette époque qui est retenu comme coût d'entrée.

- **2e méthode** : « Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stock sont évalués à leur **valeur actuelle** à la date de clôture de l'exercice ».

Sont visés les déchets et produits fatals du secteur des métaux précieux.

C. Eléments constitutifs du coût d'acquisition des stocks (approvisionnements et marchandises)

1165

Sont évalués à leur **coût d'acquisition** les stocks acquis à titre onéreux :

- dans des **conditions ordinaires** (voir n° 1165 s.) ;

- acquis à l'aide d'une **subvention** (voir n° 1193) ;

- en **devises,** voir n° 2160.

Sur les **cas particuliers** d'évaluation du coût d'entrée des stocks et sur les activités particulières, voir n° 1186 s.

Le coût d'acquisition

1165-1

est déterminé par l'**addition des éléments suivants** (C. com. art. R 123-178-1° et PCG, art. 321-20) :

- prix d'achat, voir n° 1166 s.,

- coûts directement attribuables à l'acquisition (frais accessoires d'achat), voir n° 1167 s.

C'est un **coût réel** de **caractère définitif** (sur le prix déterminé de manière prévisionnelle, voir n° 1166-1).

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût d'acquisition (PCG, art. 321-19), voir n° 1168 s.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies), aucune divergence n'existant, selon l'Administration, entre l'évaluation comptable et l'évaluation fiscale (BOI 4 A-13-05, n° 150). Toutefois, sur les divergences résultant de l'incorporation des frais de commercialisation ultérieure, voir n° 1202-1.

Prix d'achat

1166

C'est le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération.

Sur la possibilité de déterminer le prix de manière prévisionnelle, voir n° 1166-1.
Sur la conversion monétaire lorsque les achats ont été effectués en devises, voir n° 2160 s.

En sont déduits (PCG, art. 321-20) :

- les **taxes légalement récupérables** : TVA et taxes assimilées ;

- les **rabais, remises et ristournes** sur factures d'achats et déduits directement des comptes d'achats correspondants ;

Remarques

1. Remise à recevoir Selon le bulletin CNCC, il doit être tenu compte des rabais, remises et ristournes hors factures indépendamment de leur comptabilisation (voir n° 807) dès lors qu'ils sont identifiables et rattachables à des achats déterminés (même s'ils sont obtenus au cours de l'exercice suivant celui de l'acquisition du stock). Ainsi, lorsque le montant des ristournes à recevoir n'est pas connu, une **estimation** doit en être réalisée (il est alors possible de procéder à une évaluation statistique sur la base des éléments historiques connus, avec une vision prospective, c'est-à-dire adaptée à l'exercice en cours). **En revanche, les écarts** apparaissant entre les estimations et les sommes effectivement perçues sont un élément du résultat de l'exercice au cours duquel ils apparaissent et ne sont donc **pas incorporables** dans le coût des stocks (Bull. CNCC n° 97, mars 1995, EC 94-85, p. 126 et n° 146, juin 2007, EC 2007-33, p. 344 s.).

2. Remise accordée à la revente Si la remise n'est accordée que lorsque le produit est vendu, elle ne doit être comptabilisée en résultat qu'au moment de la vente et ne peut donc être prise en compte dans le coût de production des stocks (voir n° 648-2).

3. Coopérations commerciales (tête de gondole, catalogue, etc.). A notre avis, les coopérations commerciales facturées par un distributeur à son fournisseur devraient pouvoir être considérées comme des **ristournes** à déduire du prix d'achat, dès lors qu'elles représentent un **pourcentage du prix unitaire** du produit et qu'**aucune prestation n'est clairement identifiée** en contrepartie. En effet, la loi de modernisation de l'économie traite les coopérations commerciales fondées sur un pourcentage du prix du produit comme des avantages financiers à déduire du prix unitaire du produit pour définir le seuil de revente à perte. En revanche, toute autre coopération commerciale ne répondant pas à ces conditions (montant forfaitaire, prestation identifiée) ne devrait pas pouvoir être intégrée au coût d'achat des produits, mais être comptabilisée en chiffre d'affaires. Sur le traitement de cette somme chez le distributeur, voir n° 841.

- les **escomptes** de règlement obtenus immédiatement (voir n° 2224-2).

Les escomptes de règlement obtenus constituent une exception au principe d'indépendance du coût d'acquisition par rapport au mode de financement des stocks (voir n° 1403-1). Cette approche permet de rétablir l'actif à son véritable prix lorsque celui-ci est versé avant échéance.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies et BOI 4 A-13-05, n° 150 ; voir n° 2224-2).

Les **escomptes** de règlement obtenus **ultérieurement** sont, à notre avis, également à inclure dans le coût de revient.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

En revanche, il **n'est pas tenu compte** dans le prix d'achat des stocks :

- des **subventions** obtenues qui sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés (PCG, art. 321-7 ; voir n° 1193) ;

- des **modalités de règlement** (voir n° 1403-1).

Prix déterminé de manière prévisionnelle

1166-1

Lorsqu'un bien a été acheté au cours d'un exercice moyennant un prix déterminé de manière prévisionnelle, le prix définitif n'étant fixé qu'au bout d'une certaine période (selon des critères arrêtés en commun entre l'acheteur et le vendeur), la société est en droit de rectifier directement dans ses écritures comptables le prix théorique d'achat pour le faire correspondre avec le prix réel effectivement versé au fournisseur, conformément au principe de l'évaluation des actifs à leur valeur historique (voir n° 1610), d'où une augmentation ou une diminution des stocks.

Fiscalement, Il en est de même (TA Besançon 6 juin 1996, n° 91-739 et BOI 4 A-13-05, n° 150).

Sur l'incidence sur le montant de la dette, voir n° 776.

Frais accessoires d'achat

Principe

1167

Ce sont toutes les charges **directement attribuables** à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. En outre, le coût d'acquisition inclut tous les coûts encourus pour **amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent** (PCG, art. 321-19 et 321-20).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies). En effet, par frais directement attribuables à l'acquisition, il faut comprendre tous les coûts qui peuvent être considérés comme directement engagés pour la réalisation de l'acquisition des biens (BOI 4 A-13-05, n° 150).

Remarque
Absence d'option : contrairement aux frais d'acquisition des immobilisations (voir n° 1404-3), les frais accessoires d'achat de stocks ne bénéficient d'aucune option pour une comptabilisation immédiate en charges.

En conséquence, à notre avis :

I. Constituent des frais accessoires, à inclure dans le **coût d'entrée** du stock acquis :

a. Les frais variables ou présentant un certain degré de variabilité. Il s'agit par exemple des **coûts externes** tels que :

- les commissions et courtages sur achats, sauf ceux versés aux organismes d'achat, s'ils ne sont pas directement affectables aux achats concernés (Bull. CNC n° 61, 4e trimestre 1984, p. 7).

Fiscalement, Constituent des frais accessoires à comprendre dans le prix de revient des marchandises en stock, les commissions calculées en pourcentage des achats versées par :

- un grand magasin à une société qui effectue des achats pour son compte en application d'un contrat de fournitures générales (CE 27 juillet 1984, n° 34580, repris dans D. adm. 4 A-2521, n° 7),

- une société à une centrale d'achats (CAA Nancy 21 avril 1994, n° 92-149 rendu définitif par CE (napc) 26 janvier 1996, n° 160242).

- les frais de transport (PCG, art. 321-20),

Fiscalement, Il en est en principe de même (CGI A III, art. 38 nonies et BOI 4 A-13-05, n° 150). Voir toutefois les commentaires ci-après b.

- les frais de manutention (PCG, art. 321-20 et CGI A III, art. 38 nonies),

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies et BOI 4 A-13-05, n° 150).

- les assurances-transport (voir n° 1183),

- les droits de douane à l'importation (PCG, art. 321-20 et BOI 4 A-13-05, n° 150),

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 150 et D. adm. 4 A-2521, n° 6).

- les impôts indirects spécifiques restant à la charge de l'entreprise (droits sur les vins et les alcools, droit de circulation sur les boissons, droit de garantie sur les métaux précieux, redevances sur les produits pétroliers, les droits de douane),

- la TVA et les taxes assimilées non récupérables (PCG, art. 321-20),

- les coûts de la « fonction approvisionnement » lorsque celle-ci est externalisée.

b. Certains frais fixes. Les frais fixes sont, **en général, exclus** du coût d'acquisition des stocks (voir ci-après II.). Toutefois, peuvent être attribués **directement** à l'acquisition et constituer des frais accessoires :

- les frais fixes qui sont **par nature directement attribuables** à l'acquisition ;

Il s'agit par exemple, à notre avis (liste non exhaustive) :

- des frais de transport par l'entreprise (manutention), dès lors qu'il s'agit de l'acheminement des marchandises achetées vers le lieu de vente de l'entreprise (magasin de vente ou zone de mise à disposition au client), et non des déplacements d'un local de vente à l'autre. Dans ce dernier cas, les frais ne seront pas inclus dans le coût d'acquisition ;

Fiscalement, Il en est de même (CE 20 décembre 1972, n° 83877 et D. adm. 4 A-2521, n° 7, voir n° 1196-4).

- des frais de réception (déchargement), sauf si le coût du magasinier et du matériel de manutention ne peut pas être imputé directement, sans calcul (sur la base de feuilles de temps par exemple), aux achats de l'exercice. Dans ce cas, ces frais sont exclus du coût d'acquisition des stocks (voir ci-après II.a).

Fiscalement, L'Administration n'établit pas une telle différence et exclut du coût d'acquisition tous les coûts indirects (BOI 4 A-13-05, n° 150). Toutefois, l'Administration précisant par ailleurs qu'aucune divergence n'existe entre l'évaluation comptable et l'évaluation fiscale des stocks (BOI précité), un alignement de la position fiscale sur la position comptable est, à notre avis, envisageable.

- les frais administratifs des **structures dédiées** à 100 % à l'acquisition.

Ces frais concernent essentiellement les frais généraux et administratifs qui, par nature, ne sont pas directement attribuables à l'acquisition d'un stock de produits (il est généralement difficile d'imputer par exemple les frais liés à la fonction approvisionnement à l'acquisition d'un seul stock de produits) mais qui, de fait, le deviennent, dès lors qu'il s'agit des frais **généraux et administratifs d'une structure dédiée** à l'acquisition de ce stock (avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2.). Selon Antoine Bracchi, ancien Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, la structure doit être dédiée exclusivement à **une seule gamme de produits** et non plusieurs.

Par « gamme de produits », il convient d'entendre, à notre avis :

- gamme de produits finis,

- gamme de services,

- type de matières premières achetées...

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 151).

c. Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût d'acquisition (PCG, art. 321-19), voir n° 1168 s.

II. Ne constituent pas des frais accessoires, et sont donc à comptabiliser directement en charges, les **autres coûts administratifs et frais généraux** (frais fixes).

Il s'agit, par exemple :

a. Des frais internes de la « fonction approvisionnement » qui comprennent notamment (Bull. CNC n° 61, 4e trimestre 1984, p. 7) :

- les frais générés par la sélection des fournisseurs, l'étude des offres, la rédaction des contrats, la passation des commandes,

- le transport et la manutention non affectés ou imputés aux achats de l'exercice (tels que la rémunération du magasinier et l'amortissement du matériel de manutention),

- les contrôles de réception en qualité, quantité et prix facturé.

Fiscalement, Il en est de même même si le coût du service interne est déterminable par la comptabilité analytique (CAA Paris 21 novembre 1996, n° 95-3463).

En revanche :

- ces frais peuvent être retenus dans le coût de production (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 92-04, p. 507), voir n° 1176 (frais de manutention) et 1177 (frais administratifs) ;

- si la « fonction approvisionnement » était externalisée, elle devrait, à notre avis, être incluse en tant que frais accessoires d'achat (voir ci-avant I.a.) ;

Fiscalement, Il devrait en être de même (en ce sens CAA Paris précité).

- si cette fonction est exclusivement dédiée à une gamme de produits, les coûts sont directement attribuables à l'acquisition des stocks de cette gamme de produits, et doivent donc être inclus dans le coût d'acquisition (voir ci-avant I.b). Ce cas est cependant rare en pratique.

b. Des frais de réception avec les fournisseurs dans le cadre de la négociation des prix ;

c. Des frais de distribution engagés avant la production (voir n° 1184) ;

d. Des redevances techniques dues lors de la vente qui sont, à notre avis, des frais de distribution (voir n° 1184-1) ;

e. Des frais ultérieurs de stockage (voir n° 1167-1).

Remarque
Inclusion possible dans le coût de production : un certain nombre des frais cités ci-avant ne pouvant être retenus dans le coût d'acquisition peuvent (voire doivent) être incorporés dans les charges directes ou indirectes de production (voir n° 1170 s.).

III.

Exemple

Exemples(élaborés par nos soins)
• Dans une société fabriquant des fenêtres à partir de plaques de verre, l'amortissement du matériel de manutention ainsi que le coût des manutentionnaires exclusivement affectés au déchargement des livraisons des plaques de verre sont inclus dans le coût d'acquisition des plaques de verre.
• Dans la même société, le matériel de manutention servant à décharger les plaques de verre, puis à les transporter jusqu'à la chaîne de production est exclu du coût d'acquisition des plaques de verre si les temps alloués à ces deux tâches ne peuvent être répartis de façon suffisamment fiable (en revanche, ce coût sera inclus dans le coût de production, voir n° 1176).
• Dans une société de transformation de métaux tels que l'aluminium, l'acier et le titane, l'amortissement du matériel de manutention commun au déchargement de ces 3 types de métaux ne sera pas inclus dans le coût d'acquisition des matières premières (en revanche, ce coût sera inclus dans le coût de production, voir n° 1176).

Les frais ultérieurs de stockage

1167-1

Il s'agit principalement des frais suivants : location d'entrepôts, frais de stockage chez le transporteur, transports entre magasins, frais généraux concernant le magasin (entretien des locaux, consommation d'énergie de la fonction « magasin », frais d'assurance portant sur le stock de matières premières, etc.).

Ces frais sont exclus du coût d'acquisition, sauf lorsque les **conditions spécifiques d'exploitation** justifient leur inclusion (Avis CNC n° 2004-15, § 4.4.1), ce qui, à notre avis, est rare en pratique, en dehors du cas particulier des marchandises acquises (voir n° 1196-4).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 150). Ces frais constituent en principe des charges de l'exercice au cours duquel intervient le stockage (CE 29 avril 2002, n° 224979 ; CE 1er octobre 2001, n° 209035 et CAA Paris 16 mars 1999, n° 96-1424). Les frais de stockage de vins vieux d'un négociant en vins et spiritueux ne peuvent être compris dans le coût d'acquisition, ces frais ne présentant pas un caractère accessoire par rapport à l'achat de ces marchandises (CAA Nantes 4 avril 1990, n° 509).

Toutefois, dans la plupart des cas, les frais de stockage des matières premières exclus du coût d'acquisition seront inclus dans le coût de production (voir n° 1180).

Pour les frais financiers ayant le caractère de charges de stockage, voir n° 1180-1.

Coûts d'emprunt

Principe

1168

Les intérêts des capitaux empruntés sont en principe comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils ont couru (voir n° 2220-3).

Toutefois, sur la possibilité ou l'obligation de porter certains de ces frais financiers à l'actif, voir n° 2128-1 (primes de remboursement) et n° 2126 (frais d'émission d'emprunt).

Leur éventuelle incorporation dans le coût des stocks résulte du Code de commerce et du PCG, selon lesquels les coûts d'emprunt peuvent être (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 321-5.1) :

- soit comptabilisés en **charges,**

- soit incorporés au **coût du stock,** selon des **modalités définies** par les textes (voir ci-après).

Aucune méthode préférentielle n'a été actée (voir la note de présentation de l'avis du CNC, § 4.3).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 undecies), l'option comptable retenue déterminant les conditions de déductibilité fiscale des coûts d'emprunt (BOI 4 A-13-05, n° 67).

Remarque
Sous-capitalisation : lorsque les capitaux sont empruntés auprès d'entreprises liées, l'incorporation des intérêts au coût de revient des stocks permet, si la société est sous-capitalisée au sens fiscal (voir n° 2203), d'éviter les restrictions de déduction liées au ratio d'endettement (BOI 4 H-8-07, n° 21).

Modalités d'application

1168-1

Ce sont les mêmes que celles applicables aux immobilisations (voir n° 1410 s.). Elles sont applicables tant pour les stocks acquis que pour les stocks produits (voir n° 1185).

Fiscalement, Sur les modalités d'application de l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût des stocks et des immobilisations, voir n° 1410 s.

I. Notion d'actifs éligibles

a. Les stocks exigent une longue période de préparation ou de construction.

Le CNC (Bull. n° 21, janvier 1975, p. 9) fournit les exemples suivants repris dans la recommandation OEC n° 1.19 : vieillissement des vins, construction d'immeubles chez les promoteurs, construction ou rénovation de logements, contrats à long terme (production de machines-outils, construction de navires...).

Pour plus de détails sur la nature d'actifs pouvant donner lieu à incorporation des coûts d'emprunt : « actifs éligibles », voir n° 1410-1.

Remarque
Durée minimum de 12 mois : l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de production des stocks ne pourra être effectuée que lorsque le cycle de production sera supérieur à 12 mois. Cette période minimum de 12 mois prévue par le Code de commerce (C. com. art. R 123-178-2°) n'existe ni pour l'incorporation des charges financières dans le coût de production des immobilisations (voir n° 1410-1) ni pour l'établissement des comptes consolidés (C. com. art. R 233-10-4° ; voir Mémento Comptes consolidés n° 3416) et n'est pas prévue par la 4e directive.
Des voeux sont émis dans l'avis du CNC n° 2004-15 afin de supprimer cette disposition (sur la démarche suivie par le CNC afin de mettre en oeuvre les voeux et supprimer ces dispositions, voir n° 1304-2 III.).

b. Il peut s'agir de stocks acquis ou produits.

Pour plus de détails, voir n° 1410-1 .

c. Les conditions d'activation suivent les critères généraux de comptabilisation des actifs.

Pour plus de détails sur ces conditions, voir n° 1410-2.

II. Principe d'homogénéité dans le traitement des coûts d'emprunts
Retenir l'option pour l'incorporation au coût d'entrée pour une catégorie d'actifs éligibles implique de l'appliquer à l'ensemble des actifs éligibles de l'entreprise (c'est-à-dire les immobilisations et stocks, acquis et produits).

Rappelons toutefois qu'en pratique le coût d'acquisition des stocks ne devrait que rarement inclure les coûts d'emprunt (voir ci-avant **c.**).

Pour plus de détails sur l'homogénéité dans l'application de l'option, voir n° 1410 II.

III. Montant des charges financières incorporables
Il est fonction :

a. de la **notion de coûts** retenue ;

Pour plus de détails sur la notion de coûts d'emprunt à retenir, voir n° 1410-3.
Sur le cas particulier des contrats à long terme, voir n° 549.

b. de la **période d'incorporation** des coûts ;

Pour plus de détails sur la période d'incorporation, voir n° 1410-4.

Remarques

1. Date de fin de la période d'incorporation La période d'incorporation cesse non pas lorsque le niveau d'utilisation prévu par la direction est atteint, comme c'est le cas pour une immobilisation (voir n° 1410-4), mais lorsque le stock est prêt à être vendu.

2. Dépréciation L'incorporation des charges financières ne doit pas être interrompue du fait qu'elle rend le coût total de production supérieur à la valeur d'inventaire du stock en cause ; dans ce cas, une dépréciation doit être comptabilisée à concurrence de l'excédent du coût total par rapport à la valeur d'inventaire (Rec. OEC n° 1.19 ; Avis CNC n° 2004-15, § 4.1.3.2).

Pour plus de détails sur la dépréciation des stocks, voir n° 1215 s.

3. Frais financiers ayant le caractère de charges de stockage En général, ils ne sont pas encourus dans la période de production, sauf si les frais de stockage s'avèrent nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production. Voir n° 1180-1.

c. de la nature **spécifique ou non** du financement ;

Pour plus de détails sur le calcul des coûts d'emprunt incorporables, voir n° 1410-5.
Pour un exemple d'application lorsque l'opération n'est pas financée totalement par des emprunts spécifiques, voir n° 1168-2.

d. de l'existence ou non de **produits financiers.**

En effet, les stocks et en-cours peuvent engendrer des produits financiers. Tel est le cas :

- des constructions d'immeubles ou de logements du fait des appels de fonds ou autres avances similaires reçus,

- des contrats de longue durée du fait des avances et acomptes versés par les clients sur les commandes en cours.

Pour plus de détails sur le traitement de ces produits financiers, voir n° 1410-5.

IV. Comptabilisation des charges financières incorporées
Voir n° 549-1.

V. Information en annexe
Voir n° 1588-1.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS sur les modalités d'application de cette option, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6405 à 6457.

Exemple d'application

1168-2

Lorsque l'opération n'est pas financée totalement par des emprunts spécifiques.

Exemple

Exemple Pour financer la production de plusieurs voiliers dont le cycle de production est d'environ 12 mois, une société a recours à des emprunts.
Par hypothèse, l'entreprise ne procède à aucun remboursement d'emprunt tant que la production n'est pas vendue.
Comme présenté dans le tableau ci-après, il n'y a pas d'affectation directe de ces emprunts à la production de chaque voilier.

Emprunt	Montant	Taux	Intérêts annuels
A	100 000	7 %	7 000
B	200 000	6 %	12 000
C	70 000	5 %	3 500
D	70 000	5 %	3 500
Total	440 000	5,9 % (1)	26 000
(1) Moyenne pondérée des coûts d'emprunt (26 000 / 440 000 = 5,9 %).			

Le plan de financement de la production est géré pour l'ensemble de la fabrication en tenant compte des budgets de dépenses et des acomptes versés par les clients.
La production du voilier X a débuté le 15/12/n-1 et s'est achevée le 31/12/n.
Pour ce voilier, le plan de financement des achats à payer, diminués des acomptes reçus du client est le suivant :

Dépenses engagées dans le processus de production	
Mois	**Presse n° 1**
Janvier	10 000
Février	
Mars	
Avril	20 000
Mai	
Juin	50 000
Juillet	30 000
Août	
Septembre	30 000

Dépenses engagées dans le processus de production	
Octobre	
Novembre	30 000
Décembre	
Total	**170 000**

Les emprunts n'étant pas spécifiques à la production du voilier X, le taux d'intérêt à retenir est la moyenne pondérée des coûts d'emprunt, soit 5,9 %.
Pour déterminer le montant à incorporer dans le coût de production du voilier, il convient d'appliquer ce taux d'intérêt aux dépenses engagées dans le cadre de la production de l'actif.
Par hypothèse et par simplification, il est considéré que les dépenses sont engagées de manière linéaire au cours de chaque mois. Ainsi, le mois d'engagement des dépenses compte pour un demi-mois d'emprunt.

Dépenses engagées dans le processus de production		**Coût d'emprunt à incorporer**
Mois	**Montant (a)**	**(b) = (a) × 5,9 % × nombre de mois d'emprunt pendant la période de fabrication / 12**
Janvier	10 000	565 [(1)]
Février	0	0
Mars	0	0
Avril	20 000	836
Mai	0	0
Juin	50 000	1 598
Juillet	30 000	811
Août	0	0
Septembre	30 000	516
Octobre	0	0
Novembre	30 000	221
Décembre	0	0
Total	**170 000**	**4 547**

Dépenses engagées dans le processus de production		Coût d'emprunt à incorporer
Mois	**Montant (a)**	**(b) = (a) × 5,9 % × nombre de mois d'emprunt pendant la période de fabrication / 12**
(1) 565 = [10 000 (dépenses engagées au cours du mois de janvier) × 5,9 % (taux moyen pondéré) × 11,5 (nombre de mois d'emprunt jusqu'au 31/12)]/12.		

D. Eléments constitutifs du coût de production des stocks (produits et en-cours de production)

1170

Les stocks produits par l'entreprise sont évalués à leur **coût de production** (voir n° 1151).

Sur les **cas particuliers** d'évaluation du coût d'entrée des stocks et sur les activités particulières, voir n° 1186 s.

Le coût de production

Selon le PCG (art. 321-19), le coût de production est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'entreprise au cours des opérations de production, pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve. Il est donc déterminé par l'addition des éléments suivants (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 321-21) :

- le **coût d'acquisition des matières consommées** pour sa production, évalué comme indiqué aux n° 1166 s. (prix d'achat) et n° 1167 s. (frais accessoires) ;
- les **charges directes** de production, (voir n° 1171 s.) ;
- les **charges indirectes** de production (voir n° 1175 s.).

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût de production des stocks (PCG, art. 321-19), voir n° 1185.

Fiscalement, Il en est de même, les produits (en cours et finis) en stocks étant évalués au coût de production qui comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes et, sur option et à certaines conditions, les coûts des emprunts (voir n° 1185), (CGI A III, art. 38 nonies). Cette définition fiscale correspond à celle du coût de production du PCG (BOI 4 A-13-05, n° 151).

C'est un **coût réel,** de caractère **définitif.**

Tableau synthétique des éléments constitutifs du coût de production

1170-1

Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente une synthèse des charges incorporables ou non dans le coût d'entrée d'un stock produit.

	MC n°	Exemples	Coût de production (Règl. CRC n° 2004-06)

	MC n°	Exemples	Coût de production (Règl. CRC n° 2004-06)
Charges directes	1171 s.	Main-d'oeuvre directe	**Incluses** systématiquement
Charges indirectes - Frais variables de production	1175 s. 1176	Main-d'oeuvre indirecte, énergie	**Inclus** systématiquement
- Frais généraux fixes de production	1176 s.	Amortissement des machines, entretien, structures administratives propres à l'unité de production	
- Amortissements des coûts de développement « non spécifiques » à une commande [1]	1176-3		**Inclus** à notre avis lorsque les travaux correspondants sont utilisés dans le processus de production [2]
- Amortissement des autres immobilisations incorporelles	1176-4	Logiciels autonomes, brevets et dessins acquis	**Inclus** à notre avis lorsque les travaux correspondants sont utilisés dans le processus de production
- Frais généraux administratifs (ou frais d'administration générale)	1178	Frais de siège	**Exclus** en général
Frais de distribution	1184 s.	Frais commerciaux, redevances	**Exclus**

(1) Les coûts de développement spécifiques à une commande constituent des charges directement attribuables incorporées dans le coût d'entrée par le biais de l'amortissement, ou en tant que charges directes, selon que l'option pour l'incorporation des coûts de développement en immobilisations incorporelles a été choisie ou non (voir n° 1176-3).
(2) Si l'entreprise a opté pour l'incorporation de ces coûts en immobilisations incorporelles. A défaut, les coûts de développement ne peuvent pas être incorporés aux stocks (voir n° 1176-3).

Production sous-traitée

1170-2

Les coûts de sous-traitance (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 92-04, p. 507) peuvent être retenus dans le coût de production si l'entreprise assure la responsabilité du processus de fabrication dont seule l'exécution matérielle est confiée à un tiers. La responsabilité du processus de production sera établie dès lors que l'entreprise effectue notamment les achats de matières premières et maîtrise le développement des programmes de fabrication, tant en termes de quantité que de qualité des produits.

Pour plus de détails sur les charges de sous-traitance, voir n° 815-1.

Charges intervenues avant le début de la production

1170-3

Les règles françaises ne fournissent aucune précision sur ce point, sauf en ce qui concerne les travaux en cours liés aux contrats de construction. L'avis CNC n° 99-10 précise en effet (voir n° 548-1) que les coûts d'un contrat de construction comprennent tous les coûts qui lui sont imputables pendant la période qui s'étend de la date de signature du contrat à la date d'achèvement définitif de celui-ci.

En cas d'appel d'offres, si une rémunération est prévue, voir n° 1196-1.

Charges directes de production

1171

Selon le PCG, il s'agit des charges qui sont **directement liées à la production** (PCG, art. 321-21), c'est-à-dire, à notre avis, qui peuvent être affectées à la production sans calcul. Elles peuvent être variables ou fixes.

Il s'agit par exemple :

- de la rémunération de la main-d'oeuvre directe de production (PCG, art. 321-21). Sur la notion de rémunération, voir ci-après n° 1172 s. ;

- des matières premières consommées ;

- de la sous-traitance industrielle si l'entreprise assure la responsabilité du processus de fabrication dont seule l'exécution matérielle est confiée à un tiers (voir n° 1170-2) ;

- des charges engagées exclusivement à l'occasion d'une commande d'un client telles que les frais d'utilisation ou d'industrialisation (études, gammes de fabrication et outillages spécialisés), sous certaines conditions (voir n° 1176-3).

Fiscalement, Il en est en pratique, à notre avis, de même, les coûts directs de production s'entendant, selon l'Administration, des coûts directement liés aux unités produites : la main-d'oeuvre, les coûts des matières premières et fournitures consommées (BOI 4 A-13-05, n° 151).

Coût de la main-d'oeuvre

1172

Il comprend tous les frais et charges que l'entreprise assume en raison de l'emploi de ses salariés affectés aux opérations de production, dès lors que ces frais et charges peuvent être rattachés directement aux opérations de production.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm 4 A-2521, n° 21 ; CE 20 décembre 1972, n° 75318).

Il recouvre notamment :

- les **salaires et avantages au personnel à court et à long terme,** dès lors qu'ils sont versés aux **actifs participant à la production** : congés (voir n° 1172-1), avantages en nature, primes, gratifications, intéressement (voir n° 1172-2), salaires versés dans le cadre des préretraites progressives... ;

- les **cotisations et les taxes assises sur ces rémunérations** : cotisations sociales patronales, taxe d'apprentissage, formation continue, effort construction... ;

- certaines **charges de retraite,** pour la partie correspondant aux **actifs participant à la production** (voir n° 1172-3 a et b).

En revanche, les éléments suivants ne devraient **pas,** à notre avis, figurer dans les **charges incorporables** au coût de production des stocks :

- les charges à caractère social obligatoires destinées à garantir un minimum de ressources aux salariés ;

Telles que :

- les salaires versés en cas de **chômage technique temporaire** ;

- les avantages postérieurs à l'emploi : il s'agit par exemple du versement des **indemnités de licenciement,** de **retraite** (voir n° 1172-3 c.), de **préretraite,** des **allocations de retraite et préretraite...** ;

- les **contributions** dues en cas de **rupture du contrat de travail,** de **préretraites** progressives...

En effet, le principe de prudence conduit, par analogie avec la solution adoptée pour les **charges de sous-activité** (voir n° 1179-1), à ne pas les incorporer dans les coûts.

- les sommes versées dans le cadre de la **participation des salariés.**

A notre avis, ces sommes ne sont pas incorporables car la formule de calcul de la participation dépend toujours, même dans le cadre d'un accord dérogatoire, du résultat global de l'entreprise.

Fiscalement, Il devrait en être de même. Toutefois, dans le cas particulier d'une prime destinée à compenser la perte par les salariés d'une société absorbée de la participation dont ils bénéficiaient antérieurement, le Conseil d'Etat (CE 20 octobre 2000, n° 180798) a estimé que celle-ci constituait une charge incorporable aux stocks, conformément aux règles de la comptabilité analytique pour la partie concernant le personnel de production, une telle prime ayant le caractère d'un complément de salaire et non la nature d'une participation.

Charges de congés à payer

1172-1

Elles représentent une charge de l'exercice au titre duquel les **droits** sont **acquis aux salariés** du fait de leur participation à l'activité de l'entreprise (voir n° 894 s.). Elles sont donc, à notre avis, incorporables dans le coût des stocks.

Fiscalement, Il en est de même, y compris lorsque l'entreprise a opté pour l'ancien régime des « provisions pour congés payés » interdisant leur déduction fiscale immédiate (CE 20 décembre 1972, n° 75318, CE 20 mai 1985, n° 42581 et 42582 et D. adm. 4 A-2521, n° 21). En conséquence, les droits acquis doivent être **incorporés aux stocks, indépendamment de l'option retenue** depuis le 31 décembre 1987 concernant leur régime fiscal (déductible ou non, voir n° 894-1).

Il en est de même, à notre avis, pour les charges afférentes à la réduction du temps de travail (voir n° 896) et au repos compensateur (voir n° 897).

Sommes versées dans le cadre de l'intéressement

1172-2

A notre avis, l'incorporation de ces sommes, qui constituent des charges de personnel (voir n° 906), dépend - **pour le personnel affecté à la production** - de la base sur laquelle est calculé l'intéressement :

- si elle est fonction du chiffre d'affaires total ou du résultat global (de l'unité de travail ou de l'établissement) ou de tout autre mode indépendant de la production, ces charges ne sont pas incorporables ;

Fiscalement, Il en est de même (TA Lyon 1er février 1995, n° 90-829).

- si l'objectif fixé dans le cadre de l'intéressement est atteint au stade de la production, ces charges sont dès lors acquises aux salariés et doivent alors être incorporées dans les stocks.

Fiscalement, La prime versée aux salariés doit être incluse dans le prix de revient des stocks lorsque son attribution est liée à une amélioration de la productivité (CAA Nantes 12 mai 1993, n° 91-787).

Charges de retraite

1172-3

L'article C. com. L 123-13, al. 3 laisse aux entreprises le choix de provisionner ou non les charges liées à leurs engagements de retraite (voir n° 946). Par ailleurs, les entreprises peuvent s'acquitter de leurs engagements soit sous forme de versements

directs aux bénéficiaires (retraités) soit sous forme de cotisations versées par exemple à des compagnies d'assurance. D'où, pour le traitement de l'incorporation des charges de retraite dans les stocks, la nécessité, à notre avis, de distinguer les différents cas suivants.

a. Si ces charges sont des dotations aux provisions (ou des charges à payer), elles devraient, en principe, pour la partie correspondant aux salariés dont la rémunération est prise en compte dans le coût des stocks directement ou indirectement, être incorporées au coût de production, leur calcul ayant pour but la meilleure répartition des services rendus sur la période d'activité des salariés dans l'entreprise.
Toutefois, ces provisions n'étant pas fiscalement déductibles (voir n° 946-1), leur incorporation dans les stocks entraînerait un paiement d'impôt (si la société est bénéficiaire fiscalement).

Fiscalement, L'Administration n'a pas pris officiellement position. Toutefois, s'agissant d'une décision de gestion comptable, l'entreprise s'en trouverait, semble-t-il, nécessairement liée.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6729 (renvoyant sur n° 6046-1).

b. Si elles représentent des cotisations versées, par exemple à des compagnies d'assurance, elles peuvent être incorporées dans le coût de production, pour la partie correspondant aux salariés dont la rémunération est prise en compte dans le coût des stocks directement ou indirectement.

c. En revanche, si les charges de l'exercice correspondent aux **versements de l'exercice aux retraités,** elles ne peuvent être incorporées, les retraités ne participant plus à la production.

De même, à notre avis, la contribution spécifique due par les employeurs dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies (voir n° 884-1) serait :

- incorporable si elle est assise sur les primes versées aux organismes ou les dotations aux provisions (coût des salariés qui travaillent),

- non incorporable si elle est assise sur les versements de rentes aux retraités (coût des retraités).

Produits à caractère social

1172-4

L'incorporation (négative) des **produits** à caractère social provenant des aides de l'Etat (voir n° 927 s.) doit, à notre avis, être effectuée, une mention dans l'annexe étant souhaitable.

En effet, le stock doit en tenir compte afin de ne pas créer une distorsion entre le coût du stock et les charges réelles ; en outre, le produit (ou l'économie des charges) se fera ressentir uniquement au moment de la vente, c'est-à-dire seulement lorsque le produit sera réalisé.

Remarque
Existence d'accords collectifs : à notre avis, en cas d'accords collectifs d'aménagement du temps de travail, lorsque la rémunération annuelle est indépendante de l'horaire réel, il paraît souhaitable de retenir un coût moyen annuel de production (à défaut, le coût des stocks serait plus élevé en « basse » saison) et de tenir compte de l'éventuelle régularisation de charges effectuée à la clôture de l'exercice (voir n° 886-3). Il en est de même en cas de modulation en période pluriannuelle d'une convention de préretraite progressive (voir n° 886-4).

Rémunération du travail de l'exploitant individuel

1172-5

A notre avis, l'incorporation ou non de la rémunération du travail de l'exploitant est liée à son traitement comptable (examiné au n° 890) :

- si cette rémunération n'est pas comptabilisée en charges, elle n'a pas à être incorporée dans le coût des stocks ;

- si cette rémunération est comptabilisée en charges, elle devrait, pour la part correspondant à la production, être incorporée.

Dans ce cas, de même que le total de la rémunération de l'exploitant est, en fin d'exercice, débité au compte 108 par le crédit du compte 797 « Transfert de charges exceptionnelles » (voir n° 890), il sera nécessaire de constater un transfert de produits exceptionnels

(compte 799) par le crédit du compte de l'exploitant (compte 108), pour le montant de la rémunération compris dans le coût de production.

Fiscalement, Cette rémunération n'est, à notre avis, pas incorporable au coût de production, par analogie avec la position retenue en matière d'immobilisation (voir ci-après).

Ce traitement est également applicable au coût de production des immobilisations.

Fiscalement, En revanche, le prix de revient des immobilisations créées par l'entreprise ne peut comprendre une estimation du travail personnel de l'exploitant consacré à la réalisation des installations de l'entreprise dès lors que la rémunération de ce travail n'entre pas dans le coût réel de production défini à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI (CAA Nantes 16 décembre 1992, n° 91-10 et Bordeaux 6 avril 1994, n° 92-839). Ces décisions rendues dans le cadre des anciennes règles sur les actifs devront, à notre avis, être confirmées dans le cadre des nouvelles règles.

Charges indirectes de production

Principe

1175

Il s'agit, d'une part, des **frais généraux de production** qui sont **encourus pour transformer** les matières premières en produits finis et, d'autre part, des **autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent** (PCG, art. 321-19 et 321-21).
Il n'existe pas de liste exhaustive des charges devant entrer dans les coûts de production.

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût de production (PCG, art. 321-19), voir n° 1185.

Selon le Code de commerce (art. R 123-178-2°) le coût de production n'inclut qu'une **fraction des charges indirectes.** Le terme « fraction » signifie, à notre avis que :

a. Sont inclus dans le coût de production des stocks :

- les **frais généraux de production** (voir n° 1176 s.),

- les **frais d'administration et de gestion des sites** de production (voir n° 1177) ;

b. Sont exclus, en principe, du coût de production :

- les frais **généraux administratifs** (voir n° 1178),

- les **frais de stockage** (voir n° 1180 s.),

- les **pertes et gaspillages** (voir n° 1181),

- la quote-part de charges correspondant à la **sous-activité** (voir n° 1179-1),

- les **frais de commercialisation** (voir n° 1184 s.).

Selon la 4e directive (art. 35-3 b), une fraction raisonnable des coûts qui ne sont qu'indirectement imputables au produit considéré **peut** être ajoutée au coût de revient, dans la mesure où ces coûts concernent la **période de fabrication.**

Fiscalement, Les définitions comptables et fiscales des charges indirectes de production étant identiques, aucun retraitement extra-comptable ne devrait être effectué, sauf en cas d'incorporation d'une quote-part d'amortissement des frais de développement ou de conception de logiciels, voir n° 1176-3 et 1176-4 (BOI 4 A-13-05, n° 153). Par ailleurs, « étant donné l'extrême diversité des situations particulières, il ne saurait être envisagé d'établir une liste des dépenses - et notamment de celles qui ne se rapportent pas directement à la fabrication - à comprendre dans le prix de revient des produits semi-ouvrés ou finis inventoriés à la clôture de chaque exercice. Il s'agit là, en effet, d'une **question de fait** qui ne peut être résolue qu'en fonction de la nature des frais exposés, et qu'il appartiendrait à chaque entreprise de résoudre, en ce qui la concerne, sous le contrôle de l'Administration, et bien entendu, du juge de l'impôt » (Rép. Poher, Sén. 13 juin 1963, p. 1317 ; Rép. Bayard, AN 26 décembre 1988, p. 3852).

Les frais généraux de production

1176

Selon le PCG, les frais généraux de production, inclus dans le coût de production des stocks, peuvent être **variables** ou **fixes** (PCG, art. 321-21) :

a. Les **frais de production variables.** Il s'agit des coûts indirects de production, encourus pour transformer les matières premières en produits finis, qui **varient directement ou presque directement,** en fonction du volume de production.

Tel est le cas pour (PCG, art. 321-21) :

- les matières premières indirectes consommées ;

- la main-d'oeuvre indirecte de production (sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.) ;

- et, à notre avis, la consommation en énergie (eau, électricité, gaz...).

b. Les frais généraux de production fixes. Il s'agit des coûts indirects de production, encourus pour transformer les matières premières en produits finis, qui demeurent relativement **constants** indépendamment du volume de production.

Tel est le cas pour (PCG, art. 321-21) :

- l'amortissement des bâtiments, de l'équipement industriel et des machines (voir n° 1176-1) ;

Il en est de même, à notre avis, pour les charges de location ou redevances de crédit-bail (voir n° 1176-2).

- l'amortissement des coûts de démantèlement (voir n° 1396-1) ;

- les coûts de remise en état liés à l'exploitation passée (voir n° 1396-2) ;

- l'entretien des bâtiments, de l'équipement industriel et des machines ;

- la quote-part d'amortissement des frais de développement portés à l'actif (voir n° 1176-3) ;

- la quote-part d'amortissement d'autres immobilisations incorporelles telles que les logiciels, les brevets, procédés, dessins, modèles (voir n° 1176-4).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 153), sous réserve des précisions données par l'Administration en ce qui concerne l'incorporation d'une quote-part d'amortissement des frais de développement (voir n° 1176-3) ou de conception de logiciels (voir n° 1176-4).

Il en est de même, à notre avis, pour :

- la rémunération du chef d'atelier (sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.) ;

- les frais de manutention des matières après leur réception, notamment la rémunération du magasinier (sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.) et l'amortissement du matériel de transport (sur la notion d'amortissement, voir n° 1176-1) ;

- les coûts de stockage des matières premières consommées (voir n° 1180) ;

- les coûts de reconditionnement (voir n° 1196-4).

Amortissements des immobilisations corporelles

1176-1

A notre avis, en principe, les amortissements à retenir dans les coûts doivent être les **amortissements pour dépréciation** constatés, car seuls ces amortissements ont la nature de charges d'exploitation.

Fiscalement, Il en est de même, les **amortissements dérogatoires** ne doivent **pas** être **retenus** pour la détermination du coût de revient des stocks (BOI 4 A-13-05, n° 153 et D. adm. 4 A-2521, n° 22 et 23), qu'ils soient liés à la valeur résiduelle des biens (voir n° 1477) ou à la différence de durée d'amortissement pouvant exister entre la durée comptable et la durée fiscale d'amortissement (voir n° 1476).

Remarque
Amortissement interne : si une entreprise utilise tout au long de l'exercice un amortissement « interne » pour la valorisation des stocks en coût standard, il est nécessaire de retraiter l'éventuel écart « amortissement interne - amortissement pour dépréciation » de la même

manière que les écarts sur coûts préétablis (voir n° 1163 s.).
Sur l'incorporation dans les stocks des compléments d'amortissements dus aux réévaluations, voir n° 1253.

Redevances de crédit-bail

1176-2

Elles sont, le cas échéant, à incorporer au même titre que le seraient les dotations aux amortissements des matériels utilisés pour la fabrication si l'entreprise en était propriétaire (voir n° 1176-1).
En ce qui concerne la prise en compte ou non des **quotes-parts de frais financiers** incluses dans les redevances, deux solutions (à indiquer dans l'annexe) paraissent, à notre avis (en ce sens également, Bull. CNCC n° 94, juin 1994, p. 304, EC 94-01), possibles :

- incorporation aux stocks : cette solution est cohérente avec le traitement des redevances par le PCG qui les considère globalement comme des charges d'exploitation ;

- non-incorporation aux stocks : cette solution est cohérente avec le traitement des amortissements d'un même bien acquis à crédit comme si la société en était propriétaire.

Pour des raisons de cohérence, cette deuxième solution implique, à notre avis, pour l'établissement des comptes consolidés, l'application de la possibilité prévue par le Code de commerce (art. R 233-10-5° ; voir Mémento Comptes consolidés n° 3379 s.).

Frais de recherche et développement

1176-3

Sur l'option pour la comptabilisation des coûts de développement en charges ou en immobilisation, voir n° 1617-1.

I. Frais de recherche
Ces frais sont obligatoirement comptabilisés en charges (voir n° 1642) et ne sont **pas incorporables** dans le coût d'entrée des stocks.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 155).

II. Frais de développement comptabilisés en immobilisation
Lorsque les travaux correspondants sont utilisés dans le processus de production des stocks, ils sont **systématiquement inclus** dans leur coût de production par le biais de la quote-part de l'amortissement annuel de ces frais (PCG, art. 321-21).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 155). Toutefois, le coût des logiciels faisant partie d'un projet de développement que l'entreprise a choisi, sur le plan fiscal, de déduire immédiatement en charges, bien qu'il soit comptabilisé à l'actif sur le plan comptable (CGI, art. 236-I ; voir n° 1651), ne peut être pris en compte dans l'évaluation du coût des stocks (CGI, art. 236-I). Pour plus de détails, voir n° 1176-4.
Sur la distinction entre logiciel faisant partie d'un projet de développement et logiciel autonome, voir n° 1620.

III. Frais de développement comptabilisés en charges
L'option pour la comptabilisation immédiate en charges des frais de développement ne doit pas être remise en cause par une incorporation de cette charge dans le coût des stocks. Toutefois, **lorsque les développements se rapportent à la production de l'exercice,** les frais sont, à notre avis, **incorporés** au coût des stocks à la clôture s'ils sont rattachables à la production de ces stocks.

En l'absence de commande ferme (voir ci-après **IV.**), les frais ne répondent pas à la définition d'un stock et ne peuvent donc pas être comptabilisés en en-cours de production dans l'attente de leur affectation à la production à venir.

Fiscalement, Au contraire, si l'entreprise a opté pour la comptabilisation des frais de développement en charges, ces frais ne peuvent pas être pris en compte dans l'évaluation du coût des stocks (CGI, art. 236-I, BOI 4 A-13-05, n° 155). Sur les coûts de développement engagés pour la réalisation de commandes de tiers, voir ci-après **IV.**

IV Frais destinés à être vendus dans le cadre d'une commande ferme (frais ayant une « contrepartie spécifique »)
Ces frais répondent à la définition d'un **stock** et sont donc obligatoirement comptabilisés en **en-cours de production.** La totalité des frais de développement ainsi stockés peut ensuite être incorporée dans le coût de production des pièces **au rythme**

de leur production et donc sur plusieurs exercices (Annexe I de la note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, exemples § 3.1).
L'existence d'une commande ferme permet, en effet, d'assurer une contrepartie spécifique aux stocks, condition requise par les règles comptables antérieures à 2005 pour la comptabilisation des frais de développement en stock (Doc. CNC n° 2, janvier 1974, commentant la note d'information CNC n° 23 de novembre 1971).
Les commandes fermes sont celles qui **garantissent le paiement des coûts de développement.** Tel est le cas, à notre avis, lorsque :

- la commande du client prévoit spécifiquement le financement par ce dernier de la totalité des travaux de développement,

- les coûts de développement sont refacturés dans le prix des pièces, le nombre de pièces est **garanti** à la commande et ce nombre permet de couvrir le coût des développements nécessaires.

En revanche, **ne constituent pas des commandes fermes** et ne sont donc pas considérées comme des opérations de développement avec contrepartie spécifique (Doc. CNC précitée) :

- la partie non couverte par le client des travaux de recherche et développement faisant l'objet d'une commande de participation,

- les travaux entrepris en fonction de clients potentiels,

- les travaux de recherche et développement effectués à l'initiative de l'industriel pour maintenir ou développer le potentiel « recherche » de la firme.

S'ils sont engagés **avant l'obtention de la commande ferme,** les frais de développement ne sont comptabilisés en en-cours que s'il est probable que la commande sera obtenue (voir n° 548-1 II).

Fiscalement, Les dépenses ayant une contrepartie spécifique doivent s'incorporer au coût de revient des commandes qui figurent dans les comptes de stocks ou travaux en cours (BOI 4 A-13-05, n° 155 ; D. adm. 4 A-2521, n° 35). Selon le Conseil d'Etat, cette doctrine n'est pas contraire à l'article 236-I du CGI dans la mesure où les dépenses ayant une contrepartie spécifique sont, par leur nature, exclues de l'option offerte par cet article (CE 21 juillet 2011, n° 340202).

Notion de contrepartie spécifique : Selon l'Administration (D. adm. et BOI précités), les dépenses ont une contrepartie spécifique lorsqu'elles sont engagées pour la réalisation de commandes de tiers (par exemple en sous-traitance). Toutefois, il n'existe pas, sur le plan fiscal, une définition de la notion de commande de tiers comme sur le plan comptable et le Conseil d'Etat ne s'est pas prononcé sur ce point lorsqu'il a validé la légalité de la doctrine administrative (CE, arrêt précité). En pratique, certains vérificateurs font une application extensive de la doctrine fiscale en exigeant l'incorporation dans les stocks de frais de développement engagés avant que le processus de production soit engagé et même si la commande n'assure pas de façon certaine le recouvrement de ces frais.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6729 (renvoyant sur n° 6046-2).

Amortissement des autres immobilisations incorporelles

1176-4

La quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles est systématiquement incluse dans le coût de production des stocks (PCG, art. 321-21) dès lors, à notre avis, qu'elles sont utilisées dans le processus de production de ces stocks. Sont expressément visés par le PCG les **logiciels** immobilisés.

Fiscalement, Il en est de même, à la condition que l'entreprise n'ait pas exercé l'option prévue à l'article 236-I du CGI lui permettant de déduire immédiatement, sur le plan fiscal, les dépenses de création de logiciels en charges (bien qu'ils soient comptabilisés à l'actif sur le plan comptable, voir n° 1622). Dans ce cas, les dépenses de création de logiciels ne peuvent pas être prises en compte dans l'évaluation du coût des stocks (CGI, art. 236-I). En conséquence, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A :

- le cas échéant, lors de la comptabilisation d'une dépréciation du stock sous-jacent : réintégration (ligne WI) de la fraction de la (provision pour) dépréciation à hauteur de l'amortissement des logiciels inclus dans le coût de production (déduction extra-comptable, ligne WU, de la reprise de provision correspondante) ;

- lors de la cession du stock sous-jacent : réintégration (ligne WQ), au résultat de l'exercice de cession, de l'amortissement des logiciels inclus dans le coût de production.

Sont également concernées, à notre avis, d'autres immobilisations incorporelles, telles que les **brevets, procédés industriels, dessins et modèles** acquis. Les modalités d'incorporation sont, à notre avis, les mêmes que pour les coûts de développement

(voir n° 1176-3).
En revanche, est, à notre avis, **exclu** du coût de production des stocks, l'amortissement des immobilisations incorporelles suivantes : **sites Internet ou marques acquises.**

En effet, ces frais immobilisés ne répondent pas aux conditions d'incorporation (PCG, art. 321-21 ; voir n° 1175) : ils ne sont encourus ni pour transformer les matières premières en produits finis, ni pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Ils constituent, à notre avis, des frais de commercialisation (voir n° 1184 s.).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même, les définitions comptable et fiscale des charges indirectes de production étant identiques (BOI 4 A-13-05, n° 153), sous réserve du cas particulier de l'incorporation de l'amortissement des frais de développement (voir n° 1176-3).

Frais de gestion et d'administration des sites de production

1177

Ils sont, à notre avis, systématiquement inclus dans le coût de production des stocks. En effet, à la différence des frais généraux engagés par les sièges administratifs (voir n° 1178), les **frais généraux engagés sur les sites de production** sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-2521, n° 18 et BOI 4 A-13-05, n° 151).

Il s'agit par exemple des frais suivants :

- rémunération (sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.), fournitures et consommation d'énergie des centres administratifs de l'usine ;

A titre d'exemple :

- le « service d'achats et de suivi de fabrication » (qualité, gestion des flux, approvisionnements...) (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 92-04, p. 507) ;

- le bureau d'étude chargé de définir les caractéristiques des produits fabriqués et de préparer les achats, à hauteur de leur participation au processus de fabrication ;

Fiscalement, Il en est de même (CAA Douai 6 avril 2000, n° 97-616).

- la direction du site, la comptabilité, le contrôle de gestion, les ressources humaines, l'informatique, la qualité, la gestion des flux...

- entretien des bâtiments administratifs du site de production ;

- amortissement des bâtiments administratifs du site de production (sur la notion d'amortissement, voir n° 1176-1) ;

Il en est de même pour les charges de location ou redevances de crédit-bail.

- assurance du site de production (voir n° 1183).

Frais généraux administratifs

1178

Les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent sont systématiquement **exclus** du coût de production des stocks (Avis CNC n° 2004-15, § 4.4.2).

Les frais généraux administratifs sont essentiellement constitués :

- des frais de la direction générale, financière, industrielle, commerciale, etc. ;

- des frais de siège (qu'ils soient refacturés par la société mère de l'entité ou par le siège social de l'entité) : rémunérations, jetons de présence, assurances et entretien des locaux du siège social...

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies ; BOI 4 A-13-05, n° 151 et 153 ; CE 10 décembre 1990, n° 61347).

Cependant, sont inclus dans le coût des stocks les frais généraux des **structures dédiées** à la production.

En effet, selon le PCG, les frais généraux administratifs des **structures dédiées** sont inclus dans le coût de production des stocks (PCG, art. 321-20). En effet, dès lors qu'ils concernent une structure dédiée à la production, ils contribuent à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies ; BOI 4 A-13-05, n° 151).

De telles structures dédiées sont, par exemple :

- un site industriel dédié à la production des stocks,

- une société civile immobilière dédiée à la construction d'un programme immobilier (voir n° 548-1).

Sur la notion de structure dédiée, voir n° 1404-1.
Sur les frais généraux administratifs des sites de production, voir n° 1177.
Sur le cas particulier des programmes immobiliers donnant lieu à la création de sociétés dédiées à un programme unique, voir n° 548-1.

Sous-activité

1179-1

I. Principe
Selon le PCG (art. 321-21), la quote-part de charges (les frais fixes de production) correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

En outre, le PCG fournit les précisions suivantes :

- l'appréciation de la sous-activité doit être effectuée par référence à la **capacité normale attendue de production de l'entreprise,** le niveau réel de production ;

- la capacité normale est la production moyenne que l'entreprise s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des **circonstances normales,** en tenant compte de la **perte de capacité résultant de l'entretien planifié** (méthode de l'imputation rationnelle).

Toutefois le **niveau réel de production** peut être retenu **s'il est proche de la capacité de production normale.**

Il en résulte que la part de charges fixes non imputée se trouve ainsi rattachée à l'exercice dans lequel est constatée la sous-activité et reste donc à sa charge.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 nonies ; BOI 4 A-13-05, n° 151 et 154), la charge de sous-activité exclue du stock étant déductible (CE 27 juin 1994, n° 121748).

Remarques

1. La doctrine est plus précise sur la définition de la capacité normale Pour le CNC (NI n° 35), l'activité normale correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité liées aux temps de congés, d'arrêts de travail, de réparations (entretien, pannes, réglage) statistiquement normales et aux contraintes structurelles de l'organisation (changements d'équipes, goulots d'étranglement...). Pour d'autres interprétations, voir n° 984-1.

2. Méthode de l'imputation rationnelle Pour chaque stade de production et de distribution, le montant de charges fixes retenu en vue de l'incorporation dans les coûts est égal à leur montant réel multiplié par le rapport : Niveau réel d'activité/Niveau normal d'activité (précision du PCG 82, p. III.101). Pour la détermination du niveau normal d'activité et l'information à fournir dans l'annexe, voir n° 984 s.

3. Quotas européens Ils n'ont aucune incidence sur le calcul.

Fiscalement, La règle générale de déductibilité de la charge de sous-activité s'applique (voir n° 1179-1). Pour une entreprise dont la production est soumise aux quotas européens, la capacité de production n'est pas définie par référence à ces quotas, mais uniquement par rapport à sa propre capacité de production (CAA Nancy 18 décembre 1997, n° 93-835).

Les coûts engendrés par une **grève** sont, à notre avis, de nature similaire aux coûts de sous-activité. Ils sont donc **exclus** du coût de production des stocks.

II. Sur le plan pratique
Le traitement de la sous-activité incluse dans les charges incorporables **diffère selon que l'entreprise valorise ses stocks au coût réel ou au coût standard.**

Pour le schéma de comptabilisation, voir n° 1256.

a. Coût réel Par la méthode de l'imputation rationnelle, la quotité incorporable de charges fixes (directes et indirectes) est corrigée du montant des charges de sous-activité avant son imputation dans la production stockée.

b. Coût standard (voir n° 1163 s.)
- Charges variables : elles sont imputées dans les stocks pour le volume d'activité réalisé. Ainsi, la méthode de l'imputation rationnelle se fait d'elle-même, la non-imputation reflétant la sous-activité.

Toutefois, en fin d'exercice, cette non-imputation représente une **différence d'incorporation.** Cette différence n'est **pas réincorporable** à la production stockée, selon le principe de prudence.

- Charges fixes : le coût standard ayant été imputé durant l'exercice en fonction de l'activité prévisionnelle de l'exercice, il est nécessaire de corriger la production stockée par la méthode de l'imputation rationnelle afin de réduire la production stockée à ce qu'elle aurait été si l'activité avait été normale (voir exemple n° 995 s.).
La somme de toutes les corrections apportées à chaque stade de l'évaluation des stocks représente **la charge globale de sous-activité à exclure de la production stockée** (voir n° 984 s.).

Suractivité

1179-2

En l'absence de précisions du PCG, à notre avis, les stocks doivent être évalués selon la règle générale, c'est-à-dire à leur coût réel de production, qui tient compte de la suractivité et minore donc les frais fixes par rapport à une activité normale.

Sur la définition de la capacité normale attendue, voir n° 1179-1.

Exemple

Exemple Le **coût de production unitaire** d'un article sur la base d'une capacité normale de 1 000 articles se décompose de la manière suivante :

- charges variables : 300,

- charges fixes : 100.

La production réelle de l'exercice s'élève à 1 250 articles, soit une suractivité de 25 %.
Le stock final se compose de 50 articles.
Le **coût réel unitaire de production** à retenir pour la valorisation des 50 articles en stocks à la clôture de l'exercice s'élèverait à : **380** (soit 300 de charges variables + (100 × 1 000 / 1 250) = **80 de charges fixes**).

Cette solution nous paraît **préférable à un raisonnement marginal** dans lequel aucune charge fixe ne serait retenue pour la détermination du stock de clôture au-delà de l'activité normale (le raisonnement marginal reporte sur l'exercice de la vente la prise en compte du gain lié à la suractivité).

Exemple

Exemple **(reprise de l'exemple précédent)** : le **coût marginal** de production serait égal à : **300.** (soit 300 de charges variables et **0 de charges fixes**). En effet, au-delà du 1 000e article, les charges fixes sont « amorties ».
Les 50 articles restant en stocks sont valorisés sans charge fixe, la suractivité de l'exercice portant sur 250 articles.

En outre, le raisonnement marginal pourrait entraîner une fluctuation importante de l'évaluation des stocks d'un exercice si les quantités en stocks sont importantes.

Fiscalement, A notre avis, seule la solution faisant apparaître le coût réel paraît acceptable (voir également, dans ce sens, les conclusions du commissaire du gouvernement sous CAA Nancy 18 décembre 1997, n° 93-835).

Frais de stockage

1180

Ils sont, en général, exclus du coût de production (comptabilisés directement en charges) à moins qu'ils ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production (Avis CNC n° 2004-15, § 4.4.2).

En effet, dans ce cas, ils sont bien nécessaires pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 153).

A notre avis, il convient dans ce cas particulier de tenir compte pour ces frais de la date effective de stockage (précision du PCG 1982, p. II.10). La **justification** d'une telle **incorporation** devrait, à notre avis, être indiquée dans **l'annexe.** En conséquence, en pratique :

- les frais de **stockage des matières premières, des marchandises « à transformer en produits finis » et des en-cours** de fabrication sont **inclus** dans le coût de production des produits finis (ceux-ci étant en effet nécessaires pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent) ;

Pour des exemples de charges comprises dans le coût de stockage des matières premières, voir n° 1167-1.

- les frais de **stockage des produits finis et des marchandises « à revendre en l'état »** sont **exclus** (ceux-ci n'étant en général pas nécessaires pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent) ;

Il s'agit notamment des frais suivants :

- location d'entrepôts, frais de stockage de produits finis chez le transporteur,

- mise en oeuvre de procédés de conservation en l'état en attendant la mise en vente : par exemple, à notre avis, l'arrosage de stocks de bois, le traitement anti-germinatif de pommes de terre.

- frais généraux concernant la zone de stockage des produits finis : frais d'assurance portant sur le stock de produits finis (voir n° 1183), rémunération du service des expéditions, emballage réalisé au départ de l'usine (en revanche, l'emballage réalisé en bout de chaîne de production fait bien partie du coût de production, voir n° 1196-4, celui-ci étant bien nécessaire pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent).

- les frais du **stockage nécessaire au processus de production** préalablement à une nouvelle étape de la production sont **inclus** (ceux-ci étant nécessaires pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent).

Cette adjonction nous paraît, notamment, pouvoir s'appliquer :

- aux stocks à **cycle long se valorisant avec le temps** (exemples : vins, alcools, animaux), solution confirmée par le bulletin CNCC (n° 56, décembre 1984, EC 84-47, p. 525).

Pour les frais financiers ayant le caractère de charges de stockage et les conditions de leur inclusion dans le coût de production des stocks, voir n° 1180-1.

Frais financiers ayant le caractère de charges de stockage

1180-1

A notre avis, ces frais peuvent être inclus dans le coût de production des stocks, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- l'entreprise a opté pour l'intégration des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée de ses actifs (voir n° 1168 s.),

- et le stockage est nécessaire au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production (voir n° 1180).

Dans ce cas, l'incorporation de ces frais doit suivre certaines règles :

- la durée de stockage doit dépasser l'exercice (voir n° 1168-1 I.a) ;

- l'entreprise doit avoir opté pour l'incorporation au coût d'entrée, ce qui implique de retenir cette même option pour tous les actifs éligibles de l'entreprise (voir n° 1168-1 II) ;

- la nature des frais financiers engagés pour le stockage doit être compatible avec la notion de coûts d'emprunt définie par le PCG (voir n° 1168-1 III.a) ;

- l'incorporation doit cesser dès que le stockage n'est plus nécessaire au processus de production (voir n° 1168-1 III.b).

Sinon, ces frais sont comptabilisés directement en charges.

Pertes et gaspillages

1181

Ils sont exclus du coût de production (PCG, art. 321-19).

Selon l'avis du CNC n° 2004-15, les « pertes et gaspillages » concernent (§ 4.4.2) :

- d'une part, les montants anormaux de déchets de fabrication, c'est-à-dire les **écarts de rendement sur matière** tels que les rebuts, les erreurs dans les poids mis en oeuvre, etc.,

Toutefois, si des chutes sont récupérées pour une autre fabrication ou pour être vendues, il ne s'agit pas de pertes ou gaspillages mais de déchets ou produits résiduels (pour l'évaluation de ces derniers, voir n° 1186-1).

- et d'autre part, les montants anormaux de main-d'oeuvre et autres coûts de production, c'est-à-dire les **écarts de rendement sur main-d'oeuvre, consommables, énergie, etc.** (par rapport aux prévisions, aux normes de fabrication ou aux coûts préétablis).

En pratique, les entreprises doivent donc **exclure** du coût d'entrée des stocks les **écarts de rendement** (dus à une mauvaise qualité, un mauvais ordonnancement, etc.). Toutefois, à notre avis :

- seuls les pertes et gaspillages **exceptionnels** sont exclus ;

- en revanche, si pour produire un bien il y a nécessairement des « chutes » ou déchets, ceux-ci constituent bien des **charges incorporables** (et donc n'ont pas à être exclus).

Dans ce cas, si ces chutes ont une valeur de revente, c'est le coût de la chute net de son prix de revente qui est inclus dans le coût de production (le stock de déchets étant en effet valorisé à sa valeur probable de revente, voir n° 1186-1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 153). Selon la jurisprudence se prononçant sur des faits antérieurs à 2005 mais à notre avis toujours applicable, seules les pertes accidentelles, à l'exclusion de celles inhérentes au procédé de fabrication, doivent être exclues du coût de revient des stocks (CE 23 juin 1958, n° 41493 ; CE 31 octobre 1990, n° 97720 repris dans D. adm. 4 A-2521, n° 8 ; CAA Nancy 2 mai 1989, n° 89-58, TA Orléans 17 décembre 1987, n° 844855).

Contribution Economique Territoriale (CET)

1182

Il convient, à notre avis, de distinguer le traitement de la CVAE et de la CFE (qui sont les deux composantes de la CET) :

a. La Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE) étant uniquement calculée sur la valeur ajoutée, qui est un agrégat général de l'entreprise non rattachable directement à la production, elle constitue, à notre avis, un impôt non incorporable au coût de production des stocks, à l'instar de l'ancienne taxe professionnelle que le Conseil d'Etat avait qualifiée d'impôt à caractère général (voir ci-après, fiscalement) ;

b. Deux approches sont, à notre avis, possibles pour **la Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)** :

- première approche : la CFE est incorporable au coût des stocks, pour la quote-part affectée aux bâtiments et équipements industriels. En effet, cette taxe étant fondée sur les valeurs locatives des immobilisations passibles de la taxe foncière et utilisées pour les besoins de l'exploitation, une quote-part devrait, tout comme les charges liées aux bâtiments et installations de production (amortissement, entretien...), être directement rattachable au coût de production des stocks, et ce, même s'il existe un décalage de 2 ans entre son

exigibilité et les bases sur lesquelles elle est assise. En revanche, la quote-part de la CFE attribuable aux sièges sociaux et aux bâtiments administratifs, non rattachable à la production, est exclue du coût de production et est directement comptabilisée en charges, en tant que frais généraux administratifs (voir n° 1178).

- deuxième approche : la CFE est à considérer, à l'instar de la CVAE, comme un impôt à caractère général non incorporable. En effet, étant susceptible d'être plafonné en fonction de la valeur ajoutée, son montant peut fluctuer en fonction de cet agrégat général.

Fiscalement, Selon nos informations, l'Administration ne serait pas favorable à l'incorporation de la CET dans les stocks au regard des arguments qui, selon Olivier Fouquet, Président de la Section des Finances au Conseil d'Etat, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2003 », Les Echos Conférences - PwC, avaient conduit le Conseil d'Etat à considérer la taxe professionnelle comme un **impôt général** (CE 3 novembre 2003, n° 248888). En effet, comme pour l'ancienne taxe professionnelle :

- la CVAE est exclusivement calculée sur la valeur ajoutée, qui n'est pas directement reliée à l'outil de production ;

- il existe pour la CFE un décalage de 2 ans entre l'année de prise en compte des éléments de calcul et l'année d'imposition ;

- l'assiette d'imposition à la CET est fréquemment déconnectée du montant de l'impôt, compte tenu des corrections pouvant être apportées, comme le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (voir n° 872).

Taxe foncière

1182-1

A notre avis et en l'absence de précision des organismes compétents, elle devrait être incorporable au coût des stocks, pour la quote-part rattachable à la production.

En effet, la taxe foncière est assise sur les valeurs locatives des immobilisations et, contrairement à la CFE (voir n° 1182), elle n'est pas susceptible d'être plafonnée en fonction de la valeur ajoutée. A l'instar de toutes les charges liées aux bâtiments et installations de production (amortissements, entretien...), il devrait être possible de déterminer la quote-part de taxe rattachable à l'outil de production et ainsi de déterminer la part de la taxe foncière incorporable au coût des stocks. Toutefois la jurisprudence fiscale considérant la taxe foncière comme un impôt de caractère général (voir ci-après), beaucoup d'entreprises ne l'incorporent pas, à ce jour, dans leurs stocks.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat ne s'est jamais prononcé sur cette question mais la jurisprudence des cours inférieures considère que la taxe foncière est un impôt général qui ne fait pas partie des charges de production à prendre en compte dans le coût de revient des stocks (CAA Paris 11 juillet 2003, n° 98-1676 et TA Versailles 7 décembre 2000, n° 92-8935).

Frais d'assurance

1183

Leur incorporation ou non dans les stocks dépend de la nature des biens couverts. A notre avis, les frais d'assurance couvrant :

- le **transport** des matières premières et marchandises, en provenance du fournisseur, entrent dans le coût d'acquisition des biens (voir n° 1167 I.a) ;

- le **site de production,** entrent généralement dans le coût de production des biens, en tant que frais d'administration et de gestion des sites de production (sur les conditions d'incorporation, voir n° 1177) ;

- les **stocks de matières premières, marchandises « à transformer en produits finis » et en-cours de production** (qu'il s'agisse de stocks spécifiques ou d'un montant global) sont incorporés dans le coût de production de ces biens ;

En effet, ils permettent, à notre avis, d'amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent (voir n° 1175).

Sur le cas particulier des assurances « dommages construction », voir n° 832.

- les **stocks de produits finis et de marchandises « revendues en l'état »** ne peuvent généralement pas être incorporés au coût de production, celle-ci étant achevée ;

Ces frais, constituant des charges de stockage, peuvent toutefois, dans des cas particuliers, être inclus dans le coût de production (voir n° 1180).

- le **recouvrement des créances** (Sfac, Coface...) sont exclus (voir n° 1184).

Coûts de distribution

Frais commerciaux

1184

Selon l'avis du CNC n° 2004-15 (§ 4.4.2) ces frais constituent une **charge de l'exercice** au cours duquel ils sont engagés et ne sont pas à comprendre dans l'évaluation des stocks, n'ayant pas la nature de « charges de production ». En effet, ces frais ne répondent pas aux conditions d'incorporation (PCG, art. 321-21, voir n° 1175) : ils ne sont ni encourus pour transformer les matières premières en produits finis, ni encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Fiscalement, Il en est de même, ces frais étant exclus du coût de production des stocks (BOI 4 A-13-05, n° 153 ; CE 10 décembre 1990, n° 61347 et 12 janvier 1977, n° 396).

Sur le cas particulier :

- des contrats à long terme, voir n° 548-1,

- des ventes en l'état futur d'achèvement, voir n° 567.

Les frais de commercialisation sont notamment les suivants :
- frais de publicité (voir n° 2304-2), dont par exemple les imprimés et catalogues publicitaires ou encore les frais de foires et d'expositions (frais d'inscription, frais de transport et de montage des stands ; voir n° 847) ;
- frais de transport supportés pour amener les produits finis et marchandises chez le client ;

En revanche, à notre avis, si les produits finis (ou marchandises) sont stockés dans un entrepôt général (ne constituant pas un lieu de vente) avant d'être expédiés sur leur lieu de vente (magasin de l'entreprise), les frais de transport entre cet entrepôt et le lieu de vente sont bien inclus dans leur coût de production (voir n° 1167 I.b).

- commissions versées aux commerciaux salariés ;
- commissions versées à des non-salariés (représentants ou intermédiaires) en vue de l'obtention d'un marché (voir n° 840) ;
- frais de l'équipe marketing ;
- redevances techniques dues (à la société mère) lors de la vente (voir n° 1184-1) ;
- redevances de marques (voir n° 1184-1) ;
- amortissement des marques acquises ;
- amortissement des sites Internet ;
- assurances couvrant le recouvrement des créances (Coface, Sfac, etc.) ; sur les autres frais d'assurance, voir n° 1183 ;
- taxes assises sur le chiffre d'affaires ;
- les coûts supportés pour l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques (DEEE) : la cotisation versée par les producteurs à un éco-organisme au titre de leur participation financière à la filière de collecte et de valorisation des déchets d'EEE ménagers et professionnels (voir n° 815-2), à notre avis, celle-ci étant due à la vente ; de même la provision pour élimination des déchets issus des DEEE (voir n° 1516-3). Pour plus de détails sur la réglementation sur les DEEE, voir n° 1516-3 ;
- impôt sur les sociétés, calculé sur la base du résultat et donc directement attribuable au résultat et non à la production.

Redevances

1184-1

Il convient de distinguer les redevances sur ventes des redevances de fabrication ou de production.

I. Redevances sur ventes (par exemple redevances de marques)
En général, elles sont dues et versées après la vente du produit correspondant. A la clôture de l'exercice :

- pour les **produits vendus** n'ayant pas encore fait l'objet d'un versement de redevance, il est nécessaire de constituer une charge à payer, le vendeur ayant l'obligation de verser la redevance liée aux produits vendus et celle-ci étant sans contrepartie future (PCG, art. 312-1 s.) (les produits vendus n'étant plus en stock, cette charge n'est pas incorporable dans les stocks) ;

Fiscalement, Cette charge est, à notre avis, déductible.

- pour les **produits encore en stocks,** la vente n'étant pas encore réalisée, l'entreprise n'a pas encore l'obligation (PCG, art. 312-1 s.) de verser la redevance et aucune charge n'est donc à constater en charges à payer (et donc aucune charge n'est incorporable à ce titre dans les stocks). Toutefois, elles doivent être prises en compte pour la détermination d'une éventuelle dépréciation, s'agissant d'une charge prévisionnelle liée à la vente (voir n° 1202-1).

Fiscalement, La fraction de la (provision pour) dépréciation correspondant à ces redevances n'est pas déductible, dès lors qu'elles constituent des frais de commercialisation restant à supporter jusqu'à la vente (CGI, art. 39-1-5°). Voir n° 1202-1.

II. Redevances sur des moyens de production (brevets de production, droit de fabrication...)

a. Si elles sont évaluées sur la base des unités produites, ces redevances doivent être comptabilisées en charges au fur et à mesure de la production, avec pour contrepartie une dette vis-à-vis du concédant (PCG, art. 312-1 s.), et incorporées au coût de production des stocks.

Fiscalement, Il en est de même, le coût de production devant inclure l'ensemble des charges directes ou indirectes de production (CGI A III, art. 38 nonies).

b. Si elles sont évaluées sur la base des unités vendues (c'est-à-dire versées lors de l'enregistrement du chiffre d'affaires), à notre avis, deux interprétations sont possibles :

- soit on considère qu'elles se rapportent, par nature, à la production (le chiffre d'affaires n'intervenant qu'au niveau des modalités de leur calcul) ; elles doivent, en conséquence, être incorporées aux stocks.

Lorsque cette interprétation est retenue, deux pratiques sont observées :

- soit les entreprises incorporent dans leurs stocks les redevances qu'elles estiment devoir sur les produits en stocks (mais qui ne seront payées que lors de la vente de ces produits). Dans ce cas, une charge à payer est comptabilisée en contrepartie de l'accroissement des stocks (en ce sens Bull. CNCC n° 53, mars 1984, p. 112, Etude CNCC). Cette écriture n'a toutefois pas d'impact sur le résultat ;

- soit les entreprises incorporent dans leurs stocks une quote-part des redevances constatées en charges de l'exercice. Dans cette approche, peu importe que ces redevances soient calculées sur les produits vendus (et donc plus en stocks à la clôture), elles constituent le coût annuel du brevet ou du droit nécessaire à la production de l'exercice et, à ce titre, elles sont considérées comme incorporables aux stocks (cette approche ne fait cependant pas le lien entre les stocks produits et les redevances qui seront payées sur ces stocks).

- soit on considère qu'elles se rapportent à la commercialisation des produits du fait qu'elles sont générées par leur vente : dans ce cas, les redevances ne sont pas incorporables au coût de production.

Fiscalement, Lorsque le fait générateur est constitué par la vente des produits, les redevances constituent des charges de l'exercice de réalisation des ventes et ne peuvent être incorporées au coût de revient des stocks (CE 5 février 1992, n° 84569 ; CE 10 novembre 1993, n° 89415, CAA Paris, 9 avril 2002, n° 97-3619 et 00-457).

Coûts d'emprunt

1185

Le traitement des coûts d'emprunt dans le coût de production des stocks est le même que celui applicable aux stocks acquis à titre onéreux. En conséquence, les intérêts des capitaux empruntés peuvent être (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 321-5.1) :

- soit comptabilisés en **charges** de la période au cours de laquelle ils ont couru,

- soit incorporés, sous certaines conditions, dans le **coût du stock produit.**

Les stocks et en-cours concernés sont ceux produits ou sous-traités.

Pour plus de détails sur les conditions de comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des stocks, voir n° 1168 s.

Fiscalement, Il en est de même, voir n° 1168 s.

E. Cas particuliers d'évaluation

Les autres modalités d'évaluation

Biens acquis ou produits conjointement pour un coût global

1186

I. Biens acquis conjointement
Lorsque les biens sont acquis conjointement pour un coût global d'acquisition, le coût d'entrée de chacun des biens est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux (PCG, art. 321-8).

A notre avis, il peut en être ainsi, notamment, dans les branches de la **brocante** et de la **récupération des métaux.**

Exemple

Exemple 1 Un brocanteur débarrasse un grenier pour un prix forfaitaire de 4 000. Il y récupère le mobilier et les bibelots revendables suivants :

	Valeur de vente estimée		Coût d'entrée estimé (1)
meuble 1	6 000	× 4/16	= 1 500
meuble 2	5 000	× 4/16	= 1 250
bibelot 1	3 000	× 4/16	= 750
bibelot 2	2 000	× 4/16	= 500
Total	16 000		4 000

(1) Hors frais de récupération.

Exemple

Exemple 2 Un ferrailleur achète un matériel hors d'usage pour 4 000. Il y récupère les métaux suivants :

	Prix du marché		Coût d'entrée (1)
cuivre	10 000	× 4/16	= 2 500
plomb	4 000	× 4/16	= 1 000
ferraille	2 000	× 4/16	= 500
Total	16 000		4 000

(1) Hors frais de récupération.

Mention doit être faite, dans l'annexe, de la méthode d'évaluation retenue (PCG, art. 531-2/14).

II. Biens produits conjointement
Il en est de même lorsque les biens sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global de production (PCG, art. 321-8).

Selon l'avis du CNC n° 2004-15 (§ 4.4.2), il peut en être ainsi à l'occasion de la production de **produits résiduels** (voir n° 1186-1) et de **produits liés.**

A défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des biens acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres biens s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué (PCG, art. 321-8).

Selon l'avis du CNC n° 2004-15 (§ 4.4.2), lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production.

Fiscalement, Selon l'Administration, les précisions comptables données dans l'avis du CNC précité sur les coûts de production des stocks peuvent également s'appliquer en matière fiscale (BOI 4 A-13-05, n° 157).

Exemple

Exemple La production d'un produit a coûté 100 000 et il en est résulté un sous-produit dont le prix du marché de vente est de 4 000 ; les frais de distribution pour ce sous-produit sont estimés à 60.
Coût du sous-produit : 4 000 - 60 = 3 940
Coût du produit principal : 100 000 - 3 940 = 96 060

Mention doit être faite, dans l'annexe, de la méthode d'évaluation retenue (PCG, art. 531-2/14).

Produits résiduels (déchets et rebuts)

1186-1

En l'absence de coût de production, sont retenus le cours du jour du marché ou, à défaut, la valeur probable de réalisation, nets des frais de distribution (coût d'entrée et valeur d'inventaire se trouvent confondus).

Cette méthode, préconisée par l'OEC (Rec. révision contractuelle n° 22.02, mise en révision), ressort de la comptabilité analytique du PCG et de celle qui a été préconisée pour les produits liés (PCG, art. 321-8, voir n° 1186 II.).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-2521, n° 37) sous réserve des frais de distribution qui ne peuvent être retenus (voir n° 1202-1).

Stocks acquis par voie d'échange

1188

Les stocks suivent le même principe d'évaluation que les immobilisations. Ils sont donc comptabilisés à leur valeur vénale (PCG, art. 321-1 et 321-3), sous réserve de deux exceptions propres aux échanges. Pour plus de détails, voir n° 1443.

Sur la définition de la valeur vénale, voir n° 1450-2.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6726.

Fiscalement, Par symétrie avec les immobilisations, il devrait en être de même (voir n° 1443).

Stocks acquis à titre gratuit

1189

Comme les immobilisations, ils sont évalués à leur valeur vénale (PCG, art. 321-4). Pour plus de détails, voir n° 1445.

Sur la définition de la valeur vénale, voir n° 1450-2.

Fiscalement, Il en est de même (CE 9 décembre 2009, n° 302059).

Stocks acquis à titre d'apport en nature ne constituant pas une branche complète d'activité

1190

Comme les immobilisations, ils sont évalués à la valeur figurant dans le traité d'apport. Le traité d'apport doit refléter la valeur vénale, sous réserve de deux exceptions.

En effet, les apports en nature isolés figurant dans le traité d'apport étant assimilés à des échanges (PCG, art. 321-2), les règles relatives aux échanges leur sont appliquées.

Fiscalement, Par symétrie avec les immobilisations, il devrait en être de même (CGI A II, art. 38 quinquies, voir n° 1441).

Pour plus de détails, voir n° 1441.

Ne sont pas visés par ces règles d'évaluation les stocks apportés dans le cadre d'une opération de fusion, scission, apport partiel d'actif ou dissolution par confusion de patrimoine. Le coût d'entrée de ces éléments a été précisé par le Règlement CRC n° 2004-01 relatif aux opérations de fusions et assimilées (pour plus de détails sur les principes de valorisation à retenir, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7600 s.).

Cas particulier lié à la fiscalité

Entreprises relevant du régime fiscal du bénéfice réel simplifié

1191-1

Stocks et en-cours sont évalués à leur coût. Toutefois, ce coût **peut** être déterminé **forfaitairement** comme suit (C. com. art. L 123-27 et R 123-208 ; CGI A IV, art. 4 LA repris dans D. adm. 4 A-2521, n° 14 et 4 A-2531, n° 20) :

- **produits et marchandises** : application à leur prix de vente à la clôture de l'exercice d'un abattement correspondant à la marge pratiquée sur chaque catégorie de biens (voir n° 1164) ;

Fiscalement, L'Administration (D. adm. précitée) fait référence à l'utilisation d'une marge moyenne mais admet la méthode comptable imposant une marge par catégorie de biens, voir n° 339 (7).

- **travaux en cours** : leur montant est réputé égal à celui des acomptes réclamés aux clients avant facturation.

Réglementation communautaire

Système de prélèvements et de restitutions de l'UE

1192

Il a une incidence directe sur l'évaluation des stocks (CNC, NI n° 12) :

- le **prélèvement,** considéré comme un supplément d'achat, constitue un élément du coût d'entrée des stocks ;

- la **restitution à la production,** lorsqu'elle est concomitante aux achats, permet la valorisation des stocks de produits de base au coût réel d'achat (restitution déduite) et des produits transformés au coût de production réel (restitution déduite). Dans le cas

où les conditions d'exploitation ne permettent pas le rapprochement entre les restitutions et les achats les concernant, la restitution à la production est comptabilisée en classe 7, dans une subdivision du compte 75 « Restitutions perçues dans le cadre de l'Union européenne ». Les stocks sont évalués en fonction du coût d'achat au producteur. Les stocks de produits transformés sont donc majorés du montant de la restitution afférente aux produits de base y ouvrant droit ;

- la **restitution à l'exportation,** acquise à la date de la vente, ne doit pas avoir d'incidence sur le coût d'entrée des stocks, même si ces derniers sont placés en entrepôt d'exportation ou préfinancés ;

- les **primes de stockage,** qui ne dépendent pas directement de l'achat ou de la vente de produits agricoles, ont le caractère de subventions d'exploitation.

Stocks subventionnés

1193

Les subventions obtenues sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés (PCG, art. 321-7), ce qui signifie que celles-ci doivent être prises en résultat lorsqu'elles sont acquises (voir n° 648 s.).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6729 (renvoyant sur n° 6051).

Stocks libellés en devises

Stocks détenus à l'étranger

1194

Selon le PCG (art. 342-4) :

- la valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en euros, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, matières et produits en stocks, à la **moyenne pondérée** des **cours** pratiqués à la **date d'achat** ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entreprise peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats ;

- des **dépréciations** sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours du change de ce jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

La constitution d'une telle dépréciation entraîne une compensation entre les différences de change (contenues dans la valeur d'inventaire) et la dépréciation proprement dite des stocks.

Stocks achetés à l'étranger

1195

Voir n° 2160.

Divers

Biens produits en série dans le cadre de contrats fermes

1196

Selon l'avis du CNC n° 2004-15 (§ 4.4.2), en cas de séries livrées à l'unité, le coût d'entrée des stocks produits dans le cadre de contrats fermes peut comprendre :

- l'amortissement des coûts non récurrents (dessins, frais de développement et frais de création d'outillages spécifiques), voir n° 1176-3 (frais de développement) et 1176-4 (autres immobilisations incorporelles) ;

- les coûts générés par la courbe d'apprentissage (baisse attendue des coûts sur la série, liée à l'expérience).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 157).

Sur la valeur à retenir à l'arrêté des comptes, voir n° 1217.

Offres en cours

1196-1

Il s'agit de prestations en cours exécutées en réponse à des appels d'offre ou consultations pour lesquelles, en contrepartie, est prévue une **rémunération quelle que soit l'issue de l'opération.** A notre avis, les solutions données par le plan professionnel de l'ingénierie restent applicables :

- à l'**inventaire,** il y a lieu de valoriser le montant des dépenses exposées, sans qu'il excède la rémunération conventionnelle : débit du compte 348 « Offres en cours » par le crédit du compte 71348 « Offres en cours » ;

- l'**exercice suivant,** cette écriture est extournée. Puis :

- si le **projet** n'est **pas retenu,** la rémunération acquise est débitée au compte 411 « Clients » par le crédit du compte 706 « Prestations de services » ;

- si le **projet** est **retenu,** la rémunération conventionnelle est virée au compte 4191 « Clients-Avances reçues sur commandes », sauf à tenir compte de stipulations contractuelles conduisant à un enregistrement comptable différent.

Biens produits dans des lieux différents

1196-2

A notre avis, les produits doivent être évalués au coût de production de leur lieu de fabrication. A défaut (cas qui devrait être exceptionnel), un coût moyen (tous lieux confondus) pourrait être utilisé.

Coût d'une « marchandise »

1196-4

La **distinction** entre marchandises et produits finis est **essentielle.** En effet, les marchandises sont évaluées au coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat et les frais accessoires d'achat alors que les produits finis sont évalués au coût de production qui, lui, comprend, outre le coût d'acquisition, les charges directes et indirectes de production. A notre avis, en l'absence de précisions des textes et des organismes compétents, les marchandises sont **transformées en « produits finis »** :

- quelle que soit la **modification,** que celle-ci augmente par exemple de 0,5 % ou de 15 % le coût d'acquisition de la « marchandise », transformant cette dernière en un produit fini valorisé à un coût de production égal au coût d'acquisition de la « marchandise » majoré (dans l'exemple) de 0,5 % ou de 15 % ;

- en cas de **reconditionnement,** les frais correspondants devant être incorporés au coût de production : il s'agit non seulement du coût de l'emballage lui-même (le PCG - liste des comptes - classe les emballages achetés et non immobilisés dans les « autres approvisionnements »), mais aussi des frais de main-d'oeuvre et de l'amortissement des machines utilisées.

Sur les notions de rémunération, voir n° 1172 s. et d'amortissement, voir n° 1176-1.

Fiscalement, La jurisprudence considère également :

- qu'une opération de remembrement (de terrains) consiste au minimum à effectuer un conditionnement et qu'un simple reconditionnement transforme une marchandise en produit fini (CE 10 décembre 1990, n° 61347) ;

- que les dépenses de ravalement réalisées par un marchand de biens sur un immeuble destiné à la revente ont pour effet de faire passer celui-ci du stade de « marchandise » à celui de « produit fini » (CAA Paris 10 février 2000, n° 97-3383 rendu définitif par CE (na) 14 mars 2001, n° 220274).

En revanche, les marchandises demeurent à notre avis des « **marchandises** revendues en l'état » :

- en cas de **contrôle à la réception** des marchandises ; les frais de contrôle faisant partie de la fonction « Approvisionnements » (au sens « fonction Achat ») n'entrent donc à ce titre (Bull. CNC n° 61, p. 7) ni dans le coût d'acquisition, ni dans le coût de production ;

- en cas de **stockage,** les frais de stockage n'étant pas compris dans le coût d'acquisition (voir n° 1167-1) ;

En outre, sont à notre avis incorporables au coût d'entrée des marchandises les **frais de transport** entre l'entrepôt général (notamment lorsqu'il ne s'agit pas d'un lieu de vente) et le magasin de vente (voir n° 1167 I.b).

Fiscalement, Seules présentent le caractère de frais accessoires d'achat les dépenses qui ont pour objet l'acheminement des marchandises achetées vers l'un des magasins de l'entreprise et non les dépenses afférentes à des déplacements d'un local à l'autre de la même entreprise. Il s'ensuit qu'une entreprise commerciale à succursales multiples, pour l'évaluation de son stock de marchandises, n'a pas à tenir compte des frais de transport desdites marchandises entre ses entrepôts et ses magasins de vente ou d'un magasin à un autre (CE 20 décembre 1972, n° 83877, repris dans D. adm. 4 A-2521, n° 7 ; BOI 4 A-13-05, n° 150). Sur le **stockage de vins vieux,** voir n° 1167-1.

- en cas de simple **adaptation** des marchandises, **lors de la vente,** aux besoins des clients (cas notamment de la distribution).

Activités spécifiques

Marchands de biens

1199-1

Les immeubles acquis par des marchands de biens étant destinés à la revente, ils sont en principe comptabilisés en **stocks** (voir n° 1135).

Remarque
Extension du régime des droits d'enregistrement réduits : un acquéreur n'ayant pas la qualité de marchand de biens peut, au moment de l'acquisition d'un bien immobilier, prendre l'engagement de revendre ce bien (ou l'engagement de le construire) pour bénéficier de droits d'enregistrement réduits (CGI, art. 1115 et 1594-0 G ; BOI 3 A-3-10 et 7 C-2-11). Il convient, dans ce cas, d'examiner si le bien doit être comptabilisé par l'acquéreur en stock ou en immobilisation compte tenu de son activité et de son cycle d'exploitation.

Sur la distinction entre stock et immobilisation, voir n° 1135.

En l'absence de règles spécifiques, le **coût d'entrée** des immeubles ou appartements en stocks doit être évalué selon les **règles générales** (voir n° 1165 s. pour le coût d'acquisition et n° 1170 s. pour le coût de production). Leur application appelle à notre avis les remarques suivantes :

I. Coût d'acquisition

Les frais d'acquisition des immeubles stockés font obligatoirement partie du coût d'acquisition (contrairement aux « frais d'acquisition d'immobilisations » qui peuvent être comptabilisés en charges sur option, voir n° 1167). Il s'agit :

- de la **TVA non déductible** ;

Fiscalement, Il en est de même (TA Lyon 24 avril 2001, n° 96-4167).

- des **honoraires** ;

- des commissions sur achats ;

- de la participation pour la non-réalisation d'aires de stationnement ;

Fiscalement, Il en est de même (CAA Nantes 2 mars 2005, n° 01-1764 ; Rép. Fosset, Sénat 21 janvier 1988, p. 83).

- des **frais d'acte** ;

- des **droits de mutation.**

Cas particulier des droits de mutation complémentaires L'acquisition d'immeubles acquis en vue de leur revente ou de leur construction bénéficie de droits d'enregistrement réduits. Ce taux réduit est cependant régularisé en cas de non-respect de l'engagement dans le délai prévu aux articles 1115 du CGI pour l'engagement de revendre et 1594-0 G du CGI pour l'engagement de construire (voir n° 878). En cas de régularisation :

a. les droits de mutation à taux réduit et autres frais d'acquisition initialement compris dans le coût d'entrée du stock sont maintenus dans le coût d'entrée de l'immeuble qu'il soit reclassé ou non en immobilisation.

b. concernant **les droits de mutation complémentaires,** deux situations peuvent se présenter, selon l'intention du marchand de biens :

1. Si le marchand de biens a toujours l'intention de revendre/construire, et même si cette régularisation intervient plusieurs années après l'acquisition, les droits de mutation complémentaires constituent des frais accessoires d'achat qu'il convient d'inclure dans le **coût de revient des stocks** (en ce sens, EC 2012-21 publiée sur le site de la CNCC le 18 juillet 2012 : www.cncc.fr). En effet, la jurisprudence précise clairement que le fait générateur des droits d'enregistrement rétroactivement dus est l'acte de mutation et non le non-respect de l'engagement de construire ou de revendre (Cass. com. 6 octobre 1998, n° 1487 P rendu sous l'empire de l'ancienne législation mais, à notre avis, encore applicable). D'ailleurs, si la société n'avait pas placé cette opération à l'origine sous le régime de droits d'enregistrement réduits et avait dès l'acquisition acquitté les droits de mutation au taux plein, ces droits auraient été inclus dans le coût d'acquisition.

Fiscalement, Le prix de revient des immeubles en stock correspond à leur prix d'achat majoré des charges augmentatives du prix et des frais engagés (D. adm. 8 D-12, n° 5). La question de l'incorporation ou non dans le coût de revient des stocks des droits de mutation n'a, à notre connaissance, pas été tranchée depuis l'entrée en vigueur des nouvelles règles comptables.

2. Si l'intention est désormais d'exploiter le bien en propre (Bull. n° 157, mars 2010, EC 2009-71, p. 240 s.) :

- le stock est reclassé en immobilisation,

Pour plus de détails sur la comptabilisation et les conséquences du transfert de stocks à immobilisations, voir n° 1136.

- les droits de mutation complémentaires constituent des **frais d'acquisition de l'immobilisation** et sont soit immobilisés, soit comptabilisés en charges, selon **l'option** retenue par le marchand de biens pour ses autres frais d'acquisition d'immobilisations (voir n° 1404-3).

Fiscalement, Si le droit complémentaire est comptabilisé en charge, celle-ci est déductible (CAA Paris 10 juillet 1990, n° 89-762 et n° 89-763 ; CAA Nantes 26 décembre 2003, n° 00-969). S'il est immobilisé, il devrait suivre, à notre avis, le traitement comptable.

Dans les deux cas (1. et 2.), si l'incorporation des droits de mutation complémentaires rend la valeur comptable du bien supérieure à sa valeur actuelle, une dépréciation doit être constatée (cette situation est d'autant plus probable que l'immeuble n'a pas pu être vendu au cours de la période prévue initialement).
Il en est, à notre avis, de même pour les droits d'enregistrement dus en cas de non-respect de l'engagement de construire prévu à l'article 1594-0 G du CGI.

c. En revanche, **l'intérêt de retard** dû à l'occasion de cette régularisation doit être comptabilisé en charges exceptionnelles au compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales ».
Sur les autres frais à inclure dans le coût d'acquisition des terrains et immeubles, voir n° 1415 s.

II. Coût de production

Les modifications effectuées sur l'immeuble changent sa nature et le font passer du stade de « marchandise » à celui d'« en-cours » ou de « produit fini » (voir n° 1196-4). En conséquence, à notre avis, doivent être incorporées au coût d'entrée toutes les charges de production, notamment :
- toutes les charges de **remise en état** spécifiques au bien (dépenses de ravalement notamment) ;

Fiscalement, Il en est de même [CE (napc) 14 mars 2001, n° 220274].

- les **frais de démolition** destinés à rendre un terrain nu (pour le revendre tel quel ou pourvu d'une nouvelle construction) ;
- les **indemnités d'éviction** versées, le cas échéant, dès lors qu'elles ont pour objectif de revaloriser l'immeuble avant sa vente ;

Fiscalement, Il en est de même (CE 28 mars 2012 n° 318830).

- les **frais financiers** engagés pendant la période de rénovation et correspondant aux capitaux empruntés pour financer le bien (prix d'acquisition et coût de la rénovation), si la société a retenu cette option (voir n° 1168) et dès lors que :

- les travaux réalisés sont nécessaires pour amener le stock dans l'état où il sera prêt à être vendu,

- et la durée des travaux (et non celle de détention du bien pour la revente) dépasse douze mois, des travaux de rénovation légère ne pouvant donc être concernés (en ce sens, Bull. CNCC n° 86, juin 1992, EC 91-89, p. 362 s.).

Pour plus de détails sur les modalités d'application de cette option, voir n° 1168 s.
Sur les autres frais à inclure dans le coût de production des constructions, voir n° 1435-1.

Fiscalement, Il devrait en être de même, dans la mesure où les coûts d'emprunt incorporables dans les stocks sont les mêmes que ceux retenus sur le plan comptable (BOI 4 A-13-05, n° 64).

III. Charges de copropriété
En revanche, les charges de copropriété courantes (entretien, nettoyage, gardien, etc.), nous paraissent dans tous les cas constituer des charges immédiatement déductibles.

Sur l'évaluation à la clôture, voir n° 1209.

Forêts : stocks de bois

1199-3

Selon l'avis CNC n° 2002-15 du 22 octobre 2002 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés d'épargne forestière :

- les bois sur pied mûrs ou en cours de croissance, sont comptabilisés pour leur prix d'achat (valeur d'expertise à l'entrée dans la société d'épargne forestière), majoré à notre avis des frais accessoires (§ 2.2.1.1) ;

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Godon AN 25 mars 1978, p. 962).

- les bois sur pied en cours de croissance sont impactés de tous les travaux qui participent à la création et la valorisation des peuplements (de la préparation des sols avant plantation, jusqu'à l'élagage inclus) (§ 2.2.2.1).

Fiscalement, En application de l'article 38 nonies de l'Annexe III au CGI (BOI 4 A-12-93 repris dans D. adm. 4 A-26, n° 3), le coût de production des stocks doit inclure les coûts entraînés par :

- la préparation des sols,

- la plantation et la replantation,

- la mise en place des générations.

Pour plus de détails, voir Doc. FL BIC-VI-16400 à 17025.

Sur la distinction entre stock et immobilisation, voir n° 1140.

Entreprises dont l'activité dégrade de manière progressive l'environnement ou un bien appartenant à autrui (exploitation de carrières...)

1199-4

Sur la prise en compte des coûts de remise en état d'un bien ou d'un site dans les coûts de production, voir n° 1396-2.

Equipements électriques et électroniques ménagers acquis par les distributeurs

1199-5

L'éco-contribution facturée par le producteur de l'équipement (voir n° 589) constitue un élément du coût d'acquisition de cet équipement pour le distributeur [Avis CU CNC n° 2007-1 du 10 janvier 2007, § 2.2.4 (i)]. Elle est donc prise en compte dans le

coût des stocks.
Selon l'avis CU CNC précité, elle peut être inscrite dans un sous-compte spécifique des achats de marchandises (voir n° 799).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

Pour plus de détails sur la réglementation sur les DEEE et les différentes obligations des producteurs, distributeurs et utilisateurs, voir n° 1516-3.

II. Valeur d'inventaire

A. Règle générale d'évaluation

Evaluation à la valeur d'inventaire

1200

La valeur d'inventaire est égale à la **valeur actuelle** (C. com. art. R 123-178-5°). Voir n° 1202.

Fiscalement, C'est le **cours du jour** qui est retenu (CGI, art. 38-3). Sur la définition jurisprudentielle du cours du jour, voir n° 1202-1 , 1202-2 et 1202-4.

En outre, le **prix** et les **perspectives de vente** sont à prendre en considération (PCG, art. 322-6). Voir n° 1204 s.

Evaluation par unité ou catégorie

1201

Les stocks et en-cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie, l'unité d'inventaire étant la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article (PCG, art. 322-6).

Il s'agit, selon nous :

- pour les articles ou catégories individualisables, de l'article ou de la catégorie d'articles,

- pour les articles interchangeables, de la catégorie d'articles.

Toutefois, en cas de difficulté d'application, les produits ou travaux en cours peuvent faire l'objet d'évaluations globales (industries du verre).

B. Modalités d'évaluation

Détermination de la valeur actuelle

1202

Selon le PCG, la valeur actuelle est **la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage** (PCG, art. 322-6 renvoyant sur 322-1.8).
Toutefois, cette valeur actuelle devrait, à notre avis, en pratique, ne correspondre qu'à une seule valeur (soit la valeur vénale, soit la valeur d'utilité), selon la destination du stock :

- la **valeur vénale** si le stock est destiné à être **vendu en l'état** ;

C'est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente des produits finis ou des marchandises lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie (PCG, art. 322-1.10).

Pour la détermination de la valeur vénale :

- des produits finis ou marchandises revendues en l'état, voir n° 1202-1.

- des produits intermédiaires destinés à être vendus en l'état, voir n° 1202-2 II.

- des matières premières destinées à être revendues en l'état, voir n° 1202-4.

- la **valeur d'usage** si le stock doit entrer dans un **processus de production.** Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

Pour la détermination de la valeur d'usage dans le cas des produits intermédiaires, voir n° 1202-2 et dans le cas des matières premières, voir n° 1202-4.

Dans le cas particulier des stocks, les flux nets de trésorerie futurs devraient tenir compte, à notre avis :

- non seulement du prix de vente estimé de ces stocks (il s'agit, à notre avis, en l'absence de précisions dans les textes et conformément aux IFRS [IAS 2.6], du prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité de l'entreprise),

- mais également des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution.

Remarque
Différentes destinations pour une même catégorie de stock : pour une même catégorie de stock, il n'existe pas nécessairement une seule destination. Ainsi, certains produits intermédiaires peuvent être, au choix de l'entreprise, soit vendus en l'état, soit incorporés dans le processus de production à venir (voir n° 1202-2).

A notre avis, la valeur actuelle peut être appréciée de la manière suivante :

Nature du stock	Valeur vénale	Valeur d'usage
Matières premières/Approvisionnements (voir n° 1202-4)		
- destinés à être utilisés dans la production		x
- destinés à être vendus en l'état	x	
Produits intermédiaires/ En-cours de production (voir n° 1202-2 et 1202-3)		
- destinés à être utilisés dans la production		x
- destinés à être vendus en l'état	x	
Produits finis (voir n° 1202-1)	x	
Marchandises revendues en l'état (voir n° 1202-1)	x	

Sur les divergences fiscales, voir n° 1202-2 et 1202-4.
En outre, le **prix** et les **perspectives de vente** sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations (PCG, art. 322-6), voir n° 1204 s.

Produits finis et marchandises revendues en l'état : valeur d'inventaire

1202-1

A notre avis, elle est déterminée en fonction de leur valeur actuelle qui devrait être égale à la **valeur vénale** (voir n° 1202). Celle-ci correspond au **prix de vente estimé** de l'entreprise, **déduction faite** de la totalité des **frais restant à supporter** pour parvenir à la vente.

Sur le cas particulier des stocks ayant fait l'objet d'un contrat de vente ferme, voir n° 1217.
Sur le cas des marchandises cotées, voir n° 1210.

I. Prix de vente estimé
En l'absence de disposition comptable, les précisions apportées sur la définition fiscale du cours du jour nous paraissent applicables sur le plan comptable, sous réserve de la prise en compte des événements postérieurs à la clôture (voir n° 1204 s.).

Fiscalement, Le cours du jour visé par l'article 38-3 du CGI s'entend de la valeur que l'entreprise **retirerait de la vente,** effectuée dans les **conditions normales** à la **date de l'inventaire,** des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu (D. adm. 4 A-2522, n° 2).
a. Prix de vente : il s'agit du prix de vente estimé du stock, et non son coût de remplacement (prix que l'entreprise devrait payer pour acquérir ces mêmes stocks) (CE 20 janvier 1984, n° 34784).
b. Conditions normales : précisant la doctrine précitée, la jurisprudence (CE 3 février 1989, n° 57456 ; CE 10 février 1989, n° 73281 et CE 28 juin 1991, n° 79339) définit le cours du jour à la clôture, s'agissant des marchandises dont une entreprise fait le commerce, comme le prix auquel, à cette date, cette entreprise peut, dans les conditions de son exploitation à cette même date, normalement escompter vendre les biens qu'elle possède en stock. Bien entendu, le cours à retenir ne peut être appliqué à un ensemble de produits que si ceux-ci présentent des caractéristiques analogues (CE 2 avril 1990, n° 88285-88763 et CAA Bordeaux 25 février 1992, n° 91-42).
c. Date de l'inventaire : le cours du jour résulte en général des tarifs ou mercuriales publiés à cette date ou à la date la plus rapprochée (D. adm. 4 A-2522, n° 22 ; voir toutefois **d.** ci-après). Le Conseil d'Etat admet l'utilisation de cours constatés aux environs de la clôture si aucun cours n'est disponible à cette date ou si ce cours n'est pas pertinent. Il refuse en revanche l'utilisation de cours largement antérieurs ou postérieurs à la clôture, tels qu'une moyenne des cours constatés entre la clôture et l'arrêté des comptes (CE 21 mai 2012, n° 332090). En l'absence de mercuriales fiables, le cours du jour à retenir à la clôture du 31 décembre peut être calculé à partir des ventes réalisées entre le 15 décembre et le 15 janvier dès lors que ces ventes ont porté sur des quantités importantes et variées, suffisamment représentatives des différents produits en stock à la clôture ; une période de 2 mois (1[er] décembre - 31 janvier) a en revanche été écartée car trop longue (CAA Bordeaux 21 mars 1995, n° 93-1430).
d. Précisions pour l'utilisation de mercuriales : les cours du jour résultant d'une cote officielle, même agréée par l'Administration, ne peuvent être retenus dès lors que l'entreprise pratique habituellement d'autres prix. De même (CAA Bordeaux 22 juillet 1996, n° 93-549), le cours du jour à retenir est celui qui correspond au prix que l'entreprise est en mesure de tirer effectivement sur le marché de la vente de son stock, et non un prix théorique (tel un prix de catalogue).
En ce qui concerne les stocks subventionnés lors de la vente, voir n° 1218.

II. Frais restant à supporter jusqu'à la vente (coûts de sortie)
Pour des produits finis et des marchandises revendues en l'état, ces frais (ou coûts) - prévisionnels - correspondent en pratique :

- aux frais d'acte, frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction ;

- aux frais de distribution directs : notamment frais de transport, frais de commissionnaires et de courtage ;

- au coût de la garantie accordée après la vente, celui-ci étant déterminé de la même manière que la provision pour charges à constituer lors de la vente (voir n° 610) ;

- le cas échéant, s'il s'agit d'un bien d'occasion, au coût des réparations restant à effectuer (voir n° 1207).

Remarques

1. Coûts externes et internes Les coûts de sortie sont tous les coûts externes ou internes à l'entité, permettant de mettre le stock en état d'être vendu (pour plus de détails, sur la définition de ces frais, voir n° 1450-2), toutefois, en pratique :

- en général, seuls les coûts externes devraient, à notre avis, être retenus, compte tenu de la difficulté d'affecter les coûts internes directement à la vente ;

- les commissions versées aux vendeurs de l'entreprise pourraient néanmoins être comprises dans ces coûts, celles-ci étant directement attribuables à la sortie des stocks.

2. Ristournes sur le chiffre d'affaires Les coûts de sortie peuvent, à l'inverse, être minorés, le cas échéant, de ristournes sur chiffre d'affaires (hors facture) dès lors que celles-ci sont directement rattachables et fortement probables.

Fiscalement, Les dépenses nécessaires à la commercialisation ultérieure des stocks non encore engagées à la clôture sont **exclues,** tant pour l'évaluation des stocks que pour la constitution d'une provision pour perte (CGI, art. 39-1-5°, al. 1). Ces frais correspondent à toutes les dépenses, incorporables ou non incorporables aux stocks, non engagées à la clôture, qu'il s'agisse des frais de commercialisation proprement dits, tels que frais de publicité et de démarchage, ou par exemple des frais de remise en état d'un stock de matériels d'occasion (BOI 4 E-3-92, n° 25 ; D. adm. 4 A-2523, n° 14 ; D. adm. 4 E-212, n° 28 s. ; CAA Lyon 2 juin 2005, n° 99-2311

et TA Dijon 1er juin 1999, n° 98-5572).
Sur ces frais et sur les retraitements extra-comptables, voir ci-après la détermination de la (provision pour) dépréciation.

Le **bénéfice à prévoir** (c'est-à-dire en fait la marge habituelle faite sur ces produits) n'est **pas à déduire du prix du marché.** En effet, une perte de marge qui sera constatée l'exercice suivant ne constitue pas une charge probable mais une diminution de produit probable, le produit étant quand même vendu à un prix supérieur à son coût de revient.

Détermination de la dépréciation

Une dépréciation doit être comptabilisée si la valeur actuelle (c'est-à-dire le **prix de vente diminué des frais restant à supporter** jusqu'à la vente) est **inférieure au coût** de production (ou d'acquisition) des produits finis (ou des marchandises revendues en l'état).

Fiscalement, Il en est de même, selon l'article 38 decies de l'annexe III au CGI lorsque le cours du jour à la date d'inventaire est inférieur au coût de revient à cette date. Toutefois, selon le Conseil d'Etat et l'Administration, la dépréciation du stock peut également être constatée par décote directe (voir n° 1215-1).

I. Comparaison entre les règles comptables et fiscales :

- le **prix de vente** est **identique** ;

- le **coût** de production (ou d'acquisition) comptable est, en principe, **égal** au coût de revient fiscal ;

- les **frais restant à supporter** jusqu'à la vente doivent être **retenus** sur le plan **comptable** alors que les frais futurs de commercialisation sont **exclus** sur le plan **fiscal.**

II. Conséquences pratiques : retraitements extra-comptables de la dépréciation.

Fiscalement, Il y a lieu, pour la détermination du résultat, de **réintégrer** (imprimé n° 2058-A, ligne WI) tout ou partie de la (provision pour) dépréciation comptable à **concurrence** des frais de commercialisation restant à supporter à la clôture. Une déduction extra-comptable correspondante (imprimé n° 2058-A, ligne WU) doit être effectuée lors de la reprise de la (provision pour) dépréciation.

III. Exemple

Exemple

- Soit un article dont le coût de production (réalisé) est de :	100
- Les frais de distribution et de remise en état, non encore engagés à la clôture, sont de :	30

- le prix du marché à la clôture de l'exercice est de :

1er cas :	110
2e cas :	90

Il en résulte les conséquences suivantes :

- dans le **1er cas,** la dépréciation comptable est égale à : (110 - 30) - 100 = 20 ;

Fiscalement, Les 20 sont à réintégrer sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI), les frais de commercialisation non encore engagés à la clôture étant de 30. La (provision pour) dépréciation n'est donc pas déductible.

- dans le **2e cas,** la dépréciation comptable est égale à : (90 - 30) - 100 = 40.

Fiscalement, La (provision pour) dépréciation n'est déductible qu'à hauteur de 10 (= 90 - 100). Les frais de commercialisation non encore engagés à la clôture (30) doivent donc être réintégrés en totalité sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

Produits intermédiaires

1202-2

Ils sont évalués à la valeur actuelle (voir n° 1202), qui devrait, à notre avis, dépendre de l'existence ou non d'un marché pour ce produit intermédiaire et de la destination que l'entreprise prévoit pour ces biens.

Fiscalement, En revanche, la jurisprudence s'organise autour de l'existence ou non d'un marché, quelle que soit la destination finale du stock, comme précisé par Emmanuel Glaser, Rapporteur public dans ses conclusions sous l'arrêt CE 30 décembre 2009, n° 304516.

I. S'ils ne peuvent être vendus que finis (c'est-à-dire en l'absence de marché pour les produits intermédiaires), c'est la **valeur d'usage,** c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement, qui devrait être retenue (la valeur vénale n'étant pas déterminable).
Une dépréciation des produits intermédiaires n'est toutefois possible que si les produits finis auxquels ils sont incorporés sont eux-mêmes dépréciés (voir ci-après **II.b**).

Fiscalement, L'approche est identique (CE 21 mai 2012, n° 332090 ; CE 30 décembre 2009, n° 304516 ; D. adm. 4 A-2522, n° 9). En effet, en l'absence de marché pour les produits intermédiaires :

- aucune autre méthode de valorisation des produits intermédiaires non susceptibles d'être vendus en l'état n'est possible, dès lors que ces produits n'ont de valeur qu'en tant que composants des futurs produits finis dans lesquels ils ont vocation à s'incorporer, comme l'a souligné Stéphane Verclytte, maître des requêtes au Conseil d'Etat dans une chronique commentant l'arrêt du Conseil d'Etat du 15 octobre 1997, n° 161620 (voir n° 1202-4) ;

- même s'il existe des ventes en l'état ponctuelles et effectuées à titre exceptionnel (par exemple dans le cadre de « dépannage concurrence »), ces ventes n'étant pas suffisantes pour qualifier l'existence d'un marché, et donc d'un prix de marché auquel ces produits devraient être évalués (CE 30 décembre 2009 précité).

Toutefois, contrairement à la règle comptable, le prix de vente à retenir doit être minoré des seuls coûts d'achèvement, les **frais de commercialisation** non encore engagés à la clôture étant **exclus,** tant pour l'évaluation des stocks que pour la constitution d'une provision pour perte (sur les retraitements extra-comptables à effectuer, voir n° 1202-1).

II. S'ils peuvent être vendus tels quels (avant leur entrée dans une nouvelle phase du circuit de production), la valeur actuelle à retenir sera, à notre avis, différente selon la destination des stocks (voir n° 1202).

En pratique, sauf cas particulier (commande spécifique à honorer par exemple), la décision de l'entreprise quant à la destination de ces stocks intermédiaires devrait être guidée par la plus forte rentabilité du débouché à la clôture.
Par exemple, un produit intermédiaire destiné initialement à la production pourrait finalement être vendu tel quel :

- si sa valeur vénale est telle que la marge sur ce produit intermédiaire est supérieure à la marge prévue sur le produit fini ;

- en cas de surproduction ou de changement de production, pour écouler les produits intermédiaires devenus inutiles.

La valeur actuelle des produits intermédiaires pouvant être vendus tels quels devrait donc, à notre avis, bien correspondre in fine à la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

a. Les produits intermédiaires sont destinés à être vendus en l'état Dans ce cas :

- ils doivent être reclassés, à la clôture, en produits finis (lorsqu'ils sont produits par l'entreprise) ou en marchandises revendues en l'état (lorsqu'ils ont été achetés) ;

- c'est la **valeur vénale,** c'est-à-dire le prix de vente du produit intermédiaire diminué des frais de commercialisation, qui est à retenir (voir n° 1202-1) pour apprécier la nécessité d'une dépréciation.

b. Les produits intermédiaires sont destinés à être intégrés dans le processus de production d'un produit fini. Dans ce cas, seule la **valeur d'usage,** c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des charges de production à venir et des frais de commercialisation, devrait être retenue.
En conséquence, une **dépréciation** des produits intermédiaires n'est possible que **si les produits finis auxquels ils sont incorporés sont eux-mêmes dépréciés,** c'est-à-dire si le coût de revient du produit fini (coût des stocks de produits intermédiaires augmenté des coûts d'achèvement et de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable. En effet, à notre avis, la position du bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, EC 98-13, p. 217 s.) concernant l'évaluation des matières premières (voir n° 1202-4) peut être étendue à l'évaluation des produits intermédiaires.

Fiscalement, Dès lors que les produits intermédiaires sont susceptibles d'être vendus en l'état, leur cours du jour doit s'entendre de leur prix de vente en l'état à la clôture (CE 17 octobre 2007, n° 284054). Peu importe, donc, que ces produits soient effectivement destinés à être vendus en l'état ou à être incorporés à des produits finis. En outre, comme indiqué ci-avant I, le prix de vente ne doit pas être minoré des frais de commercialisation (CGI, art. 39-1-5°).

III. Comparaison entre les solutions comptable et fiscale
Le tableau suivant, établi par nos soins, présente les valeurs comptable et fiscale à retenir pour le calcul de la dépréciation, selon la destination des produits intermédiaires :

Situation	**Modalités d'évaluation à la clôture**	
	Sur le plan comptable	**Sur le plan fiscal**
Les produits intermédiaires ne peuvent être vendus en l'état (ou qu'exceptionnellement)	Valeur d'usage du produit intermédiaire : Prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement	Prix de vente du produit fini diminué des coûts d'achèvement mais pas des frais de commercialisation (CE 30 décembre 2009, n° 304516)
Les produits intermédiaires peuvent être vendus en l'état (existence d'un prix de marché)	**a. Stocks destinés à être vendus en l'état** : Valeur vénale du produit intermédiaire : Prix de vente en l'état diminué des frais de commercialisation **b. Stocks destinés à être incorporés dans le processus de production d'un produit fini** : Valeur d'usage du produit intermédiaire : Prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement	Prix de vente en l'état du produit intermédiaire, non diminué des frais de commercialisation (CE 17 octobre 2007, n° 284054)

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente les conséquences des divergences entre les solutions comptables et fiscales.

Situation	**Dépréciation à la clôture**		**Divergences**
	Sur le plan comptable	**Sur le plan fiscal**	
Les produits intermédiaires ne peuvent être vendus en l'état (ou qu'exceptionnellement)	Dépréciation si valeur d'usage du produit intermédiaire < valeur comptable du produit intermédiaire Dépréciation = prix de vente du produit fini diminué des	Dépréciation si prix de vente du produit fini diminué des coûts d'achèvement < valeur comptable du produit intermédiaire Dépréciation = prix de vente du produit fini diminué des	Réintégration (imprimé n° 2058-A, ligne WI) de la dépréciation à concurrence des frais de commercialisation restant à supporter à la clôture (1)

Situation	Dépréciation à la clôture		Divergences
	Sur le plan comptable	Sur le plan fiscal	
	frais de commercialisation et des coûts d'achèvement - valeur comptable du produit intermédiaire	seuls coûts d'achèvement - valeur comptable du produit intermédiaire	
Il existe un prix de marché pour les produits intermédiaires et l'entreprise a l'intention de les vendre en l'état	Dépréciation si valeur vénale du produit intermédiaire < valeur comptable du produit intermédiaire Dépréciation = prix de vente du produit intermédiaire diminué des frais de commercialisation - valeur comptable du produit intermédiaire	Dépréciation si valeur vénale du produit intermédiaire (hors frais de commercialisation) < valeur comptable du produit intermédiaire Dépréciation = prix de vente du produit intermédiaire - valeur comptable du produit intermédiaire	Réintégration (imprimé n° 2058-A, ligne WI) de la dépréciation à concurrence des frais de commercialisation restant à supporter à la clôture (1)
Les produits intermédiaires peuvent être vendus en l'état mais l'intention de l'entreprise est de les intégrer dans le processus de production d'un produit fini	Dépréciation si valeur d'usage du produit intermédaire < valeur comptable du produit intermédiaire Dépréciation = prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement - valeur comptable du produit intermédiaire	Dépréciation si valeur vénale du produit intermédiaire (hors frais de commercialisation) < valeur comptable du produit intermédiaire Dépréciation = prix de vente du produit intermédiaire diminué des seuls coûts d'achèvement - valeur comptable du produit intermédiaire	Si dépréciation comptable < dépréciation fiscale alors provision réglementée possible (voir ci-après) Si dépréciation comptable > dépréciation fiscale alors réintégration de la différence (1)
(1) Et déduction (ligne WU) de la reprise correspondante lors de sa comptabilisation.			

Provision réglementée En application de la jurisprudence, la dépréciation déductible fiscalement est susceptible d'être supérieure à la dépréciation admise sur le plan comptable lorsque les produits intermédiaires sont susceptibles d'être vendus en l'état mais qu'ils sont destinés à être intégrés dans un processus de production d'un produit fini (voir tableau ci-avant). La déduction fiscale de cette dépréciation complémentaire n'est toutefois possible que si cette dernière est comptabilisée (CGI, art. 39-1-5°).
Pour ne pas perdre l'avantage conféré par la solution fiscale plus avantageuse, une dépréciation complémentaire devrait pouvoir être constituée sous la forme d'une **provision réglementée** égale à la différence entre le cours du jour à la date d'inventaire et le coût de revient des produits intermédiaires.

En effet, selon les informations recueillies auprès du Conseil d'Etat dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC :

- cette dépréciation fiscale complémentaire répond à la définition des provisions réglementées. Celles-ci sont, en effet, définies par le PCG comme des dépréciations « ne correspondant pas à l'objet normal d'une dépréciation, mais comptabilisées en application de dispositions légales » (PCG, art. 441/14 ; voir n° 3220) ;

- la jurisprudence du Conseil d'Etat ne faisant qu'interpréter la loi (en l'espèce l'art. 38-3 du CGI), il devrait être possible de considérer que la provision réglementée est bien constituée en application d'une disposition légale.

Exemple

Exemple Un négociant en vins dispose d'un stock de 100 litres de vin en fûts qu'il compte vendre en bouteilles. Au 31 décembre :

- le prix de vente des vins en bouteilles est de 50 €/litre, sachant que le coût d'embouteillage est de 4 €/litre,

- le prix de vente des vins en vrac est de 30 €/litre,

- le coût de revient des stocks de vin en comptabilité est de 40 €/litre.

Valeur nette comptable de ce stock	4 000 (1)
Valeur actuelle du stock	4 600 (2)
Dépréciation	-
(1) 100 litres x 40 = 4 000 (2) 100 litres x (50-4) = 4 600	

Fiscalement, Au contraire, le stock de vin peut être évalué sur la base du vin en vrac, soit à 3 000 € (100 litres x 30 €). Une dépréciation de 1 000 € est alors fiscalement admise. Cette dépréciation exclusivement fiscale peut faire l'objet d'une provision réglementée.

En-cours de production

1202-3

Pour les évaluer, la méthode à utiliser est fonction notamment des composants de la production et des différents stades d'avancement. En pratique, c'est la **valeur d'usage,** c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des frais de distribution et des coûts d'achèvement, qui devrait être retenue en tant que valeur d'inventaire.

Elle l'est systématiquement pour les travaux en cours de contrats à long terme (voir n° 548-1).

Sur les provisions pour contrats en perte, voir n° 2577-2 I.

Matières premières, approvisionnements

1202-4

La valeur d'inventaire est déterminée en fonction de leur valeur actuelle qui devrait, à notre avis, dépendre de l'existence ou non d'un marché pour cette matière première et de la destination que l'entreprise prévoit pour ces biens.

En effet, ces éléments ne sont pas nécessairement destinés à être incorporés dans les produits finis. Ils peuvent être revendus en l'état (spéculation notamment, voir n° 1210).

I. Si elles ne peuvent être vendues qu'une fois intégrées dans un produit fini (c'est-à-dire en l'absence de marché pour les matières premières), c'est la **valeur d'usage,** c'est-à-dire le prix de vente du produit fini diminué des frais de commercialisation et des coûts d'achèvement, qui devrait être retenue (la valeur vénale n'étant pas déterminable).
En conséquence, selon le bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, EC 93-13, p. 217), les matières premières ne doivent être dépréciées à la clôture de l'exercice que s'il s'avère que le coût de revient du produit fini auquel ces matières sont incorporées (coût des stocks de matières premières augmenté des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation) est supérieur à son prix de vente probable.

En effet, selon le bulletin CNCC précité :

- cette solution résulte du PCG (art. 322-6) qui prévoit que les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations à effectuer (voir n° 1204 s.) ;

- la constitution d'une dépréciation sur la base du cours du jour des matières premières alors que les produits finis ne sont pas dépréciés traduirait la comptabilisation d'un manque à gagner, ce qui n'est pas conforme aux principes comptables en vigueur.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même (CE 30 décembre 2009, n° 304516 rendu en matière de produits intermédiaires mais, à notre avis, applicable également aux matières premières), sauf à hauteur des frais de commercialisation. Sur les retraitements extra-comptables correspondants, voir n° 1202-2.

II. Si elles peuvent être vendues telles quelles
(avant leur entrée dans une nouvelle phase du circuit de production), la valeur actuelle à retenir pour apprécier la nécessité d'une dépréciation est différente selon la destination des stocks :

- la valeur vénale (prix de vente en l'état diminué des frais de commercialisation) est à retenir si le stock est destiné à être revendu en l'état ;

- la valeur d'usage (prix de vente du produit fini dans lequel sont incorporées les matières premières, diminué des frais d'achèvement et des frais de commercialisation) est à retenir si le stock est destiné à être intégré dans un produit fini. Une dépréciation des matières premières n'est en conséquence nécessaire que si les produits finis auxquels ils sont incorporés sont eux-mêmes dépréciés (voir ci-avant I).

Fiscalement, L'Administration (D. adm. 4 A-2522, n° 2) et le Conseil d'Etat (CE 21 juin 2002, n° 222622 et CE 15 octobre 1997, n° 161620) ont une approche fiscale plus libérale que l'approche comptable (voir étude de Stéphane Verclytte, maître des requêtes au Conseil d'Etat, RJF 1/98, p. 2 s.). En effet, peu importe que les matières soient ou non destinées à être incorporées dans un produit fini, le cours du jour des matières premières correspond au prix auquel s'effectue normalement leur commerce à la date de l'inventaire, c'est-à-dire à leur prix de marché non diminué des frais de commercialisation. Sur les conséquences de cette divergence, identiques à celles existant pour les produits intermédiaires, voir n° 1202-2.

III. Comparaison entre les solutions comptable et fiscale
En application de la jurisprudence fiscale, la dépréciation déductible fiscalement peut s'avérer supérieure à la dépréciation admise sur le plan comptable lorsque les matières premières sont susceptibles d'être vendues telles qu'elles mais qu'elles sont destinées à être intégrées dans le processus de production d'un produit fini. Sur les solutions envisageables pour ne pas perdre l'avantage conféré par la solution fiscale plus avantageuse, voir n° 1202-2.

IV. Matières cotées
Voir n° 1210.

Prix et perspectives de vente

1204

Ils sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations à effectuer (PCG, art. 322-6). Cela justifie, à notre avis, le fait de prendre en considération la destination des stocks (voir n° 1202-2 et 1202-4). En outre, il convient à notre avis de tenir compte de :

- l'évolution du prix du marché (articles bradés) : voir n° 1205 ;

- l'écoulement des produits (rotation lente et obsolescence) : voir n° 1206.

A notre avis, les évolutions de prix et d'écoulement à retenir sont celles connues jusqu'**à la date d'arrêté des comptes,** les dépréciations dont le principe était déjà acquis à la clôture devant tenir compte des événements postérieurs à la clôture (voir n° 2829).

Fiscalement, Selon l'Administration, il doit être fait abstraction des circonstances intervenues postérieurement à la clôture, dont il ne peut être tenu compte qu'au titre de l'exercice auquel elles se rapportent (D. adm. 4 A-2522, n° 3 ; CE 18 juillet 1930, Dupont 1931, p. 157).

Evolution du prix du marché (ou du prix de vente)

1205

Lorsque le prix de vente postérieur à la clôture est inférieur au prix du marché à l'inventaire :

1. Il est à retenir dans la mesure où cette évolution de prix **confirme les conditions existant à la fin de la période** (en ce sens également Rec. OEC n° 1-12 ; voir n° 2829), c'est-à-dire, à notre avis, **lorsque ces événements peuvent être anticipés** à la date de clôture. Tel est le cas, par exemple, lorsque les produits sont vendus après la clôture à des prix inférieurs à ceux pratiqués à la date de clôture, à l'occasion :

- d'une **braderie** annuelle,

Dans ce cas, il convient de **déduire les frais de commercialisation du prix de vente bradé** (et non du prix de vente normal).

- d'un changement annuel de tarifs,

- de remises habituellement pratiquées en début d'année.

Selon le plan comptable des industries textiles, une décote est à pratiquer pour les produits de collection saisonniers ou soumis aux aléas de la mode ainsi qu'aux stocks non encore démodés représentant des quantités significatives sensiblement supérieures aux commandes.
Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Exemple

Exemple (à notre avis) : Un stock d'un coût d'achat de 1 000 comprend des articles destinés à être bradés (à 80 % du prix normal) ; en pratique, 90 % le seront (soit, pour le stock bradé, un coût d'achat de 900) et les frais de distribution à prévoir s'élèvent à 270.

Prix de vente normal (correspondant aux 900)	1 300
Prix de vente bradé (80 % du prix normal)	1 040
Frais de distribution	270
Valeur d'inventaire	770

D'où, pour un coût d'achat de 900, une dépréciation de 130 (900 - 770).

2. En revanche, dès lors que l'évolution de prix après la clôture indique une **situation apparue postérieurement à la date de clôture,** celle-ci **ne doit pas être prise en compte** dans l'évaluation des stocks à la clôture (voir n° 2830). Tel est le cas, par exemple, lorsque les produits sont vendus après la clôture à des prix inférieurs à ceux pratiqués à la date de clôture du fait :

- d'une dégradation des produits suite à un dégât des eaux,

- d'une **baisse des cours de bourse** des produits en stocks, lorsque ceux-ci sont **cotés sur un marché reconnu** (type LME - London Metal Exchange). Dans ce cas, ils doivent être évalués au **cours observé à la date de clôture** :

- même si ce cours continue de chuter après la clôture,

- même si la vente du stock coté est intervenue entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, pour un prix inférieur au cours au 31 décembre.

En effet, la cotation sur un marché reconnu et liquide d'un actif à une date donnée est censée tenir compte de toutes les données disponibles à cette date. Aussi, toute baisse ultérieure est réputée résulter d'événements nouveaux qui doivent être pris en compte au moment où ils surviennent (voir n° 2085).
Toutefois, si l'impact de la baisse des cours post-clôture est significatif sur la situation économique et financière, une information en annexe doit, à notre avis, être fournie au titre des événements post-clôture (voir n° 2830).

Il en est de même, à notre avis, pour les produits finis dont le prix est indexé sur le cours de matières premières cotées sur un marché reconnu.

Fiscalement, Il en est, en principe, de même (D. adm. 4 A-2522, n° 3 ; CE 18 juillet 1930, n° 80279). Toutefois, sur les stocks de matières premières (ou de produits intermédiaires) destinés à être incorporés dans un produit fini, voir n° 1202-4 (et 1202-2).

Ecoulement des produits

1206

L'écoulement de certains produits stockés peut être réduit (rotation faible), traduisant soit une baisse de la demande soit une obsolescence.

Tel est le cas, notamment :

- des articles défraîchis, démodés et détériorés,

- des pièces détachées ou de rechange, relatives à des matériels qui ne sont plus produits ou dont la production a dû être considérablement ralentie,

- des articles pour lesquels de nouvelles normes de fabrication sont imposées rendant ainsi les anciens stocks périmés.

Les perspectives de vente, et notamment les taux de rotation des marchandises, constituent des **indices de perte de valeur** déclenchant un test de dépréciation et donc un calcul de la valeur actuelle des stocks (PCG, art. 322-6 renvoyant sur l'art. 322-5).
Les taux de rotation ne doivent pas, en principe, être utilisés directement dans le calcul statistique d'une dépréciation forfaitaire, une dépréciation sur stocks ne devant être constatée que si le coût d'entrée est supérieur à sa valeur actuelle. Une dépréciation pour rotation faible calculée à partir des taux de rotation observés ne pourra donc être justifiée qu'à la condition qu'elle conduise à ramener le coût d'entrée des stocks à leur valeur actuelle.

De telles dépréciations pourraient par exemple être conservées si les taux moyens de dépréciation par catégorie (et non un pourcentage forfaitaire général) sont établis par référence à des statistiques fiables :

- fournissant une approximation suffisante,

- mettant clairement en évidence le lien entre ces catégories, le taux de dépréciation et les pertes effectives constatées lors de la vente de ces stocks.

Dans ce cas, la société devrait à notre avis :

- indiquer dans **l'annexe** les modalités de détermination de ces dépréciations,

- et mentionner dans le **rapport de gestion** les difficultés rencontrées dans l'écoulement de ses marchandises, les évolutions prévisibles de son activité et ses perspectives d'avenir.

Fiscalement, Selon la jurisprudence, le principe de cette (provision pour) dépréciation est admis à condition :

a. Que la dépréciation soit probable et non éventuelle. Ainsi n'est **pas admise en déduction** une (provision pour) dépréciation :

- correspondant au risque de mévente des stocks, dès lors qu'il n'est fait état d'aucune circonstance permettant de regarder comme probables, à la clôture de l'exercice, des difficultés d'écoulement des produits fabriqués et non encore livrés (CE 3 mars 1982, n° 24513 repris dans D. adm. 4 E-1131, n° 6) ;

- de pièces destinées à des véhicules dont la fabrication devait être arrêtée, dès lors qu'aucun arrêt de fabrication n'était prévu à sa date de constitution (CE 30 avril 1969 n° 74863, repris dans D. adm. 4 E-1131, n° 6) ;

- uniquement fondée sur une interdiction **temporaire** de vente, qui n'affecterait ni la valeur intrinsèque des produits ni leur valeur probable de réalisation (CAA Nancy 20 janvier 2000, n° 97-2467).

Ont en revanche **été jugées déductibles,** des (provisions pour) dépréciation :

- étayées par des statistiques issues des données comptables de l'entreprise attestant de l'obsolescence de semences agricoles en raison de l'apparition de nouvelles variétés plus performantes (CE 21 décembre 2007, n° 288099),

- justifiées par la défaillance du client quasi-exclusif d'un article spécifique (CE 4 novembre 1985, n° 46003), par un refus du client des stocks commandés ou un changement des normes obligatoires édictées par la personne morale de droit public cliente (CE 18 mars 1983, n° 27832),

- résultant de changements de normes européennes (fabrication, qualité, etc.) à condition que la directive ait été transposée ou que le délai de transposition accordé à l'Etat ait expiré (CE 9 janvier 1995, n° 136535).

b. Que son montant soit évalué avec une approximation suffisante y compris à l'aide de méthodes statistiques (CE 7 novembre 1975, n° 86136, repris dans D. adm. 4 A-2523, n° 11 ; voir n° 2577-3). Cela implique qu'elle soit fondée sur des critères précis tenant à la nature des biens et à leurs conditions d'exploitation, la seule référence au critère de la durée de rotation étant insuffisante. Ainsi par exemple, les stocks à la clôture peuvent être évalués :

- d'après les prix pratiqués lors des dernières ventes de l'exercice portant sur des quantités et qualités de stocks suffisamment significatives (CE 21 novembre 2007, n° 274912) ou bien en appliquant à leur coût de revient un abattement forfaitaire fondé sur les prix pratiqués, sous réserve que cet abattement soit déterminé d'après un calcul fiable tenant compte des conditions de commercialisation par l'entreprise des éléments concernés (CE 26 octobre 1983, n° 33457) ;

- par référence à des cotations professionnelles, sous réserve que la situation propre de l'entreprise soit prise en compte (notamment CAA Lyon 2 juin 2005, n° 99-2311, voir n° 1207) ;

- en tenant compte de leur détérioration matérielle, de leur obsolescence ou de changements de modes, sous réserve que leur dépréciation ne soit pas déterminée exclusivement d'après leur ancienneté et qu'elle soit justifiée distinctement pour chaque catégorie d'éléments en cause, compte tenu des conditions d'exploitation de l'entreprise (notamment CE 8 juillet 2009, n° 305776 ; CE 17 novembre 2000, n° 181458, CE 3 février 1989, n° 57456, CAA Nancy 29 septembre 1992, n° 91-598).

c. Que les produits ne soient pas revendus à des prix supérieurs au prix d'acquisition (référence au prix de marché) : dans ce cas aucune (provision pour) dépréciation ne peut être admise, quelle que soit la durée de leur détention en stocks (CE 12 janvier 1983, n° 37363) et même si elle est calculée selon les données d'un barème professionnel (CE 17 février 1982, n° 11190, repris dans D. adm. 4 A-2522, n° 2 ; CE 26 janvier 1990, n° 66092). Toutefois, le fait qu'une pièce faisant partie d'un lot en stock ait été vendue à un prix supérieur à son prix de revient ne fait pas obstacle à la constitution d'une (provision pour) dépréciation de ce lot s'il apparaît que la valeur **globale** du lot au cours du jour est inférieure à son prix de revient (CE 20 janvier 1984, n° 34784 repris dans D. adm. 4 A-2523, n° 10).

Pour plus de détails et d'autres exemples de (provisions pour) dépréciation de stocks admises ou non en déduction, voir Doc FL. BIC-VI-9450 à 10545.

C. Cas particuliers

Biens d'occasion

1207

A défaut d'indications dans le PCG, leur valeur d'inventaire nous paraît être constituée par le prix du marché net de frais de distribution et des coûts de réparation (voir n° 1202-1).

Fiscalement, Les **cotations publiées** par les organismes professionnels ou les publications spécialisées dont la notoriété est établie au plan national peuvent constituer un élément d'appréciation important ; mais s'agissant de cotations moyennes, on ne saurait leur attribuer une valeur absolue, cette seule référence étant jugée insuffisante par l'Administration (D. adm. 4 A-2522, n° 7 et 8) et la jurisprudence (pour la cote « Argus » : CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261 ; CE 31 mai 2000, n° 170118 et CE 8 janvier 1997, n° 153394 ; pour la cote dite « SIMO » : CE 10 février 1989, n° 73281 et CAA Lyon 2 juin 2005, n° 99-2311).

Il appartient au contraire à l'entreprise de tenir compte éventuellement des circonstances de nature à conférer aux matériels à évaluer une valeur probable de réalisation supérieure à celle résultant des cotations, par exemple :

- l'état du matériel : lorsque le matériel usagé est dans un état particulièrement bon - et d'autant plus si cet état était « confirmé » par un prix d'acquisition déjà supérieur à la norme générale - ou encore lorsqu'il a fait l'objet d'importants travaux (Rép. Planeix, AN 17 décembre 1964, p. 6162 et D. adm. 4 A-2522, n° 7) ;

- pour un revendeur de matériels d'occasion, à notre avis, les facteurs influençant les performances commerciales de l'entreprise, tels que son implantation géographique ou sa situation concurrentielle (par exemple, pour un distributeur de véhicules exerçant son activité dans une région montagneuse, le marché de l'occasion est moins porteur pour les petites voitures de ville que pour les véhicules tout terrain, type 4 × 4).

Sur la possibilité d'évaluer la provision sur la base de **données statistiques,** voir n° 2577-3. Sont en revanche exclus de l'évaluation de la valeur d'inventaire les frais de commercialisation restant à engager jusqu'à la vente (voir n° 1202-1).

Remarque
Absence d'évolution prévisible de la jurisprudence du Conseil d'Etat : dans ses conclusions sous l'arrêt précité de 2007, le Commissaire du Gouvernement Stéphane Verclytte s'est interrogé sur le bien-fondé du refus de cette cotation compte tenu du caractère standard des véhicules de l'espèce. Le Conseil d'Etat a toutefois confirmé le rejet de principe de la simple application de la cote Argus.

Provision pour risque de mévente dans l'industrie de l'édition du livre

1208

L'écoulement de certains produits stockés peut être réduit (rotation faible), traduisant soit une baisse de la demande soit une obsolescence. Les taux de rotation fournissent donc un indice d'obsolescence des stocks mais ne doivent pas être utilisés directement dans le calcul statistique d'une dépréciation forfaitaire, une dépréciation sur stocks ne devant être constatée que si le coût d'entrée est supérieur à sa valeur actuelle (voir n° 1206).

Fiscalement, Suite à un accord avec la profession (Lettre du min. du Budget du 19 décembre 2000 ; BOI 4 A-3-01 et 4 A-6-10 - Doc. FL BIC-VI-15150 à 15360), les ouvrages édités ou réimprimés peuvent faire l'objet de provisions spéciales sur une **base forfaitaire.** Le Conseil d'Etat (CE 18 juin 1990, n° 91424) a admis la déductibilité de ces provisions fondées sur les cadences types telles que mentionnées par l'Administration.

Les entreprises ne pouvant comptabiliser de dépréciation sur des bases forfaitaires, il en résulte, à notre avis, que les entreprises peuvent comptabiliser une provision réglementée. Cette position est à confirmer par la DLF.

Activité de marchand de biens

1209

Sur la distinction entre stock et immobilisation, voir n° 1135.
Sur l'évaluation du coût d'entrée, voir n° 1199-1.

A notre avis, la valeur actuelle des immeubles ou appartements doit être estimée différemment selon que l'immeuble est disponible à la vente (voir **I.**) ou selon que des frais restent à engager avant sa mise en vente (voir **II.**) :

I. L'immeuble est disponible à la vente
La valeur actuelle correspond, à notre avis, à **sa valeur vénale** (voir n° 1202-1). C'est-à-dire pour le marchand de biens :

- la **valeur de marché** qu'il peut espérer retirer du bien ;

Dans certains cas, la **référence** aux prix pratiqués sur le marché sera difficile compte tenu de la spécificité du bien immobilier. A notre avis, pour les biens disponibles à la vente, il conviendra au moins de tenir compte du délai déjà couru avant la date d'arrêté des comptes depuis la mise en vente, ainsi que des propositions d'achat déjà reçues (mais non retenues).
A défaut de solution satisfaisante, une **diminution forfaitaire** égale à la baisse générale du lieu (arrondissement par exemple) où le bien est situé nous paraît préférable à la non-constitution d'une dépréciation.

Fiscalement, Un marchand de biens ne justifie pas avec une approximation suffisante la (provision pour) dépréciation de son stock immobilier qui est évaluée :

- d'après une valeur locative forfaitaire, dès lors que les immeubles en cause n'ont connu, depuis leur achat, de **modification** ni **dans leur environnement** ni dans leurs **modalités d'occupation** (CE 15 mai 1992, n° 66446) ;

- d'après une valeur locative et un taux de rentabilité sans démontrer la pertinence de ces paramètres (CAA Paris 17 mars 1998, n° 96-69).

- diminuée des **coûts de sortie** :

- les **coûts directement attribuables à l'acte de vente** (frais d'actes, frais de timbre et taxes similaires...),

- les **frais de commercialisation** (honoraires des agents, commissions sur vente, ...).

En revanche, les frais financiers de portage de l'immeuble en attendant sa vente et la charge d'impôt sur le bénéfice liée à la cession sont exclus des coûts de sortie pouvant être déduits de la valeur vénale (voir n° 1450-2). Pour les frais financiers nécessaires à la rénovation de l'immeuble, voir 1199-1.

II. L'immeuble n'est pas disponible à la vente
La valeur actuelle correspond, à notre avis, à **sa valeur d'usage** (voir n° 1202-2 et 1202-3). C'est-à-dire pour le marchand de biens :

- la valeur vénale de l'immeuble s'il était fini (voir **I.** ci-avant) ;

- diminuée des coûts d'achèvement, c'est-à-dire les coûts **restant à supporter pour pouvoir mettre l'immeuble en état d'être présenté à la vente,** à savoir :

- les **travaux de remise en état ou de rénovation** qui seront incorporables au coût de production du stock, ainsi que les éventuels frais financiers incorporables à ces coûts,

Par exemple, ces travaux peuvent être des dépenses de ravalement, de peinture, etc.

- et, **pour les biens en cours de construction ou de restructuration,** les coûts des travaux restant à effectuer, ainsi que les éventuels frais financiers afférents s'ils sont incorporables au coût de ces travaux.

S'il résulte de la comparaison entre la valeur actuelle et le coût du stock **une moins-value latente,** celle-ci doit être immédiatement **dépréciée en totalité,** y compris en cas de rénovation ou de construction.

Fiscalement, Les frais de commercialisation restant à engager jusqu'à la vente sont exclus de l'évaluation des stocks (voir n° 1202-1).

Pour plus de détails sur les coûts incorporables au coût de production des stocks, voir n° 1170 s.
Pour plus de détails sur le traitement des frais financiers, voir n° 1168 s. et 1180-1.

Stocks de matières et marchandises pouvant être détenus à des fins de placement

(or, autres métaux et pierres précieuses, vin, gaz, pétrole...)

1210



Il s'agit en général de matières et marchandises, souvent cotées sur un marché.
Leur traitement diffère selon l'objet de leur détention. Il faut donc que les entreprises puissent **expliciter** les objectifs de détention de leurs stocks en **annexe.**

Lorsque plusieurs des objectifs ci-après coexistent, il est fortement recommandé de suivre les différents stocks au moyen d'outils de contrôle interne appropriés.

A notre avis :

I. Ces matières sont comptabilisées en stocks (voir n° 1202 s.) si elles sont détenues dans le but d'être :

- **transformées,**

Ainsi, l'or détenu par un fabricant de bijoux devrait à notre avis toujours être comptabilisé en stock.

- **ou revendues dans le cadre normal de l'activité de l'entreprise (négoce),**

La difficulté est de distinguer une activité de négoce (qui peut être accessoire à l'activité principale) d'un simple placement. A notre avis, cette distinction est une question de fait. Le volume significatif des achats/ventes, la détention physique de la matière et sa gestion sont, à notre avis, des indices d'une activité de négoce.

Ainsi, selon le bulletin CNCC (EC 2012-06 - Site CNCC : www.cncc.fr) une entreprise qui réalise des achats/ventes de vin, même à des fins de placement doit suivre le traitement comptable d'un négociant dès lors qu'elle a :

- le même objectif qu'un négociant en vins (revente des vins achetés aux conditions du marché dans les 3 à 5 ans),

- les mêmes contraintes (recherche des vins à acheter, conservation des vins dans de bonnes conditions, recherche d'acquéreurs sur le marché...).

Lorsqu'elles sont comptabilisées en stocks :

- une **dépréciation** doit être comptabilisée en cas de baisse des cours à la clôture,

Toutefois, lorsque les stocks bénéficient d'une **couverture,** les variations de valeur de la couverture, qu'elles soient enregistrées en compte d'attente ou non comptabilisées viennent en diminution dans le calcul des éventuelles dépréciations (PCG art. 372-2).

Remarque
Position globale sur matières premières : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait prévoir le principe de position globale sur matières premières, comme c'est déjà le cas pour le change (voir n° 2083-3). Cette position devrait être établie matière par matière (et non toutes matières confondues) et comprendre uniquement les stocks, les engagements fermes et les instruments à terme (hors ceux de couverture).

- il n'est pas possible de revaloriser le stock en cas de hausse des cours (C. com. art. L 123-18) ;

- il n'est pas possible d'évaluer un stock de produits façonnés à partir de ces matières et marchandises (bijoux par exemple) au seul prix des matières premières, sans prendre en compte le coût de fabrication.

Fiscalement, Il en est de même (CE 9 janvier 1959, n° 42464).

II. Si elles sont détenues à des fins de placement sans qu'une activité de négoce ne soit identifiée (voir **I.** ci-avant), leur comptabilisation à l'actif dépend, à notre avis, de l'horizon de cession des matières et marchandises achetées :

- si l'entreprise souhaite **revendre son placement dans un bref délai,** celui-ci est à comptabiliser dans un compte financier 55 (à créer), puisqu'il ne s'agit ni de valeurs mobilières de placement ni de dépôts en banque.

- si l'entreprise ne souhaite pas le **revendre dans un bref délai,** il est à comptabiliser dans les « Autres immobilisations financières », par exemple au compte 278 (à créer).

Fiscalement, Les pièces d'or et les lingots de métaux précieux constituent un actif immobilisé dès lors que l'activité de l'entreprise n'est pas le commerce ou la transformation de ces biens (D. adm. 4 B-121 n° 19). Toutefois, le mode de comptabilisation constitue une décision de gestion opposable (CAA Nantes 24 juin 1997, n° 94-1199, pris à propos d'un placement en diamants).

En cas de baisse des cours, l'actif doit être déprécié, sauf s'il bénéficie d'une couverture.

Dans ce cas, les variations de valeur de la couverture, qu'elles soient enregistrées en compte d'attente ou non comptabilisées viennent en diminution dans le calcul des éventuelles dépréciations (PCG art. 372-2).

1210

En bref... - Comptabilité et fiscalité - Placements en vin - Ce sont des stocks selon la CNCC *FRC 10/12 Inf. 5*

III. Valeur à l'arrêté des comptes (valeur au bilan)

A. Règle générale d'évaluation des dépréciations

1215

Définition

A l'arrêté des comptes, coût d'entrée et valeur actuelle (valeur d'inventaire, voir n° 1200 s.) sont comparés et la plus faible des deux valeurs est retenue. Si la valeur prise en compte est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une **dépréciation** (C. com. art. L 123-18, al. 2 et R 123-178-5° ; PCG, art. 322-6 renvoyant sur 322-1.4).

Fiscalement, Les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient (CGI, art. 38-3). Dans ce cas, l'entreprise doit constituer, à due concurrence, une (provision pour) dépréciation (CGI A III, art. 38 decies ; BOI 4 A-13-05, n° 159). Cette provision est déductible dans les conditions prévues à l'article 39-1-5° du CGI.

Sur les modalités d'évaluation des dépréciations, voir n° 1202 s.
Sur les cas particuliers d'évaluation des dépréciations, voir n° 1217 s.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6744-2.

Classement comptable

1215-1

La **dépréciation** des stocks **ne peut être enregistrée** directement en **réduction du coût d'entrée** (principe de non-compensation). Le coût d'entrée doit être maintenu et la perte de valeur fait l'objet d'une dépréciation. Les entreprises qui ne respecteraient pas cette règle commettraient une irrégularité pour la présentation de leur bilan (Rép. Longuet, AN 21 avril 1980, p. 1619, repris dans D. adm. 4 A-2523, n° 4).

Fiscalement, En revanche, la possibilité de déprécier directement les stocks est admise en dépit de son irrégularité comptable (BOI 4 A-13-05, n° 159 et D. adm. 4 A-2523, n° 5). Ainsi (CE 23 février 1977, n° 98252 ; CE 6 janvier 1984, n° 36432 et CAA Paris 22 juillet 1993, n° 92-485), une entreprise qui a omis d'user de la faculté de constituer une (provision pour) dépréciation de son stock ne doit pas, du seul fait de cette omission, être privée du droit, qu'elle tient de l'article 38-3 du CGI, d'évaluer son stock au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient. En outre, cette dépréciation directe n'a pas à être mentionnée sur le tableau de provisions, mention dont l'omission est en principe sanctionnée par une pénalité de 5 % (TA Cergy-Pontoise 10 février 2009, n° 04-207) (voir n° 2574). Cette faculté de constater la dépréciation par décote directe n'est toutefois pas admise pour les travaux en cours (BOI précité, n° 160).
Par ailleurs, une surévaluation des stocks due à l'utilisation d'une méthode d'évaluation irrégulière ne peut être compensée par la constitution d'une (provision pour) dépréciation des stocks, celle-ci ne répondant à aucune des conditions de déduction posées par l'article 39-1-5° du CGI (CE 20 janvier 1984, n° 34784).

Sur les conditions formelles de déductibilité des (provisions pour) dépréciation, voir n° 2574.
Sur le schéma de comptabilisation des dépréciations, voir n° 1257.
Sur le caractère **courant** ou **exceptionnel** de la dotation pour dépréciation, voir n° 1258.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6744-2.

Obligations en matière de dépréciations

1215-2

Sur les sanctions en matière de (non-) constitution de dépréciations, voir n° 2573.

I. Constatation obligatoire des dépréciations
Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux dépréciations (et amortissements) nécessaires pour que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-20, al. 2 et PCG, art. 311-5).

Les provisions nécessaires doivent être constituées indépendamment de leur **déductibilité fiscale.**

II. Reprise obligatoire par le résultat des dépréciations devenues sans objet
Les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister (C. com. art. R 123-179, al. 6 et PCG, art. 311-5).

Fiscalement, La provision (pour dépréciation) qui devient sans objet au cours d'un exercice doit être rapportée aux bénéfices imposables dudit exercice, sauf s'il s'agit d'une provision (pour dépréciation) dont la dotation n'a pas été déduite antérieurement.

B. Modalités d'évaluation des dépréciations

1216

Sur les modalités d'évaluation des dépréciations, voir n° 1202 s.
Sur les cas particuliers d'évaluation des dépréciations, voir n° 1217 s.

C. Cas particuliers

Contrats de vente ferme

1217

Selon le PCG (art. 322-7), à la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les **stocks** et **productions en cours** qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, dès lors que le **prix de vente stipulé** couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.
Il en est de même pour la fixation de la valeur des **approvisionnements** entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Exemple

Exemple

- Coût d'entrée : 100
- Valeur actuelle : 98
- Prix résultant du contrat de vente ferme : 102
- Frais prévisionnels de vente : 1

Bien que la valeur actuelle soit inférieure au coût d'entrée, aucune dépréciation n'est à constituer, le prix « ferme » (102) étant supérieur au coût d'entrée (100) majoré des frais de vente (1).

En ce qui concerne les contrats à long terme, voir n° 536 s.

Produits subventionnés lors de la revente

1218

Tel est le cas, par exemple, d'un grossiste achetant à un opérateur un téléphone mobile (livré avec les programmes spécifiques à l'opérateur) pour 200 € afin de le revendre à un prix public conseillé par l'opérateur de 50 €, et recevant une commission de 150 € au moment de la revente.

Le PCG (art. 321-7) ne traite que des subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien (voir n° 1193). Selon le bulletin CNCC (n° 33, mars 1979, EC 79-11, p. 115), il convient d'évaluer les stocks au coût de revient en constatant une dépréciation pour les ramener au prix de vente mais, par prudence, sans tenir compte de la subvention (ou commission sur vente) à recevoir, qui n'est acquise qu'au moment de la vente. Cette commission est, à notre avis, comptabilisée au compte 75 en « autres produits de gestion courante » au moment de la revente du produit.
Toutefois, à notre avis, si l'entreprise a la certitude de recevoir la subvention (cas de contrats fermes ou de garantie d'un organisme), la dépréciation n'a pas à être constituée.

Fiscalement, Il en est de même. Par référence à la définition du cours du jour formulée par le Conseil d'Etat (voir n° 1202-1), ce cours peut être considéré comme égal au produit (et non seulement le prix de vente, voir n° 1202-1) que l'entreprise peut normalement

escompter retirer de sa vente à la date de clôture (CAA Nancy 30 avril 1998, n° 94-246). Ainsi (arrêt précité), les subventions auxquelles l'entreprise pourrait prétendre si elle vendait son stock doivent être prises en compte dans l'estimation du cours du jour, et donc réduire le montant de la (provision pour) dépréciation, dès lors qu'elles :

- sont destinées à compenser les insuffisances du prix de marché et sont donc directement liées à la commercialisation des produits stockés (au cas particulier, aide communautaire correspondant à un certain pourcentage de la différence entre un prix dit « objectif » fixé par la Communauté européenne et le prix du marché mondial) ;

- et peuvent être évaluées avec précision à la date de clôture.

Stocks acquis avec clause de réserve de propriété

1219

Les transactions assorties d'une telle clause étant comptabilisées à la date de livraison des biens et non à celle du transfert de propriété (PCG, art. 313-3), la perte de valeur constatée entre la date d'acquisition et celle de transfert de propriété doit être comptabilisée chez l'acquéreur par voie de **dépréciation** dont le montant est déterminé suivant les règles communément admises.

En effet (NI CNC n° 33, doc. n° 24), c'est l'acquéreur qui supportera l'éventuelle dépréciation des biens entre la livraison et le transfert de propriété sans diminution du prix à payer.

Fiscalement, La clause de réserve de propriété **est sans effet** sur les modalités de comptabilisation et d'évaluation des stocks (D. adm. 4 A-2511, n° 2).

Vols et destructions portant sur des biens en stocks

1220

Sur la comptabilisation de la charge en résultant, voir n° 2413, et de la démarque inconnue, voir n° 2413-1. Sur la comptabilisation de l'indemnité d'assurance, voir n° 2400-2.

Stocks de produits contenant de l'amiante

1221

Il résulte des interdictions frappant les produits contenant de l'amiante (décret n° 96-1133 du 24 décembre 1996) qu'ils doivent être considérés comme déchets contenant de l'amiante depuis le 1er janvier 1997 (notamment Rép. Bouvard, AN 20 janvier 1997, p. 302 et Rép. Gengenwin, AN 10 décembre 1996, p. 8171).

En conséquence, une dépréciation doit être constituée sur la totalité de ces stocks encore dans l'entreprise.

Fiscalement, Cette (provision pour) dépréciation est déductible (Rép. précitées).

Sur la constitution d'une provision pour charges d'élimination des produits, voir n° 1516-2.

IV. Opérations particulières

A. Provisions réglementées relatives aux stocks

1231

En matière de stocks, le CGI (art. 39-1-5°) a prévu la possibilité de constituer des provisions destinées au renouvellement des stocks :

- la **provision pour hausse des prix** (voir n° 1231-1) ;

- la **provision pour fluctuation des cours,** supprimée depuis 1998 (voir n° 3219-2).

D'autres provisions réglementées devraient également pouvoir être constatées **en application de la jurisprudence du Conseil d'Etat** (voir n° 3220).

Tel est le cas, par exemple, des provisions réglementées constituées pour permettre la déduction fiscale des dépréciations de stocks de matières premières (et produits intermédiaires) sur la base de leur prix de vente en l'état, même si les matières (ou produits intermédiaires) sont en réalité incorporées dans un produit fini largement bénéficiaire. Pour plus de détails sur cette provision réglementée, voir n° 1202-4 et n° 1202-2.

Selon le PCG (art. 441/14), elles sont comptabilisées dans une subdivision du compte 143 « Provisions réglementées relatives aux stocks » :

- 1431 « Hausse des prix »,

- 1432 « Fluctuation des cours ».

Les provisions réglementées étant intégrées dans les capitaux propres, elles n'ont pas d'impact négatif sur les ratios liés au niveau de la situation nette (perte de la moitié du capital social, ratio d'endettement...).

Les dotations et reprises de provisions sont portées respectivement au débit et au crédit des comptes 6873 et 7873 « Dotations aux - ou Reprises sur - provisions réglementées (stocks) ».

Ces provisions n'ont donc pas d'incidence sur l'analyse des performances de l'entreprise effectuée au niveau du résultat d'exploitation ou du résultat courant.

Fiscalement, Ces provisions d'origine fiscale ne sont admises en déduction du résultat fiscal que **si elles sont comptabilisées.**

Sur les conditions formelles de déductibilité de ces provisions, voir n° 2574.

S'agissant de **provisions purement fiscales** :

- elles ne sont **pas soumises à la règle de permanence des méthodes** comptables (prévue par C. com. art. L 123-17). La provision pour hausse des prix peut donc être dotée et reprise au gré de l'entreprise (dans les limites fiscales). Les changements constituent des modifications d'opportunité (voir n° 363-3) à indiquer dans l'annexe (voir n° 3222) ;

Fiscalement, L'Administration ne s'est jamais prononcée sur cette faculté.

- elles doivent être **reprises pour l'établissement des comptes consolidés** (voir Mémento Comptes consolidés n° 3329 s.).

Sur les conséquences en matière d'**impôts différés,** voir n° 2885-5 et 2885-6.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1330.

Provision pour hausse des prix

1231-1

La provision pour hausse de prix a été instituée (CGI, art. 39-1-5°) afin de permettre aux entreprises de déduire temporairement des bases de l'impôt une fraction des bénéfices investis dans la reconstitution des stocks en cas de hausse des prix importante.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 10000 et 10005.

Elle offre un avantage de trésorerie temporaire grâce à l'économie temporaire d'impôt qu'elle procure. Cette économie est immédiate ou bien future en cas d'IS insuffisant. En effet, dans ce cas, la provision n'est pas limitée au montant du bénéfice imposable, mais peut générer un déficit fiscal reportable en avant ou en arrière. En revanche, elle a un impact défavorable sur le bénéfice distribuable et

entraîne une diminution temporaire de la participation des salariés (la provision réduisant le résultat fiscal, la base de calcul de la participation se trouve mécaniquement diminuée).

Principe

Lorsque, pour une matière ou un produit donné, il est constaté au cours d'une période ne pouvant excéder deux exercices successifs, une hausse des prix supérieure à 10 %, l'entreprise est fondée à déduire une provision correspondant à la fraction de cette hausse supérieure à 10 %.

Une provision pour hausse de prix peut être constituée dans les deux cas suivants.

a. Si Vn-2 < Vn-1 et Vn > 110 % × Vn-2, alors la dotation de l'exercice n est au plus égale à : Quantités en stock à fin n × (Vn -110 % × Vn-2) - dotation (n - 1).
Vn = valeur d'inventaire à la fin de l'exercice n (voir ci-après notre remarque).

b. Si Vn-1 < Vn-2 et Vn > 110 % × Vn-1, alors la dotation de l'exercice n est au plus égale à : Quantités en stock à fin n × (Vn -110 % × Vn-1).

Il n'est pas possible de choisir la solution la plus avantageuse, le critère déterminant étant la comparaison entre Vn-2 et Vn-1.

Remarque
Valeur d'inventaire : la « valeur d'inventaire » s'entend du prix de revient (prix d'achat majoré des frais de transport, commissions, assurances...) diminué, le cas échéant, du montant de la dépréciation qui a pu être constatée par voie de provision (D. adm. 4 E-5312, n° 13). La méthode de valorisation des stocks (CMP ou Fifo) peut avoir un impact sur le montant de la provision. En effet :

- la méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré (CMP) a pour effet de lisser les augmentations successives de prix,

- la méthode Fifo (ou Peps) favorise l'entreprise qui entend profiter pleinement de la PHP. En effet, les sorties étant autorisées au coût de l'article le plus ancien, les stocks résiduels se trouvent de ce fait évalués aux derniers coûts d'acquisition ou de production.

Exemple

Exemple Les modalités de calcul peuvent se résumer comme suit (pour la valeur d'inventaire d'un produit) en fonction des différentes hypothèses suivantes :

Clôture Hypothèses	2007	2008	2009	Provision à constituer en 2009 (1)
1	100	105	130	130 - (100 x 1,1) = 20
2	100	115	130	130 - (100 x 1,1) = 20 - PHP 2008 [soit 115 - (100 x 1,1)] = 15
3	105	100	115	115 - (100 x 1,1) = 5
4	95	105	100	Pas de provision (2)
5	100	105	110	Pas de provision (3)

(1) Le montant de la provision (avant plafonnement, voir ci-après n° 5) s'obtient en multipliant le coefficient ainsi obtenu par la quantité de produits en stock à la clôture de l'exercice.
(2) Pas de provision en 2008 (car critère de hausse des prix supérieure à 10 % non rempli en 2008) mais une provision en 2007.
(3) Critère de hausse des prix supérieure à 10 % non rempli.

Fiscalement, Outre les traditionnelles conditions formelles de déduction des provisions (voir n° 2574), les entreprises qui dotent une provision pour hausse des prix doivent, pour leur déclaration annuelle des résultats :

- inscrire le montant global de la provision sur le tableau de la liasse n° 2056 et détailler sur un feuillet séparé le montant de la provision selon l'année de constitution (CGI A III, art. 10 decies ; D. adm. 4 E-5313, n° 3),

- joindre sur un feuillet séparé les éléments de calcul de la provision, notamment les quantités de matières à raison desquelles la provision est constituée, les valeurs d'inventaire nécessaires au calcul, la dotation autorisée par la méthode de calcul et la dotation effectivement comptabilisée, le montant de la reprise éventuelle (CGI A III, art. 10 terdecies).

Le montant de la dotation annuelle de la provision est **plafonné à 15 millions d'euros** (ce qui induit une économie maximale d'IS de 5 M €), majoré, le cas échéant, d'une fraction égale à 10 % de la provision avant plafonnement. Toutefois, pour les entreprises dont la durée moyenne de rotation des stocks, pondérée par matières et produits, est supérieure à un an, le plafond majoré dans les conditions décrites ci-avant est multiplié par cette durée moyenne exprimée en mois divisée par douze.

Détermination de la provision par matière ou par produit

La provision doit en principe être déterminée par matière, produit ou approvisionnement de même nature, mais l'Administration (D. adm. 4 E-5312, n° 5) admet également la constitution d'une provision, pour des produits qui, **bien que quelque peu différents par nature** de ceux existant à l'ouverture de l'exercice considéré ou de l'exercice précédent, **ont des valeurs d'inventaire comparables** à celles conférées à ces derniers produits, la différence de prix constatée provenant essentiellement d'une hausse des prix.

Toutefois, la jurisprudence introduit certains critères auxquels il convient d'être attentif avant d'opérer des regroupements. Ne peuvent ainsi entrer dans le calcul d'une même provision :

- des produits ayant subi une transformation modifiant leur nature, soit par adjonction aux produits en stock d'appareillages ou de dispositifs constituant une amélioration technique, soit par substitution aux appareils en stock d'appareils d'un nouveau type, même s'ils entrent dans la composition de produits ayant fait l'objet d'une telle provision (CE 30 mars 1992, n° 71394) ;

- les produits qui ne sont pas de même nature eu égard soit à la variété de leurs marques et de leurs modèles, soit à la diversité de leur conditionnement et de leur composition, soit à la différence de styles ou de types (CAA Nantes 5 mai 2008, n° 07-930 rendu définitif par CE (na) 28 décembre 2009, n° 318682 ; CAA Nantes 20 octobre 1993, n° 92-274).

Il en est ainsi, par exemple :

- de vins de qualités différentes au sein d'une même appellation d'origine (CE 24 avril 2012, n° 326979), d'alcools de crus différents (Rép. Sempé, Sénat 2 novembre 1976, p. 2611 et Rép. Reynaud, AN 17 août 2010, p. 9057) mais aussi, selon la jurisprudence et contrairement à la position de l'Administration, de classes d'âge différentes (millésime) (CAA Nantes, 29 mars 2006, n° 04-951 ; CAA Bordeaux 21 novembre 1991, n° 89-1440, décision définitive suite à CE 9 novembre 1994, n° 133537) ;

- ou des produits achetés sur des marchés ou selon des modes d'acquisition différents, tels que des blés acquis sur le marché libre et ceux acquis à un prix réglementé auprès de l'Office national interprofessionnel des céréales (CAA Paris 2 novembre 1994, n° 93-1104), des sucres dont le prix d'achat diffère selon leur situation au regard de la réglementation communautaire (CAA Paris 28 novembre 2007, n° 05-2671) ;

- ou de véhicules automobiles appartenant à une même gamme mais présentant une grande variété de modèles et des caractéristiques techniques différentes (CAA Douai 26 avril 2005, n° 02-945).

En revanche, il est admis :

- qu'un négociant en vin puisse calculer une provision en distinguant entre vins rouges et vins blancs ainsi que selon les crus (grands crus, ordinaires, ...) sans tenir compte du millésime (CAA Bordeaux 4 mai 2004, n° 01-2818 ; D. adm. 4 E-5312, n° 4 et Rép. Sempé, Sénat 23 octobre 1981, p. 2118) ;

- qu'en cas de fabrication d'une eau-de-vie résultant de l'assemblage d'eaux-de-vie de différentes classes d'âge, seul le produit final commercialisé constitue un « produit » susceptible de faire l'objet de la provision (CAA Nantes 8 juin 2005, n° 02-1335) ;

- qu'un négociant en meubles puisse constituer une PHP si les différentes familles de meubles sont regroupées en fonction de caractéristiques techniques semblables et de valeurs d'inventaires comparables (D. adm. 4 E-5312, n° 9).

Dotations partielles et reprises anticipées

S'agissant d'une provision purement fiscale, l'entreprise n'est pas tenue de doter la provision maximale à laquelle elle a droit et peut même s'abstenir de la pratiquer (D. adm. 4 E-5313, n° 4, voir n° 1231).

En cas de **dotation partielle,** par exemple limitée à certains produits ou références, le calcul doit toutefois porter sur l'intégralité des quantités de chaque matière, produit ou approvisionnement que l'entreprise a en stock et la dotation doit être répartie entre les différents produits ou matières pour lesquels la provision a été comptabilisée (D. adm. 4 E-5312, n° 24).

En principe, la **reprise** doit intervenir au plus tard à l'expiration de la sixième année suivant la clôture de l'exercice au cours duquel elle a été constituée sauf dans les secteurs professionnels où la durée normale de rotation des stocks est supérieure à trois ans qui sont autorisés à réintégrer leurs provisions pour hausse de prix après la sixième année, dans un délai double de celui de la rotation normale des stocks (CGI, art. 39-1-5°). Toutefois, s'agissant d'une provision purement fiscale, la provision pour hausse des prix peut être reprise de façon anticipée avant la fin de ce délai, pour quelque motif que ce soit.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 L-3-08, n° 2).

Le fait que la provision soit devenue sans objet (la société ayant cessé l'activité de production concernée, seule la commercialisation des produits s'étant poursuivie) n'implique pas obligatoirement sa réintégration anticipée (CE 30 décembre 1996, n° 160480). En revanche, la provision pour hausse des prix doit faire l'objet d'une réintégration anticipée en cas de cession ou de cessation d'entreprise (à l'exclusion de certaines opérations de restructuration bénéficiant d'un régime de faveur), ou de cession de la totalité du stock accompagnée d'un changement d'objet ou de mode d'exploitation (CGI A III, art. 10 duodecies).

Fiscalement, Cette reprise de provision est imposable (D. adm. 4 E-5314, n° 2 et 3).

B. Incidences des réévaluations sur les stocks et en-cours

Sur l'incidence des réévaluations légales de 1976 et libres de 1980 à 1983 (la même réglementation leur est applicable) sur les stocks, voir n° 3342.

Réévaluations à partir de 1984

1253

En ce qui concerne les conditions générales de ces réévaluations, voir n° 3355.

En l'absence de précisions de la loi du 30 avril 1983 et du Code de commerce, à notre avis, les dotations aux amortissements (d'exploitation) sont calculées sur la base des valeurs réévaluées sans reprise concomitante de l'écart de réévaluation (voir n° 1557-3). En conséquence, il convient d'intégrer dans le coût des stocks le complément d'amortissement (d'exploitation) provenant de la réévaluation (à condition bien sûr que les amortissements eux-mêmes soient incorporés dans les stocks, voir n° 1176-1).

Section 3 Schémas usuels de comptabilisation

A. Comptabilisation des stocks et en-cours

Enregistrement des stocks et en-cours

1255

Les stocks sont traités différemment selon que le compte « Stocks » est suivi ou non en cours d'exercice. Le PCG ne prescrit pas son suivi en comptabilité générale (intermittence de l'inventaire) mais fournit une méthode qui le permet (permanence de l'inventaire).

Enregistrement des achats consommés et de la production de l'exercice

En principe :

- les **achats de biens d'exploitation** sont entrés en stocks lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise (voir n° 1105 s.) et ils en sortent lors de leur consommation pour la production (approvisionnements) ou de leur vente (marchandises) ;

- les **produits fabriqués** par l'entreprise sont entrés en stocks lors de leur mise en magasin en cours ou en fin de fabrication (produits intermédiaires ou finis) et ils en sortent au stade suivant du processus de fabrication (produits intermédiaires) ou de leur vente (produits finis) ; la différence entre entrées et sorties de stocks constitue la production stockée (ou le déstockage) de l'exercice.

Ceci implique que les stocks soient suivis en comptabilité (inventaire permanent, voir n° 1271-2). A défaut, les achats sont provisoirement considérés comme des charges de l'exercice et les stocks sont déterminés - d'une manière extra-comptable - à la clôture de l'exercice.
La comptabilisation des stocks est donc la conséquence de celle des achats consommés de l'exercice (voir n° 801 s.) et de la production stockée de l'exercice comprise dans les produits d'exploitation (voir n° 645 s.).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6745.

Biens identiques acquis et produits

1255-1

Selon le PCG (art. 443), lorsqu'une entreprise « utilise concurremment et indistinctement une matière (achetée) et un produit intermédiaire ou fini (fabriqué par elle) en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont destinés à la vente ».
A notre avis, en pratique, il est nécessaire de distinguer selon que l'activité de négoce ou de production est ou non marginale par rapport à l'autre.

I. Une activité (de négoce ou de production) **est marginale par rapport à l'autre** (de production ou de négoce) : la solution préconisée par le PCG peut s'appliquer.
Il est possible de regrouper les achats, ventes et stocks dans les comptes de marchandises (si l'activité de production est marginale), dans les comptes de production (si l'activité de négoce est marginale).

Cette solution a été utilisée dans le plan comptable des sociétés coopératives de consommation : regroupement aux comptes 37, 6037, 607 et 707 pour les entreprises dont l'activité de transformation est marginale par rapport à celle de négoce.
Pour le plan comptable des industries laitières et le guide de la chaussure, même si l'activité de production est prépondérante, les entreprises peuvent comptabiliser les achats de produits identiques à ceux fabriqués par l'entreprise et les achats de produits fabriqués à l'extérieur pour être commercialisés sous les marques de l'entreprise au compte 604 « Sous-traitance Production » et les suivre dans les comptes de stocks respectifs.

Sur la validité des plans comptables et guides professionnels, voir n° 295.

II. Aucune des deux activités (négoce et production) **n'est marginale** Dans ce cas, à notre avis, il ne paraît pas souhaitable d'utiliser des comptes d'achats et de ventes identiques, la solution pouvant être la suivante :

a. Les achats sont comptabilisés dans leurs comptes respectifs ;

b. La répartition du chiffre d'affaires entre « Production vendue » et « Ventes de marchandises » peut être effectuée de la manière suivante :

- déterminer la marge moyenne réalisée sur l'ensemble du produit vendu ;

- appliquer cette marge au compte « Achats de marchandises » (qui est connu) afin de déterminer le montant des « Ventes de marchandises » ;

- calculer la « Production vendue » par différence entre le total du chiffre d'affaires et les « Ventes de marchandises » préalablement déterminées.

En ce qui concerne les stocks :

- ceux figurant au bilan sont ventilés selon qu'il s'agit de matières premières, etc., ou de produits finis ;

- les « variations de stock » du compte de résultat, en revanche, sauf si elles sont significatives, peuvent ne pas être ventilées. En effet, l'imprécision qui en résulte ne porte que sur une variation et non sur des données brutes.

Exemple

Exemple Stock initial : 150 ; stock final : 200 ; achats de marchandises : 100 (qui, eux, sont connus) ; chiffre d'affaires : 400. La marge appliquée aux achats de marchandises nous semble pouvoir être estimée par l'entreprise (par exemple 50 %). Le chiffre d'affaires peut donc être décomposé :

- en ventes de marchandises	= 150	(100 × 1,5)
- en production vendue (par différence)	= 250	(400 - 150)
Total	= 400	

La variation de stock (50) peut être considérée comme représentant intégralement une variation de la production stockée.

Biens stockés dont la destination finale (marchandise ou matière première) n'est pas connue

1255-2

Lorsque la destination finale d'un achat n'est pas connue, le classement est effectué selon l'activité principale (négoce ou production) de l'entreprise. Les changements ultérieurs d'affectation font l'objet d'un virement de compte à compte sans utilisation des comptes de produits (guide comptable des industries et du commerce du bétail et de la viande, voir n° 295-1). Dès lors, les comptes de stocks suivent les mêmes affectations.

Il ne faut pas confondre ces biens (qui sont toujours stockés) avec des biens à destination polyvalente (qui peuvent être soit stockés, soit immobilisés, voir n° 1136).

Distinction entre marchandises et produits finis

1255-3

Voir n° 1196-4.

Prise en considération de la sous-activité

1256

L'élimination de la sous-activité des stocks dépend de la méthode d'inventaire appliquée :

- en cas d'**inventaire intermittent,** la correction de la production stockée est faite lors de la valorisation de l'inventaire. Elle ne donne donc pas lieu à écritures complémentaires ;

- en cas d'**inventaire permanent** (voir n° 1271-2), il est nécessaire de corriger la production stockée (débit du compte 71) par le crédit des comptes de stocks ou d'en-cours concernés (comptes 33 à 35).

Sur la sous-activité en général, voir n° 984 s.
Sur l'exclusion du coût de production de la quote-part de charges correspondant à la sous-activité, voir n° 1179-1.

Comptabilisation des dépréciations des stocks et en-cours

Constatation de la dépréciation

1257

Les dépréciations des stocks et en-cours suivent la méthode générale de constatation des dépréciations (PCG, art. 443/39) :

- la **dépréciation initiale** et les **augmentations** sont inscrites au compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement) » par le crédit de la subdivision concernée du compte 39 ;

Si elles présentent un caractère exceptionnel, il est possible d'utiliser le compte 6873 « Dotations aux dépréciations » (voir n° 1258).

- les **diminutions** et les **annulations** sont enregistrées au compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement) » par le débit de la subdivision concernée du compte 39.

Si elles présentent un caractère exceptionnel, il est possible d'utiliser le compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles » (voir n° 1258).

Fiscalement, La possibilité de déprécier les stocks en réduisant directement le coût d'entrée est au contraire admise en dépit de son irrégularité comptable. Pour plus de détails, voir n° 1215-1.

Sur la règle générale de constitution et d'évaluation de stocks à l'arrêté des comptes, voir également n° 1215 s.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6744-2 (présentation au bilan) et 6747 (présentation au résultat).

Diverses méthodes de comptabilisation sont concevables, selon l'analyse qui est faite de la situation. **A notre avis** (en ce sens également, Bull. CNCC n° 61, mars 1986, EC 86-05, p. 110 s.) :

- lorsque **le stock final comprend certains éléments déjà compris dans le stock initial** (et dépréciés), la **méthode I.** ci-après (par catégories de stock) est plus logique ;

- lorsque le **stock final ne comprend pas les mêmes éléments que le stock initial,** il est plus logique de procéder selon la **méthode II.** ci-après.

Le cas échéant, les deux méthodes peuvent donc être simultanément employées.

Méthode I. Suivre la méthode générale du PCG (art. 443/39) pour les dépréciations, c'est-à-dire :

- constater par voie de reprise les diminutions de dépréciation ;

- constater par voie de dotation les augmentations de dépréciation.

Cette méthode peut se concevoir par catégorie de stocks ou pour son ensemble.

Exemple

Exemple

Dépréciation sur	Stock initial	Stock final	Variation
- approvisionnements	30	90	+ 60
- en-cours	10	0	- 10
- produits finis	40	30	- 10
- produits intermédiaires	20	30	+ 10

100 150 + 50

a. par catégorie de stocks :

b. pour l'ensemble des stocks :

Méthode II. Procéder à une annulation globale de la dépréciation sur le stock initial (par reprise de la dépréciation au compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ») et constater la dépréciation du stock final (par dotation au compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants »).

Exemple

Caractère courant ou exceptionnel de la dotation pour dépréciation et de la reprise de dépréciation

1258

Le PCG ne fournit pas de critère à ce sujet. En général, les dépréciations ont un caractère courant.

Par exemple, dépréciation résultant de variations de cours, de comparaison avec le prix du marché, des perspectives de vente, etc.

En revanche, les dépréciations ayant une cause accidentelle (suite à incendie, inondation, pollution, etc.) ont un caractère exceptionnel.

Sur le classement de la dotation pour dépréciation, selon la conception du résultat retenu, voir n° 2755 s.

B. Cas particuliers

Produits vendus par l'entreprise, remis gratuitement

1260

Voir n° 845-2.

Installations et matériels démontés, matières récupérées à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations

1262

Selon le PCG (art. 331-6), le procédé de comptabilisation à adopter dépend de la nature des éléments démontés ou récupérés et des conditions dans lesquelles ces éléments doivent être utilisés à nouveau. Lorsqu'ils sont **destinés à être réutilisés** pour de nouvelles installations (par exemple : lignes électriques, canalisations, etc.), ils peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'**immobilisations** (PCG, art. 331-6). Dans les autres cas, les **matières et matériaux récupérés** peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte **36 « Stocks provenant d'immobilisations »** qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stock des éléments qui figuraient au compte 21 « Immobilisations » au début de l'exercice. En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 « Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ». Si des éléments de ce stock subsistent à cette date, ils sont inscrits dans les comptes appropriés de la classe 3 par le crédit du compte 603 (PCG, art. 443/36).

Remarque

Plan comptable professionnel des transports routiers : bien que le PCG préconise le compte 603, le plan comptable professionnel des transports routiers propose le compte 7135 « Variation des stocks de produits ». Ce compte nous paraît pouvoir être utilisé notamment si l'entreprise a procédé à une remise en état des pièces récupérées.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Exemple

Exemple Un matériel acheté 100 000 et amorti pour 80 000 est démonté. Les pièces récupérées sont vendues ou conservées pour un usage interne. Stock de ces pièces à la clôture de l'exercice : 9 000. Inventaire intermittent.

Stocks hors magasins

1263

En ce qui concerne les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire mais qui sont **en voie d'acheminement** (non encore réceptionnés) ou ont été mis **en dépôt ou en consignation,** le compte 38 peut être utilisé, dans le cadre du système de **l'inventaire permanent** (voir n° 1271-2) pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'entreprise ou dans ceux du dépositaire ou consignataire (PCG, art. 443/38).

Le PCG ne donne pas d'intitulé au compte 38. Nous préconisons de l'appeler « Stocks hors magasins ».

Dès réception ils sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature. En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les entreprises doivent donner le détail des stocks ainsi comptabilisés (PCG, art. 443/38).

Rectification du stock

1265

Dans la pratique, la rectification du stock d'ouverture, qu'elle soit consécutive à la constatation d'une erreur commise lors de l'inventaire physique ou à un changement de méthode d'évaluation, entraîne en contrepartie une charge ou un produit exceptionnel, une information devant être fournie en annexe si son montant est significatif.

Ainsi, la variation des stocks de l'exercice est calculée sur des bases homogènes.

Sur les conséquences au regard de la TVA du passage du mode de comptabilisation TTC au mode de comptabilisation HT, voir n° 2513 s.

Section 4 Valeur probante de la comptabilité et contrôle des stocks et en-cours

I. Obligations en matière d'inventaire des stocks et en-cours

En quoi consiste l'inventaire des stocks ?

1270

L'inventaire des stocks est un **état détaillé et estimatif** des stocks et en-cours. La législation commerciale ne fournit aucune précision sur les modalités de l'inventaire des stocks. Cet inventaire **extra-comptable** comporte les deux opérations suivantes :

- l'établissement de la **liste complète,** par groupe de marchandises, matières et produits correspondant à la classification des comptes, des divers éléments composant les stocks,

- l'**évaluation des existants réels** ainsi constatés.

Fiscalement, Il en est de même : l'inventaire matériel consiste en un recensement et une évaluation des éléments en stock à la clôture de l'exercice (D. adm. 4 A-2513, n° 5).

La liste des stocks semble devoir comporter le **lieu géographique,** la **référence,** la **quantité** et le **prix de valorisation.** En revanche, les entreprises ne sont pas tenues d'indiquer sur ces documents d'inventaire les noms des fournisseurs ou les références aux factures d'achat correspondantes.

Fiscalement, Ce document doit énumérer autant d'articles qu'il existe de produits de caractéristiques différentes en raison de leur nature, de leurs dimensions, de leur marque, de leur prix unitaire (D. adm. 4 A-2513, n° 3). L'inventaire doit être présenté à toute réquisition de l'Administration (CGI, art. 54).

En ce qui concerne la **conservation** de cet état détaillé, elle suit, à notre avis, le même traitement que les autres pièces justificatives (voir n° 329 s.).

Modalités pratiques d'inventaire

1271

Il n'existe aucune prescription formelle concernant les méthodes selon lesquelles stocks et productions en cours doivent être suivis. La tenue d'un inventaire permanent n'est pas obligatoire, seul l'établissement d'un **inventaire** annuel est imposé (C. com. art. L 123-12, al. 2). « Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit contrôler par inventaire, **au moins une fois tous les douze mois, l'existence** et la **valeur** des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ».

En conséquence, dans le cas particulier où un **exercice dure plus de 12 mois,** il convient d'effectuer deux inventaires, l'un au cours des 12 premiers mois, l'autre à la date de clôture de l'exercice (Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-57, p. 147 s.). Les méthodes d'inventaire à retenir sont celles détaillées au n° 1271 s. mais elles doivent être appliquées deux fois, l'une sur une période de 12 mois et l'autre sur la période complémentaire.

En pratique, il convient de distinguer selon que l'entreprise s'est ou non dotée d'un inventaire permanent :

En l'absence d'inventaire permanent

1271-1

Dans ce cas, un **inventaire physique** annuel doit impérativement être réalisé à la **date de clôture** de l'exercice. Toutefois, les usages ont admis que l'inventaire puisse être fait **quelques jours avant ou après,** dans la mesure où l'inventaire à **la date de clôture** peut être rétabli à partir de celui qui a été effectué.

Fiscalement, Il en est de même (Rép. de Pierrebourg, AN 2 août 1956, p. 3826 et Rép. Pinard, AN 4 juin 1984, p. 2573, repris dans D. adm. 4 A-2513, n° 4) : « Si une entreprise éprouve de sérieuses difficultés pour établir son inventaire à la date de clôture, en raison de l'activité commerciale de fin d'exercice, elle peut l'effectuer à une date antérieure à celle de la clôture, en corrigeant quotidiennement jusqu'à cette clôture les quantités recensées en les diminuant des marchandises vendues et en les augmentant des marchandises achetées ». Cette solution est subordonnée à la condition « que l'inventaire soit établi à une **date relativement proche** de la clôture et que les documents et pièces justificatives conservés par l'entreprise permettent l'identification des matières premières, marchandises et approvisionnements en stock au jour de cette clôture, ainsi que la connaissance des prix de revient détaillés correspondants ».

S'il existe un inventaire permanent

1271-2

Selon le bulletin CNCC (n° 83, septembre 1991, CD 91-03, p. 395 s.), un inventaire comptable permanent :

I. Constitue un inventaire

En effet, chaque année, les entreprises doivent (voir n° 333-2) effectuer un inventaire, c'est-à-dire un relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire.
Le PCG 1982 (p. I.34) définissait l'inventaire comptable permanent comme une « organisation des comptes de stocks qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs ».
Le bulletin CNCC en a donc déduit que l'inventaire comptable permanent constitue ce relevé d'inventaire, à condition, bien entendu, qu'il soit fiable.
Même si la définition de l'inventaire permanent n'a pas été reprise dans le PCG en l'absence de nouvelle définition proposée par les organismes compétents et dans la logique de la réécriture du PCG à droit constant (voir n° 227 s.), il nous paraît toujours possible et utile de continuer de se référer au PCG 1982.

II. Est considéré comme fiable
(Bull. précité) **s'il permet** notamment :

- d'une part, de s'assurer de l'existence et de l'appartenance des stocks ;

- d'autre part, de détecter leur qualité et leur degré de rotation.

III. S'il est fiable, permet de choisir une (ou plusieurs) date(s) d'inventaire physique
En effet l'entreprise peut alors effectuer :

- soit un **inventaire physique annuel complet,** au choix, à la date de clôture ou à une date antérieure. Toutefois (Bull. CNCC, n° 68, décembre 1987, EC 87-59, p. 489), un écart maximum de 2 à 3 mois est souhaitable entre la prise d'inventaire et la clôture pour que l'inventaire soit fiable en fin d'exercice ;

Fiscalement, Le Conseil d'Etat (CE 26 juillet 1991, n° 112906) a **aligné les solutions fiscales sur les règles comptables, ainsi que sur la pratique,** en acceptant qu'un grand magasin, tenant un inventaire permanent, réalise son inventaire physique annuel deux mois avant la clôture de l'exercice, **dès lors que l'organisation comptable assure la fiabilité du stock** de fin d'exercice.

- soit des **inventaires physiques tournants** qui consistent à confronter pendant l'exercice des quantités d'un certain nombre d'articles figurant sur les fiches de stocks avec les quantités réelles, de manière à ce que chaque type d'articles soit contrôlé au moins une fois par année.

IV. S'il est fiable, permet de ne pas inventorier la totalité des articles au cours d'un exercice à condition d'utiliser des méthodes statistiques fiables
Cette réduction de l'inventaire physique n'est possible (Bull. CNCC n° 83 précité) qu'en cas d'utilisation d'une méthode rigoureuse et fiable permettant, notamment, au moyen des lois de probabilité utilisées en statistiques, de mesurer le risque d'échantillonnage.

Le bulletin CNCC précité souligne qu'il appartient au **commissaire aux comptes** d'apprécier non seulement le fonctionnement de l'inventaire permanent, mais également les modalités d'application de cette méthode d'échantillonnage statistique, notamment pour ce qui concerne :

- la définition de la (ou des) population(s) (fichier de référence exhaustif) ;

- la détermination de la taille de l'échantillon ;

- la définition de l'erreur comptable, sur un plan à la fois quantitatif et monétaire ;

- le degré de confiance requis.

II. Détermination pratique des coûts Comptabilité analytique

Utilité de la comptabilité analytique

1272

Absence de réglementation

Il n'existe pas de texte d'application générale rendant obligatoire la tenue d'une comptabilité analytique. En effet, le Code de commerce ne fait aucune référence à la comptabilité analytique. En outre, le PCG n'a pas retenu les dispositions du PCG 82 consacrées à la comptabilité analytique en raison de son caractère facultatif (l'arrêté du 27 avril 1982 portant approbation du PCG 82 ne se référant qu'à la comptabilité générale). Cependant, la comptabilité analytique reste souvent indispensable à la détermination pratique des coûts.

Selon le PCG 82 (p. III.7), elle constitue la technique normale de détermination des coûts.

Ainsi, tant que les organismes compétents ne se seront pas prononcés sur son sort, il convient, à notre avis, de continuer de se référer au PCG 82 (voir n° 227 s.).

Fiscalement, Aucune disposition du CGI n'oblige les entreprises à tenir une comptabilité analytique. Ainsi, le caractère incomplet d'une comptabilité analytique ne suffit pas à démontrer le défaut de sincérité de la comptabilité (CE 27 mai 1988, n° 47504).

Mais l'absence de tenue d'une comptabilité analytique

ou de systèmes d'organisation proches **n'est pas sans conséquences comptables et fiscales** (indépendamment de son incidence sur la gestion de l'entreprise).

I. Conséquences communes à toutes les entreprises
Cette absence :

a. Implique, pour l'évaluation des **stocks, l'utilisation de méthodes exceptionnelles** (voir n° 1153) ;

b. Rend **impossible** l'inscription à l'actif de certaines dépenses, qui n'est possible que sous certaines conditions. Tel est le cas pour :

- les coûts de développement (lorsque l'entreprise opte pour leur comptabilisation à l'actif, voir n° 1640 s.) ;

- les logiciels créés par l'entreprise (voir n° 1622) ;

c. Peut entraîner des **risques de redressement fiscal,** en cas d'utilisation de la comptabilité analytique à titre de pièces justificatives ;

d. Peut, en matière de **TVA, empêcher** de bénéficier de **certaines opportunités** :

- régime de la démarque inconnue pour les entreprises du « commerce organisé » ; impossibilité pour l'Administration de remettre en cause le taux de démarque retenu (voir n° 2413-1) ;

- création de secteurs distincts d'activité : tenue d'une comptabilité séparée (CE 4 janvier 1974, n° 87555 et 28 avril 1976, n° 94471).

II. Conséquences sur la réalisation de certaines opérations
Elles concernent :

a. Les contrats à long terme (voir n° 542-3) ;

b. Les marchés publics Selon l'article 125 du Nouveau Code des marchés publics, les entreprises titulaires de marchés publics peuvent être assujetties à présenter une **comptabilité analytique d'exploitation** ou, à défaut de celle-ci, tous documents de nature à permettre l'établissement des prix de revient.

Dans le domaine aéronautique et spatial et les domaines des télécommunications (arrêté du 20 décembre 2000 ; JO du 29 décembre 2000, p. 20806), **l'entreprise atteste par écrit** de l'exactitude du descriptif, de l'unicité du système comptable de l'entreprise et de ses méthodes d'enregistrement des coûts et de suivi comptable des affaires vis-à-vis de tous ses clients, de leur utilisation effective et de leur fiabilité.

L'arrêté ne faisant plus référence au certificat de conformité comptable produit par le commissaire aux comptes, la norme CNCC n° 6-806 (« Mission confiée aux commissaires aux comptes des sociétés soumises à un dispositif de contrôle des coûts applicable aux marchés publics ») a été supprimée.

En revanche, l'arrêté (art. 4) prévoit que dans le cas d'utilisation d'éléments de coûts préétablis, le système adopté doit permettre d'analyser les écarts et de les réincorporer, s'ils sont jugés significatifs **par un avis des commissaires aux comptes,** en vue de déterminer les coûts de revient constatés.

Notions sommaires de comptabilité analytique (PCG 82)

Définition

1273

« La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont :

a. d'une part :

- **connaître les coûts des différentes fonctions** assumées par l'entreprise,

- **déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan,**

- **expliquer les résultats** en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;

b. d'autre part :

- **établir des prévisions** de charges et de produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple),

- **en constater la réalisation** et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets).

D'une manière générale, elle doit **fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.** Elle apporte son concours dans l'application de méthodes mathématiques telles que la recherche opérationnelle ».

Esprit du « plan comptable analytique »

1273-1

Ses dispositions sont constituées par « un **éventail de solutions** entre lesquelles l'entreprise peut opérer des choix et des combinaisons en fonction de ses particularités. Pour faciliter ces choix, l'éventail des solutions est présenté dans un **cadre général,** adaptable à toutes les entreprises quels que soient leur dimension, leur dispersion géographique, leur structure organique, leur branche professionnelle et leur degré d'intégration. Ce cadre général est donc un système ouvert à partir duquel peut être établi un **plan de comptabilité analytique** en retenant les solutions les mieux appropriées pour répondre aux besoins d'information exprimés par les responsables de l'entreprise ».
Cet éventail de solutions concerne tout particulièrement :

- les différentes liaisons possibles entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale ;

- le choix entre comptabilité analytique intégrée et comptabilité analytique autonome ;

- le choix entre les coûts à calculer ;

- le choix dans la manière d'exercer le contrôle de gestion ;

- le choix entre les éléments d'analyse économique.

Terminologie

1273-2

Parmi les nombreux termes utilisés dans le PCG, les principaux à retenir nous paraissent être les suivants :

a. Le prix est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction ; ce terme s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur (prix de vente, prix d'achat) (PCG 82, p. III.8).

b. L'expression « produit courant » caractérise à l'issue du cycle d'exploitation la contrevaleur monétaire des biens et services créés par l'entreprise (ou des marchandises revendues en l'état) : « prix de vente » des biens et services vendus aux clients, valeur appropriée pour les biens et les services créés par l'entreprise elle-même (PCG 82, p. III.8).

c. Le terme « produit » désigne les biens et services créés par l'entreprise, le qualificatif ajouté précisant les stades d'élaboration ; par exemple « produits intermédiaires » (achevés en attente d'un stade ultérieur), produits finis (à vendre), produits vendus, etc. (PCG 82, p. III.8).

d. Le « coût » est l'accumulation des charges sur un produit. Il peut être déterminé aux différents stades de l'élaboration du produit : coût du produit approvisionné, coût du produit fabriqué, coût du produit distribué (ce dernier étant appelé **« coût de revient »** et non plus par le terme traditionnel « prix de revient ») (PCG 82, p. III.8).
D'une façon générale, chaque type de coût se caractérise par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres (PCG 82, p. III.9) :
- son **champ d'application** : coût par fonction économique (production, distribution, administration), coût par moyen d'exploitation (magasin, usine), coût par activité d'exploitation (famille de produits), coût par responsabilité (directeur commercial, directeur technique, etc.) ;
- son **contenu** : « coût complet traditionnel » incorporant sans modification toutes les charges de la comptabilité générale, « coût complet économique » (après ajustement de certaines charges en vue d'une meilleure expression économique), « coût variable » (incorporant les charges qui varient avec la production et la vente), « coût direct » (incorporant seulement les charges directes) ;
- le **moment du calcul** : « coûts constatés » (encore appelés « coûts réels » ou « coûts historiques »), « coûts préétablis » (désignés selon les cas par les termes : « coûts standards », « devis », « budget de charges », « coûts prévisionnels »). La comparaison entre coûts préétablis et coûts constatés fait apparaître des écarts.

Le choix des coûts à calculer résulte de plusieurs contraintes : nature de l'activité, mode de gestion, contraintes contractuelles, réglementaires ou budgétaires, etc.

e. Une « charge » est un élément de coût introduit dans le réseau d'analyse d'exploitation (PCG 82, p. I.22). En fonction des objectifs de gestion, on distingue :
- les « charges **incorporables** » et les « charges **non incorporables** », selon que leur incorporation aux coûts est, ou non, jugée raisonnable par le chef d'entreprise (PCG 82, p. I.23) ;
- les « charges **directes** » qu'il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé et les « charges **indirectes** » qui nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé (PCG 82, p. I.23) ;
- les « charges de **structure** » liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul, à une capacité de production donnée (elles sont relativement **« fixes »** lorsque le niveau d'activité évolue peu) et les « charges **opérationnelles** » liées au fonctionnement de l'entreprise (elles sont, le plus généralement, **« variables »** avec le volume d'activité, sans que cette variation lui soit nécessairement proportionnelle) (PCG 82, p. I.23 et I.24) ;
- les « charges **calculées** » dont le montant est évalué selon des critères appropriés :

1. Charges de « substitution » dont le critère d'évaluation peut être différent des charges correspondantes de comptabilité générale :

- « valeur de remplacement matière » lorsqu'elle se substitue à « prix d'achat matières »,
- « charges d'usage » lorsqu'elles se substituent à « amortissements »,
- « charges étalées » lorsqu'elles se substituent à « provisions » ;

2. Charges « supplétives » qui ne figurent pas en comptabilité générale :

- « rémunération conventionnelle du travail non rémunéré en tant que tel »,
- « rémunération conventionnelle des capitaux propres » (PCG 82, p. I.22).

f. Le centre d'analyse est une division de l'unité comptable (ensemble ou division de l'entreprise) où sont analysés des éléments de charges « indirectes » préalablement à leur imputation aux comptes de coûts des produits intéressés. Les opérations d'analyse comprennent :
- l'affectation des charges qui peuvent être directement rattachées au centre ;
- la répartition entre les centres des autres charges qu'ils doivent prendre en compte ;
- la cession de prestations entre centres.

Au terme de ces opérations, le coût de chaque centre d'analyse peut être imputé au compte du coût à l'aide d'une « unité d'oeuvre ».
Les centres d'analyse comprennent les centres de travail et les sections (PCG 82, p. I.21).
La comptabilité analytique du PCG 82 propose - à titre indicatif - un classement fonctionnel des centres d'analyse.

g. Le centre de travail est un « centre d'analyse correspondant à une division de l'organigramme de l'entreprise telle que bureau, service, atelier, magasin. On classe généralement du point de vue comptable les centres de travail en « centres opérationnels » et « centres de structure ».
« Les centres opérationnels peuvent eux-mêmes être distingués en « centres principaux » et « centres auxiliaires ». Un centre de travail peut comprendre plusieurs sections » (PCG 82, p. I.22).

h. Une section est une « subdivision ouverte à l'intérieur d'un centre de travail lorsque la précision recherchée dans le calcul des coûts de produits conduit à effectuer l'imputation d'un coût d'un centre de travail au moyen de plusieurs unités d'oeuvre (et non d'une seule) ».
« Une section ouverte en dehors des centres de travail avec pour seul objectif de faciliter des opérations de répartition, de cession entre centres d'analyse ou d'imputation est dite « fictive » ou de « calcul ».
« Les sections sont couramment appelées « homogènes » du fait de l'homogénéité des charges qui les constituent par rapport au mode d'imputation choisi » (PCG 82, p. I.40).

i. L'unité d'oeuvre est l'« unité d'imputation du coût d'un centre d'analyse aux comptes de coûts de produits » (PCG 82, p. I.43).

Choix entre les coûts à calculer

1273-3

La comptabilité analytique du PCG 82 ne présente pas de conceptions nouvelles mais **recense l'ensemble des conceptions possibles** : coûts complets ou partiels, coûts constatés ou préétablis. La méthode des coûts complets n'est plus présentée comme la méthode de base, mais comme l'une des méthodes susceptible d'être appliquée par l'entreprise en fonction de la nature de son activité et de son mode de gestion.
Le calcul des coûts est indispensable au contrôle de gestion et à l'analyse économique. Selon les buts poursuivis dans ces deux domaines, les coûts seront :

- des **coûts complets** : l'analyse comptable de l'ensemble des charges est poursuivie jusque dans ses détails, notamment dans le calcul des coûts des produits vendus ou des commandes exécutées ;

- des **coûts partiels** : l'analyse comptable de l'ensemble des charges n'est menée en détail qu'au niveau jugé utile et le reste des charges est traité en sous-ensembles.
Dans chacune de ces méthodes, les valeurs numériques qui constituent l'information peuvent être :

- **constatées** par des inscriptions comptables et des calculs effectués postérieurement aux faits qui leur ont donné naissance ;

- **préétablies** par des calculs fondés sur des hypothèses, en utilisant un mode de calcul identique à celui qui permettra ultérieurement la constatation d'écarts (les différences entre valeurs préétablies et valeurs constatées constituant des écarts).

Coûts complets (constatés ou préétablis)

1273-4

Ils peuvent être obtenus :

- en incorporant, sans modification, toutes les charges de la comptabilité générale : c'est le **coût complet** traditionnel ;

- en incorporant les mêmes charges, mais après ajustement de certaines d'entre elles ou ajout en vue d'une meilleure expression économique : c'est le **coût complet avec différences d'incorporation,** ou **coût complet économique.**

Dans le calcul d'un coût « complet », la totalité des charges indirectes est analysée :

- celles qui ne sont pas affectées directement aux centres d'analyse sont « réparties » entre ces centres selon une **« clé de répartition »** ;

- puis, après cession éventuelle de prestations entre centres dont certaines font l'objet d'une répartition, elles sont « imputées » aux coûts recherchés selon une **« clé d'imputation ».**

Coûts partiels (constatés ou préétablis)

1273-5

La comptabilité analytique du PCG 82 (p. III.9) présente deux catégories de coûts partiels : le coût variable et le coût direct.

La comparaison entre un prix de vente et un coût partiel ne peut aboutir à un « résultat » (perte ou profit) puisqu'une partie des charges n'a pas été prise en considération, mais à une **« marge ».**

a. Coût variable Un coût variable (de produit, de commande, d'activité) est constitué par les seules charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre variation des charges et variation du volume des produits obtenus (méthode du direct costing).
La différence entre le total des charges de l'entreprise et les charges variables forme une masse constituant les « charges de structure », souvent considérées comme « fixes » pour une période de temps relativement courte, un exercice comptable par exemple (il va de soi que, sur une longue période, toutes les charges sont variables).
Dans cette méthode, le coût est formé des seules charges qui varient avec les quantités produites. On ne recherche pas la rentabilité nette des différents produits ou activités, se contentant de dégager une marge quelles que soient les charges de structure qui pourraient être effectivement appliquées au coût des produits.
Cette marge est toutefois d'une grande utilité pour le calcul du seuil de rentabilité (point mort).

b. Coût direct Un coût « direct » est constitué :

- des charges qui lui sont directement affectées ; ce sont le plus généralement, des charges « opérationnelles » (ou « variables ») ;

- des charges qui peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté, même si elles transitent par les centres d'analyse ; certaines sont « opérationnelles » (ou « variables »), d'autres sont « de structure » (ou « fixes »).

Dans cette méthode, on incorpore au coût les charges opérationnelles et de structure le concernant. La marge dégagée contribue à couvrir les charges et les coûts communs à toutes les activités de l'entreprise.

Liste des comptes analytiques d'exploitation (classe 9)

1273-6

Le PCG 82 distingue :

90. Comptes réfléchis

903. Stocks et provisions pour dépréciation des stocks réfléchis

904. Achats réfléchis

905. Charges réfléchies

906. Dotations réfléchies

907. Produits réfléchis

91. Reclassement préalable des charges et des produits de la comptabilité générale

910 à 918. Reclassement préalable des charges de la comptabilité générale (pour attribution selon les besoins de l'entreprise)

919. Reclassement préalable des produits d'exploitation : Produits de la comptabilité générale reclassés

92. Centres d'analyse (centres de travail et sections)

920. Centres d'administration

921. Centres de financement

922. Centres de gestion du personnel

923. Centres de gestion des moyens matériels

924. Centres de prestations connexes

925. Centres d'approvisionnement

926. Centres d'étude technique et recherche

927. Centres de production

928. Centres de distribution

929. Autres frais à couvrir

93. Coûts des produits stockés

930 à 939. (pour attribution selon les besoins de l'entreprise)

94. Stocks

940. Marchandises

941. Matières premières (et fournitures)

942. Autres approvisionnements (matières et fournitures consommables, emballages commerciaux)

943. Production de biens en cours

944. Production de services en cours

945. Produits (intermédiaires, finis)

949. Provisions pour dépréciation des stocks et des en-cours

95. Coûts des produits vendus

951 à 959. (pour attribution selon les besoins de l'entreprise)

96. Ecarts sur coûts préétablis

97. Différences de traitement comptable

Différences d'incorporation

970. Différences d'incorporation sur matières

971. Différences d'incorporation sur amortissements et provisions

972. Différences d'incorporation pour éléments supplétifs

973. Différences d'incorporation sur autres charges de la comptabilité générale

977. Différences d'incorporation sur produits de la comptabilité générale

Différences d'inventaire, de cession et d'imputation

974. Différences d'inventaire constatées

975. Différences sur coûts et taux de cession

976. Différences sur niveau d'activité

978 et 979. (à utiliser suivant les besoins de l'entreprise)

98. Résultats de la comptabilité analytique

980 à 989. (pour attribution selon les besoins de l'entreprise)

99. Liaisons internes

991. Liaisons internes propres à un même établissement

996. Cessions reçues d'autres établissements

997. Cessions fournies à d'autres établissements

Liaison comptabilité analytique - comptabilité générale

1273-7

La comptabilité analytique permet le calcul d'un certain nombre d'éléments d'actif (stocks, production en cours...) qui interviennent dans la détermination du résultat. La sécurité du calcul repose sur le rattachement entre les éléments inscrits respectivement en comptabilité générale et en comptabilité analytique, rapprochement qui peut être assuré par des procédures comptables ou para-comptables :

Ainsi, le coût retenu en comptabilité générale pour l'évaluation des stocks et en-cours correspond aux charges incorporables de la comptabilité analytique (qu'elles soient directes ou indirectes, variables ou fixes).

Procédures comptables

1273-8

- emploi de **comptes réfléchis** : il répond à des raisons méthodologiques (clarté de l'exposé) et de principe (mise en évidence de l'autonomie de la tenue de la comptabilité analytique par rapport à celle de la comptabilité générale) ;

- possibilité d'**intégration des deux comptabilités** sans altérer pour autant les règles de la comptabilité générale.

a. Comptabilité analytique à comptes réfléchis Cette procédure permet d'effectuer l'analyse des valeurs du compte de résultat de la comptabilité générale dans un cadre de comptabilité analytique autonome, tout en assurant le raccordement rigoureux des comptabilités générale et analytique. Celles-ci, tenues l'une et l'autre en partie double, peuvent être confiées à des services différents, utilisant des moyens mécanographiques différents et arrêtant leurs comptes selon une périodicité propre.
Cette procédure utilise les comptes du groupe 90 **« Comptes réfléchis »** de la nomenclature des comptes de classe 9. Ces comptes permettent d'inscrire en comptabilité analytique les stocks, les charges, les produits et les résultats de la comptabilité générale. Ces valeurs sont inscrites de façon symétrique dans les comptes des deux comptabilités comme si elles étaient « réfléchies » dans un miroir plan.

Exemple

Exemple

b. Comptabilité analytique intégrée Il n'y a pas de comptes réfléchis, différentes modalités étant envisagées :

- le support matériel des écritures de comptabilité analytique est constitué par des comptes ou des tableaux de calculs. L'exactitude des opérations d'affectation, de répartition et de cession inter-centres est vérifiée par contrôle carré ;

- les comptes des classes 6 et 7 servent de comptes de passage et enregistrent les « charges d'exploitation à analyser » et les « produits d'exploitation à analyser » ;

- les comptes des classes 6 et 7 ne sont servis qu'en fin d'exercice, les charges et produits étant enregistrés directement dans les comptes appropriés de la classe 3 ou dans les comptes de la classe 9, ces inscriptions étant accompagnées d'un code nature permettant de regrouper (au moins en fin d'exercice) les charges et les produits d'exploitation selon la présentation obligatoire.

La comptabilité analytique du PCG 82 ne donne pas beaucoup de précisions sur les modalités de la comptabilité analytique intégrée, ce qui est sans doute regrettable.

Procédures para-comptables

1273-9

- tableaux de rapprochement plus ou moins détaillés ;

- utilisation directe des mêmes renseignements en comptabilité générale et en comptabilité analytique grâce, par exemple, à une codification double, voire multiple ;

- utilisation d'un système comptable unique cohérent appelé « système croisé ».

Selon la nature de l'activité ou les besoins de l'analyse, les rapprochements peuvent être partiels (fournitures, main-d'oeuvre, énergie...) ou complets s'il s'agit de déterminer des coûts de revient (ou coûts complets). Aussi toutes ces procédures nécessitent-elles des niveaux de rapprochement appropriés.

a. Tableau de rapprochement Le support matériel des écritures de comptabilité analytique peut être constitué par des comptes ou bien par des tableaux de calculs. Le tableau principal est celui de l'analyse des charges ; son tracé est à l'image du schéma de réseau comptable. L'exactitude des opérations d'affectation, de répartition et de cession inter-centres est vérifiée par « contrôle carré ».
L'exactitude de la prise en compte des valeurs de comptabilité générale, notamment celles des charges de la classe 6 et des produits de la classe 7, est vérifiée par la comparaison des sous-totaux et totaux correspondants de la balance des comptes de gestion de la comptabilité générale.

b. Codification multiple Deux ou plusieurs codifications sont attribuées, selon des critères différents, à chaque donnée dès son entrée et dans la mesure où celle-ci est apte, en l'état, à l'analyse. La procédure de « codification multiple » peut assouplir le système de la partie double de la comptabilité générale dont l'utilisation se retrouve, en comptabilité analytique, dans la méthode des comptes réfléchis.
Ce procédé de classement direct et simultané des données permet l'utilisation de différentes chaînes d'analyse pour répondre à des besoins diversifiés : analyse par fonction, par activité, par zone géographique, etc.
Le recours aux moyens modernes de traitement de l'information procure la permanence du rapprochement et, par là même, l'automaticité du contrôle.

c. « Système croisé » Dans un numéro spécial (juin 1989) de 47 pages, intitulé « Normalisation comptable et gestion de l'entreprise : l'intégration par le système croisé », le CNC propose une nouvelle conception systématique de l'information comptable selon laquelle « les informations de l'entreprise sont réorganisées à partir d'un **système comptable unique cohérent.** L'opposition apparente entre comptabilité générale et comptabilité analytique disparaît et les informations habituellement obtenues par des traitements ou retraitements extra-comptables sont désormais fournies par la comptabilité ». « Il s'agit d'un **outil intégré d'enregistrement et de mesure** au service de la gestion, utilisable à tous les niveaux de responsabilité tant opérationnelle que fonctionnelle, tout en permettant de satisfaire les besoins d'information des tiers ».

III. Aspects essentiels du contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et les procédures de contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Cadre de référence de l'AMF

1275-1

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **stocks et encours** (Cadre de référence AMF, IV, § 4.1.5) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

I. Maîtrise des processus amont et de production comptable
Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- il est procédé à un inventaire physique (au moins une fois par an ou à des inventaires de contrôle tournants en cas d'inventaire permanent) ;

- les réceptions physiques (matières ou composants) sont entrées en stock et enregistrées en comptabilité ;

- les sorties de stock vers la production sont enregistrées en comptabilité ;

- le coût de production fait l'objet de calculs adéquats et les frais correspondants sont imputés de manière complète et exacte (dans la mesure où ces coûts sont utilisés pour la valorisation des stocks) ;

- le calcul des coûts de production est cohérent avec les éléments comptables réels ;

- les autres éléments permettant de valoriser les stocks (prix de revient d'achat nets, entrées, sorties) sont dûment enregistrés, conservés et à jour ;

- les marges font l'objet d'un suivi régulier, en vue de permettre un correct suivi de la dépréciation des stocks ;

- pour les contrats à long terme ou les contrats de construction, les règles comptables appliquées par la société définissent un mode de mesure fiable de l'avancement et les pertes à terminaison sont correctement identifiées ;

- tous les stocks enregistrés sont adéquatement protégés, appartiennent à la société et/ou répondent à la définition d'un actif.

II. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes
Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

Il existe :

- une procédure permettant de s'assurer que la séparation des exercices a été respectée de manière correcte ;

- un dispositif permettant de contrôler que les encours sont cohérents avec les commandes reçues et avec les travaux engagés ;

- un processus visant à ce que les dépréciations soient évaluées et comptabilisées, le cas échéant.

Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

1275-2

(Voir n° 390) Sur la base des travaux que nous avons synthétisés, il apparaît que les principales **procédures recommandées** pour un bon contrôle interne portent notamment sur les points suivants :

I. Les quantités **entrées et sorties** de stocks font l'objet d'**autorisations** appropriées et d'un **suivi régulier** communiqué aux personnes intéressées dans des délais satisfaisants.

Sur le processus de contrôle interne des achats de marchandises, voir n° 971.

II. Les quantités **en stock** sont **protégées** de manière suffisante **contre les pertes** provenant de vols, gaspillages, prélèvements non autorisés et contre les risques divers, les procédures de contrôle interne devant conduire à :

- prendre des dispositions pour faciliter l'identification et le rangement convenable des stocks ;

- rendre les magasiniers responsables des quantités placées sous leur contrôle ;

- protéger les stocks contre les risques de détérioration (humidité, incendie, etc.) ;

- revoir périodiquement les valeurs pour lesquelles les stocks sont assurés.

III. Des inventaires physiques sont réalisés régulièrement pour rapprocher les soldes comptables des stocks de leur réalité physique. Des procédures de traitement des écarts sont proposées (voir également n° 1271).

IV. Des mesures préalables doivent être prises pour assurer une **prise d'inventaire physique correcte.** Les **instructions d'inventaire** (établies notamment à l'aide de la Rec. OEC, Révision contractuelle n° 22.02, mise en révision) précisent en particulier :

- le but de l'inventaire physique, son importance, sa date ;

- la désignation des départements où l'inventaire aura lieu ;

- les stocks à inventorier et ceux qui ne le seront pas ; parmi ces derniers figurent, par exemple, les articles qui ont fait l'objet des comptages tournants pendant l'exercice, les articles de faible valeur qui sont imputés aux comptes de frais lors de leur acquisition ;

En outre, la **réglementation fiscale** impose un recensement effectif de tous les articles en fin d'exercice (voir n° 1271 s.).

- les noms des personnes affectées à l'inventaire et leurs responsabilités respectives ;

- la nature des imprimés et leur utilisation (il est particulièrement recommandé de procéder à une prénumérotation des imprimés afin de s'assurer que tous seront restitués) ;

- les méthodes de comptage et d'enregistrement des quantités (un double comptage, effectué par des personnes différentes et vérifié en cas de divergence, est particulièrement utile ; en outre une progression géographique permet d'éviter les risques d'oubli d'une partie des stocks) ;

- les vérifications à opérer pour détecter les omissions et déterminer si tous les articles inventoriés ont bien été collationnés sur les listes d'inventaire ;

- les précautions à prendre pour maintenir immédiatement, avant et après l'inventaire, la correspondance entre les entrées et les sorties et la comptabilisation des mouvements ;

- la nécessité d'indiquer, sur les imprimés d'inventaire, les articles qui paraissent usagés, anciens ou à rotation lente, en précisant, par exemple, la date d'entrée ou de fabrication.

Remarque
Méthode du double comptage à l'aide de tickets : parmi les procédures d'inventaire qui peuvent être recommandées, citons la **méthode du double comptage à l'aide de tickets.** La préparation de l'inventaire se fait en disposant sur chaque type de produits un ticket prénuméroté à trois volets (chaque volet étant prénuméroté). Une première équipe de comptage inscrit sur le volet 2 le numéro de l'article, sa description et son emplacement et, sur le volet 3, la quantité comptée ; elle détache le volet 3.
La seconde équipe de comptage vérifie les indications portées sur le volet 2, inscrit la quantité comptée et le détache. Le volet 1 reste avec le stock.
Tous les tickets émis ayant été restitués, les volets 3 et 2 sont comparés ; si des différences apparaissent, il est procédé à un comptage de contrôle.

Exemple

Exemple de ticket à trois volets :

1 n° 1214
2 Deuxième comptage n° 1214 Produit : Référence : Désignation : Quantité :

Equipe de comptage :
3 Premier comptage n° 1214 Quantité : Equipe de comptage :

D'autres précautions nous paraissent importantes pour la **préparation de l'inventaire** :

- les services de réception ou de livraison doivent, dans la mesure du possible, ne plus détenir de marchandises ; les documents d'expédition et de réception élaborés dans les jours qui suivent ou précèdent la prise d'inventaire doivent permettre à la comptabilité d'assurer une bonne séparation des exercices au niveau des opérations ;

- lorsque les activités de production se poursuivent pendant l'inventaire, des précautions particulières sont prises afin de ne pas compter deux fois ou d'omettre de compter un produit.

Après la prise d'inventaire, il faut s'assurer que toutes les feuilles d'inventaire distribuées ont été renvoyées.
Si des documents d'**inventaire permanent** sont tenus, les principales différences doivent être soigneusement examinées et expliquées. Les ajustements apportés à l'inventaire permanent doivent faire l'objet d'une autorisation par un responsable habilité.

V. Les **transactions** effectuées doivent être **rattachées aux exercices concernés.**

Si des marchandises ont été réceptionnées et enregistrées dans l'inventaire physique concernant un exercice et si la facture d'achat correspondante n'a pas été enregistrée, le résultat de l'exercice sera surévalué ; si, au contraire, la facture d'achat a été enregistrée et que les marchandises correspondantes ne figurent pas dans l'inventaire, le résultat de l'exercice sera sous-évalué. Une procédure particulière doit donc être mise en place pour s'assurer que la coupure des exercices a été faite de manière correcte.
La procédure de **rapprochement** entre les **bons de réception** et les **factures** peut permettre une « coupure » satisfaisante. La comptabilité pourra par exemple à la clôture de l'exercice - si elle ne la possède déjà - obtenir la liste des bons de réception pour lesquels les factures ne sont pas encore réceptionnées et, inversement, établir une liste des factures correspondant à des marchandises non réceptionnées. Une bonne procédure consiste à porter sur les bons de réception et les factures un tampon portant la mention « avant inventaire » ou « après inventaire ».
Il convient de porter une attention particulière aux **avoirs à recevoir** sur des marchandises déjà reçues.

VI. Séparation des fonctions
L'idéal serait que les fonctions suivantes soient accomplies par des personnes différentes dans les entreprises d'une certaine importance : achats, réception, magasinage, paiement, fabrication, expédition, comptabilisation, saisie de l'inventaire.

IV. Contrôle externe

1280

Le **contrôle des stocks** et des **travaux en cours** a fait l'objet de développements dans la norme d'exercice professionnel NEP 501 « Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques) » § 03 à 06, dans la Note d'information CNCC n° 5 « Observations physiques » (révisée en septembre 1992) et dans une recommandation de l'OEC (Révision contractuelle, n° 22.02 « Contrôle des stocks et des travaux en cours »).

Remarque
NEP : sur leur évolution, voir n° 5252 ; sur la liste des NEP, voir n° 5376.

Selon la NEP précitée (NEP § 03), lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.

La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité.
Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible (NEP précitée, § 06), notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.
En cas d'impossibilité d'assister à l'inventaire, la Note d'information CNCC NI.I fournit des modèles de rapports sur les comptes annuels :

- avec refus de certifier (n° 5371-1, III.) ;

- avec réserve pour limitations (n° 5371-1, II.).

En effet, selon la NI CNCC n° 5 précitée, il faut considérer que, sauf cas très particuliers, **« l'observation physique est un des moyens les plus efficaces pour s'assurer de l'existence d'un actif ».**

« Dans le cas des stocks et travaux en cours, le niveau de force probante obtenu par d'autres moyens de contrôle, tels que l'examen des documents justifiant les mouvements d'entrée et de sortie sur un inventaire permanent, sera en général insuffisant. Ces documents justificatifs sont pour la plupart créés par l'entreprise : bon d'expédition, ou de transfert, bon de réception. L'inventaire physique constitue dans ce cas le seul moyen d'obtenir des preuves directes lorsqu'il est observé par le commissaire aux comptes. »
« Il ne faut cependant pas oublier que c'est la combinaison de plusieurs éléments probants recueillis par l'application des diverses techniques de contrôle qui permettra au commissaire aux comptes de fonder son jugement. En effet, le contrôle physique est insuffisant pour cerner tous les aspects permettant de justifier un poste d'actif. A titre d'exemple, l'examen physique des stocks donne un niveau de force probante élevé concernant l'existence des stocks à la date de l'examen. Il doit être complété par des contrôles portant sur la propriété, le coût d'acquisition ou de production, la nécessité de constituer des dépréciations. »

Buts poursuivis

1280-1

L'observation physique ayant pour but de confirmer l'existence et l'état des éléments actifs qui figurent dans le bilan, le commissaire aux comptes devra orienter ses travaux vers les objectifs suivants :

- s'assurer que l'entreprise a prévu des moyens adaptés permettant d'effectuer le recensement des actifs dans de bonnes conditions de fiabilité. Cette phase de l'intervention consiste à étudier les procédures d'inventaire établies par l'entreprise et elle se situe donc **avant** la prise d'inventaire proprement dite ;

- s'assurer que ces moyens sont mis en oeuvre de façon satisfaisante. Cette phase consiste à vérifier que les personnes chargées de l'inventaire appliquent correctement les procédures et elle se situe donc **pendant** la prise d'inventaire par l'entreprise ;

- s'assurer que les travaux d'inventaire ont été correctement exploités par l'entreprise. Cette phase consiste à contrôler que les quantités recensées sont bien celles qui sont utilisées pour la valorisation du montant des stocks et des en-cours. Elle se situe donc **après** la prise d'inventaire par l'entreprise et son observation par le commissaire aux comptes.

Il en résulte les différentes étapes de contrôle suivantes.

Différentes étapes de contrôle

1280-2

I. Contrôles avant la prise d'inventaire
Après avoir décidé que les stocks feraient l'objet d'une observation physique le commissaire aux comptes procède à la collecte des instructions de prise d'inventaire physique.

L'absence de procédures écrites ou des procédures jugées insuffisantes peut conduire à formuler des conseils et avis aux dirigeants sur la nécessité de rédiger des instructions ou les rendre plus fiables. Il peut utiliser pour ce faire :

- une liste aide-mémoire des principales procédures,

- un questionnaire d'évaluation de l'inventaire physique.

Un exemple de ces supports figure dans la NI CNCC n° 5 p. 62 s. et 69 s.

Cette étape lui permet de planifier son intervention dans le temps (dates prévues) et dans l'espace (lieux où se déroule l'inventaire). Une visite préalable des lieux avant l'inventaire peut lui permettre de se faire une idée des conditions de stockage et de préparation de l'inventaire.

Selon la NEP 501 précitée (NEP 501 § 04), lorsque les stocks sont répartis sur **plusieurs sites,** le commissaire aux comptes détermine les lieux où il estime que sa présence à l'inventaire physique est nécessaire, en tenant compte du risque d'anomalies significatives au niveau des stocks de chaque site.

Il s'informe sur :

- les modalités de la prise d'inventaire : inventaire complet ou tournant ;

- l'existence d'un inventaire permanent ;

- les modalités de contrôle des travaux en cours ;

- les rapports de production, la comptabilité analytique ;

- l'identification des articles à rotation lente, obsolètes ou endommagés ;

- la définition de procédures appropriées concernant les mouvements de stocks entre les différents sites ainsi que la réception et la livraison de stocks avant et après la date d'inventaire ;

- l'existence de stocks en dépôt chez des tiers ou de stocks appartenant à des tiers et en dépôt dans l'entreprise. Il fait, le cas échéant, préparer des demandes de confirmation concernant ces stocks, lorsqu'ils sont considérés comme significatifs et qu'il n'a pas la possibilité de participer à l'inventaire physique des stocks (NI.VII CNCC « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers », § 3.41, décembre 2010).

Le commissaire aux comptes détermine le contenu des **demandes de confirmation des tiers** en fonction notamment des facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses tels que la nature de la demande de confirmation, fermée ou ouverte, ou encore son expérience acquise lors de ses audits précédents (NEP 505 « Demande de confirmation des tiers », § 08). La non-réponse à la demande de confirmation peut être l'indication d'un problème ou d'un litige avec le tiers qui détient le stock ; le commissaire aux comptes s'en entretient avec l'entité (NI.VII CNCC précitée, § 3.41).

Sur la base des informations recueillies, de son estimation des risques et du caractère significatif des stocks, il prépare son programme d'observation de l'inventaire physique (points sensibles, sondages et contrôles à effectuer, nature des informations à collecter) et s'interroge sur la nécessité éventuelle de la présence d'un expert.
Cette évaluation des procédures devrait être faite suffisamment à l'avance pour pouvoir obtenir de l'entreprise toute modification à la procédure que le commissaire aux comptes estimerait essentielle pour assurer la fiabilité des comptages et leur centralisation.

II. Contrôles pendant la prise d'inventaire

Les contrôles du commissaire aux comptes portent essentiellement sur la façon dont la prise d'inventaire est effectuée et, par conséquent, sur la façon dont les procédures sont appliquées.

Il observe les équipes, vérifie par sondage la qualité des informations portées sur les fiches ou feuilles de comptage et effectue un certain nombre de décomptes qu'il consigne dans ses dossiers pour contrôle ultérieur avec l'inventaire définitif.
Il organise ses contrôles pour s'assurer que :

- tout élément existant physiquement est correctement recensé,

- tout élément recensé existe physiquement.

Si l'inventaire est fait à une date autre que la date de clôture, il contrôle la fiabilité de l'inventaire permanent selon les mêmes critères de façon à pouvoir tirer des conclusions sur l'inventaire de clôture basé sur les quantités figurant à l'inventaire permanent.
Il relève les informations nécessaires au contrôle des chevauchements ou de la séparation des exercices.
Le volume de ses sondages sera fixé en fonction :

- de sa connaissance de l'entreprise,

- du contrôle interne de la fonction stocks,

- de la qualité de la procédure de prise d'inventaire,

- de la qualité de l'application de cette procédure.

Toutefois, les sondages effectués portent sur les articles ayant de préférence une forte valeur pour essayer, même s'ils sont peu nombreux, de les rendre plus significatifs par rapport au montant qui figurera au bilan.

Il est souhaitable que le commissaire aux comptes (ou ses collaborateurs) soit présent pendant toute la durée de l'inventaire. Sinon, il est important d'assister au début de l'inventaire et à sa fin :

- au début pour s'assurer que l'inventaire va se dérouler dans de bonnes conditions, que les instructions ont été bien comprises et sont correctement suivies ;

- à la fin pour contrôler la procédure de centralisation des fiches ou feuilles de comptage et prendre une copie de la feuille de suivi des fiches, ce qui lui permettra de s'assurer ultérieurement que l'état final d'inventaire inclut bien tous les stocks recensés et seulement ceux-là.

Les sondages effectués et relevés sur ses feuilles de travail lui permettront de s'assurer que les fiches n'ont pas été modifiées. Il peut dans le même but faire un relevé ou une photocopie d'un certain nombre de fiches.

Si, en raison de circonstances imprévues, le commissaire aux comptes ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date (NEP 501 précitée, § 05) :

- soit en procédant lui-même à des comptages,

- soit en assistant à de tels comptages.

Il effectue également, s'il le juge nécessaire, des contrôles sur les mouvements intercalaires.

III. Contrôles après la prise d'inventaire

Après la prise d'inventaire, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les résultats de l'inventaire physique sont correctement centralisés par l'entreprise pour établir l'état détaillé des stocks qui sera utilisé pour valoriser l'inventaire. Les différentes étapes de ce contrôle sont les suivantes :

- vérification du report de toutes les fiches sur l'état des stocks, par sondages à partir des fiches, ou par contrôle des séquences numériques ;

- vérification que seules les fiches d'inventaire ont été reprises sur l'état des stocks, par sondages à partir de l'état des stocks, ou par contrôle des séquences numériques ;

- pointage des sondages effectués lors de l'observation physique avec l'état des stocks ;

- sondages avec l'inventaire permanent, analyse des écarts et comptabilisation des ajustements, notamment en cas d'inventaire effectué à une date différente de la clôture ;

- contrôle de la séparation des exercices ou des périodes qui précèdent et suivent l'inventaire physique ;

- vérification de la prise en compte des informations relatives à la dépréciation des stocks, relevées lors de l'inventaire physique.

Lorsque l'inventaire a eu lieu à une date antérieure à la clôture, le contrôle des quantités comprendra, outre les contrôles précédents :

- une vérification des mouvements intervenus depuis la date de l'inventaire physique,

- un contrôle de la séparation des exercices à la date de clôture,

- si jugé nécessaire, des sondages physiques des quantités à la clôture qui figurent sur l'inventaire permanent.

Difficultés liées à l'observation des inventaires

1280-3

I. Problèmes liés à la mesure

Certains produits ou articles peuvent poser des problèmes de mesure. Ces problèmes sont généralement bien maîtrisés par les professions concernées. Notons par exemple :

- les produits pondéreux (charbon en tas, minerais, etc.), qui nécessitent des techniques de conversion de volume,

- le comptage de quantités importantes de petites pièces (vis, écrous, rondelles, etc.) qui s'effectue par comptage d'un étalon après pesage et application au poids de l'ensemble de la population. Il existe pour ce type de comptage des balances spécialisées.

II. Problèmes liés à la qualité

L'identification de la nature de certains produits ou de l'usure et de la dépréciation des articles inventoriés peut parfois poser des problèmes techniques qui pourront être résolus en faisant appel à un technicien ou en faisant procéder à des analyses sur des échantillons prélevés lors de l'inventaire physique.

III. Contrôle des en-cours

Le commissaire aux comptes sera souvent confronté à des problèmes particuliers d'identification des produits et de leur stade d'avancement, lors de l'observation des travaux en cours. Rappelons encore qu'il appartient au commissaire aux comptes de s'assurer que l'inventaire est pris correctement par l'entreprise et non d'effectuer lui-même l'inventaire.

Il pourra s'assurer que les informations portées sur les fiches ou feuilles d'inventaire semblent raisonnablement correspondre à l'état d'avancement, comparer ces informations avec les documents de production et les fiches de suivi des différentes opérations et si nécessaire faire appel à un technicien de l'entreprise.

Voir également n° 550-1 les conditions de visite et de contrôle des chantiers BTP à l'étranger et n° 4286 pour les sociétés en participation.

Section 5 Présentation des comptes annuels et autres informations

1290

Voir également les chapitres 17 « Les documents de synthèse (états financiers) » et 22 « L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise ».

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Présentation au bilan

Présentation générale

1291

(selon le système utilisé)

a. Système de base : les stocks et en-cours y sont ventilés en :

- matières premières et autres approvisionnements,

- en-cours de production (biens et services),

A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services, d'autre part.

- produits intermédiaires et finis,

- marchandises.

b. Système développé : mêmes rubriques que dans le système de base.

c. Système abrégé : regroupement sur une seule ligne : stocks et en-cours.

Pour le passage des comptes aux postes en général, voir n° 7005 s.

Voir également notre ouvrage Code comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS, 1re partie PCG (Ed. Francis Lefebvre).

Cas particulier des stocks acquis avec clause de réserve de propriété

1291-1

Ils doivent figurer sur une **ligne distincte à l'actif** (loi du 12 mai 1980, art. 3). Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus (PCG art. 521-1 s.) ; voir modèle n° 6005 s.

A notre avis, ces informations peuvent figurer dans l'annexe (voir n° 1294-4).

Fiscalement, Il en est de même, le coût de revient de ces produits doit être mentionné à la dernière ligne du tableau 2050 qui doit être joint à la liasse fiscale.

Présentation au compte de résultat

1292

Quel que soit le système suivi, les **stocks et en-cours** n'y figurent pas, leur incidence sur le résultat étant constituée par leurs **variations** qui figurent sur deux lignes spéciales.
Les dotations aux dépréciations des stocks et en-cours et leurs reprises sont comprises dans les dotations et reprises-exploitation sur actifs circulants.

Ou, le cas échéant, dans les dotations et reprises exceptionnelles.

Pour le passage des comptes aux postes en général, voir n° 7005 s.

B. Annexe (développements particuliers)

1293

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.

1293-1

Les **tableaux récapitulatifs** suivants, établis par nos soins, listent l'intégralité des informations concernant **les stocks** :

- informations expressément prescrites par le Code de commerce ;

Pour la liste complète des informations en annexe expressément prescrites par le Code de commerce, voir n° 3676-1 et 3676-2.

- informations expressément prescrites par le PCG ;

Pour la liste complète des informations en annexe expressément prescrites par le PCG, voir n° 3676-3.

- informations non expressément prescrites par les règles comptables.

Remarque
Contenu des informations prescrites : il varie selon la taille des personnes morales commerçantes et selon leur nature (personne morale ou physique). D'où trois contenus d'annexe possibles (voir n° 3676) : l'annexe de base et les annexes simplifiées. Les tableaux ci-après détaillent les informations requises par l'annexe de base (personnes morales de grande taille), généralement requises également pour les annexes simplifiées. Toutefois, lorsque les personnes morales d'une petite taille et/ou les personnes physiques sont dispensées de l'information prescrite pour l'annexe de base, les renvois en bas des tableaux l'indiquent.

En outre, les tableaux indiquent si un élément de la liasse fiscale (tableau ou élément joint) répond à l'information demandée dans l'annexe.

1293-2

Les **informations** à faire figurer dans l'annexe concernant les stocks sont relatives à quatre thèmes :

- les principes, règles et méthodes comptables (voir n° 1294 s.) ;

- les montants se rapportant aux stocks et en-cours (voir n° 1295 s.) ;

- les engagements (voir n° 1296) ;

- les autres informations requises (voir n° 1297 s.).

Seuil de signification

1293-3

Le Code de commerce et le PCG prescrivent un certain nombre d'informations qui ne sont à fournir que si elles sont significatives (voir n° 3674).

Pour plus de détails sur les objectifs et conséquences de l'annexe, voir n° 3674 s.
Sur les précisions apportées sur le caractère significatif :

- par la NEP 320 « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et la réalisation d'un audit » et la NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », voir n° 5340 ;

- par la NEP 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », voir n° 5331-1.

Principes, règles et méthodes comptables

1294

Pour plus de détails sur les informations à fournir concernant les principes, règles et méthodes comptables appliqués aux divers postes du bilan et du compte du résultat, voir n° 3679.

Doivent être fournis en annexe, s'ils sont significatifs :

- les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux stocks (C. com. art. R 123-195, PCG, art. 531-1 et 531-2/2), voir n° 1294-1 ;

- les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et des provisions fiscales (C. com. art. R 123-196 ; PCG, art. 531-2/3), voir n° 1294-2 ;

- les informations nécessaires à l'obtention d'une image fidèle :

- les informations prescrites par les règles comptables (en cas de changement de méthode, lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas d'obtenir une image fidèle...), voir n° 1294-3 ;

- les informations non expressément prescrites par les règles comptables, voir n° 1294-4.

Modes et méthodes d'évaluation appliqués aux postes de stocks

1294-1

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	**PCG art.**	
R 123-196-1°	531-1/2	**1.** Le cas échéant, indication et justification des **dérogations** : - aux hypothèses de base sur lesquelles est normalement fondée l'élaboration des documents de synthèse ; - aux règles générales d'établissement et de présentation des documents de synthèse ; - à la méthode des coûts historiques (en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats). Par exemple (voir n° 1164-1) : - valorisation au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents, constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens ; - valorisation à la valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice.
	531-1/3	**2.** Lorsque pour une opération, **plusieurs méthodes** sont également praticables, les informations suivantes doivent également être fournies : - mention de la méthode retenue ; - justification de cette méthode, si nécessaire. Par exemple : - incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition ou de production (voir n° 1168 s.) ; - détermination des stocks selon la méthode du coût moyen pondéré ou du premier entré-premier sorti (voir n° 1156 s.) ; - méthode à l'avancement ou à l'achèvement pour les contrats à long terme (voir n° 539). Sur les informations en cas de changement de méthode comptable, voir n° 1294-3, point 3 du tableau.
	531-2/6	**3.** Une information est fournie sur : - les **méthodes comptables adoptées pour évaluer** les stocks ; Par exemple : - les modalités générales d'évaluation du coût d'entrée des stocks : • acquis à titre onéreux (voir n° 1165 s.) ; • produits (voir n° 1170 s.) ; • acquis par voie d'échange (voir n° 1188) ; • acquis à titre gratuit (voir n° 1189) ; • reçus à titre d'apport en nature (voir n° 1190) ; • relatifs aux contrats à long terme (voir n° 536 s.). - le mode de conversion des stocks libellés en devises (voir n° 2160).

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		- les **méthodes de détermination du coût.** Par exemple : - coût réel pour les éléments identifiables (voir n° 1155-1) ; - Fifo ou Cump pour les éléments interchangeables (voir n° 1155-2) ; - méthode du coût standard (voir n° 1163 s.) ; - méthode du prix de détail (voir n° 1164).
	531-2/27	**4.** Cas particulier des **contrats à long terme** : voir n° 543-3 et 690.

Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et des provisions réglementées

1294-2

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
R 123-196-2°	531-2/3.2 et 531-2/6	**1. Dépréciations** : pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur : - le montant de la dépréciation comptabilisée ; - le montant de la reprise comptabilisée ; - la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage [(1)] : • si la valeur vénale est retenue, une information est donnée sur la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; Par exemple : prix catalogue (voir n° 1202-1) • si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination doivent être indiquées ; Par exemple : prix de vente, coûts d'achèvement et frais de distribution retenus.
		- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ; - les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation. Par exemple, prise en compte : - de l'écoulement des produits (voir n° 1206), - de l'évolution du prix du marché (voir n° 1205).
		2. Provisions réglementées : méthodes utilisées pour le calcul des provisions réglementées [(2)]. Par exemple : provision pour hausse de prix (voir n° 1231-1).

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
(1) Pour plus de détails sur la valeur vénale, voir n° 1450-2 ; sur la valeur d'usage, voir n° 1450-2. (2) **Application des dispositions fiscales concernant les provisions réglementées.** Les personnes morales bénéficiant d'une présentation simplifiée de leurs comptes et les personnes physiques ne sont pas tenues de fournir cette information (PCG, art. 532-11 et 532-12). Le Code de commerce (art. R 123-198-6°) et le PCG (art. 531-2/19) prescrivent une indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application de ces provisions réglementées et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres. Notamment (n° 3448) : - dotations de l'exercice aux provisions réglementées ; - reprises de l'exercice aux provisions réglementées ; - impact des impôts résultant des dotations et reprises de provisions réglementées.		

Informations nécessaires à l'obtention d'une image fidèle

1294-3

En outre, une information est expressément prescrite :

- lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle ;
- lorsque des circonstances empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, les stocks ;
- en cas de changement de méthodes comptables, d'estimation comptable, d'option fiscale ou en cas de correction d'erreur.

Sur la définition :

- d'un changement de méthodes comptables, voir n° 363-1 ;
- d'un changement d'estimation, voir n° 363-2 ;
- d'un changement d'option fiscale, voir n° 363-3 ;
- d'une correction d'erreur, voir n° 363-2.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
L 123-14		**1. Lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle** : **a. Si elle ne suffit pas** pour donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe ; Par exemple : - obligation de comptabiliser les reprises de stocks d'une société en liquidation à leur coût d'acquisition, nonobstant leur valeur vénale (voir n° 1422) ; - interdiction de valoriser les stocks à la méthode Lifo, Nifo ou toute autre méthode différente du Fifo ou du CMP (uniquement pour les comptes individuels, voir n° 1155-2). **b. Si, dans un cas exceptionnel, elle se révèle impropre à donner une image fidèle,** l'entreprise doit déroger à la règle. Cette dérogation est mentionnée dans l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise (al. 3).
R 123-196-3°		**2. Lorsque des circonstances empêchent de comparer** d'un exercice à l'autre les stocks, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe sur ces circonstances et, le cas échéant, les moyens qui permettent d'assurer la comparaison des exercices. Doivent être fournies les principales variations des postes de l'exercice ; Par exemple : - événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice (voir n° 2829 s.) ; - augmentation du poste due à la création de nouveaux produits ; - augmentation du poste destinée à prévenir les difficultés d'approvisionnement des matières X ; - diminution du poste due au retrait du marché de la gamme Y.
L 123-17	531-1/4	**3. En cas de changements comptables.** Sur l'information à fournir en cas : - de changement de méthodes comptables, voir n° 1585-3 point 3 du tableau ; - de changement d'estimation, voir n° 1585-3 point 4 du tableau ; - de changement d'option fiscale, voir n° 1585-3 point 5 du tableau ; Par exemple : possibilités fiscales non utilisées (voir n° 1231). - de correction d'erreur, voir n° 1585-3 point 6 du tableau. Par exemple : rectification du stock d'ouverture suite à une erreur commise lors de l'inventaire physique (voir n° 1265).

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1294-4

Outre les informations précédentes, l'entreprise doit fournir toutes celles qu'elle estime significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		Stocks acquis avec clause de réserve de propriété (voir n° 1291-1). Prise en considération du niveau normal d'activité et appréciation de la sous-activité (voir n° 1179-1). Pour plus de détails, voir n° 984 s. Incorporation ou non des quotes-parts de frais financiers incluses dans les redevances de crédit-bail (voir n° 1176-2). Incorporation ou non des produits à caractère social provenant des aides de l'Etat (voir n° 1172-4).

Montants se rapportant aux stocks et en-cours

1295

Outre les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations (voir n° 1294-2), doivent être fournis dans l'annexe les montants de valeurs brutes et de dépréciations, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice (C. com. art. R 123-196-4° ; PCG, art. 531-2).

Informations obligatoires

1295-1

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
	531-2/6	**1. Montant des valeurs brutes comptables** des stocks : - global ; - par catégories appropriées à l'entité [(1)].
	531-2/6	**2. Montant des dépréciations** pour chaque catégorie d'actifs, en distinguant celles qui ont été pratiquées pour l'application de la législation fiscale : - à l'ouverture ; - à la clôture.
R 123-197-1°	531-2/12	**3.** Pour chaque poste du bilan concernant les **éléments fongibles** de l'actif circulant, indication de la **différence entre** [(2)] : - **l'évaluation figurant au bilan** ; - et celle qui résulterait des **derniers prix du marché** connus à la clôture des comptes (voir n° 1295-2).

(1) **Catégorie de stocks** Les textes ne donnent pas de précision sur la notion de « catégorie de stocks ». A notre avis, il s'agit, s'ils sont significatifs, des postes apparaissant dans le bilan « en tableau » (prévu à l'article 521-1 du PCG) :
- les stocks de matières premières et autres approvisionnements,
- les en-cours de production,
- les stocks de produits intermédiaires et finis,
- les stocks de marchandises.
D'autres catégories, spécifiques à l'entreprise, peuvent être ajoutées, dès lors qu'elles ont un caractère significatif, par exemple :
- les déchets,
- les outillages (non immobilisés),
- les produits intermédiaires,
- les fournitures de production,
- les pièces de rechange (non immobilisées).
(2) **Eléments fongibles** Evaluation sur la base du dernier prix du marché (voir n° 1295-2). Les personnes physiques ne sont pas tenues de fournir cette information (PCG, art. 532-12).

Evaluation sur la base du dernier prix de marché

1295-2

Le Code de commerce (art. R 123-197-1°) et le PCG (art. 531-2/12) prescrivent, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir l'indication de la **différence** entre :

- d'une part, l'évaluation des stocks selon la méthode comptable pratiquée ;

- et, d'autre part, leur évaluation sur la base du **dernier prix du marché** connu à la clôture des comptes.

Cette information permet, à notre avis :

- en indiquant le dernier prix du marché, de fournir une idée de la **valeur de remplacement** à la clôture de l'exercice : par exemple le coût moyen pondéré d'un article acheté au début de chaque mois du dernier trimestre 100, 110 et 120 est de 110, le cours du marché à la date de clôture des comptes pouvant être de 130 ;

- également, d'informer des changements intervenus entre la date d'arrêté des comptes et la date de clôture effective du bilan.

En tout état de cause, ceci nous **paraît s'appliquer à des stocks de caractère particulier, soumis à des variations importantes** comme les matières premières.

L'OEC semble également avoir une interprétation restrictive : « Cette information pourrait ne concerner que des produits n'ayant subi aucune transformation dans l'entreprise et donc n'incorporant pas de valeur ajoutée, c'est-à-dire les stocks d'approvisionnements, de marchandises ».

Par ailleurs, il convient de tenir compte du fait que cette information peut être utile par son caractère global mais présente peu d'intérêt produit par produit (même s'il est possible de l'obtenir, ce qui n'est pas toujours le cas).

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

1295-3

Outre les informations précédentes, l'entreprise doit fournir toutes celles qu'elle estime significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Telles que le coût des ventes comptabilisé en charge sur l'exercice [IAS 2.36 (d)].

Engagements

Pour plus de détails sur les informations à fournir concernant les engagements, voir n° 2709 s.

Le Code de commerce (art. R 123-196-9°) prescrit une information obligatoire sur le montant des engagements financiers. En outre, l'entreprise doit fournir toutes celles qu'elle estime **significatives** et **nécessaires à l'obtention d'une image fidèle** (voir n° 1296).

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1296

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		Engagements donnés Par exemple : gage d'une dette portant sur un stock.
		Engagements réciproques Par exemple : - marchandises détenues pour le compte de tiers (marchandises en dépôt) ; (1) - achats de marchandises à terme (voir n° 2710-2) ; - ventes à terme ; - commandes importantes de clients (voir n° 2710-2).
(1) L'entreprise détentrice n'en étant pas propriétaire, elles ne peuvent figurer à son bilan (voir n° 1107-1). Il est possible de les faire figurer en annexe dans les engagements réciproques.		

Autres informations

1297

Outre les informations sur les principes, règles et méthodes comptables (voir n° 1294 s.), les montants se rapportant aux stocks et en-cours (voir n° 1295 s.) et les engagements (voir n° 1296), d'autres informations doivent être fournies si elles sont significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Informations obligatoires

1297-1

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
R 123-178-2°	531-2/13 531-2/14	Les informations ci-après sont prescrites pour les immobilisations et les stocks : - sur les coûts d'emprunt, voir n° 1588-1 point 2 du tableau ; - sur les biens acquis ou produits conjointement pour un coût global, voir n° 1588-1 point 3 du tableau.

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1297-2

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		Existence et nécessité de stocks de sécurité. Durée de rotation des stocks (amélioration, détérioration). En cas d'incorporation des coûts d'emprunts dans le coût d'entrée des stocks : durée d'éligibilité, c'est-à-dire, à notre avis, durée pendant laquelle les intérêts ont été inclus dans le coût de l'actif.

II. Autres informations comptables et financières

1299

Le PCG 82 (p. II.186) proposait un modèle de **tableau de la variation détaillée des stocks et en-cours** pouvant être joint au compte de résultat. S'agissant d'une disposition facultative, elle n'a pas été reprise dans le PCG, mais, à notre avis, rien n'empêche de continuer à l'appliquer si elle conduit à améliorer l'information financière de l'entreprise.

Chapitre 7 Les immobilisations corporelles

1300

Refonte des textes applicables depuis le 1er janvier 2005

1301

Dans le cadre de la convergence des règles françaises vers les normes IFRS, les règles concernant la définition, **la comptabilisation, l'évaluation, l'amortissement et la dépréciation** des immobilisations corporelles ont été modifiées par le CRC. Sur le processus d'élaboration des nouvelles règles comptables, voir n° 214 s.
Ces règles, applicables aux **exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005,** sont largement inspirées des normes IAS 16, immobilisations corporelles, IAS 36, dépréciation d'actifs et IAS 23, coûts d'emprunt.

Sur l'état de la convergence du PCG vers les IFRS, voir n° 5790 s.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente de manière synthétique :

- les textes élaborés au CNC ainsi que les thèmes et les principaux sujets qu'ils abordent,

- les normes IFRS vers lesquelles la convergence du PCG a été réalisée.

Textes	Thèmes	Normes IFRS concernées	Commentaires	n°
- Règl. CRC n° 2002-10 - Règl. CRC n° 2005-9 - Avis CNC n° 2002-07 - Avis CU CNC n° 2005-D	Amortissement des actifs immobilisés [1]	IAS 16 (Immo. corporelles)	- Durée d'amortissement - Valeur résiduelle	1452 s.
	Dépréciation des actifs immobilisés	IAS 36 (Dépréciation d'actifs)	- Dépréciation en fonction de la valeur d'usage	1500 s.
- Règl. CRC n° 2002-10 - Règl. CRC n° 2003-07 - Avis CU CNC n° 2003-E - Communiqué du CNC du 2 septembre 2005	Composants et PGR/PGE [2]	- IAS 16 (Immo. corporelles) - IAS 37 (Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)	- Définition des composants - Calcul des composants - Choix entre composants et PGR/PGE	1370 s.
- Règl. CRC n° 2004-06 - Avis CNC n° 2004-15 - Avis CU CNC n° 2005-D - Avis CU CNC n° 2005-H - Communiqué du CNC du 2 septembre 2005	Définition, comptabilisation et évaluation des actifs	- IAS 16 (Immo. corporelles) - IAS 23 (Coûts d'emprunt)	- Patrimoine comptable - Charges différées et à étaler - Coûts incorporables dans le coût d'entrée - Coûts de démantèlement et de remise en état	1303 s. 2301 s. 1400 s. 1396 s.

(1) Sur les mesures de simplification prévues pour les PME, voir n° 1460-4.
(2) PGR : provision pour grosses réparations ; PGE : provision pour gros entretien.

Sur les divergences résiduelles entre les règles françaises et les IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008.

Fiscalement, Cette évolution comptable a nécessité une adaptation des textes fiscaux applicables aux immobilisations corporelles (notamment CGI, art. 39 ter C et 237 septies ; CGI A II, art. 15 bis ; CGI A III, art. 38 quinquies et 38 undecies), que l'Administration a engagée selon trois axes principaux : le maintien de la connexion de la fiscalité avec la comptabilité, la préservation (dans la mesure du possible) de la neutralité fiscale tant pour les entreprises que pour l'Etat et la simplicité des retraitements fiscaux. C'est l'instruction 4 A-13-05 du 31 décembre 2005 qui a commenté les conséquences fiscales liées aux principales modifications apportées aux règles du plan comptable général en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs. En outre, l'instruction 4 E-2-07, publiée le 30 mars 2007, apporte des précisions complémentaires sur le traitement fiscal des coûts de démantèlement (voir n° 1396 s.).

Pour l'adaptation des textes fiscaux applicables aux stocks, voir n° 1101.

Section 1 Définition et éléments constitutifs des immobilisations corporelles

I. Critères de définition et de comptabilisation des immobilisations corporelles

Définition d'une immobilisation corporelle

Principe général

1303

Les critères de définition et de comptabilisation ont été introduits dans le PCG par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1301).

Sur le **champ d'application** du règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs, voir n° 1304 s.

Selon le Code de commerce et le PCG, une immobilisation corporelle est :

Sur la distinction avec les stocks, voir n° 1135 s.

a. Un actif physique (PCG, art. 211-1.2)
En tant qu'actif, une immobilisation corporelle est un élément qui doit respecter les critères cumulatifs suivants :

- il s'agit d'un **élément identifiable,** voir n° 1306,

- il est **porteur d'avantages économiques futurs,** voir n° 1307 s.,

- il **génère une ressource que l'entité contrôle,** voir n° 1309 s.,

- son **coût** est évalué avec une **fiabilité suffisante,** voir n° 1311.

b. Dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours (C. com. art. R 123-181 et PCG, art. 211-1.2), c'est-à-dire sur plus de 12 mois (voir n° 1135 I).

c. Destiné (PCG, art. 211-1.2) ; voir n° 1135 II. :

- soit à être **utilisé** par l'entreprise dans la production ou la fourniture de biens ou de services,

- soit à être **loué** à des tiers,

- soit à des fins de **gestion interne.**

Fiscalement, Selon l'Administration, il en est en principe de même (BOI 4 A-13-05, n° 3 à 6).

Pour un arbre de décision présentant en synthèse les différentes conditions de définition et de comptabilisation d'une immobilisation corporelle, voir n° 1313.
Sur les conséquences pratiques de cette définition, voir n° 1321 s.
Sur les divergences existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6210 et 6211.

Champ d'application des règles générales de définition et de comptabilisation des immobilisations

1304

Les immobilisations sont définies selon les critères généraux de définition et de comptabilisation des actifs introduits par le règlement CRC n° 2004-06 (voir n° 1301). Toutefois, certains actifs ne sont pas visés par ces règles générales.

Sur les actifs traités selon les règles générales de définition et de comptabilisation des actifs, voir n° 1304-1. Sur les actifs traités selon des règles spécifiques, voir n° 1304-2.

Actifs traités selon les règles générales

1304-1

Les critères de définition et de comptabilisation définis par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs sont applicables depuis le 1er janvier 2005, aux actifs suivants :

- les **immobilisations** corporelles et incorporelles (coûts initiaux et coûts ultérieurs) :

Pour plus de détails sur les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation :

- corporelle, voir n° 1306 s. (coûts initiaux) et n° 1390 s. (coûts ultérieurs),
- incorporelle, voir n° 1603 s. (coûts initiaux) et n° 1670 (coûts ultérieurs).

- les **stocks** ;

Pour plus de détails sur les critères de définition et de comptabilisation d'un stock, voir n° 1103 s.

- les **charges constatées d'avance.**

Pour plus de détails sur les critères de définition d'une charge constatée d'avance, voir n° 736-1.

Actifs traités selon des règles spécifiques

1304-2

Certains actifs restent définis selon des **règles spécifiques,** différentes des règles générales de définition, de comptabilisation et d'évaluation des actifs, retenues par le règlement CRC n° 2004-06, en raison :

- de l'exclusion du champ d'application du règlement CRC précité de certains actifs, voir ci-après I.
- du statut indéterminé de certains éléments, voir ci-après **II.**
- de l'existence de textes de hiérarchie supérieure, voir ci-après **III.**

Les tableaux récapitulatifs ci-après, établis par nos soins, présentent de manière synthétique les éléments non visés par les règles générales sur les actifs et renvoient aux traitements comptables prescrits par les textes actuels.

I. Certains actifs sont exclus du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs :

- selon l'avis CNC n° 2004-15 (voir ci-après a.),
- à notre avis (voir ci-après b.).

Actifs exclus du champ d'application du Règl. CRC n° 2004-06	Norme IFRS concernée	n°
a. Exclusions du champ d'application des règles sur les actifs, selon l'avis CNC n° 2004-15 (Avis § 1)		
1. Les actifs acquis dans le cadre d'opérations de regroupement		
- Comptes individuels : les actifs acquis dans le cadre d'opérations de fusion,	IFRS 3,	Mémento Fusions

Actifs exclus du champ d'application du Règl. CRC n° 2004-06	Norme IFRS concernée	n°
scission, apport partiel d'actif, dissolution par confusion de patrimoine Le traitement comptable de ces actifs, à leur entrée dans les comptes individuels, a été précisé par le règlement CRC n° 2004-01.	Regroupements d'entreprises	& Acquisitions n° 7605 s.
- Comptes consolidés : les actifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entités Le traitement comptable de ces actifs, à leur entrée dans les comptes consolidés établis en règles françaises (première consolidation), a été précisé par les règlements du CRC relatifs aux comptes consolidés (Règl. CRC n° 99-02 pour les entreprises industrielles et commerciales). Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 5065 s.		4600 s.
2. Les contrats de location		
- Les immobilisations prises en location Les contrats de location ont été exclus du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 pour des raisons juridiques et fiscales. En effet, la notion de contrôle de ces actifs (voir n° 1309 s.) impliquerait, dans certains cas, leur comptabilisation à l'actif (comme en normes IFRS), créant des problèmes juridiques (notamment en cas de faillite du locataire) et fiscaux. Il s'agit notamment, à notre avis :		
- des immobilisations prises en **crédit-bail** ou en **location simple** ;		1541 s., 816 à 819
- des fonds de commerce pris en **location-gérance** ;	IAS 17, Contrats de location	1750
- des biens faisant l'objet de **cession-bail** (lease back) avec accord de rachat ;		1530
- des contrats de **location cachée** tels que les contrats comportant une clause de buy-back.		1330
Remarque Preneurs : en revanche, sont à notre avis concernées par les règles générales de comptabilisation des actifs, les dépenses engagées par le locataire sur les biens pris en location, telles que les dépenses de remplacement (voir n° 1546 s.) et les dépenses de remise en état (voir n° 1548-1).		
- **Les concessions de marques et brevets (contrats de louage)** Les contrats de louage de brevets et de marques ont été exclus du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 essentiellement pour des raisons fiscales, afin de maintenir, dans certains cas, la déductibilité immédiate des redevances versées sur des actifs non amortissables.	IAS 38, Immobilisations incorporelles	939-1, 1639-4
3. Les actifs financiers		
- **Les instruments financiers** Tels que les valeurs mobilières de placement, titres immobilisés, créances, prêts, etc. Toutefois, le règlement CRC n° 2004-06 a étendu aux titres immobilisés les nouvelles règles générales d'évaluation des actifs (voir n° 1832 s.).	IAS 32 et 39, Instruments financiers	2052 s.
- **Les frais d'émission des emprunts** Du fait de leur exclusion du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06, les frais d'émission d'emprunts peuvent donc être maintenus en charges à répartir		2126

Actifs exclus du champ d'application du Règl. CRC n° 2004-06	Norme IFRS concernée	n°
(PCG, art. 361-3). Sur l'incorporation de l'amortissement des frais d'émission dans le coût d'entrée des actifs, voir n° 1410-3-II.		
- **Les primes d'émission et de remboursement d'emprunts** Sur l'incorporation de l'amortissement des primes d'émission et de remboursement d'emprunts dans le coût d'entrée des actifs, voir n° 1410-3 II.		2128 s.
4. Les actifs d'impôt différé	IAS 12, Impôts sur le résultat	2880 s.
5. Les contrats de délégation de service public (dont les contrats de concession) et les contrats de « partenariat public - privé » (PPP) (1) L'exclusion concernant les contrats de concession de service public vise uniquement les dispositions spécifiques afférentes à la comptabilisation des immobilisations exploitées dans le cadre de contrats de concession, c'est-à-dire : - les conditions de comptabilisation des immobilisations mises en concession, - la provision pour renouvellement, - l'amortissement de caducité. En revanche, la méthode par composants peut être appliquée aux immobilisations mises en concession (réponse du CNC à la CNCC du 4 janvier 2006) (2)	IFRIC 12	4110 s. (concessions) 4140 s. (PPP)
b. Autres exclusions du champ d'application des règles sur les actifs, à notre avis		
1. Les actifs résultant des avantages du personnel		
Ces actifs ont fait l'objet d'une recommandation spécifique du CNC (Rec. CNC n° 2003-R.01 du 1er avril 2003) relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires.	IAS 19, Avantages du personnel	950-2
2. Les contrats de construction		
Il s'agit des travaux en cours générés par des **contrats de construction** (contrats à long terme), y compris les **contrats directement connexes de fourniture de services** (PCG art. 380-1)	IAS 11, Contrats de construction	536 s.
(1) Selon l'avis CNC n° 2004-15, le traitement comptable des contrats de concession et de « partenariat public - privé » sera examiné ultérieurement par le CNC (voir n° 4140 s. et 4140 s.). (2) Selon le CNC, l'application de la méthode par composants nécessite cependant une analyse des provisions relatives aux immobilisations mises en concession (provision pour renouvellement en particulier) afin de ne pas risquer de comptabiliser deux fois la charge de renouvellement (réponse à la CNCC du 4 janvier 2006).		

Sur les divergences existant avec les normes IFRS et les renvois à notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, voir renvois indiqués ci-avant.

II. Le statut de certains éléments n'est pas encore déterminé
Il s'agit principalement des éléments dont l'inclusion ou non dans le champ d'application des contrats de location n'est pas déterminée, et qui, à l'heure actuelle, n'ont fait l'objet d'aucune position définitive, ni en règles françaises, ni en normes IFRS, de la part des organismes comptables compétents.
En l'absence de définition de la nature de ces actifs (immobilisation ou location), l'**ancien traitement comptable reste applicable.**

Eléments dont le statut n'est pas encore déterminé	n°
- **Droits d'occupation du domaine public**	1638
- **Immobilisations faisant l'objet d'un démembrement** (usufruit, nue-propriété)	1345, 1730-1

Sur les divergences existant avec les normes IFRS et les renvois à notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, voir renvois indiqués ci-avant.

III. Certains textes de hiérarchie supérieure au règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs en limitent la portée pratique
Il s'agit des éléments qui, bien que ne répondant pas aux conditions générales de définition des actifs introduites par le règlement précité, sont maintenus à l'actif, ce traitement comptable étant prévu par des textes (Code de commerce) de niveau hiérarchique supérieur au règlement CRC n° 2004-06 (qui relève d'un arrêté).

Toutefois, des voeux sont émis dans l'avis du CNC n° 2004-15 afin de supprimer ces textes de niveau hiérarchique supérieur.

Actifs maintenus par exception (textes de niveau hiérarchique supérieur)	n°
- **les frais d'établissement**	2326 s.
- **les frais d'augmentation de capital**	2326 s., 3169 III.
- **les « écarts de conversion - Actif »**	2082 II.

Sur les divergences existant avec les normes IFRS et les renvois à notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, voir renvois indiqués ci-avant.

Notion d'élément identifiable

1306

Pour être comptabilisé à l'actif, l'élément doit être **identifiable** (PCG, art. 211-1).

Il doit **également remplir les autres critères** de définition et de comptabilisation :

- il est porteur d'avantages économiques futurs, voir n° 1307 s.,

- il génère une ressource que l'entité contrôle, voir n° 1309 s.,

- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante, voir n° 1311.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Selon l'avis CNC n° 2004-15 (§ 2.3), par essence, le caractère identifiable d'une immobilisation corporelle ne soulève généralement pas de difficulté. A notre avis, il est possible d'utiliser, pour les comptes individuels, la définition du règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés (§ 2111), selon laquelle un actif identifiable est un actif susceptible d'être **évalué séparément** dans des conditions permettant un **suivi de sa valeur.**

En pratique, une immobilisation corporelle est donc identifiable si :

- elle est **acquise séparément,**

- ou elle peut être **individualisée** par son numéro de série, sa date d'acquisition ou de production,

- ou elle fait partie d'un lot identifiable.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 3).

Sur le cas particulier des immobilisations incorporelles, voir n° 1605.

Notion d'élément porteur d'avantages économiques futurs

1307

Pour être comptabilisé à l'actif, l'élément doit être **porteur d'avantages économiques futurs** (PCG, art. 211-1).

Il doit **également remplir les autres critères** de définition et de comptabilisation :

- il s'agit d'un élément identifiable, voir n° 1306,

- il génère une ressource que l'entité contrôle, voir n° 1309 s.,

- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante, voir n° 1311.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 3).

Sur la définition d'avantages économiques futurs, voir n° 1308.

Définition d'un avantage économique futur

1308

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le **potentiel** qu'a cet actif de contribuer, **directement ou indirectement,** à des **flux nets de trésorerie** au bénéfice de l'entité (PCG, art. 211-2).
Il en résulte les remarques suivantes :

I. Les avantages économiques futurs sont en principe associés aux flux nets de trésorerie attendus
C'est notamment le cas pour les entreprises industrielles et commerciales.

Toutefois, si les flux de trésorerie attendus ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (PCG, art. 322-1.11).

Remarque
Associations, fondations et entités du service public : les avantages économiques futurs peuvent également être associés au **potentiel de services attendus,** si les flux de trésorerie ne sont pas pertinents pour l'entité. C'est notamment le cas pour les associations et les fondations, ainsi que pour les entités du secteur public, pour leur partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale (PCG, art. 211-1.6 et 211-2). Pour ces organismes, l'avantage économique futur représentatif des actifs utilisés pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale :

- n'est pas le potentiel qu'ont ces actifs de contribuer à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité,

- mais le potentiel de services qui doit profiter à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet (PCG, art. 211-1.6). Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité du service public est fonction de l'utilité sociale correspondant à l'objet ou à la mission de l'organisme (PCG, art. 211-2).

II. La notion de « potentiel pour contribuer à des flux nets de trésorerie » n'est pas précisée par les textes français
Le PCG ne fournit pas de précision sur cette notion. Toutefois, selon les normes IFRS, le potentiel peut être (Cadre de l'IASB.53 à .55) :

- le potentiel de **production,**

Il s'agit, par exemple de l'acquisition d'une **nouvelle machine.** Ainsi, l'acquisition d'une nouvelle machine d'embouteillage d'eau permettant l'accroissement de la cadence de mise en bouteilles et donc la production, permettra d'augmenter les ventes et les flux de trésorerie liés. En conséquence, les avantages économiques futurs seront également augmentés.

- la possibilité de **conversion en trésorerie,**

Il s'agit, par exemple, du **stock de produits finis.** Ces biens pourront être vendus en contrepartie d'un flux de trésorerie, ce qui représente des avantages économiques futurs.

- la capacité à **réduire les sorties de trésorerie.**

Par exemple, le **remplacement d'un moteur** entraînant une réduction de la consommation d'énergie permettra de diminuer les flux de trésorerie négatifs et donc d'augmenter les avantages économiques futurs.
Pour un exemple concernant les immobilisations incorporelles, voir n° 1608.

III. La contribution aux flux nets de trésorerie peut être directe ou indirecte :

- **directe** dans le cas, par exemple, de la conversion de l'actif en trésorerie (par exemple, la vente d'un matériel) ;

- **indirecte** dans le cas, par exemple, de sièges sociaux (voir n° 1450-2).

Sur le cas particulier des dépenses liées à la sécurité et à l'environnement qui, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs, voir n° 1394-1.

Notion de ressource contrôlée

1309

Pour être comptabilisé à l'actif, l'élément doit générer une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés (PCG, art. 211-1).

Il doit **également remplir les autres critères** de définition et de comptabilisation :

- il s'agit d'un élément identifiable, voir n° 1306,

- il est porteur d'avantages économiques futurs, voir n° 1307 s.,

- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante, voir n° 1311.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 3 à 5).

En conséquence, l'entrée dans le patrimoine intervient, dans **tous les cas,** à la date de **transfert du contrôle** (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1310).

Sur les cas particuliers (non visés par les règles générales de définition et de comptabilisation des immobilisations) :

- des contrats de crédit-bail, voir n° 1541 s.

- des contrats de cession-bail, voir n° 1530.

Il en résulte que pour comptabiliser une immobilisation à l'actif, **ce n'est pas le critère de propriété qui est essentiel mais celui de contrôle.** Il existe donc une **différence** fondamentale entre le **patrimoine juridique,** essentiellement fondé sur le transfert de propriété, et le **patrimoine comptable.** Sur les conséquences pratiques de cette différence, voir n° 1324 s.

Le transfert de contrôle

1310

Il intervient dès qu'il est **probable que les avantages économiques futurs iront à l'entité** (PCG, art. 311-1), ce qui implique, comme en IFRS, que l'entité ait le **pouvoir** :

- **d'obtenir les avantages économiques futurs** découlant de la ressource sous-jacente ;

- **de restreindre l'accès des tiers à ces avantages.**

En conséquence, un élément générant des avantages économiques futurs ne pourra être porté à l'actif d'une entité que s'il existe une **certitude suffisante** que ces avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité (avis CNC précité, § 3.1) et qu'ils pourront être **estimés de façon suffisamment fiable.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 5).

En général, l'entité dispose d'une certitude suffisante qu'elle bénéficiera des avantages économiques futurs lorsqu'elle est titulaire d'un droit qu'elle peut faire appliquer par un tribunal, qu'il s'agisse d'un **droit de propriété** ou d'un **droit contractuel.** En effet, la détention de ce droit constitue en principe une présomption de contrôle suffisante dans la mesure où il est opposable aux tiers, et peut ainsi leur restreindre l'accès aux avantages générés par l'élément. Toutefois, dans certains cas, la possibilité de se prévaloir d'un droit ne constitue pas une condition suffisante pour démontrer le contrôle, notamment lorsqu'il ne permet pas de restreindre l'accès des tiers aux avantages économiques futurs afférents à l'immobilisation. Il convient alors d'analyser la situation et les clauses des contrats de manière attentive afin de s'assurer que tous les critères sont remplis.

Pour un exemple d'application, voir n° 1312.

Remarques

1. Transfert des risques significatifs Le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs implique également, en général, que l'entité assume les risques significatifs liés à l'actif (avis CNC n° 2004-15, § 3.1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 5).

C'est généralement le cas :

- lorsque le droit de propriété a été transféré ;

- lorsque le cédant conserve uniquement des risques non significatifs.

Exemple

Exemple Constituent, à notre avis, des **risques significatifs** (liste non exhaustive) :

- une obligation essentielle attachée à l'immobilisation et non couverte par une garantie à la charge du cédant ;

- l'installation lorsque celle-ci représente une part importante du contrat qui n'a pas encore été achevée par le cédant ;

- la perte de valeur sur le marché ;

- l'annulation de la vente (voir ci-après 2.).

A l'inverse, ne sont, à notre avis, **pas considérés comme significatifs,** les risques (liste non exhaustive) :

- de non-recouvrabilité ou de remboursement ;

- d'inspection lorsqu'il s'agit d'une simple formalité ou d'installation lorsqu'elle n'a pour but que la détermination finale des prix contractuels (sauf s'il s'agit de conditions suspensives, voir n° 562-1).

2. Risques d'annulation de la vente Certains contrats de vente comportent des risques d'annulation de la vente (ventes à l'essai, ventes avec accords de rachat et autres ventes avec conditions résolutoires). Dans ce cas, l'incertitude quant à la probabilité de retour pouvant constituer un risque essentiel attaché à l'actif cédé, le contrôle n'est pas nécessairement transféré au moment du transfert de propriété et le bien ne devrait pas systématiquement sortir du bilan du vendeur (et ne devrait pas être comptabilisé au bilan de l'acquéreur). Toutefois, **en pratique,** selon les règles actuelles de prise en compte du chiffre d'affaires (voir n° 562-2 et 565), l'immobilisation est effectivement sortie du bilan au transfert de propriété et une provision est comptabilisée pour tenir compte de la perte future liée à la vente initiale. Parallèlement, l'immobilisation est donc bien comptabilisée au bilan de l'acquéreur dès le transfert de propriété (même si le transfert de contrôle n'est pas encore intervenu).

3. Sortie d'actifs L'entrée dans le patrimoine de l'acquéreur au transfert de contrôle devrait en principe correspondre à la **sortie** du patrimoine du cédant.

En effet, selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, les critères définis pour l'entrée d'un bien stocké ou immobilisé, s'appliquent également, en général, à la cession de ces biens. En conséquence, il ne devrait pas y avoir de décalage entre :

- la date de sortie de l'actif chez la société le cédant, et

- la date d'entrée de l'actif chez la société l'acquérant.

Toutefois, selon la note de présentation de l'avis du CNC n° 2004-15 (Avant-propos), les conditions de sortie des actifs seront précisées ultérieurement.

Notion de fiabilité du coût d'entrée

1311

Un élément est comptabilisé à l'actif lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une **fiabilité suffisante** (PCG, art. 311-1).

Il doit **également remplir les autres critères** de définition et de comptabilisation :

- il s'agit d'un élément identifiable, voir n° 1306,

- il est porteur d'avantages économiques futurs, voir n° 1307 s.,

- il génère une ressource que l'entité contrôle, voir n° 1309 s.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 56).

En général, ce critère devrait être aisément satisfait. En effet, l'évaluation du coût est considérée comme fiable (Avis CNC n° 2004-15, § 3.1) :

- **pour les biens acquis,** lorsqu'il existe une transaction permettant d'identifier le coût d'entrée du bien dans le patrimoine de l'entreprise ;

Il s'agit par exemple d'actes d'acquisition de terrain, de factures d'achats de matériel, etc.

- **pour les biens produits,** lorsque l'entreprise peut déterminer leur coût de production sur la base de transactions conclues avec les tiers ayant contribué à la production de l'actif.

Il s'agit par exemple de factures d'achats de matières premières, de factures d'honoraires, de bulletins de paie des salariés, etc.

Sur le cas particulier des immobilisations incorporelles, voir n° 1610.
Sur les règles d'évaluation du coût d'entrée des immobilisations corporelles, voir n° 1400 s.

Exemple d'application des critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation corporelle

Sur les **conséquences pratiques** de l'application des critères de définition et de comptabilisation aux immobilisations corporelles, voir n° 1321 s.

Traitement comptable des frais de fabrication d'un moule industriel

1312

Exemple

Exemple Un donneur d'ordre et son sous-traitant concluent un contrat d'exécution de pièces sur 5 ans. La fabrication d'un moule industriel est nécessaire, celui-ci devant être utilisé par le sous-traitant.

Par hypothèse, le contrat prévoit les dispositions suivantes :

- la fabrication du moule incombe au sous-traitant,

- le financement du moule incombe au donneur d'ordre (par hypothèse, ce financement est assuré par l'intermédiaire du prix de vente des produits fabriqués),

- la propriété juridique du moule est attribuée au sous-traitant, mais elle est transférée au donneur d'ordre au terme du contrat,

- le moule ne peut être utilisé par le sous-traitant que pour fabriquer des pièces prévues au contrat,

- les risques liés au moule sont assumés par le donneur d'ordre : le contrat prévoit notamment une facturation complémentaire au profit du sous-traitant si le nombre de pièces fabriquées est insuffisant pour couvrir le coût de fabrication du moule.

Ce moule industriel répond aux critères de définition et de comptabilisation d'une **immobilisation corporelle pour le donneur d'ordre.** Il est donc à inscrire à l'actif de ce dernier, bien qu'il n'en soit pas propriétaire. En effet, le moule est :

1. **identifiable** : il fait l'objet d'un contrat, peut être individualisé par son numéro de série ou encore sa date de production ;

2. **porteur d'avantages économiques futurs** : la production de pièces à partir de ce moule permettant d'augmenter les ventes du donneur d'ordre et donc ses flux de trésorerie, ses avantages économiques futurs seront également augmentés ;

3. **génère une ressource contrôlée par le donneur d'ordre** : bien que le droit de propriété ne soit pas transféré au donneur d'ordre à l'origine, l'analyse du contrat permet de démontrer que :

a. **l'essentiel des risques a été transféré au donneur d'ordre** : le contrat prévoit qu'une facturation complémentaire sera émise par le donneur d'ordre au profit du sous-traitant si le nombre de pièces est insuffisant pour couvrir le coût de fabrication du moule. Cette obligation constitue, à notre avis, dans cet exemple, un risque significatif attaché au moule ;

b. **il est probable que les avantages économiques futurs iront au donneur d'ordre** : seul le donneur d'ordre bénéficiera des avantages économiques futurs liés à la production de pièces à partir du moule, ce dernier ne pouvant être utilisé par le sous-traitant que pour fabriquer les pièces prévues au contrat (protection vis-à-vis des tiers).

4. **son coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante** ;
En effet, le donneur d'ordre peut obtenir auprès du sous-traitant le coût de production du moule.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 5).

Remarques

1. **Comptabilisation d'une dette chez le donneur d'ordre** En contrepartie de la comptabilisation du moule à l'actif du donneur d'ordre, une dette vis-à-vis du sous-traitant devrait, à notre avis, être constatée.

2. **Cas où l'immobilisation resterait comptabilisée chez le sous-traitant** Si l'analyse du contrat conduisait à conclure qu'il y a absence de contrôle de la part du donneur d'ordre sur le moule (par exemple, si le moule peut être utilisé pour une autre production et qu'il n'est pas transféré au donneur d'ordre en fin de contrat) :

- ce moule serait comptabilisé en immobilisations dans les comptes du sous-traitant,

- la participation au financement serait comptabilisée chez le donneur d'ordre par le biais de l'augmentation du prix des pièces.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6507.

Synthèse

1313

L'approche méthodologique permettant de définir les éléments susceptibles d'être portés à l'actif peut être schématisée par l'arbre de décision suivant, élaboré par nos soins :



II. Eléments constitutifs du patrimoine comptable

A. Principe général de comptabilisation des immobilisations corporelles

1320

En principe, les immobilisations corporelles portées à l'actif du bilan sont **tous** (et uniquement) **les biens** qui respectent les **critères cumulés de définition et de comptabilisation** d'une immobilisation corporelle (voir n° 1303 s.), introduits par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs. La date de comptabilisation d'une immobilisation corporelle intervient donc en principe, depuis le 1er janvier 2005, non plus au transfert de propriété mais au **transfert de contrôle** (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1310).

Pour plus de détails sur la différence entre le transfert de contrôle (fait générateur de l'entrée d'un bien dans le patrimoine comptable) et le transfert de propriété (fait générateur de l'entrée dans le patrimoine juridique), voir n° 1324.
Sur l'application pratique des critères de définition et de comptabilisation des immobilisations corporelles, voir n° 1326 s.

Toutefois, **certains actifs ne suivent pas ce principe général** (voir n° 1340 s.). En effet :

a. Certains éléments peuvent, sur **option,** ne pas être comptabilisés à l'actif alors même qu'ils répondent aux critères généraux de définition et de comptabilisation d'une immobilisation corporelle (voir n° 1341 s.).

b. Certains actifs restent définis et comptabilisés selon des **règles propres spécifiques,** en raison :

- de leur exclusion du champ d'application des règles générales sur les actifs (tels que les immobilisations prises en crédit-bail, voir n° 1541 s.) ;

- de l'absence de position définitive de la part des organismes comptables compétents sur leur statut et leur traitement comptable (voir n° 1345).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6210 s.

B. Conséquences pratiques sur la comptabilisation des immobilisations corporelles

1321

Il résulte de l'application des critères de définition et de comptabilisation des immobilisations corporelles (voir n° 1303 s.) les conséquences suivantes :

Une analyse des contrats est nécessaire

1322

Afin de s'assurer que les critères de définition et de comptabilisation sont remplis, il convient de procéder à une analyse minutieuse des clauses des contrats.
En pratique, est notamment recherchée la date de transfert de contrôle (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1310). C'est cette date qui permet de comptabiliser l'entrée et la sortie de l'immobilisation (voir n° 1320).

Pour un exemple d'analyse d'un contrat (fabrication d'un moule industriel), voir n° 1312.

Le patrimoine comptable peut différer du patrimoine juridique

1324

En général, le patrimoine comptable et le patrimoine juridique sont **identiques,** le transfert de contrôle (fait générateur de l'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine comptable, voir n° 1320) étant dans la plupart des cas concomitant au transfert de propriété (fait générateur de l'entrée dans le patrimoine juridique).
Tel est le cas, par exemple :

- des biens vendus sans condition particulière,

- des biens vendus sous condition suspensive (voir n° 562-1).

Toutefois, en principe, le patrimoine comptable **peut différer** du patrimoine juridique, la date de transfert de contrôle et celle de transfert de propriété n'étant pas nécessairement concomitantes.
Tel est le cas :

a. Lorsque l'acquéreur est propriétaire de biens dont il **ne contrôle pas encore la ressource.**
Tel est le cas, par exemple (voir n° 1107-1 II.) :

- de certains biens vendus sous condition résolutoire (n° 562-2),

- de certains biens vendus avec accord de rachat (voir n° 1330 et 565).

En principe, dans ce cas, en application des critères de comptabilisation des actifs, ces biens ne devraient pas être systématiquement comptabilisés au bilan de l'acquéreur au moment du transfert de propriété, le transfert de contrôle n'étant pas nécessairement encore intervenu. **En pratique,** toutefois, pour des raisons juridiques et fiscales (voir ci-après), l'actif est comptabilisé en immobilisation chez l'acquéreur au transfert de propriété, bien que le transfert de contrôle ne soit pas intervenu.

Fiscalement, L'Administration admet l'utilisation du critère de contrôle. Elle reconnaît ainsi que la simple détention d'un droit de propriété peut, dans certains cas, ne pas être suffisante pour considérer qu'il y a contrôle, sans toutefois en préciser les conséquences (BOI 4 A-13-05, n° 5). Selon nos informations recueillies auprès du Conseil d'Etat, le juge fiscal devrait s'aligner sur la réglementation comptable en application de l'article 38 quater de l'Annexe III au CGI et en l'absence de définition fiscale autonome du concept de patrimoine comptable.

Juridiquement, Il n'y a pas eu, au CNC, d'analyse des conséquences juridiques, notamment en cas de procédure collective, de la comptabilisation des actifs sur la base d'un patrimoine économique distinct du patrimoine juridique. Ces problématiques ont été mises en évidence dans un rapport présenté en 2005 par le groupe de travail « IAS et droit » du CNC (voir n° 5790-7).
En outre, selon les règles actuelles de prise en compte du chiffre d'affaires, l'immobilisation doit bien être sortie du bilan à la date du transfert de propriété. En conséquence, à notre avis, seul le résultat doit être retraité pour tenir compte de la substance économique de l'opération.

b. Lorsque l'acheteur n'est pas encore propriétaire de biens dont il **contrôle déjà la ressource.** Dans certains cas particuliers, des règles comptables spécifiques prévoient que ces immobilisations sont comptabilisées à l'actif de l'entité alors même qu'elle n'en est pas propriétaire (PCG, art. 313-3).

Tel est le cas, par exemple :

-

des biens acquis avec clause de réserve de propriété (voir n° 1327 et 561),

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 1327).

-

des biens acquis sous condition suspensive portant sur le paiement du prix (voir n° 562-1).

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 562-1).

En revanche, sur le cas particulier des biens pris en crédit-bail, qui restent comptabilisés au bilan du propriétaire bien qu'il n'en ait plus le contrôle, voir n° 1541 s.

Constructions sur sol d'autrui

1326

Toutes constructions, plantations et ouvrages sur un terrain ou dans l'intérieur, sont présumés faits par le propriétaire à ses frais et lui appartenir si le contraire n'est pas prouvé, la propriété du sol emportant la propriété du dessus et du dessous (C. civ. art. 552 et 553). Par le jeu de l'accession, le propriétaire du sol devient donc le propriétaire des constructions et aménagements édifiés par le locataire. Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, l'accession ne joue, sauf clause contraire, qu'à l'expiration du contrat de bail (notamment Cass. civ. 1er décembre 1964).
Jusqu'à l'expiration du bail, c'est le **locataire** qui est temporairement le **propriétaire des constructions** et qui est donc en droit de les enlever ou même de les vendre ou de les hypothéquer.
A l'expiration du bail, il est de règle générale que le propriétaire du sol a le droit, soit de retenir les constructions qui ont été édifiées par un tiers, soit d'obliger celui-ci à les supprimer à ses frais (C. civ. art. 555).

Sur l'obligation de remise en état de bien appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

Le droit d'accession ainsi reconnu au propriétaire du terrain s'applique dans ses rapports avec un locataire, mais sous les réserves suivantes, qui découlent de la jurisprudence :

- s'il existe une convention entre le propriétaire et le locataire au sujet des constructions, c'est cette convention qui en règle souverainement le sort ;

- à défaut de convention, le propriétaire peut exercer son droit d'accession.

Remarques

1. Renouvellement de bail Dans ce cas, il a été jugé que le bailleur ne devenait propriétaire des travaux réalisés par le locataire qu'à l'issue du dernier renouvellement de bail (C. cass., 4 avril 2002, n° 697 FS-PIB).

2. Copropriété Lorsque les locaux sont construits dans le cadre de la copropriété, nonobstant la limitation de fait du droit de chaque copropriétaire sur le terrain, il y a construction sur sol propre (et non sur sol d'autrui).

Il en résulte les conséquences suivantes :

I. Chez le locataire
Les constructions doivent être comptabilisées en immobilisations dans le compte 214 « Constructions sur sol d'autrui », prévu par le PCG (art. 442/21) à cet effet.
Les aménagements et installations réalisés par le locataire pendant le bail doivent être également immobilisés et comptabilisés, à notre avis, dans le même compte, même s'ils doivent revenir gratuitement au bailleur en fin de contrat.

Fiscalement, Il en est de même (conséquence de l'article 39 D du CGI et, notamment, CE 24 juillet 1987, n° 47321, CAA Lyon 16 février 2006, n° 98-1861 et TA Grenoble 15 mai 1996, n° 92-159).

Sur l'évaluation du coût d'entrée, voir n° 1415-3 I.
Sur leur amortissement, voir n° 1494.
Sur la sortie de l'actif, à l'expiration du bail, voir n° 1527-1.

II. Chez le propriétaire du terrain (bailleur)

a. Pendant la durée du bail Seul le terrain figure à l'actif du bailleur. Ni les constructions, ni les agencements et installations réalisés par le locataire ne peuvent figurer en immobilisations, même s'ils lui sont remis gratuitement à l'expiration du bail.

En effet l'avantage résultant de la remise gratuite des constructions en fin de bail au propriétaire ne peut être regardé comme lui étant acquis lors de la signature du bail, mais seulement au moment de l'expiration de celui-ci (art. 555 du Code civil et CE 27 février 1984, n° 19461 ; voir **b**), soit le jour où le propriétaire a recouvré la disposition des locaux loués (CE 17 juin 1985, n° 45478).

b. A l'expiration du bail Les constructions et les aménagements constituent, à notre avis, une **immobilisation** pour le propriétaire. Si elles sont reçues à titre gratuit, la contrepartie de leur entrée dans le patrimoine est un produit exceptionnel (voir n° 1445).

Fiscalement, Il en est de même (Inst. 4 C-11-74 ; CE 5 décembre 2005, n° 263505 ; CE 10 juillet 1981, n° 12865 et 24983 et CE 16 novembre 1981, n° 16111 repris dans D. adm. 4-A 223 n° 29). En cas de baux successifs, l'immeuble est acquis au bailleur au terme du premier bail qui règle la destination du bien (CAA Lyon 25 septembre 1996, n° 94-768 rendu définitif par CE (na) 24 octobre 1997, n° 183966).

Sur l'évaluation du coût d'entrée, voir n° 1415-3 II.
Sur leur amortissement, voir n° 1494 (remarque 2).

c. Cas particulier : bail à construction Un bail à construction est un contrat à titre onéreux d'une durée comprise entre 18 et 99 ans par lequel le propriétaire d'un terrain en cède l'usage à un locataire qui s'engage à y édifier des constructions (en règle générale gratuitement, sauf si une convention intervenue entre les parties définit différemment leurs droits respectifs sur ces biens). En fin de contrat, ces constructions reviennent au bailleur (Code de la construction et de l'habitation, art. L 251-1 et L 251-2).
Sur le plan comptable, le bailleur comptabilise, sur toute la période de location (Bull. CNCC n° 121, mars 2001, EC 2000-57, p. 126 s.) :

- d'une part, les loyers perçus, le cas échéant,

Fiscalement, Les loyers payés en espèces et courus au titre de l'exercice sont immédiatement imposables. En revanche, lorsque les loyers sont versés, pour tout ou partie, en nature, le revenu, représenté par la valeur des biens remis (immeubles ou titres), calculée d'après leur prix de revient, peut être étalé sur l'exercice de remise des biens et les 14 exercices suivants (CGI, art. 33 ter, D. adm. 4 A-223, n° 36).

- d'autre part, un produit correspondant à la remise gratuite des constructions par le locataire en fin de bail, en contrepartie d'un compte de produits à recevoir.

Fiscalement, Sur les modalités d'évaluation et d'imposition de ce produit, voir n° 1415-3.

En fin de bail, la construction remise au bailleur est donc enregistrée en immobilisations par le crédit du compte « produits à recevoir » ainsi constitué.
Sur l'évaluation du coût d'entrée, voir n° 1415-3 II. (cas particulier).

En effet, selon le bulletin précité, dans le cadre d'un tel bail, la remise de l'immeuble au bailleur ne peut être analysée comme une acquisition à titre gratuit. Elle correspond à la rémunération en nature perçue en contrepartie de la mise à disposition du terrain. Cette rémunération, in fine, complète les loyers reçus pendant la durée du bail. Ainsi, la réalité économique de la transaction peut s'analyser en substance comme un échange entre, d'une part, la location du terrain et, d'autre part, les versements de loyers et la remise de la construction en fin de bail.

Immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété

1327

Selon le PCG (art. 313-3), les immobilisations, objets de cette clause, doivent figurer au **bilan** de l'**acquéreur** dès la date de livraison et non à celle du transfert de propriété.

En effet, si le vendeur a transféré les risques et avantages significatifs afférents au bien, mais a conservé le titre de propriété des biens uniquement pour protéger sa possibilité de recouvrement du montant dû, il y a bien, à notre avis, transfert de contrôle (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1310) et l'acquéreur doit comptabiliser le bien à son actif à la date de livraison (et non à celle de transfert de propriété).

Leur éventuelle dépréciation est constatée par l'acquéreur dès cette date.

Sur la manière de les déprécier, voir n° 1495-10.
Sur l'information à donner en annexe, voir n° 1585-4.

Fiscalement, Il en est, en principe, de même (BOI 4 A-13-05, n° 104).

Participation à des dépenses d'équipement d'un terrain ou d'une construction

1328

En l'absence de précisions des organismes compétents et afin de s'assurer que les critères de définition et de comptabilisation sont remplis, il convient de procéder à une analyse des clauses contractuelles de l'accord passé entre l'entreprise et la collectivité publique.
Le traitement comptable de ces dépenses est, à notre avis, fonction de la finalité des travaux. Il existe, à notre avis, **deux finalités possibles** :

- l'acquisition d'un terrain ou d'une construction, voir ci-après **I.**

- ou l'exploitation d'un terrain ou d'une construction, voir ci-après **II.**

I. La participation versée est liée à l'acquisition d'un terrain ou d'une construction

Dans ce cas, l'entreprise souhaite devenir propriétaire du terrain, ou de la construction (même si elle n'est pas propriétaire du terrain).

La participation constitue, à notre avis, des **frais accessoires d'achat** à intégrer dans le coût **d'entrée** du terrain ou de la construction que l'entreprise cherche à acquérir :

- si elle est **nécessaire et directement liée à l'acquisition,**

Pour plus de détails sur la nature des frais accessoires d'achat, voir n° 1404 s.

- et si elle est engagée dans la **période d'acquisition.**

Pour plus de détails sur la période d'acquisition, voir n° 1405 s.

Toutefois, si l'entreprise souhaite devenir propriétaire du terrain pour édifier une construction, il y a lieu d'apprécier, au cas par cas, si les travaux :

- valorisent le terrain (incorporation au coût de revient du terrain),

- ou sont nécessaires à l'activité de l'acquéreur (incorporation au coût de revient de la construction).

Fiscalement, Il en est de même : les dépenses faites au titre de la participation à des travaux effectués au profit de tiers, tels que l'aménagement de bretelles d'accès à une voie rapide ou l'aménagement de carrefours, devraient être intégrées aux coûts de l'immobilisation, dès lors qu'elles sont directement liées à son acquisition ou à sa production (BOI 4 A-13-05, n° 58). Pour des exemples issus de la jurisprudence, voir ci-après.

Exemple

Exemples(issus de la jurisprudence rendue sous les anciennes règles comptables mais, à notre avis, toujours applicable) : Une participation constitue un élément du prix de revient :

- d'un terrain, lorsqu'elle finance l'aménagement de la zone industrielle mis à la charge de l'entreprise **par l'acte d'achat** du terrain (CE 3 octobre 1973, n° 84265 repris dans D. adm. 4 C-2111, n° 18) ;

- d'une usine, lorsqu'elle finance des travaux de consolidation des berges d'une rivière nécessités par l'agrandissement de cette usine et prescrits **par le permis de construire** (CE 7 juillet 1982, n° 24514) ;

- de la construction, lorsque son versement conditionne l'obtention d'**un permis de construire** (CE 17 février 1992, n° 81690-82782), ou s'il se substitue à une taxe d'urbanisme elle-même incluse dans le prix de revient (CE 17 février 1992, n° 74272) ;

- de la construction, lorsque les équipements (nouvelle voie d'accès à ses terrains ainsi qu'un pont sous voie ferrée, aménagements nécessaires à une desserte adaptée aux transports fréquents de matériaux pondéreux) sont nécessaires à l'activité de l'entreprise (CE 16 juin 1993, n° 67760) ; en ce sens la note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15 sur les actifs (Annexe 1, § 2.3) considérant que les travaux effectués à proximité de sites concédés tels que les raccordements aux réseaux (aménagement de bretelles d'accès à une voie rapide, aménagement de carrefours...) à l'occasion d'un chantier, sont directement attribuables au coût d'acquisition ou de production et doivent être intégrés au coût global du chantier.

II. La participation versée est liée à l'exploitation d'un terrain ou d'une construction

Elle constitue, à notre avis, un actif immobilisé amortissable (bien que l'équipement reste la propriété de la collectivité publique) si ces dépenses sont **nécessaires** pour que la société puisse obtenir des avantages économiques de ses autres actifs. Dans le cas contraire, la participation est comptabilisée en charges de la période.

La participation ne peut être considérée comme une dépense accessoire d'achat du terrain ou de la construction, la période d'acquisition (ou de production) étant achevée (voir n° 1405 s.). En revanche, elle peut constituer des frais d'acquisition d'un droit d'exploitation.

Tel est le cas, par exemple, des dépenses de construction d'un tunnel sur le domaine public pour des raisons de sécurité, sans lequel une société d'extraction de matériaux n'aurait pas été autorisée à exploiter une carrière (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-01, p. 281 s.).

Exemple

Exemple Constituent également, à notre avis, des immobilisations corporelles, les participations ayant financé :

- les raccords aux réseaux publics d'égout, d'eau, de gaz, d'électricité et de téléphone devenant immédiatement la propriété des maîtres d'ouvrage publics ;

- les dépenses d'embranchement ferroviaire particulier situé sur le domaine public ;

- les travaux d'amélioration de la desserte routière d'une zone industrielle décidés après l'installation de l'entreprise dans cette zone.

L'actif ainsi comptabilisé suit alors le même traitement que celui réservé aux aménagements et installations réalisés par le locataire sur une construction appartenant à autrui (Bull. CNCC précité) :

- sur sa comptabilisation, voir n° 1326,

- sur son amortissement, voir n° 1494.

Sur le droit réel sur les ouvrages, constructions et installations de caractère immobilier édifiés sur le domaine public, voir n° 1638.

Participation au financement de biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire

1329

Certains **contrats de prestation de services ou de fourniture de biens,** sans avoir la forme juridique d'un contrat de location, peuvent conférer au client un **droit d'utilisation d'un actif appartenant au fournisseur,** en échange du financement (en un ou plusieurs paiements) de l'actif concerné.

Il s'agit, par exemple, dans le cadre d'un accord de sous-traitance pour la fabrication de pièces, des sommes versées par le donneur d'ordre au sous-traitant pour financer la **fabrication d'un moule** nécessaire pour satisfaire aux exigences techniques du donneur d'ordre.
Sur le traitement comptable, voir n° 1312.

Vente de biens avec option de rachat à court terme

1330

(autre que transaction d'échange) dans laquelle le vendeur s'engage à racheter le bien ou dispose d'une option d'achat à une date ultérieure.

En général, ces biens deviennent la propriété de l'acheteur dès la signature du contrat. Toutefois, lorsque ce contrat constitue une véritable modalité de financement, le bien reste sous le **contrôle du vendeur.**

Tel est le cas, par exemple, pour une société concessionnaire de véhicules si :

- le rachat du véhicule par le concessionnaire est certain (clause de buy-back),

- la clause de rachat s'accompagne d'une clause de garantie prévoyant un dédommagement en cas de revente d'un véhicule dans un état dégradé par rapport à l'état prévu dans le contrat initial et ayant permis de déterminer le prix de rachat.

En effet, dans ce cas, la société concessionnaire conserve l'essentiel des risques et avantages attachés aux véhicules.

Dans ces conditions, au regard des règles générales de comptabilisation des actifs (voir n° 1303 s.), le vendeur gardant le contrôle des biens cédés, ceux-ci ne devraient pas être sortis de son patrimoine au moment du transfert de propriété. Toutefois, le contrat constituant en réalité un contrat de location caché, il est hors du champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs (voir n° 1304-2).

En conséquence, bien que le contrôle ne soit pas transféré à l'acheteur, le bien doit sortir de l'actif du vendeur au transfert de propriété et le produit de cession doit être intégralement dégagé. Toutefois, la charge liée au rachat doit immédiatement être prise en compte à hauteur de la perte probable, par le biais d'une provision.

Pour plus de détails sur le résultat de la vente, voir n° 565 (produit) et 615 (charge).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5016-3.

Construction en cours d'édification

1331

I. Vente en l'état futur d'achèvement
(C. civ. art. 1601-3) Le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution et celui-ci est tenu d'en payer le prix au fur et à mesure de l'avancement des travaux.
Dans ce cas, à notre avis, transfert de contrôle (date à laquelle les immobilisations acquises doivent être comptabilisées à l'actif, voir n° 1320) et transfert de propriété sont concomitants.

Rappelant ces éléments, le secrétariat général du CNC (Bull. n° 21, janvier 1975, p. 9) a estimé que le transfert de propriété au fur et à mesure de l'exécution de l'ouvrage est juridiquement un meilleur critère de comptabilisation que l'acte constatant la vente.

En conséquence, doivent être enregistrées (en ce sens le bulletin précité) :

- dans le compte 2313 « Constructions en cours », les sommes versées en contrepartie des travaux effectués - l'excédent de versement étant comptabilisé en « Avances et acomptes sur commandes d'immobilisations corporelles » (238) - et le coût des travaux réalisés et non encore réglés ;

- dans les engagements réciproques, la différence entre le prix convenu dans l'acte et le montant du compte 2313.

Le secrétariat du CNC n'indique pas à quel compte doit être crédité le coût des travaux réalisés et non encore réglés ; le compte 4084 « Fournisseurs d'immobilisations - Factures non parvenues » nous paraît pouvoir être utilisé. Le coût de l'immobilisation est viré du compte 23 au compte 21 lorsqu'elle est terminée.

Remarques

1. Amortissements Les constructions ne peuvent être amorties, conformément aux principes généraux, qu'à partir de la fin de la période d'incorporation des frais dans le coût d'entrée (voir n° 1459) qui ne peut intervenir avant la date de l'achèvement des travaux. Le transfert de propriété pouvant s'effectuer par tranche de mise en service, l'amortissement peut débuter sur les parties d'ores et déjà mises en service, sans attendre l'achèvement des travaux sur les autres tranches en cours de construction.

2. Frais financiers Sur la possibilité d'inclure les coûts d'emprunt dans le coût d'entrée de telles constructions, voir n° 1410-1 II.

II. Vente à terme
(C. civ. art. 1601-2) Le transfert de propriété, constaté par acte authentique lors de l'achèvement de la construction, produit ses effets rétroactivement au jour de la vente.

Selon le bulletin CNCC (n° 87, septembre 1992, EC 91-46, p. 489 s.), tant que l'immeuble n'est pas achevé, l'acquéreur doit :

- porter les versements effectués pour son acquisition dans un compte d'avances et acomptes sur immobilisations (compte 23),

- constater la charge d'intérêts en cas d'emprunt (sur la possibilité d'immobiliser cette charge, voir n° 1410 s.),

- indiquer dans l'annexe le montant des engagements pris à la signature du contrat (voir n° 1587-1).

Remarque
Amortissements : les constructions ne peuvent être amorties, conformément aux principes généraux, qu'à partir de la fin de la période d'incorporation des frais dans le coût d'entrée (voir n° 1459). Voir remarque **1.** ci-avant.

C. Exceptions au principe général de comptabilisation des immobilisations corporelles

1340

Certains éléments ne suivent pas le principe général de comptabilisation des immobilisations corporelles (sur ce principe général, voir n° 1320) :

I. Les options offertes par le PCG
Certains éléments peuvent, sur option, ne pas être comptabilisés à l'actif, alors même qu'ils répondent aux critères généraux de définition et de comptabilisation d'une immobilisation corporelle (voir n° 1341 s.).

II. Les actifs traités selon des règles spécifiques
Certains éléments corporels restent définis et comptabilisés selon des règles spécifiques.
Pour une liste des éléments traités selon des règles spécifiques, voir n° 1304-2.

Les options offertes par le PCG

Eléments d'actifs non significatifs

1341

Selon le PCG, certains « éléments d'actifs non significatifs » peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, dès lors, être comptabilisés immédiatement en charges et non en immobilisations (PCG, art. 331-4).
Le PCG n'apporte, toutefois, aucune précision sur :

- la notion d'« éléments d'actifs non significatifs »,

- la nature des biens concernés.

En conséquence, à notre avis, par simplification, l'option offerte par le PCG peut s'appliquer dans les mêmes conditions que l'option similaire prévue par la **tolérance fiscale,** exposée ci-après.

Fiscalement, Par mesure de simplification, les entreprises peuvent comprendre parmi leurs charges les **matériels et mobiliers détaillés dans le tableau ci-après dont la valeur unitaire n'excède pas 500 € HT** (BOI 4 A-13-05, n° 7 ; D. adm. 4 C-3-02 et 4 C-221). Le tableau ci-après, établi par nos soins, fournit une synthèse du champ d'application de cette tolérance fiscale. Sur l'application de cette tolérance en matière d'incorporels, voir n° 1617-2.

Champ d'application de la tolérance	Admis	Exclus
Nature du bien	Bien ne constituant pas l'objet même de l'activité de l'entreprise	Bien objet de l'activité de l'entreprise, notamment les biens donnés en location (1)
• Matériels et outillages	Bien répondant à la définition du PCG pour les comptes 2154 et 2155 (2)	Petit matériel dont l'inscription comptable est prévue dans un autre compte (2)
• Matériels et mobiliers de bureau	Petit matériel de bureau (3)	
	Meubles meublants en cas de renouvellement courant (4)	Meubles meublants lors de l'aménagement initial de l'immeuble ou de leur renouvellement complet (4)
Valeur du bien (5)	Valeur unitaire HT ≤ 500 € HT	Meubles meublants « assemblés » quand valeur totale ≥ 500 € HT

Champ d'application de la tolérance	Admis	Exclus
(1) Sont notamment concernées (D. adm. 4 C-221) : les entreprises de location de bicyclettes, pédalos, skis, etc. (BOI 4 D-3-92, note du 2 juin 1992 et CAA Nancy 28 janvier 1993, n° 91-467) et de cassettes vidéo (BOI 4 A-13-05, n° 6). En revanche, la tolérance s'applique aux matériels qui ne sont que des **vecteurs de commercialisation** des produits distribués par la société tels que les « caddies », utilisés par les clients des magasins en libre service (D. adm. 4 C-221, n° 3 ; Rép. Frachon, AN 14 janvier 1985, p. 149) ou les distributeurs de savon mis à la disposition de ses clients par une société de vente de produits d'hygiène (CE 23 décembre 2011, n° 324236). (2) La tolérance concerne le matériel répondant à la définition du matériel et de l'outillage à inscrire aux **comptes 2154 « Matériel et outillage » et 2155 « Outillage industriel » du PCG 82** (D. adm. 4 C-221, n° 3 s. ; voir n° 1355). Il s'agit de l'ensemble des objets, instruments et machines avec lesquels, (voir n° 1355) : - on extrait, transforme ou façonne les matériels et fournitures ou, - on fournit les services qui sont l'objet de la profession exercée. Sont ainsi visés par exemple les extincteurs. Sont, en revanche, exclus les matériels qui doivent être inscrits dans un autre compte, tels que par exemple les matériels de transport (D. adm précitée, n° 3 ; CE 21 octobre 1987, n° 46797). (3) Tels que les menus **équipements de bureau** (corbeilles à papier, à correspondance, agrafeuses, pèse-lettres, timbres-dateurs, petites machines à calculer, etc.) (D. adm. précitée, n° 4), mais aussi, à notre avis, des matériels immobilisables au compte **2183 « Matériel de bureau et matériel informatique »** (Il ne s'agit que du matériel et non du mobilier de bureau ; voir exemples au n° 1357). (4) Il est possible, à notre avis, et bien que la doctrine ne le précise pas, de retenir les biens comptabilisés en principe au compte **2184 « Mobilier ».** Toutefois, la tolérance concerne uniquement le **renouvellement courant** d'une valeur inférieure à 500 € HT des meubles « meublants » de bureau et de mobilier de magasins commerciaux, dont les achats au cours d'un même exercice sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités. La tolérance n'est pas applicable à l'équipement initial en mobilier d'un immeuble de bureaux, d'un restaurant ou d'un magasin commercial, ni au renouvellement complet de ce mobilier, même si la valeur unitaire de chaque meuble est inférieure à 500 € HT. La tolérance demeure cependant applicable si l'équipement initial ou le renouvellement complet n'excède pas cette limite (D. adm. précitée, n° 4). (5) La limite s'apprécie différemment selon qu'il s'agit de matériels et outillages ou de matériels et mobilier de bureau. En effet, la limite de 500 € HT s'apprécie par rapport au : - **prix unitaire** de chaque élément pris séparément pour les **matériels et outillages** (CAA Lyon 30 mars 1994, n° 92-412 et CAA Nantes 7 avril 2011, n° 10-207). Ainsi le prix unitaire d'étiquettes antivol à fixer sur les vêtements peut être retenu même si la valeur globale du dispositif de sécurité que ces étiquettes forment avec le portique de détection et les détacheurs électriques est supérieure à 500 € HT (CAA Nantes10-207 précitée) ; - **prix global** du bien et non par rapport à la valeur unitaire de chaque élément lorsque le **matériel ou mobilier de bureau** se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables par exemple, D. adm. 4 C-221, n° 4).		

En conséquence, en l'absence de précisions du PCG, les matériels et mobiliers dont la valeur est inférieure à 500 € HT nous paraissent pouvoir être comptabilisés en charges dans les conditions prévues par la doctrine fiscale. Ces éléments sont comptabilisés dans un sous-compte du **compte 606 « Achats non stockés de matériels et fournitures »,** tels que par exemple le compte 6063 (prévu par le PCG) « Fournitures d'entretien et de petit équipement », ou, à notre avis, s'agissant d'éléments non stockables (voir n° 804), au compte 6068 « Autres matières et fournitures ».

Une **autre solution** serait d'immobiliser ces biens et de les amortir en totalité lors de l'exercice de leur acquisition. **Mais, fiscalement** (BOI 4 D-1-88), pour bénéficier de la déductibilité immédiate, les entreprises doivent **inscrire** les biens concernés à un **compte de frais généraux.**

Création d'une entreprise individuelle par affectation de certains biens

1341-1

Dans les **entreprises individuelles,** le chef d'entreprise **peut choisir de ne pas faire figurer** à son bilan **un bien** lui appartenant. Il s'agit d'une décision de gestion dont il doit tirer les conséquences comptables et fiscales (voir n° 3519 et 3522).

Traitement comptable des éléments dont le statut n'est pas encore déterminé

Biens acquis en nue-propriété ou en usufruit

1345

A l'heure actuelle, le statut des immobilisations faisant l'objet d'un démembrement n'est pas précisé par les textes comptables. En particulier, la question se pose de savoir si ces éléments entrent ou non dans le champ d'application des contrats de location.

Or, les contrats de location sont exclus du champ d'application des règles générales sur les actifs introduites par le règlement CRC n° 2004-06 (voir n° 1304-2 I).

En pratique, en l'absence de dispositions explicites des textes :

I. les biens acquis en nue-propriété sont inscrits au bilan du nu-propriétaire en **immobilisations corporelles** pour leur valeur d'acquisition ;
L'immobilisation est, le cas échéant, amortissable sur cette base.

Fiscalement, En ce sens CE 5 octobre 1977, n° 4718 repris dans D. adm. 4 D-122, n° 26.

Remarques

1. Dépenses ultérieures à la charge du nu-propriétaire (C. civ. art. 605 et 606) Elles sont à comptabiliser selon les critères généraux de distinction entre charges et immobilisations (voir n° 1390 s.) : s'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs associés à la dépense et que son coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante, la dépense est comptabilisée à l'actif (par exemple, le remplacement d'un composant, une dépense d'amélioration...). Dans le cas contraire, elle est comptabilisée en charges (par exemple dépense d'entretien annuel).

2. Acquisition de la nue-propriété par l'usufruitier Dans ce cas, à notre avis, la nue-propriété est inscrite au bilan pour sa valeur d'acquisition et l'usufruit est transféré, pour sa valeur nette comptable (voir n° 1730-1), en immobilisation corporelle.

II. les biens acquis en usufruit ne peuvent donc **pas** figurer en **immobilisations corporelles** même s'ils sont utilisés pour les besoins de l'exploitation.

Fiscalement, Il en est de même, les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise industrielle ou commerciale a la jouissance en qualité d'usufruitier ne faisant pas partie de son actif (CE 8 novembre 1965, n° 63472 repris dans D. adm. 4 D-122, n° 26).

La CNCC (Bull. n° 158, juin 2010, EC 2009-72, p. 440) propose deux traitements comptables, selon l'analyse (juridique ou en substance) de l'usufruit :
a. selon une analyse juridique (à privilégier selon la CNCC et à notre avis), l'usufruit confère un droit réel sur le bien (art. 578 s.), à enregistrer en **immobilisation incorporelle** pour sa valeur d'entrée.

Fiscalement, C'est la solution retenue par la jurisprudence (en ce sens CE 19 février 2003, n° 229373 rendu en matière de bénéfices agricoles mais transposable, à notre avis, en BIC ; TA Poitiers 21 novembre 1996, n° 95-1701 portant sur un bien mobilier et TA Paris 6 juillet 2009, n° 04-19716 portant sur un bien immobilier).

Sur son amortissement, voir n° 1730-1.

b. selon une analyse en substance (approche non recommandée notamment du fait du risque fiscal encouru, voir ci-après), la somme versée pour obtenir un bien en usufruit constitue un loyer versé à l'avance, à comptabiliser en **charges constatées d'avance** et à rapporter au résultat sur la durée du contrat.
En effet, l'usufruit conférant à l'usufruitier un « droit d'utilisation » du bien sur une certaine période, peut être considéré en substance comme un contrat de location (au sens d'IAS 17). Dans ce cas, comme pour tout contrat de location, la somme versée à l'entrée est à comptabiliser en charges constatées d'avance (voir n° 817).

Fiscalement, L'usufruit étant constitutif d'une immobilisation incorporelle amortissable (voir ci-avant **a.** et n° 1730-1) sa comptabilisation en charges constatées d'avance pourrait exposer l'entreprise au risque de différer irrégulièrement les amortissements correspondants (sur cette notion, voir n° 1452), selon Paul Perpère, sous-directeur à la DLF, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et Résultat fiscal 2010 », Les Echos Conférences - PwC.

Remarques

1. Dépenses d'entretien Les dépenses d'entretien à la charge de l'usufruitier (C. civ. art. 605) sont à comptabiliser en charges, sauf si elles répondent à la définition d'un actif. Elles suivent alors le traitement des dépenses ultérieures sur les biens loués (voir n° 1545 s.).

2. Acquisition de l'usufruit par le nu-propriétaire Dans ce cas de consolidation de l'usufruit et de la nue-propriété, à notre avis :

- le coût d'acquisition de l'usufruit devrait pouvoir être comptabilisé en immobilisation corporelle, en complément de la nue-propriété,

Toutefois ce coût étant nul lorsque l'usufruit revient au nu-propriétaire à l'issue de la période de démembrement, aucune écriture n'est à comptabiliser. En effet, la valeur de la nue-propriété au moment du démembrement (voir n° 1918-8) tenait compte de l'usufruit cédé pour la période convenue.

- c'est le nouvel ensemble (nue-propriété et usufruit) qui devient amortissable sur la durée d'utilisation du bien ainsi remembré.

Le seul fait de recouvrer l'usufruit ne modifie en général pas le plan d'amortissement de la nue-propriété.

Sur le traitement de l'usufruit comptabilisé en immobilisation incorporelle, voir n° 1730-1.
Sur le démembrement de la propriété et plus particulièrement de la propriété d'actions, voir n° 1918-8.
Sur l'acquisition d'usufruit d'actions, voir n° 1915-5.

III. Classement comptable

1350

Le PCG distingue (outre les immobilisations financières, voir Chapitre 9 et les immobilisations incorporelles, voir Chapitre 8) :

- les immobilisations corporelles ; voir ci-après n° 1351 s. ;

- les immobilisations mises en concession ; voir n° 4110 s. ;

- les avances et acomptes sur immobilisations en cours ; voir n° 1552 ;

- les immobilisations produites ; voir n° 1553.

Sur la divergence avec les normes IFRS sur la présentation distincte obligatoire des immeubles de placement au bilan, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6640.

Immobilisations corporelles (compte 21)

Sur le **contenu général** de ce compte, voir liste des comptes du PCG, n° 7002.

En ce qui concerne les schémas usuels de **comptabilisation** des acquisitions et productions, voir n° 1551 s. ; des amortissements, voir n° 1555 s. ; des dépréciations, voir n° 1560 s. ; des cessions ou destructions, voir n° 1565 s.

Compte 211. Terrains

1351

2111. Terrains nus.

2112. Terrains aménagés
c'est-à-dire viabilisés (PCG, art. 442/21).

2113. Sous-sol et sur-sol
Ce compte est utilisé lorsque l'entreprise n'est pas propriétaire des trois éléments attachés à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol. Ainsi le compte sur-sol enregistre la valeur du droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont l'entreprise n'est pas propriétaire (PCG, art. 442/21) ; c'est, par exemple, le cas des droits de construction d'une passerelle entre deux magasins (entreprises à commerces multiples).

2114. Terrains de gisement
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.42), il s'agit des terrains d'extraction des matières destinées soit aux besoins de l'entreprise, soit à être revendues en l'état ou après transformation.

21141. Carrières

2115. Terrains bâtis
En cas de difficulté de classement des terrains selon leur destination exacte (exemples industriels, commerciaux, administratifs, à usage professionnel ou non) en raison d'un usage diversifié, l'entreprise tient compte de la **destination principale** du terrain (Entreprises à commerces multiples).

Remarque
Ventilation du coût entre terrain et construction : cette ventilation, même si elle s'avère difficile, notamment dans le cas de la copropriété, est nécessitée par le fait que le terrain n'est pas amortissable, contrairement à la construction (notamment, CE 18 janvier 1989, n° 56752 ; D. adm. 4 D-122 n° 24).
Selon le bulletin CNCC (n° 140, décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 »), la répartition doit être déterminée en fonction des montants portés dans l'acte notarié. Toutefois, lorsque l'acte d'achat n'indique qu'un prix global pour le terrain et la construction, il doit faire l'objet d'une ventilation entre ces deux rubriques, en fonction d'éléments probants tels que des valeurs d'expert. Dans ce dernier cas, la démarche pour déterminer la part du foncier dans le prix d'acquisition d'un ensemble immobilier est différente selon la localisation et la demande :

- dans les zones où le foncier est rare et la demande forte : le prix du foncier peut être estimé par différence entre le prix de marché de l'ensemble immobilier (d'après une valeur d'expertise par exemple) et le coût de la construction (y compris les frais annexes, voir n° 1415-2) ;

- dans les autres zones : le coût du terrain est en général connu (voir n° 1415-1) et le prix de l'ensemble immobilier est fixé en additionnant ce coût à celui de la construction (voir n° 1415-2).

2116. Compte d'ordre sur immobilisations
(art. 6 du décret 78-737 du 11 juillet 1978) : il s'agit du compte d'ordre relatif aux immobilisations non amortissables réévaluées légalement en 1976.

Compte 212. Agencements et aménagements de terrains

1352

Travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation (PCG, art. 442/21). Il s'agit par exemple des clôtures, mouvements de terre, drainage, défrichement...

A notre avis, sont également concernés :

- les travaux de viabilité,

- les travaux de création d'espaces verts,

- les travaux d'aménagement de parkings à ciel ouvert.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 3 ; CE 19 mars 1969, n° 64119 et 72313 pour des travaux d'aménagement d'un parking ; CE 6 juin 1984, n° 38619 pour des travaux d'aménagement d'un camping ; CAA Nancy 14 février 2002, n° 97-1161 pour des travaux d'aménagements d'espaces verts).

Sur les conséquences en matière d'**amortissement,** voir n° 1490-3.
Sur le cas particulier :

- des participations à des dépenses d'équipement liées à l'exploitation d'un terrain, voir n° 1328 II. ;

- des travaux effectués par le vendeur d'un terrain avant la vente, voir n° 1522.

Compte 213. Constructions

1353

Elles comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, agencements, aménagements et les ouvrages d'infrastructure (PCG, art. 442/21). Selon le principe général de l'approche par les composants, les constructions doivent faire l'objet d'une décomposition si certains éléments ont des utilisations différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent (voir n° 1370 s.).

Les composants et la structure doivent être comptabilisés dans les sous-comptes recommandés suivants, selon la définition qui leur correspond :

Sur la ventilation du coût entre terrain et construction, voir n° 1351.

2131. Bâtiments
A notre avis, il s'agit de la structure de la construction, c'est-à-dire (Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 ») :

- des éléments concernant sa stabilité tels les fondations et leurs appuis, les murs, les planchers, les toitures,

- ainsi que des aménagements ne répondant pas à la définition d'un composant (dans le cas contraire, ils sont comptabilisés en 2135, voir ci-après).
Ces éléments peuvent faire l'objet d'une décomposition, dès lors qu'ils comportent des éléments ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent.

2135. Installations générales, agencements, aménagements des constructions
A notre avis, il s'agit des aménagements ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent du bâtiment. Dans ces conditions :

a. Les installations générales, comme le précisait le PCG 82 (p. I.34), sont des ensembles d'éléments dont la liaison organique est la condition nécessaire de leur utilisation et qui sont distincts des unités techniques annexées à des installations d'exploitation ou de transport par canalisation ; il en est ainsi par exemple, s'ils répondent à la définition d'un composant de la construction principale :

- des installations téléphoniques dont la mise en place incombe à l'entreprise,

- des installations de chauffage du siège des bureaux administratifs,

- des installations de douche pour le personnel, etc.

Fiscalement, Il en est de même : installations téléphoniques (CE 31 mars 1971, n° 73813), installations de chauffage (CE 10 mars 1965, n° 62426).

Rentrent dans cette catégorie, à notre avis, les groupes électrogènes.

b. Les agencements et **aménagements** de construction sont les travaux destinés à mettre les bâtiments en état d'utilisation.

Fiscalement, Lorsque des travaux affectent substantiellement le gros-oeuvre, ils constituent, non pas de simples aménagements des agencements intérieurs, mais des travaux assimilables à une construction (CE 1er juillet 1987, n° 52982).

Lorsque l'entreprise n'est pas propriétaire des immobilisations dans lesquelles ils sont incorporés, voir n° 1357.

2138. Ouvrages d'infrastructure
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.35), il s'agit des ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau, ainsi que les barrages pour la retenue des eaux et les pistes d'aérodromes.
Voir sous-comptes n° 7002.

Compte 214. Constructions sur sol d'autrui

1354

Voir comptabilisation n° 1326, évaluation n° 1415-3, amortissements n° 1494, provision pour remise en état du site n° 1548-1 et cession n° 1527-1.

Compte 215. Installations techniques, matériels et outillages industriels et commerciaux

1355

Le terme « industriel » représente, à notre avis, **tout ce qui se rattache directement à l'activité** de l'entreprise que celle-ci soit **industrielle ou commerciale.**

2151. Installations complexes spécialisées (ICS).
Voir n° 1389-1.

2153. Installations à caractère spécifique
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.33), il s'agit d'installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte.

Pour le plan comptable des industries chimiques, « usage spécifique » doit se comprendre « usage spécifique autre que la production normale ».
Selon le Guide comptable professionnel des hydrocarbures (Recherche et production), la distinction faite par le PCG entre les « installations complexes spécialisées » et les « installations à caractère spécifique » conduit à classer dans cette seconde catégorie des installations possédant un caractère à la fois complexe et/ou spécialisé, dont l'importance justifie une gestion comptable distincte mais dont l'utilisation ne concourt pas directement à rendre la production de l'entreprise apte à la commercialisation ou à la consommation.
Sur la validité de ces plans et guides professionnels, voir n° 295.

2154. Matériels industriels
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.34), il s'agit de l'ensemble des équipements et machines utilisés pour :

- l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures,

- ou les prestations de services.

2155. Outillages industriels
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.35), il s'agit d'instruments (outils, machines, matrices, etc.) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

2157. Agencements et aménagements des matériels et outillages industriels
Sont enregistrées à ce compte les dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné (hydrocarbures : raffinage et distribution).
Les entreprises pour lesquelles la distinction entre les comptes 2154, 2155 et 2157 n'est pas indispensable peuvent regrouper ces comptes sous le numéro 2154 dont l'intitulé est complété en conséquence (exemples : imprimerie, industries du verre).

Compte 217. Spécificités

1356

Ce compte supplémentaire a été créé par un certain nombre de plans comptables professionnels, afin d'y inscrire notamment :

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

- les matériels d'un parc de location (Distributeurs, loueurs et réparateurs de matériels de BTP et de manutention) ;

- le matériel de transport spécifique (hydrocarbures : raffinage et distribution) ;

- le matériel de transport d'exploitation (transports routiers) ;

- le matériel de fixation sonore (phonogrammes).

Pour la présentation au bilan, ce compte est rattaché, selon les plans comptables professionnels :

- soit à la ligne « Installations techniques, matériel et outillage industriels et commerciaux » du bilan ;

- soit à la ligne « Autres immobilisations corporelles ».

Quelle que soit la ligne retenue, une information est à fournir dans l'annexe si les montants en cause sont significatifs.

Compte 218. Autres immobilisations corporelles

1357

2181. Installations générales, agencements, aménagements divers

Compte utilisé lorsque l'entreprise n'est **pas propriétaire** de ces éléments, c'est-à-dire lorsqu'ils sont incorporés dans des immobilisations dont elle n'est pas propriétaire ou sur lesquelles elle ne dispose d'aucun autre droit réel (PCG, art. 442/21). Tel est le cas pour les immobilisations prises en location (ou en crédit-bail).

Ceux réalisés dans des constructions dont l'entreprise est propriétaire sont comptabilisés soit au compte 2135 (voir n° 1353), soit au compte 2145 s'il s'agit de constructions sur sol d'autrui (voir n° 1354).

2182. Matériel de transport

2183. Matériels de bureau et informatique
Le matériel de bureau inclut tous les matériels destinés à faciliter les travaux administratifs et utilisés à cette fin, par exemple : machines à calculer, postes téléphoniques, ordinateurs, matériels de consultation (lecteurs), appareils annexes (photocopieurs, fax, offset, etc.), appareils de prise de vue, de projection, matériels audiovisuels (caméra, magnétoscopes, téléviseurs, vidéoprojecteurs), appareils sonores (magnétophones, appareils radio...).
En ce qui concerne le petit matériel de bureau, voir n° 1341.
Sur la définition et la comptabilisation des logiciels indissociés (administratifs ou de production), voir n° 1620 et n° 1663-1.

2184. Mobilier
Le mobilier comprend les meubles et objets assimilés, utilisés tant par le service administratif que par les autres services, soit à vocation de rangement permanent, soit destinés à faciliter les commodités (dans le travail comme dans le repos) du personnel, par exemple : bureaux, coffres-forts, meubles de classement, armoires-vestiaires, meubles de magasin, mobilier de restaurant, tables, chaises, armoires, casiers.
Sur les oeuvres d'art, voir n° 1495-5.

2186. Emballages récupérables
Sur le contenu de ce compte, voir n° 2432.

Selon le Guide comptable professionnel des hydrocarbures (recherche et production), le caractère limitatif des natures prévues dans ces comptes rend difficile l'enregistrement de natures différentes de celles énoncées. On peut penser, entre autres, aux matériels de laboratoire, de formation professionnelle, de cantine, d'infirmerie, etc. Ces matériels pourraient être enregistrés dans une subdivision du compte 218 intitulée : **2188. « Autres matériels »** (subdivisée en tant que de besoin).

Sur la validité des plans et guides comptables professionnels, voir n° 295.

IV. Critères de distinction entre immobilisations corporelles et stocks

1360

Sur les critères de distinction entre immobilisations corporelles et stocks, voir n° 1135 s.
Sur les cas particuliers suivants :

- des véhicules acquis par des entreprises de location de véhicules, voir n° 1135 ;
- des outillages spécifiques à une commande (matrices, moules, etc.), voir n° 1135 ;
- des biens à destination polyvalente, voir n° 1136 ;
- des matériels de démonstration et d'essais, voir n° 1136-1 ;
- des pièces de rechange, voir n° 1137 ;
- des linges et vêtements de travail, voir n° 1138 ;
- des animaux, voir n° 1139 ;
- des forêts, voir n° 1140 ;
- des plantations à demeure, voir n° 1141 ;
- des installations et matériels démontés, voir n° 1262 ;

- des prototypes, voir n° 1662 ;

- des logiciels autonomes à usage commercial (acquis ou créés), voir n° 1625.

V. Décomposition des immobilisations corporelles

La décomposition des immobilisations est la règle

1370

L'approche par composants a été introduite par le règlement CRC n° 2002-10 sur l'amortissement et la dépréciation des actifs applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1301).
Sur le principe de décomposition des immobilisations, voir n° 1370-1.
Sur les dépenses concernées par l'approche par composants, voir n° 1370-2.
Sur l'intérêt de l'approche par composants, voir n° 1370-3.

Principe

1370-1

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont chacun des **utilisations différentes,** ou procurent des avantages économiques à l'entreprise selon un **rythme différent,** chaque élément est **comptabilisé séparément** et un **plan d'amortissement propre** à chacun de ces éléments est retenu (PCG, art. 311-2).
Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable.
En conséquence :

- les différents composants significatifs de l'actif doivent être identifiés **dès l'acquisition de l'actif** (sur les modalités d'identification, voir n° 1380 s.), le prix d'acquisition faisant l'objet d'une répartition du coût d'acquisition entre l'actif principal et les différents composants (voir n° 1382) ;

- chaque composant doit être **comptabilisé de manière séparée** à l'actif (voir n° 1371 s.) et **amorti** sur sa propre durée d'utilisation (voir n° 1461-1) ;

- les coûts de remplacement d'un composant doivent être comptabilisés à l'actif et la valeur nette comptable du composant remplacé sortie de l'actif (voir n° 1374) ;

- à défaut d'identification à l'origine, les différents composants significatifs de l'actif doivent être comptabilisés de manière séparée **dès qu'ils sont identifiés ou lorsque la dépense de renouvellement ou de remplacement survient** (voir n° 1375).

Dépenses concernées

1370-2

L'approche par composants vise deux types de **dépenses** :

- les dépenses de **remplacement** (voir ci-après **I.**),

- les dépenses de **gros entretien** ou de **grandes visites** (voir ci-après **II.**).

I. Les dépenses de remplacement, dites de 1re catégorie
Les composants à identifier correspondent aux **éléments destinés à être remplacés à intervalle régulier** et ayant des utilisations différentes de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un **rythme différent** (nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A II, art. 15 bis et BOI 4 A-13-05, n° 30 s.), la définition fiscale d'un composant n'étant toutefois pas identique à sa définition comptable (voir n° 1380 s.). A cet effet, l'imprimé n° 2054 de la liasse fiscale a été aménagé afin de faire apparaître les composants.

Il s'agit par exemple, s'ils répondent à cette définition (voir ci-avant) et s'ils sont significatifs (voir n° 1381) : des lames d'un four, de la toiture ou de la chaudière d'un bâtiment, des sièges d'un avion, des pneus ou du moteur d'un camion, des tapis d'avancement d'une chaîne de production...

Sur la comptabilisation des composants de 1re catégorie, voir n° 1372.

II. Les dépenses de gros entretien ou de grandes visites, dites de 2e catégorie (visites de conformité, grandes visites).
Les composants à identifier correspondent aux **dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels** de gros entretien ou de grandes visites en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité.

Il s'agit par exemple des dépenses de révision résultant :

- de pratiques constantes de l'entreprise (ravalement...),

- d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle (avions, wagons, matériel naval, certaines industries lourdes comme la chimie, la sidérurgie, l'industrie pétrolière) telles que les charges de carénage, nécessaires à l'obtention d'un Certificat de navigabilité.

Fiscalement, L'inscription à l'actif, sous forme de composants, des dépenses de gros entretien et grandes visites n'est pas reconnue (CGI A II, art. 15 bis ; BOI 4 A-13-05, n° 42). Sur les retraitements extra-comptables en résultant, voir n° 1373.

Sur la comptabilisation des composants de 2e catégorie, voir n° 1373.
Sur la possibilité de provisionner les dépenses de 2e catégorie, voir n° 1515.

Remarques

1. La structure L'élément principal (ou résiduel) qui **ne fait pas l'objet de remplacement (I.) ou de gros entretien (II.)** pendant sa durée d'utilisation devrait constituer, à notre avis, la **structure.** Il ne constitue pas en lui-même des dépenses de gros entretien (remplacement ou gros entretien), mais il fait néanmoins partie des composants à traiter comme tel, notamment en matière d'amortissement.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 31).

Il s'agit par exemple, sous réserve de l'identification des autres éléments de ces immobilisations en tant que composants, de la carlingue d'un avion, de la caisse d'un camion, du gros oeuvre d'un immeuble, du four en lui-même...

2. Cas particulier des immeubles S'agissant de la structure d'un **immeuble,** celle-ci peut s'apparenter, selon le bulletin CNCC (n° 140, décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 ») aux éléments concernant la stabilité de l'ouvrage, à savoir : fondations, murs, planchers et charpente, plus tous les éléments de la construction non identifiés séparément en composants.

3. Terminologie Depuis l'entrée en vigueur du règlement CRC n° 2002-10, le terme « grosses réparations » utilisé par le Code civil (art. 606) est remplacé, en comptabilité, par les termes « remplacement » (dépenses de 1re catégorie) et « gros entretien et grandes visites » (dépenses de 2e catégorie) et le règlement CRC précité en a modifié le traitement comptable.

Intérêt de la décomposition

1370-3

La décomposition peut être un **outil de gestion.**
L'identification des composants au sein des immobilisations corporelles, correspondant aux éléments remplacés au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale, ne devrait pas être considérée uniquement comme une contrainte comptable, car elle présente également un grand intérêt pour la gestion des immobilisations et des dépenses, élément souvent essentiel dans la maîtrise des coûts.
En effet, cette identification permet :

- de faire l'inventaire des immobilisations nécessitant des remplacements réguliers et importants,

- de mieux maîtriser les coûts d'entretien et de remplacement des immobilisations,

- d'optimiser éventuellement la politique de gestion des immobilisations de l'entreprise.

Exemple

Exemple La décomposition peut :

- mettre en évidence qu'une immobilisation nécessite des remplacements fréquents ou d'un coût élevé. L'entreprise pourrait alors préférer acquérir une nouvelle immobilisation plutôt que de poursuivre une politique d'entretien trop coûteuse ;

- permettre de mieux négocier avec les fournisseurs, lors des achats initiaux, voire même d'en changer au vu d'un coût complet très supérieur au seul prix d'achat.

Décomposition à l'origine

1371

Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente une synthèse des traitements comptables à appliquer selon les dépenses concernées :

Catégorie de dépenses	Méthodes à appliquer	voir n°
1re catégorie : Dépenses de remplacement	Composants obligatoires	1372
2e catégorie : Dépenses de gros entretien	Composant ou PGE (mais PGE à notre avis pour des raisons fiscales) (1)	1373
(1) Pour des raisons fiscales, les entreprises ont intérêt, à notre avis, à opter dans leurs comptes individuels pour la constatation d'une provision pour gros entretien (PGE) ou grandes visites et à ne pas retenir l'approche par composants (voir n° 1373).		

Remarques

1. Comptes consolidés (règles françaises) Le même choix entre composants ou PGE existe également dans les comptes consolidés établis en règles françaises. En conséquence, le choix peut être différent entre les comptes consolidés et les comptes individuels (Règl. CRC n° 2003-07, art. 2).

2. Principe d'homogénéité Le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations (Avis CU CNC n° 2003-E, § 4).

3. Décomposition ultérieure La décomposition se fait « à l'intérieur du prix d'acquisition », dès l'origine. Toutefois, elle n'est pas irrévocable, une décomposition ultérieure pouvant également se faire, voir n° 1375.

Dépenses de remplacement (1re catégorie)

1372

Les dépenses de remplacement identifiées dès l'origine doivent être inscrites à l'actif de manière séparée (en tant que composant) et amorties sur leur durée d'utilisation propre (PCG, art. 311-2).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A II, art. 15 bis), ce qui ne signifie toutefois pas que la définition fiscale d'un composant est identique à sa définition comptable (voir n° 1380 s.). Sur les modalités d'identification des composants, voir n° 1380 s.

Sur la définition des dépenses de remplacement (1re catégorie), voir n° 1370-2.
Sur les modalités d'identification des composants, voir n° 1380 s.
Sur l'amortissement de ces composants, voir n° 1461-1 (durée).
Sur le traitement de la dépense de remplacement lorsqu'elle survient, voir n° 1374.

Dépenses de gros entretien et grandes visites (2e catégorie)

1373

Les dépenses de gros entretien et grandes visites identifiées dès l'origine peuvent, **au choix de l'entreprise,** être constatées :

- soit sous forme de **composants,** voir ci-après **I.** ;

- soit sous forme de **provision pour gros entretien,** voir ci-après II. et n° 1515.

Le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations (Avis CU CNC n° 2003-E, § 4). Toutefois, pour des **raisons fiscales** et de **simplification,** les entreprises ont intérêt, à notre avis, à opter pour la constatation d'une provision pour gros entretien, voir ci-après **II.**

Sur la définition des dépenses de gros entretien et de grandes visites (2e catégorie), voir n° 1370-2.
Pour plus de détails sur la « provision pour gros entretien ou grandes visites », voir n° 1515.
Pour une comparaison entre l'approche par composants et la provision pour gros entretien, voir ci-après II.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6214.

I. Approche par composants

Si l'approche par composants est choisie pour les dépenses de gros entretien et de grandes visites, il en résulte les conséquences suivantes (PCG, art. 311-2) :

- les **dépenses d'entretien futures** (estimées à la date de l'acquisition) doivent figurer distinctement à l'actif en tant que composant. Ces composants ne viennent pas augmenter le coût d'entrée mais sont, comme les composants de 1re catégorie, identifiés « à l'intérieur du prix d'acquisition » ;

- le composant (dépenses d'entretien) est **amorti sur la période séparant deux révisions** ;

- il n'est, dans ce cas, pas possible de constituer une provision pour gros entretien au titre de ces dépenses.

Remarque

Ventilation du coût d'entrée : il s'agit d'une simple ventilation du coût d'entrée, la somme de la structure, des composants de remplacement (1re catégorie) et des composants de gros entretien (2e catégorie) devant correspondre au prix d'acquisition (coût d'entrée) de l'actif.
Sur les modalités d'identification des composants, voir n° 1380 s.
Sur l'amortissement de ces composants, voir n° 1461-1 (durée).
Sur le traitement de la dépense de remplacement lorsqu'elle survient, voir n° 1374.

Fiscalement, L'inscription à l'actif, sous forme de composants, des dépenses de gros entretien et grandes visites n'est pas reconnue (CGI A II, art. 15 bis ; BOI 4 A-13-05, n° 42). En effet, selon l'Administration, ces dépenses ne constituent pas des immobilisations mais des charges. La durée d'amortissement des composants de 2e catégorie identifiés sur le plan comptable, lors de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation (structure ou composant de 1re catégorie) à laquelle ils se rattachent ne doit donc pas être différente de celle de cette immobilisation. En conséquence, si l'option pour l'approche par composants est retenue sur le plan comptable pour les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées sur l'imprimé n° 2058-A :

- **sur la durée séparant l'identification à l'origine** (en comptabilité) du composant de 2e catégorie **et son 1er renouvellement** (lors de la 1re dépense de gros entretien) : réintégration (ligne WE) de la quote-part d'amortissement correspondant à la différence entre la durée d'amortissement comptable du composant de 2e catégorie identifié à l'origine et la durée d'amortissement de l'immobilisation (structure ou composant de 1re catégorie) à laquelle il se rattache ;

- **lors de chaque renouvellement** (lorsque la dépense de gros entretien survient) :

- déduction (ligne XG) des dépenses de gros entretien au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées ;

- réintégration (ligne WE) de la VNC du composant comptabilisé en charge si le renouvellement intervient avant la fin de la période d'amortissement comptable du composant ;

- **sur la durée résiduelle de l'immobilisation restant à courir après le 1er renouvellement** :

- réintégration (ligne WE) des dotations aux amortissements du composant renouvelé ;

- déduction (ligne XG) des dotations excédentaires aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine au rythme d'amortissement de la structure (voir ci-avant).
En cas de cession de l'immobilisation principale, voir n° 1521 (notre remarque).

Exemple

Exemple Une entreprise acquiert le 1er janvier N une immobilisation corporelle pour un prix d'acquisition de 1 500 K €, réparti en :

- une structure pour 1 300 K €, amortie comptablement sur 10 ans (par hypothèse, la durée d'usage est également de 10 ans),

- un composant de 2e catégorie (gros entretien) pour 200 K €, amorti comptablement sur 4 ans, le composant devant être renouvelé après cette période.

Par hypothèse :

- l'entreprise a opté pour la comptabilisation des dépenses de 2e catégorie sous forme de composants et non sous forme de provisions pour gros entretien ;

- le composant est rattaché à la structure du bien décomposé ;

- il est remplacé le 1er janvier N + 4 pour un montant de 360 K € correspondant aux dépenses engagées lors du gros entretien, amortissable sur 6 ans (durée résiduelle de vie de la structure).

	Dotation aux amortissements		Dotation fiscalement déductible		Réintégration/ Déduction extra-comptable
	Structure	Composant	Structure	Composant	
N	130 (1)	50 (2)	130 (1)	20 (3)	30 (4)
N + 1	130	50	130	20	30
N + 2	130	50	130	20	30
N + 3	130	50	130	20	30
N + 4	130	60 (2)	130	20	- 320 (5)
N + 5	130	60 (2)	130	20	40 (6)
N + 6	130	60	130	20	40
N + 7	130	60	130	20	40
N + 8	130	60	130	20	40
N + 9	130	60	130	20	40
Total	1 300	560	1 300	200	0

(1) **La structure** est amortie comptablement et fiscalement sur sa durée réelle d'utilisation, soit 1 300 / 10 = 130.
(2) **Le composant** est amorti sur la durée le séparant de la prochaine dépense de gros entretien à engager, soit 200 / 4 = 50 pour le composant de 1re génération et 360 / 6 = 60 pour le composant de 2e génération.
(3) **Fiscalement,** la dépense d'entretien n'est pas reconnue en tant que composant. Le composant identifié à l'origine sur le

	Dotation aux amortissements		Dotation fiscalement déductible		Réintégration/ Déduction extra-comptable
	Structure	Composant	Structure	Composant	
plan comptable doit donc être amorti au même rythme que la structure à laquelle il est rattaché, soit 200 / 10 = 20. Des corrections extra-comptables doivent donc être effectuées sur l'imprimé n° 2058-A, voir ci-après 4 à 6. (4) De N à N + 4 (jusqu'à l'engagement de la dépense de gros entretien) : réintégration, chaque année, de la quote-part d'amortissement correspondant à la différence entre la durée d'amortissement comptable du composant (4 ans) et la durée d'amortissement de la structure à laquelle il est rattaché (10 ans), soit 50 - 20 = 30. (5) En N + 4 (lors de l'engagement de la dépense de gros entretien) : - déduction de la dépense de gros entretien, soit - 360, - réintégration de l'amortissement pratiqué sur le composant de 2e génération, soit + 60, - déduction de l'amortissement du composant de 1re génération (amorti fiscalement sur 10 ans, voir ci-avant 4), soit - 20. (6) De N + 5 à N + 9 : - réintégration, chaque année, de l'amortissement du composant de 2e génération, soit + 60, - déduction de l'amortissement du composant de 1re génération (amorti fiscalement sur 10 ans, voir ci-avant 4), soit - 20.					

II. Comparaison Approche par composants - Provision pour gros entretien

Pour plus de détails sur la « provision pour gros entretien ou grandes visites », voir n° 1515.

Fiscalement, L'inscription à l'actif, sous forme de composant, des dépenses de gros entretien et de grandes visites n'est pas reconnue (voir ci-avant **I.**) alors que les provisions pour gros entretien sont déductibles dès lors qu'elles respectent les conditions de déductibilité fixées à l'article 39-1-5° du CGI (voir n° 1515).
C'est la raison pour laquelle le CNC n'a pas souhaité retenir, dans le cadre de la convergence vers les IFRS, l'interdiction de provisionner prescrite par les normes IFRS.

a. La répartition de la charge dans le temps est différente En effet, la charge globale (couvrant les amortissements et les dépenses d'entretien) est identique mais :

- la comptabilisation d'un composant permet un étalement parfait des charges de révision et d'amortissement sur toute la durée de vie de l'actif ;

- alors que dans le cas de la constitution d'une provision pour gros entretien, les dépenses sont davantage concentrées sur les premières périodes de révision.

Exemple

Exemple Un bien d'une valeur de 100, amorti sur 10 ans, nécessitant une dépense de gros entretien de 20 au bout de 5 ans, doit être inscrit à l'actif pour :

- actif principal : 80 (100 - 20), amorti sur 10 ans,

- composant (dépenses d'entretien) : 20, amorti sur 5 ans et renouvelé au bout de 5 ans.
Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente la comparaison du traitement selon que la dépense est comptabilisée comme un composant de l'actif principal ou qu'elle ait fait l'objet d'une provision pour gros entretien :

	1er cas : comptabilisation d'un composant			
	Dotation annuelle		Total période	
	Amortissement actif principal (a)	Amortissement composant (b)	Total (a) + (b) = (c)	(d) = (c) × 5

	1er cas : comptabilisation d'un composant			
	Dotation annuelle		Total période	
1re période (5 ans)	8 (1)	4 (1)	12	60
2e période (5 ans)	8 (1)	4 (2)	12	60
Total	**80**	**40**		**120**

	2e cas : constitution d'une provision pour gros entretien			
	Dotation annuelle		Total période	
	Amortissement actif principal (e)	Provision pour gros entretien (f)	Total (e) + (f) = (g)	(h) = (g) × 5
1re période (5 ans)	10 (3)	4 (4)	14	70
2e période (5 ans)	10 (3)	0 (5)	10	50
Total	**100**	**20**		**120**

(1) 80 (base amortissable de l'actif principal) /10 (durée de vie de l'actif).
(2) 20 (base amortissable du composant correspondant au montant des dépenses d'entretien) / 5 (durée de vie du composant).
(3) 100 (coût d'entrée de l'actif) / 10 (durée de vie de l'actif).
(4) 20 (dépenses d'entretien ou de révision à engager à la fin de l'année 5) / 5 (étalement sur la période séparant l'acquisition de la révision).
(5) Aucune PGE n'est comptabilisée au titre d'une 2e dépense d'entretien, le bien cessant d'être utilisé au terme de la 10e année.

b. La date d'évaluation des coûts est différente Le montant des coûts à comptabiliser dans le cadre de l'approche par composants est évalué à une date antérieure à celle retenue pour le calcul de la provision :

- les composants sont déterminés en fonction de la valeur des dépenses probables telles qu'estimées lors de l'acquisition de l'immobilisation ;

- alors que les provisions sont calculées en évaluant les coûts prévisionnels devant survenir à la date effective du remplacement ou de l'entretien.

c. La nature des coûts est différente Le montant des composants devrait, en général, être moindre que le montant provisionné. En effet :

- l'approche par composants impose de déterminer « à l'intérieur du coût d'acquisition » la valeur des différents composants de l'immobilisation principale. Cette détermination ne prend donc en compte que les éléments incorporables au coût d'entrée ;

- le montant des provisions correspond à un coût de remplacement complet, pouvant comprendre des dépenses qui ne seraient pas incorporables au coût d'entrée, et donc non immobilisables, telles que les coûts de démontage, etc.

d. L'impact fiscal est défavorable à l'approche par composants :

- les amortissements du composant ne sont pas déductibles de l'IS alors que la dotation aux provisions l'est (voir fiscalement ci-avant) ;

- ils ne sont pas non plus déductibles de la valeur ajoutée servant de base au calcul de la CVAE.

Ainsi, en pratique, dans le cadre du choix qui leur est offert pour la constatation des dépenses de gros entretien et de grandes visites, les entreprises ont intérêt à opter dans leurs comptes individuels pour la constatation d'une provision pour gros entretien et à ne pas retenir l'approche par composants.

En revanche, dans les comptes consolidés établis en règles françaises, les entreprises **peuvent** retenir l'approche par composants pour cette catégorie de dépenses. En effet, selon l'avis CU CNC n° 2003-E (Avis § 4), il est possible de déconnecter le traitement retenu dans les comptes individuels, et dans les comptes consolidés.

Renouvellement ou remplacement d'un composant

1374

Lorsque la dépense de remplacement ou de gros entretien survient (PCG, art. 311-2 et 321-14.2) :

Si l'identification du composant se fait au moment du renouvellement (aucun composant n'ayant été identifié à l'origine), voir n° 1375. Sur le remplacement (des composants) d'une immobilisation non inscrite au bilan (tel est le cas d'une immobilisation prise en crédit-bail), voir n° 1546 s.

- elle est **immobilisée** pour le montant des dépenses (de remplacement ou de gros entretien) engagées ;

En pratique, les dépenses de remplacement concernées sont :

- l'échange standard (par exemple : remplacement des pièces usagées d'une machine, réfection de toiture), voir n° 1392-1 ;

- l'échange introduisant une amélioration (par exemple : remplacement d'une installation de chauffage par une autre plus moderne ou remplacement de l'unité centrale d'un ordinateur prolongeant la durée d'utilisation), voir n° 1392.

- la **valeur nette comptable du composant remplacé est obligatoirement sortie** de l'actif et comptabilisée en charges (voir n° 1523-1).

Fiscalement, Il en est de même pour les dépenses de **1re catégorie** (CGI A II, art. 15 bis ; BOI 4 A-13-05, n° 35 et 74) : la valeur du composant de remplacement est comptabilisée à l'actif immobilisé comme l'acquisition d'un actif séparé, au coût d'acquisition ou au coût de production tels que définis pour l'ensemble des immobilisations (CGI A III, art. 38 quinquies). En outre, il est précisé qu'en cas d'acquisition conjointe de plusieurs éléments d'actif dont un composant, il est admis d'avoir recours à une méthode de répartition du prix global (voir n° 1382).
En revanche, pour les dépenses de **2e catégorie** :

- la dépense de renouvellement est immédiatement déductible,

- la VNC du composant identifié à l'origine sur le plan comptable n'est pas sortie de l'actif et doit donc être réintégrée extra-comptablement. Elle continue d'être amortie sur la durée d'utilisation de l'immobilisation (structure ou composant de 1re catégorie) à laquelle le composant se rattache.

Pour plus de détails sur les retraitements extra-comptables à effectuer et un exemple d'application, voir n° 1373.

Cas particuliers Le composant identifié en remplacement a :

1. **une durée d'utilisation inférieure ou égale à 12 mois** Voir n° 1381 II. B. (remarque 1.).

2. **une valeur inférieure ou égale à 500 €** Le composant est comptabilisé directement en charges (voir n° 1341).

Fiscalement, En effet, par parallélisme avec la tolérance relative aux immobilisations de faible valeur (voir n° 1341), il est admis, sous certaines conditions, qu'un composant ayant une valeur unitaire inférieure à 500 € HT ne soit pas identifié en tant que tel mais immédiatement enregistré en charges (BOI 4 A-13-05, n° 32).

Ainsi, après le remplacement, le **total cumulé** brut de l'ensemble des composants (y compris la structure) peut se révéler **supérieur au prix d'acquisition d'origine.**

Pour un exemple chiffré, voir notre ouvrage « Actifs », septembre 2005, n° 2621.

Décomposition ultérieure

1375

Le fait qu'un composant n'ait pas été identifié à l'origine **n'interdit pas** qu'il le soit ultérieurement. Au contraire, une entreprise peut être amenée à identifier un composant non identifié à l'origine :

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 35).

- si une **dépense importante survient au cours de l'utilisation de l'actif,** celle-ci peut alors devoir être considérée comme un composant (PCG, art. 321-14.2). Voir n° 1375-1.

Ce sera le cas, par exemple :

- du remplacement d'un élément qui ne remplissait pas, à l'origine, les critères d'identification d'un composant,

- du remplacement d'un élément suite à un accident, aucun composant n'ayant été identifié à l'origine.

- en cas de **modification de la durée d'utilisation d'un élément** dont la durée d'amortissement n'était pas significativement différente de celle de l'immobilisation principale à l'origine. Voir n° 1375-2.

Ce sera le cas, par exemple, si une nouvelle technique de production conduit à utiliser davantage l'une des pièces d'une machine.

Remarque
Eléments supplémentaires par rapport à l'immobilisation initiale : un composant peut également être ajouté à l'immobilisation initiale.

Sur les additions d'éléments, voir n° 1392.
Sur les agencements et aménagements, voir n° 1393.

Remplacement d'un composant non identifié à l'origine

1375-1

En cas de remplacement d'un composant non identifié à l'origine, la décomposition ultérieure de l'immobilisation corporelle impose :

- d'identifier le composant qui n'a pas été identifié à l'origine et qui va être remplacé (voir ci-après **I.**) ;

- de sortir sa VNC de l'actif (voir ci-après **II.**).

I. Identification d'un composant lors de la dépense de renouvellement ou de remplacement
Les dépenses ultérieures de remplacement et de gros entretien sont à identifier en tant que composants de l'actif principal au moment de leur engagement et ce :

- **même si** elles **n'ont pas été identifiées** en tant que telles **à l'origine** ;

- dès lors qu'elles répondent aux **conditions de comptabilisation d'un composant** (voir n° 1370-1) et qu'elles sont **significatives** (voir n° 1381).

Sont concernées à la fois :

- les dépenses de remplacement (1re catégorie, voir n° 1370-2 I.).

- et les dépenses de gros entretien ou grandes visites (2e catégorie, voir n° 1370-2 II.), lorsque l'approche par composants a été retenue et qu'aucune provision pour gros entretien n'a été corrélativement constituée (voir n° 1373).

Fiscalement, Il en est de même pour les dépenses de **1re catégorie** (CGI A II, art. 15 bis ; BOI 4 A-13-05, n° 35 et 38). En revanche, les dépenses de **2e catégorie** ne sont pas reconnues en tant que composant sur le plan fiscal (voir n° 1373).

En revanche, si la dépense engagée n'est pas constitutive d'un composant, elle est comptabilisée en charges.

Fiscalement, Selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 38), lorsque le composant de remplacement ne revêt pas un caractère significatif et que ce remplacement n'a pas été considéré en tant que composant sur le plan comptable, la méthode par composants n'est pas appliquée au remplacement proprement dit. En conséquence :

- le coût du remplacement n'est pas inscrit à l'actif, mais peut être immédiatement comptabilisé en charges ;

- la valeur nette comptable de l'élément remplacé n'est pas comptabilisée en charges.

II. Sortie du composant non identifié à l'origine et qui va être remplacé
Lorsque la dépense survient :

- elle est immobilisée pour le montant des dépenses (de remplacement ou de gros entretien) engagées,

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 74). Pour plus de détails sur la valeur du composant de remplacement, voir n° 1374.

- la valeur nette comptable du composant remplacé est sortie de l'actif.

Le composant remplacé n'ayant pas été identifié à l'origine, sa sortie entraînera automatiquement une charge. En effet, ce composant aura été amorti depuis l'origine sur la durée de l'utilisation de la structure, plus longue que la sienne.

Sur l'évaluation de la valeur nette comptable du composant remplacé, voir n° 1523-2.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 35 et 38). En outre, selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 114), il ne doit pas être considéré, sauf cas manifestement abusifs, que l'entreprise a irrégulièrement différé la fraction non comptabilisée de l'amortissement du composant non identifié, en contravention avec les dispositions de l'article 39 B (voir n° 1452). Dans ces conditions, la valeur nette comptable correspondant à l'élément d'origine est intégralement déductible. Sur l'évaluation de la VNC du composant remplacé et sur la mesure de simplification prévue à ce titre pour les PME, voir n° 1523-2.

Modification de la durée d'utilisation de certains éléments

1375-2

La modification de la durée d'utilisation d'un élément d'une immobilisation corporelle peut conduire l'entreprise à réviser la durée d'amortissement de cet élément qui, de ce fait, devient différente de la durée d'utilisation de l'immobilisation principale. **Si ce différentiel est significatif** (voir n° 1381), il impose l'**identification d'un nouveau composant.**

En pratique, il s'agit d'éléments dont le remplacement n'est pas encore intervenu, mais dont l'entreprise constate qu'ils devront l'être, à plus ou moins court terme, selon des informations dont elle ne disposait pas à l'origine ou qu'elle avait méconnu par erreur.

Fiscalement, Il en est de même pour les dépenses de 1re catégorie (BOI 4 A-13-05, n° 35).

Exemple

Exemple Une machine acquise au 1/01/n n'a pas été décomposée, aucun élément ne répondant, à la date d'acquisition, aux critères d'identification d'un composant (voir n° 1381). Elle est amortie sur 10 ans.
En n + 1, une nouvelle technique de production conduit l'entreprise à utiliser davantage l'une des pièces d'une machine. Alors que la durée d'utilisation de la machine est de 10 ans, cette pièce est désormais à remplacer tous les 5 ans.
Il en résulte une modification des durées d'amortissement et l'identification de la pièce en tant que composant (dès lors que l'impact sur le résultat de cette modification de la durée d'amortissement est significatif, voir n° 1381).

La décomposition ultérieure de l'immobilisation corporelle impose alors :

- la décomposition de la valeur nette comptable de l'immobilisation pour distinguer la valeur nette comptable du composant de celle de l'immobilisation principale (voir n° 1523-2),

- l'amortissement de la valeur nette comptable du composant nouvellement identifié sur sa durée résiduelle d'utilisation. Cette modification du plan d'amortissement est toutefois prospective (voir n° 1467).

Fiscalement, Il en est de même. Sauf cas manifestement abusifs, il ne doit pas être considéré que l'entreprise a irrégulièrement différé la fraction non comptabilisée de l'amortissement du composant non identifié à l'origine et la quote-part de la valeur nette comptable correspondant au composant nouvellement identifié est intégralement déductible (BOI 4 A-13-05, n° 114 et 115, voir n° 1375-1).

Modalités de décomposition dès l'origine

1380

Appliquer l'approche par composants à un actif impose de **décomposer le bien dès l'origine entre l'actif principal et ses différents composants** lorsqu'ils sont **significatifs** (voir n° 1370 s.). En conséquence, il est nécessaire, à notre avis :

- d'**identifier les composants** au sein de l'actif principal (voir n° 1381) ;

- d'**affecter le coût d'entrée** global de ce bien entre ces différents éléments (voir n° 1382) ;

- de **regrouper les composants** par échéance de renouvellement (voir n° 1383).

En principe, la décomposition à l'origine est le plus souvent **possible** à réaliser (voir n° 1381 s.), sauf dans certains **cas particuliers** (voir n° 1384).

1381

Identification des composants au sein de l'actif principal

Afin d'identifier les différents composants de l'actif, l'avis CU CNC n° 2003-E (annexe 2) a proposé les éléments de **méthodologie** suivants, complétés de notre expérience pratique :

L'avis CU CNC 2003-E s'est prononcé dans le cadre de la première application de l'approche par composants. Toutefois, la méthode explicitée dans cet avis peut, à notre avis, être retenue également en période « de croisière ».

I. Première étape : technique
Cette première étape peut être réalisée de différentes manières selon les entreprises (selon leur taille, leur organisation...) :

a. Etude par les services techniques Selon l'avis CU CNC n° 2003-E, annexe 2, § 1.1, une étude préalable doit être faite par les services techniques sur les possibilités de ventilation des éléments principaux en composants et sur les fréquences de renouvellement.

En pratique, à notre avis, l'identification des composants devrait être confiée aux gestionnaires d'immobilisations qui sont les mieux placés pour la réaliser, grâce au suivi qu'ils peuvent faire des remplacements affectant les immobilisations (nature et coût).

b. Analyse à partir de l'historique En pratique, à notre avis, en l'absence de services techniques ou de gestionnaires d'immobilisations, ce qui sera généralement le cas dans les PME, l'identification des éventuels composants pourrait être effectuée grâce à l'analyse, sur les dernières années :

- des factures d'entretien,

- des renouvellements ou remplacements effectifs.

Cette analyse permet en effet d'identifier les éléments d'actif, sources d'entretien ou de renouvellement important.

c. Recours à des éléments sectoriels Dans le cadre de cette analyse technique, l'entreprise peut également :

- collecter l'information nécessaire dans son environnement économique (ou concurrentiel),

- avoir recours à des données sectorielles,

Exemple

Exemple Dans le secteur immobilier, plusieurs travaux ont été déjà effectués sur la base d'analyses techniques, notamment sur les sociétés foncières, dans le but de proposer aux acteurs du marché un guide d'application ou une grille de détermination des

composants et de leurs durées de vie attachées.
Ainsi :

- l'avis du CNC n° 2004-11 du 23 juin 2004 expose les modalités d'application de l'approche par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social ;

- des fédérations de sociétés (FSIF, Fédération des sociétés immobilières et foncières ; FFSA, Fédération française des sociétés d'assurance) ont élaboré des grilles indiquant les catégories de composants et, pour chaque type de construction (immeubles de bureaux, immeubles de logements, locaux d'activité), les fourchettes de répartition en pourcentage du prix entre les composants et les fourchettes de durée de vie.

Fiscalement, Selon l'Administration, il convient de relativiser la portée de ces études sectorielles pour des entreprises dont l'objet n'est pas la location d'immeubles. En effet, l'identification de composants peut différer d'une entreprise à une autre, y compris dans un même secteur d'activité, en raison de critères purement individuels : mode d'utilisation des actifs, niveaux de qualité ou de performance attendus, politique d'entretien, politique de cession... même si à terme des décompositions types pourront voir le jour (BOI 4 A-13-05, n° 36).

- consulter ses fournisseurs afin d'obtenir les données techniques et connaître les historiques de renouvellement sur l'immobilisation acquise.

Exemple

Exemple Tel est le cas notamment lorsque l'entreprise acquiert une immobilisation dans le cadre du développement d'une nouvelle activité, ou qui constitue un nouveau modèle, situation dans laquelle elle ne dispose d'aucune donnée historique.

Remarque
Comparaison sectorielle : le recours a posteriori à du « benchmarking » sectoriel ou à des experts, dans le cadre d'immobilisations spécifiques à un secteur donné, peut, à notre avis, également permettre de valider la décomposition retenue par l'entreprise en fonction de son propre planning de renouvellement. Cette justification peut s'avérer utile, compte tenu notamment du souhait de l'Administration fiscale de voir émerger une homogénéité sectorielle (voir ci-avant).

II. Deuxième étape : comptable
Ces données techniques ne suffisent pas. Elles doivent ensuite être rapprochées des **règles de comptabilisation des actifs.** Les propositions techniques, confrontées aux données historiques de remplacement, seront le plus souvent revues pour arrêter un nombre plus réduit de composants (Avis CU CNC n° 2003-E, annexe 2, § 1.1).

En effet, il est préférable à notre avis d'éviter une trop grande multiplication des composants, ce qui engendrerait un coût élevé de recherche et de maintien de l'information par rapport aux avantages retirés.

Ainsi, dans le cadre de cette deuxième étape, il convient de vérifier que les composants identifiés, lors de la première étape technique, sont, d'une part, adaptés à l'entreprise et, d'autre part, significatifs.

a. La décomposition est adaptée à l'entreprise et à sa politique de gestion des immobilisations Dans ce cadre, l'entreprise devrait s'assurer que les composants identifiés lors de l'étape technique correspondent à des **dépenses planifiées** ou raisonnablement attendues par l'entreprise.

A défaut, ces éléments ne constituent pas des composants à comptabiliser et à amortir de manière séparée.

Il convient également de s'assurer que la décomposition correspond à la propre politique de l'entreprise.

Suivant la nature de l'activité et son importance, un élément pourra être considéré comme un composant par une entreprise ou un groupe et pas pour une autre compte tenu de l'utilisation de l'immobilisation (activité principale, activité annexe ou autre...) (Avis CU CNC n° 2003-E, annexe 2, § 1.1).

Exemple

ExemplesPar application de données sectorielles, la première étape technique a conduit une entreprise à identifier un composant « toiture » au sein de l'immeuble qu'elle a acquis. L'entreprise a suivi en cela les recommandations d'un guide sectoriel pour l'application de l'approche par composants.
1er cas - La politique de l'entreprise est telle que la toiture, faisant l'objet d'un entretien régulier et courant, ne sera jamais remplacée. Dans ce cas, au terme de la deuxième étape comptable, l'élément « toiture » ne constitue plus un composant à identifier séparément, mais est à réintégrer dans l'immobilisation principale (structure).

2e cas - La politique de l'entreprise est telle que la toiture est remplacée de manière régulière, mais partielle (remplacement d'un quart de la toiture tous les 4 ans). Dans ce cas, l'entreprise doit identifier 4 composants au titre de la toiture (et non pas un seul, comme les règles sectorielles le préconisent).

Il convient de rappeler qu'un élément spécifique ne constitue un composant que s'il doit faire l'objet de remplacements ultérieurement.

Exemple

Exemple Une entreprise aménage une rampe d'accès pour handicapés. Cette rampe est un élément spécifique pouvant être aisément isolé de l'immobilisation principale. Toutefois, son remplacement avant la fin de l'utilisation de l'immobilisation principale n'étant pas prévu par la direction, elle ne constitue pas un composant à identifier comme tel. Le coût de cet élément vient donc s'ajouter à l'immobilisation principale (structure).

b. Les composants identifiés sont significatifs Selon l'avis CU CNC n° 2003-E (annexe 2, § 1.1), le composant doit être **significatif** et doit conserver ce caractère au moment du remplacement et de la décomptabilisation.
Il convient donc, à notre avis, de concentrer l'analyse :

- non seulement sur les éléments **à forte valeur unitaire,**

- mais également sur ceux ayant des **durées d'amortissement sensiblement différentes** de la durée de l'immobilisation principale.

La durée d'amortissement de l'immobilisation principale à prendre en compte est sa durée réelle d'utilisation (sur cette durée, voir n° 1461-2), et non sa durée d'usage fiscale (Avis CU CNC n° 2005-D du 1er juin 2005, § 1.1.1). En effet, l'identification des composants par référence à la durée d'usage de la structure conduirait à réduire le nombre de composants comptabilisés à l'origine. Ainsi, l'entreprise n'identifierait pas les composants dont la durée d'utilisation serait supérieure à la durée d'usage de la structure (mais inférieure à sa durée d'utilisation). Cette pratique serait contraire aux dispositions du PCG (art. 311-2 et 321-14). En conséquence, des composants doivent être identifiés alors même que leur durée d'utilisation est supérieure à la durée d'usage de l'immobilisation principale. Voir également n° 1461-1.

Le caractère sera donc jugé significatif en fonction de son **impact sur le résultat,** qui dépend de la valeur du composant et de l'écart entre la durée de l'immobilisation et la durée du composant.
Le caractère significatif devrait, à notre avis, s'apprécier pour chaque élément pris de manière individuelle ou pour un groupe d'éléments présentant les mêmes caractéristiques de durée et de mode d'amortissement.
En pratique, la ventilation en composants devrait être relativement limitée pour les PME, même si elle peut s'avérer utile en termes de gestion (voir n° 1370-3).

Remarques

1. Durées d'utilisation inférieures à 12 mois Les éléments ayant une durée d'utilisation inférieure à 12 mois ne sont pas, par définition, des composants, mais constituent des charges d'entretien (voir n° 1391).

2. Importance du composant eu égard à l'activité de l'entreprise Lorsque les éléments pris individuellement ne sont pas considérés comme principaux selon les critères définis ci-avant mais que l'entreprise dispose d'un grand nombre de ces éléments, elle peut considérer nécessaire d'identifier un composant à raison de l'élément concerné. Ce dernier critère devrait être particulièrement opérant pour les immobilisations qui sont l'objet même de l'activité de l'entreprise, telles que les biens donnés en location par une entreprise spécialisée dans cette activité.

Fiscalement, La **définition des composants** prévue à l'article 15 bis de l'Annexe II au CGI **retient les mêmes critères** d'identification des composants **que** la définition prévue par **le PCG** (voir n° 1370-2). Dans ces conditions, selon l'Administration, il doit y avoir identité entre les éléments considérés comme des composants sur le plan comptable et sur le plan fiscal (BOI 4 A-13-05, n° 36). En conséquence :

- la méthodologie décrite par le CU CNC précité peut être transposée pour identifier des composants sur le plan fiscal (BOI précité, n° 36) ;

- à notre avis, l'Administration devrait s'abstenir de remettre en cause le degré de décomposition comme le degré de non-décomposition retenu par les entreprises, sauf cas manifestement abusif (manquements exclusifs de bonne foi, erreurs répétées ou graves).

Toutefois, l'Administration se réserve le droit de demander la justification de l'absence de décomposition des éléments suivants (BOI précité, n° 32 et 33) :

- élément dont la valeur unitaire est supérieure ou égale à 500 € HT ou supérieure ou égale à 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble pour des biens meubles (et 1 % pour les immeubles),

- élément dont la durée réelle d'utilisation est inférieure à 80 % de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble,

- élément identifié en tant que composant d'une immobilisation de même nature au sein de l'entreprise.

Enfin, en cas de non-inscription à l'actif de composants, par erreur (sauf dans les cas manifestement abusifs), les dispositions de l'article 39 B (règle de l'amortissement minimal, voir n° 1452) ne seront pas opposées à l'entreprise (BOI précité, n° 36). En conséquence, l'amortissement non comptabilisé ne sera pas considéré comme irrégulièrement différé.

3. Seuils de signification proposés par l'Administration fiscale et règles comptables Le tableau suivant, établi par nos soins, présente une comparaison de la définition comptable et fiscale des composants significatifs :

	Composant significatif	
Textes	**Avis CU CNC n° 2003-E**	**CGI A II, art. 15 bis**
Eléments concernés	**A notre avis** : - forte valeur unitaire **et** - durée d'amortissement sensiblement différente de celle de l'immobilisation principale	**Selon l'instruction fiscale** (BOI 4 A-13-05, n° 32 et 33) : - forte valeur unitaire (≥ à 500 € ou ≥ à 15 % du coût de revient de l'immobilisation pour les biens meubles ou 1 % pour les immeubles) **ou** - durée d'amortissement sensiblement différente (- 20 % par rapport à la structure)

Les seuils proposés par l'Administration pour déterminer le niveau de décomposition ne représentent qu'une **sécurité** juridique pour les entreprises, qui ne seront plus tenues de justifier de l'absence de décomposition des éléments inférieurs aux seuils de signification (voir ci-avant, fiscalement).

En effet, selon Paul Perpère, sous-directeur à la DLF, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC, ces critères, qui constituent une mesure de simplification, permettent aux entreprises de connaître les tolérances de l'Administration en matière de décomposition des immobilisations.

Toutefois, selon Gilles Bachelier, conseiller d'Etat, s'exprimant à titre personnel, ces seuils définis par l'Administration ne constituent qu'un guide qui n'a pas de valeur impérative et qui ne saurait s'imposer au juge de l'impôt. En conséquence, à notre avis, une entreprise **peut retenir les seuils de l'Administration pour identifier ses composants, tant sur le plan comptable que fiscal,** leur utilisation lui évitant de devoir justifier l'absence de décomposition des éléments inférieurs aux seuils de significativité fiscaux. En revanche, elle **ne sera jamais contrainte d'utiliser ces seuils sur le plan comptable.** En effet :

- un élément supérieur à 500 € ne devrait pas nécessairement être considéré comme un composant : il devrait s'agir d'un composant uniquement si sa durée d'**utilisation est sensiblement différente de celle de la structure et que l'impact de sa comptabilisation en tant que composant est significatif en termes de résultat.** Tel devrait également être le cas :

- d'un élément dont la valeur est supérieure ou égale à 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble pour des biens meubles (et 1 % pour les immeubles),

- d'un élément dont la durée d'utilisation est différente de + de 20 % par rapport à celle de la structure.

4. Niveau de décomposition attendu par l'Administration fiscale Selon l'Administration (BOI précité, n° 36), pour les entreprises établissant des **comptes consolidés,** le niveau de décomposition retenu pour l'établissement des comptes sociaux devrait, dans la plupart des cas, être identique à celui adopté pour l'établissement des comptes consolidés. A notre avis, cette position de l'Administration est contestable. En effet, l'identification des composants repose sur un critère d'importance relative par rapport au résultat (voir ci-avant). Le caractère significatif d'un composant est donc propre à chaque entité et ne peut pas s'apprécier de la même manière dans un groupe consolidé et dans les comptes individuels de ses filiales. Autrement dit, si un composant a été identifié comme significatif dans les comptes individuels, il ne le sera pas nécessairement dans les comptes consolidés. Inversement, si un composant n'a pas été identifié dans les comptes consolidés, il peut l'être dans les comptes individuels.

Affectation du coût d'entrée global initial

1382

Les composants identifiés préalablement étant **au sein** de l'actif principal (et non au-delà), la décomposition requiert l'affectation du coût d'entrée entre les différents composants et la structure. Le coût d'entrée global n'est donc pas modifié par cette décomposition, il doit être réparti.
Deux situations peuvent, à notre avis, se présenter, selon que l'entreprise dispose directement ou non des éléments permettant cette décomposition :

I. 1[er] cas, la décomposition est validée par des pièces justificatives

C'est le cas :

- pour les **immobilisations acquises neuves à titre onéreux** (voir n° 1402 s.), si les factures liées à l'achat des immobilisations font figurer de manière suffisamment détaillée le coût des différents éléments composant l'actif.

- pour les **immobilisations produites par l'entreprise** (voir n° 1430 s.), ce sera également le cas si le décompte de production isole précisément les coûts engagés pour produire chaque élément de l'actif (actif principal et composants significatifs).

Dans cette situation, l'actif principal et chacun des composants est enregistré pour le **coût** figurant **sur ces pièces justificatives.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 73).

II. 2[e] cas, la décomposition n'est pas validée par des pièces justificatives

Cette situation, la plus fréquente, se présente par exemple :

- lors de l'acquisition d'un **bien d'occasion,**

- en cas d'**apport** de biens,

- pour les **immobilisations acquises neuves à titre onéreux,** lorsque les factures liées à l'achat des immobilisations ne font pas figurer le coût des différents éléments composant l'actif.

Dans ce cas, il est possible, à notre avis :

- de décomposer les valeurs brutes de l'immobilisation acquise, **selon la répartition du coût actuel à neuf,** en fonction des données techniques ;

- d'appliquer au coût d'acquisition, le pourcentage de ventilation des catégories de composants, constaté sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondéré le cas échéant par les variations des conditions économiques et des évolutions techniques (en ce sens, avis CU CNC 2003-E, § 3.1) ;

- de chercher à obtenir les informations nécessaires auprès de ses fournisseurs ;

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 73).

Il est également possible, à notre avis, d'utiliser les pièces justificatives des dépenses effectives de renouvellement ou de gros entretien.

Néanmoins, cette solution pourrait avoir comme conséquence de surévaluer la valeur des composants souvent inclus pour une valeur moindre dans le coût d'entrée global de l'immobilisation et même parfois d'aboutir à une « structure » de l'immobilisation principale de valeur nulle.
Des correctifs de valeur des composants sont, dans ce cas, bien entendu nécessaires.

Remarques
1. Frais accessoires Le coût actuel à neuf devrait, à notre avis, comprendre le coût de l'installation du composant lorsque celui-ci est significatif. En revanche, le coût de démontage devrait, à notre avis, être exclu (voir n° 1373 II. c.).

Sur l'affectation aux différents composants et à la structure des frais accessoires d'acquisition et des coûts d'emprunts, voir n° 1404-2.

2. Immobilisation acquise d'occasion Il convient, pour déterminer le coût du composant, de tenir compte de la vétusté.
3. Apport ou opérations assimilées réalisées à la valeur nette comptable Il appartient à la société bénéficiaire de l'apport de procéder à la décomposition des biens apportés. Celle-ci peut se référer à la ventilation des éléments chez la société apporteuse, sauf si la société bénéficiaire des apports justifie d'une décomposition différente de l'immobilisation du fait d'une utilisation différente notamment (BOI 4 I-1-05 sur les situations d'apport à la valeur comptable). Pour plus de détails, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8620.

Regroupement possible

1383

Bien que les règles ne le précisent pas, il est à notre avis possible, et même souhaitable, de regrouper les éléments ainsi décomposés au sein d'une même immobilisation corporelle, par échéance de renouvellement.

En effet, ce regroupement permet de faciliter la détermination de la dotation aux amortissements.

En ce sens, l'avis CNC n° 2004-11 du 23 juin 2004, pour le cas particulier des logements sociaux.

En cas de décomposition à l'origine impossible

1384

(l'entreprise n'est pas capable de procéder à la décomposition) En principe, il devrait toujours être possible d'identifier à l'origine les composants au sein de l'immobilisation principale.
En pratique, toutefois, cette décomposition peut se révéler impossible, généralement dans les deux cas suivants :

- l'entreprise a identifié des éléments susceptibles d'être remplacés mais **ne connaît pas l'échéance** à laquelle ce remplacement devrait avoir lieu,

- l'entreprise ne dispose d'**aucune information** lui permettant de conclure à l'obligation d'effectuer des remplacements d'éléments au sein de l'immobilisation.

Tel est le cas, notamment, des installations complexes spécialisées. Pour plus de détails, voir n° 1389-1.

Toutefois, même si les composants ne sont pas identifiables à l'origine, **ils le deviennent en principe lors de la survenance de la dépense** de remplacement (voir n° 1375), sauf si la dépense, même significative, est accidentelle, et donc, que l'échéance de la prochaine dépense demeure toujours inconnue.

Cas particuliers de décomposition

Installations complexes spécialisées (ICS)

1389-1

Ces immobilisations étaient définies par le PCG 82 (p. I.33) comme des unités complexes fixes, d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces, qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement, cette incorporation de caractère irréversible les rendant passibles du même rythme d'amortissement.

Ce type d'installations existe notamment dans les industries des hydrocarbures (unités de raffinage), de l'énergie (centrales nucléaires), pharmaceutiques (ensembles de fabrication d'antibiotiques), etc.

Selon l'avis CU CNC n° 2005-D du 1er juin 2005 (§ 1.3), la notion d'installation complexe spécialisée (ICS) n'a pas de valeur réglementaire, n'ayant pas été reprise explicitement dans le PCG (Règl. 99-03).
Toutefois, à notre avis :

I. Comptabilisation à l'origine

a. Si aucun remplacement n'est prévu ni prévisible lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation (les éléments sont alors exploités de façon indissociable), les textes actuels ne s'opposent pas, a priori, à un amortissement sur la **même durée et un mode unique** pour l'ensemble de l'installation.

En effet, selon l'article 311-2 du PCG, lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 130). En pratique, l'ensemble des éléments (biens meubles ou immeubles) composant ces installations est amorti selon un plan unique, c'est-à-dire sur la même durée et selon le même régime que les matériels qui en constituent l'élément prédominant (y compris le régime de l'amortissement dégressif lorsque l'élément prédominant est éligible à ce système d'amortissement).

Toutefois, cette situation devrait être exceptionnelle.

b. Si des remplacements sont prévisibles dès l'origine, en revanche, les éléments concernés doivent, en application de l'**approche par composants** (voir n° 1370 s.), être comptabilisés et donc amortis séparément. Il ne pourra donc pas y avoir de plan d'amortissement unique pour l'ensemble.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 130).

II. Comptabilisation des dépenses ultérieures
En application de l'article 311-2 du PCG, en cas de remplacement non prévisible à l'origine, le nouvel élément doit toutefois être comptabilisé séparément et amorti sur sa durée propre ou la durée résiduelle restant à courir de l'immobilisation principale, et l'élément renouvelé doit être sorti de l'actif. Le reste de l'immobilisation continue d'être amorti sur sa durée propre (Avis CU CNC n° 2005-D, § 1.3).

Pour plus de détails sur le remplacement de composants identifiés ultérieurement, voir n° 1375.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 130). En outre, la comptabilisation de ces remplacements sous forme de composants ne remet pas en cause l'application du régime des ICS aux autres éléments formant l'installation complexe spécialisée.

VI. Traitement des dépenses ultérieures et des coûts de démantèlement et de remise en état

A. Dépenses ultérieures

1390

Les dépenses ultérieures concernent notamment :

- les remplacements de composants constatés au titre des dépenses de remplacement d'une part, de gros entretien et grandes visites d'autre part (voir n° 1374 et 1375),

- les pièces détachées (voir n° 1137),

- les mises en conformité (voir n° 1394 s.),

- les agencements, aménagements et équipement (voir n° 1393),

- les dépenses d'amélioration et addition d'éléments (voir n° 1392 s.),

- les autres dépenses d'entretien et de réparation (voir n° 1391).

Principe général de comptabilisation des dépenses ultérieures

Sur les conséquences pratiques, voir n° 1391 s.
Sur les exceptions au principe général de comptabilisation des dépenses ultérieures, voir n° 1395-1.

1390-1

Selon le PCG (art. 311-1) :

I. Les **critères de distinction** entre charges et immobilisations, pour la comptabilisation des **dépenses ultérieures,** sont les **mêmes que lors de l'acquisition initiale** de l'immobilisation existante.

Ces critères sont les suivants :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs associés à l'immobilisation (voir n° 1310 s.),

- le coût ou la valeur de cette immobilisation peut être évalué avec une fiabilité suffisante (voir n° 1311).

Exemple

Exemple Constituent, à notre avis, des immobilisations, les dépenses qui permettent :

- d'augmenter la durée probable d'utilisation du bien (par exemple, la modification d'un outil de presse spécifique permettant son utilisation pour la production d'un nouveau véhicule et permettant ainsi de porter sa durée d'utilisation de 8 à 10 ans) ;

- de réduire ses coûts de fonctionnement (par exemple, la mise en place d'appareils de mesures électroniques permettant le montage correct des pièces et permettant ainsi d'éviter les mises au rebut) ;

- d'atteindre une capacité de production supérieure (par exemple, la modification des convoyeurs d'une chaîne d'assemblage permettant d'en accélérer la vitesse) ;

- d'améliorer substantiellement la qualité de la production (par exemple, la modification des processus des entrées d'injection plastique des moules évitant ainsi les bavures).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 29).

II. Ces critères sont appréciés **au moment de l'engagement de ces dépenses par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date** et non pas par rapport à l'état d'origine de l'immobilisation existante.

En effet, l'**augmentation des avantages économiques futurs** liés à l'immobilisation doit être appréciée par rapport aux avantages futurs estimés **au moment où ces dépenses sont encourues** et non par rapport à ceux estimés à la date de comptabilisation initiale de l'immobilisation existante.

En pratique, devraient donc constituer des immobilisations :

- les remplacements de composants non identifiés à l'origine (voir exemple ci-après).

Pour plus de détails sur les dépenses de remplacement non identifiées à l'origine, voir n° 1375 ;

- certaines dépenses de mise en conformité, dans le cas où l'absence de mise en conformité entraînerait l'arrêt obligatoire de l'utilisation de l'actif (voir n° 1394-1).

Sur les autres conséquences pratiques, voir n° 1391 s.

Exemple

Exemple Une entreprise achète en janvier de l'année n une nouvelle machine dont elle s'attend à recevoir les avantages économiques pendant 10 ans.
Au moment de l'acquisition, aucun composant n'a été identifié.
En décembre de l'année n + 4, le moteur de cette machine tombe en panne et ne peut être réparé. Le moteur doit alors être remplacé.
Pour apprécier si le moteur répond aux critères de comptabilisation d'une immobilisation, l'entreprise doit estimer les avantages économiques futurs de la machine compte tenu de la dépense de remplacement engagée. Cette estimation est réalisée par rapport à l'état de la machine au moment où cette dépense est encourue, c'est-à-dire par rapport à une machine ne fonctionnant plus sans l'engagement de la dépense. Le tableau suivant présente le traitement comptable résultant de cette analyse :

	Traitement comptable de la dépense

	Traitement comptable de la dépense
Principe	Distinction immobilisation / charge par rapport à l'état de l'immobilisation à la date à laquelle les dépenses sont engagées
Application	La dépense de remplacement permet d'augmenter les avantages économiques futurs de la machine par rapport aux avantages déterminés juste avant la dépense. Ces derniers sont nuls, la machine ne pouvant plus fonctionner sans le remplacement du moteur.
Solution	Immobilisation (composant)

Fiscalement, Il en est de même. Selon l'Administration, les dépenses réalisées sur des immobilisations existantes doivent être immobilisées si elles ont pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation, **non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause.** Il en est de même en cas d'augmentation de la valeur de l'immobilisation (BOI 4 A-13-05, n° 37).

Conséquences pratiques sur la comptabilisation des dépenses ultérieures

Dépenses courantes d'entretien et de maintenance

1391

Selon le PCG, les dépenses qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation des actifs (voir n° 1390-1) constituent des charges d'exploitation (PCG, art. 321-14.1).

En pratique, il s'agit des dépenses qui :

- ne remplacent pas des composants identifiés à l'origine (voir n° 1372 s.) ou au moment de la dépense (voir n° 1375),

- ne font pas l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes visites (voir n° 1373 s. et 1375),

- ne résultent pas d'une mise en conformité pour des raisons de sécurité des personnes ou liées à l'environnement (voir n° 1394-1),

- ne constituent pas des pièces de rechange que l'entreprise compte utiliser sur plus d'une période ou qui sont spécifiques à une immobilisation (voir n° 1137).

Les dépenses d'entretien à comptabiliser en charges au moment où elles sont encourues sont donc les dépenses récurrentes engagées pour maintenir les avantages économiques futurs que l'entreprise attend de ses immobilisations (tels qu'évalués juste avant l'engagement de la dépense).

Exemple

Exemple

- le démontage de cylindres de compression pour remplacement des huiles,

- le contrôle d'appareils de dosage des conservateurs incorporés dans les réservoirs à lait,

- les frais de révision des installations et de l'équipement (en revanche, sur les dépenses de grande révision, voir n° 1373),

- toutes les dépenses de remplacement ou d'entretien annuel (moins de 12 mois).

Voir également n° 1393 (les agencements et aménagements).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 37). Constituent des charges déductibles, les dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir (D. adm. 4 C-222). Pour des exemples issus de la jurisprudence, voir n° 1393.

Dépenses d'amélioration et additions d'éléments

1392

Si elles remplissent les critères de comptabilisation des immobilisations (voir n° 1390-1), ces dépenses sont immobilisées en tant que composant de l'immobilisation principale.

Sur le cas particulier des dépenses de mise en conformité, voir n° 1394 s.

I. Les **améliorations** peuvent provenir :

- soit de la **substitution** d'un élément neuf ou rénové apportant une amélioration, à un élément usagé,

Si l'élément remplace un composant (identifié à l'origine ou au moment du remplacement), il est immobilisé et la VNC du composant remplacé est sortie de l'actif.

Pour plus de détails sur le traitement comptable et fiscal de cette dépense de remplacement, voir n° 1374 (composant identifié à l'origine) ou n° 1375 (composant non identifié à l'origine).

- soit de la **transformation** d'un élément pour le perfectionner (voir ci-après **II.**, les additions d'éléments).

II. Les **additions** entraînent normalement un accroissement de la valeur des immobilisations. Toutefois, elles ne doivent être comprises dans l'actif du bilan que si elles répondent aux conditions de comptabilisation à l'actif des dépenses ultérieures.

C'est-à-dire si (voir n° 1390-1) :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs associés à l'immobilisation par rapport aux avantages déterminés juste avant la dépense,

- le coût ou la valeur de cette immobilisation peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 29 et 32).

De même, elles ne constituent un nouveau composant que si elles répondent aux conditions de comptabilisation d'un composant (voir n° 1370-1).

Toutefois, sur la possibilité de comptabiliser en charges les éléments d'actifs non significatifs, voir n° 1341.
Sur l'amortissement des dépenses d'amélioration, voir n° 1495-8.

Echange standard

1392-1

Le simple remplacement ou échange standard d'un élément indispensable au fonctionnement d'un matériel entraîne l'immobilisation de la dépense dès lors qu'il s'agit du remplacement d'un composant (identifié à l'origine ou au moment du remplacement).

La VNC du composant remplacé est alors obligatoirement sortie de l'actif.
Pour plus de détails sur le traitement comptable et fiscal de cette dépense de remplacement, voir n° 1374 (composant identifié à l'origine) ou n° 1375 (composant non identifié à l'origine).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 29, 38 et 39).

Agencements et aménagements

1393

S'agissant, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.19), des travaux destinés à mettre en état d'utilisation les diverses immobilisations de l'entreprise, essentiellement les terrains et les bâtiments, ils sont, **en principe,** eux-mêmes des **immobilisations.**

Sur les aménagements et installations réalisés par le locataire, voir n° 1326.
Sur les participations aux dépenses d'équipement, voir n° 1328.

I. Les agencements et aménagements de construction constituent, à notre avis, des dépenses à **immobiliser en tant que nouveau composant** (ou remplacement de composant identifié à l'origine ou au moment de la dépense) :

a. Les **additions** d'éléments (voir n° 1392 II.). Tel est le cas, par exemple :

- des modifications et transformations de locaux : travaux de menuiserie, maçonnerie, aménagement général, création de cloisons fixes (mais pas de cloisons mobiles ayant le caractère de mobilier), transformation des locaux en vue d'un autre usage,

Fiscalement, Il en est de même (CE 31 juillet 1992, n° 42280 et CAA Bordeaux 16 février 2006, n° 02-729).

- des adjonctions d'installations : installations téléphoniques, chauffage central, équipement électrique, air conditionné, ascenseurs.

Fiscalement, Il en est de même (CE 31 mars 1971, n° 73813 ; CE 3 décembre 1975, n° 89412).

b. Les dépenses d'**amélioration** (voir n° 1392 I). Tel est le cas, par exemple :

- du remplacement d'une installation de chauffage par une autre plus moderne,

- de l'amélioration de standing (décoration).

c. Les **remplacements de composants** :

- **Remplacement de composants de 1re catégorie** (voir n° 1374, pour les composants identifiés à l'origine et n° 1375, pour les composants non identifiés à l'origine) : les réfections de toitures (par exemple, lorsque la politique de l'entreprise est telle que la toiture est remplacée de manière régulière, mais partielle, voir n° 1381).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même, la définition fiscale des composants de 1re catégorie, retenant les mêmes critères que sur le plan comptable (voir n° 1381). Les nouvelles règles comptables sont contraires à la jurisprudence antérieure du Conseil d'Etat qui admettait en déduction les dépenses de réfection partielle de toiture quelle que soit la politique d'entretien de l'entreprise (CE 4 mars 1992, n° 80797).

- **Remplacement de composants de 2e catégorie** (voir n° 1373) : les travaux de ravalement d'un immeuble, même s'ils sont réalisés immédiatement après l'acquisition du bien à l'occasion de sa mise en service (sauf si une provision a été constatée à ce titre, voir n° 1515).

Fiscalement, Les dépenses de 2e catégorie n'étant pas admises en tant que composant sur le plan fiscal, leur renouvellement est immédiatement déductible l'année de leur engagement. Pour plus de détails ainsi que sur les autres retraitements extra-comptables issus de cette divergence fiscalo-comptable, voir n° 1373. La jurisprudence avait admis antérieurement à l'entrée en vigueur des nouvelles règles comptables sur les actifs que les dépenses de ravalement constituaient des charges déductibles (CAA Bordeaux 7 mai 1991, n° 89-501).

Toutefois, sont en général considérées comme des dépenses courantes d'entretien et de réparation à comptabiliser en **charges** (voir n° 1391), **sauf si un composant a été identifié à l'origine** (voir n° 1372 s.) **ou peut être identifié au moment de la dépense** (voir n° 1375) :

- les peintures extérieures et intérieures (sauf si elles entraînent un accroissement de la valeur de l'immeuble),

- les travaux de peinture, vitrerie, nettoyage et réfection partielle de réseaux électriques et de plomberie (CE 8 juillet 1987, n° 72701 et 72702 ; CE 6 mai 1985, n° 43391),

- le remplacement d'une moquette (CE 13 mai 1991, n° 74729).

Voir également le cas des **installations complexes spécialisées,** n° 1389-1.

II. Les agencements et aménagements de terrains constituent, à notre avis, des dépenses à **immobiliser en tant** qu'immobilisation à part entière au compte 212. Pour des exemples, voir n° 1352.

Sur le cas particulier :

- des participations à des dépenses d'équipement liées à l'exploitation d'un terrain, voir n° 1328 ;

- des travaux effectués par le vendeur d'un terrain avant la vente, voir n° 1522.

Frais de réhabilitation d'immeuble

1393-1

A notre avis, ces frais sont à traiter de la façon suivante :

En ce sens la CNCC (Bull. n° 149, mars 2008, EC 2007-94, p. 126 s.) prenant position dans le secteur du logement social, ainsi que l'avis CNC n° 2004-11 relatif aux organismes de logement social, applicables, à notre avis, à toute entreprise.

- les **travaux d'addition ou d'amélioration** ayant pour objet de modifier ou de prolonger la durée de vie viennent en augmentation du coût de la structure et des composants de l'immeuble (voir n° 1392) ;

- les coûts encourus correspondant au **remplacement d'un composant** sont comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé ; la VNC du composant remplacé est alors comptabilisée en charges (voir n° 1374 et 1392-1) ;

- les coûts correspondant au **remplacement d'un composant qui n'avait pas été identifié à l'origine** sont également comptabilisés séparément (et non dans la structure) ; un pourcentage de la structure correspondant à la VNC de l'élément remplacé de la structure est alors sorti et comptabilisé en charges (voir n° 1375) ;

- les **autres dépenses** sont comptabilisées en **charges.**

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même, les critères comptables et fiscaux d'identification des composants de 1re catégorie étant identiques (CGI A II, art. 15 bis). L'Administration précise toutefois que les entreprises dont l'objet n'est pas la location d'immeubles peuvent adopter des critères plus souples que ceux retenus par l'avis CNC n° 2004-11 précité applicable aux organismes de logements sociaux. En effet, l'identification des composants peut différer d'une entreprise à une autre, y compris dans le même secteur d'activité, en raison de critères purement individuels : mode d'utilisation des actifs, niveaux de qualité ou de performance attendus, politique d'entretien et de cession, ... (BOI 4 A-13-05, n° 36).

Sur l'amortissement des coûts de réhabilitation, voir n° 1461-1.

Mises en conformité avec de nouvelles normes (sécurité, environnement, etc.)

1394

Une entreprise peut, du fait d'une loi, d'un règlement, ou de sa volonté propre (certifications ISO...) devoir mettre en conformité ses machines ou installations avec de nouvelles normes (hygiène, sécurité, pollution, qualité...). Dans le cas d'une obligation légale ou réglementaire, celle-ci s'accompagne généralement d'un délai permettant à l'entité d'adapter son immobilisation sans arrêter immédiatement son utilisation.
Comme toutes les dépenses ultérieures, celles-ci sont immobilisées si elles respectent les conditions de comptabilisation à l'actif (voir n° 1390-1) :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs associés à l'immobilisation,

- le coût ou la valeur de cette immobilisation peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Dans le cas particulier des mises en conformité, pour décider de l'immobilisation ou non des dépenses, les entreprises devraient, à notre avis, se poser les trois questions suivantes dans l'ordre indiqué ci-après :

Sur les dépenses engagées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, voir n° 1394-1.
Sur les autres dépenses de mise en conformité, voir n° 1394-2.
Sur les amendes pour infraction à la réglementation, voir n° 1394-3.



Les dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou liées à l'environnement

1394-1

Sur leur **amortissement,** voir n° 1495-8.
Sur le cas particulier des dépenses de remise en état de site, voir n° 1396 s.
Sur le cas particulier des dépenses Reach, voir n° 1638-4.

I. Principe

Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, sont **immobilisées** si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs (PCG, art. 321-10.2). En conséquence, selon l'avis CU CNC n° 2005-D (§ 2.1), l'immobilisation systématique des dépenses de mise en conformité est limitée aux dépenses ayant les caractéristiques suivantes :

a. Elles sont **engagées pour des raisons liées à** :

- **la sécurité des personnes** ;

Ne devraient pas être visées, à notre avis, les dépenses de mise en conformité liées à la sécurité :

- des informations (bases de données, archives, etc.),

- des stocks (blindage de portes, etc.).

Sur le traitement comptable de ces autres dépenses de sécurité, voir ci-après n° 1394-2.

- **l'environnement.**

b. Elles sont **imposées** :

- par des **obligations d'ordre légal ou réglementaire,**

- dont le **non-respect entraînerait l'arrêt** immédiat ou différé **de l'activité ou de l'installation** de l'entreprise.

Ne devraient **pas** être **visées,** à notre avis :

- les **obligations implicites** (pour une définition de la notion d'obligation implicite, voir n° 2577-1) qui n'entraînent jamais l'arrêt de l'activité en cas de non-réalisation,

- les obligations légales ou réglementaires dont le non-respect est susceptible de ne donner lieu qu'à des **sanctions pécuniaires** (tel est le cas, par exemple, de l'obligation de désamiantage, voir n° 1516-4).

Exemple

Exemple **Obligations liées à la sécurité des personnes** Les obligations susceptibles d'entraîner l'arrêt de l'activité ou d'une partie de l'activité en cas de non-réalisation sont notamment les suivantes :

- lorsqu'un risque sérieux d'atteinte à l'intégrité physique d'un travailleur résulte de l'inobservation des dispositions de la réglementation du travail en matière de sécurité, l'inspecteur du travail peut demander la mise hors service, l'immobilisation, la saisie des matériels, des machines, des dispositifs, des produits et autres. Il peut également demander la fermeture temporaire d'un atelier ou chantier (C. trav. art. L 4372-1) ;

- lorsque les salariés se trouvent dans une situation dangereuse résultant d'une exposition à des substances chimiques cancérogènes, mutagènes ou toxiques pour la reproduction, l'inspecteur du travail peut demander l'arrêt temporaire de la partie des travaux en cause (C. trav. art. L 4731-2) ;

- dans le secteur du BTP, lorsqu'il existe une cause de danger grave et imminent résultant d'un défaut de protection contre les chutes de hauteur ou en l'absence de dispositifs de protection de nature à éviter les risques liés aux opérations de désamiantage, l'inspecteur du travail peut demander l'arrêt temporaire de la partie des travaux en cause (C. trav. art. L 4731-1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 40).

Sur les amendes pour infraction à la réglementation, voir n° 1394-3.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6261.

Remarques
1. Obligations environnementales A ce jour, il n'existe pas, à notre connaissance, d'obligations environnementales d'ordre légal ou réglementaire entraînant l'arrêt de l'activité ou d'une partie de l'activité en cas de non-réalisation. En revanche, il existe des obligations environnementales conditionnant le début de l'activité (telle que la construction d'une station d'épuration).
2. Conditions de comptabilisation dérogatoires Ces dépenses de mise en conformité n'augmentent pas directement les avantages économiques futurs des immobilisations auxquelles elles se rattachent mais, au moment de leur engagement, elles permettent à l'entité de continuer à bénéficier des avantages économiques futurs des immobilisations liées (Avis CU CNC n° 2005-D, § 2.1). Autrement dit, si ces dépenses n'étaient pas réalisées, les immobilisations liées qui bénéficiaient, avant ces nouvelles obligations, d'avantages économiques futurs, en seraient automatiquement privées. L'engagement de ces dépenses augmente donc les avantages économiques futurs, par rapport à l'état des immobilisations au moment de ces nouvelles obligations.

L'analyse n'est donc pas limitée au niveau de l'actif existant mais étendue au groupe d'éléments d'actifs liés.

II. Conséquences pratiques
Les dépenses liées à l'environnement et à la sécurité des personnes sont à comptabiliser en **immobilisation,** à notre avis :

a. Si elles augmentent directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné.

A notre avis, il en est ainsi notamment (voir également n° 1390-1 I.) :

- de l'augmentation du rendement ou de la productivité,

- de la réduction substantielle des risques de dysfonctionnement ou d'arrêt d'activité liés à des accidents du travail.

Exemple

Exemple Afin de se conformer à des dispositions environnementales :

- acquisition d'une machine de filtrage des gaz sortant de ses cheminées, lorsqu'une entreprise est soumise aux quotas d'émission de gaz à effet de serre. En effet, cette dépense permet de réduire les dépenses liées aux émissions supérieures aux quotas alloués (voir n° 939-3) ;

- acquisition d'un processus de manipulation de produits chimiques ou d'un système de récupération des huiles usagées permettant de réduire les futurs coûts d'enlèvement de déchets.

b. Ou si leur absence entraîne un arrêt de l'activité.

Selon le CNC (Avis CU CNC n° 2005-D, § 2.1), cette disposition concerne non seulement les immobilisations acquises ou produites, mais également l'ensemble des coûts ultérieurs engagés pour effectuer la mise en conformité d'un matériel existant, c'est-à-dire :

1. Les frais de création d'immobilisations nouvelles et d'améliorations apportées à des installations existantes donnant lieu à la comptabilisation d'immobilisations distinctes :

Exemple

Exemple

- **dépenses liées à l'environnement** : construction d'une station d'épuration, nécessaire pour obtenir l'autorisation d'installer une activité industrielle ;

- **dépenses effectuées pour des raisons de sécurité des personnes** :

- installation d'une rampe d'accès pour handicapés dans un hôpital, nécessaire pour obtenir l'ouverture de l'établissement,

- dépenses de sécurité, engagées à la demande de l'inspecteur du travail, sous peine de la fermeture temporaire de l'atelier concerné (C. trav. art. L 4372-1, voir ci-avant **I.**), telles que :

- acquisition et pose de détecteurs d'incendie dans toutes les pièces de l'usine,

- installation de barrières de sécurité, d'une passerelle pour contourner un endroit dangereux.

2. Les dépenses ultérieures sur matériel existant :

Sur la nécessité de constater, le cas échéant, une dépréciation sur les immobilisations devant faire l'objet de ce type de mise en conformité, voir ci-après III.



Exemples**Dépenses effectuées pour des raisons de sécurité des personnes,** à la demande d'une autorité, sous peine d'arrêt de l'activité (inspection du travail...) :

- dans le secteur de la menuiserie : les dépenses faites sur des installations de centralisation des poussières de bois, celles-ci étant cancérigènes ;

- dans l'industrie chimique : les dépenses faites sur des installations d'aspiration des vapeurs de substances chimiques toxiques ;

- dans le secteur du BTP : les dépenses faites sur les échafaudages (garde-corps, sous-lisse, réparation des supports, etc.) ;

- dans l'activité d'organisation de spectacles : les dépenses faites pour remédier au non-respect de la sécurité publique (salles non conformes par exemple) et sans lesquelles l'autorisation préalable de l'autorité administrative compétente peut être refusée.

En l'absence d'obligation de mise en conformité pouvant entraîner l'arrêt de l'activité, et si les dépenses **n'augmentent pas directement les avantages économiques futurs** se rattachant aux installations existantes, elles doivent immédiatement être comptabilisées en **charges.**



Exemple **Les dépenses de désamiantage.** En effet, lorsque l'obligation de désamianter n'est pas respectée, la non-exécution de l'obligation de désamiantage n'entraîne que des sanctions pécuniaires ou pénales (décret n° 96-97 du 7 février 1996), sauf décision d'arrêt de l'activité par l'inspection du travail. Les dépenses de confinement, de nettoyage et d'assainissement doivent donc être comptabilisées en charges (Avis CU CNC n° 2005-D, § 2.1), même si elles sont réalisées dans le cadre d'une opération globale de réhabilitation (Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EC 2003-26, p. 499 s.). Sur la provision à comptabiliser dans ce cas, voir n° 1516-4. En revanche, les dépenses de rénovation devraient en principe être immobilisées.

Fiscalement, Il en est de même : les dépenses de désamiantage de locaux ne doivent pas être inscrites à l'actif du bilan dès lors que les opérations de désamiantage ne requièrent pas l'arrêt total de l'activité de l'entreprise en cas d'absence d'engagement desdites dépenses (BOI 4 A-13-05, n° 40).

Remarque
Restriction des actifs « environnementaux » : la recommandation du CNC n° 2003-R-02 indique que les dépenses conduisant à réduire ou éviter une contamination probable de l'environnement sont systématiquement activées si elles répondent aux conditions de comptabilisation d'un actif. Toutefois, la portée de cette recommandation a été limitée du fait d'une condition d'arrêt de l'activité introduite par l'avis CU CNC n° 2005-D (voir n° 956-4).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6261.

III. Dépréciation
Les immobilisations devant faire l'objet de ce type de mise en conformité peuvent devoir être dépréciées (PCG, art. 321-10.2).

a. Dépréciation avant même que cette mise en conformité ne soit réalisée, dès que l'entreprise en a connaissance.



Exemple A la suite d'un contrôle de l'inspection du travail, une entreprise de menuiserie est mise en demeure, sous peine de voir ordonner l'arrêt temporaire de son activité, d'améliorer ses installations de centralisation de la poussière de bois au niveau de ses ponceuses.
A la clôture, l'entreprise effectue un test de dépréciation sur ses ponceuses.

Pour plus de détails sur le déclenchement du test de dépréciation, voir n° 1501 s.

A cette date, par hypothèse :

- les ponceuses sont inscrites à l'actif pour une valeur nette comptable de 1 000 ;

- la valeur vénale des ponceuses est estimée à 600 ;

- les coûts de sortie sont nuls (par hypothèse) ;

- les flux de trésorerie futurs relatifs aux ponceuses sont estimés à 1 300 ; les coûts liés à la future dépense de sécurité sont estimés à 500. La valeur d'usage, correspondant aux flux de trésorerie futurs, est donc égale à 800 (1 300 - 500).

En effet, les dépenses d'investissement n'augmentant pas les flux de trésorerie futurs doivent être comprises dans le calcul de la dépréciation. Dans ce cas, la dépense de sécurité permet seulement de conserver les flux de trésorerie afférents à l'immobilisation. En conséquence, elle est à prendre en compte dans le calcul.

Compte tenu des règles relatives à la détermination de la dépréciation (voir n° 1500 s.), une dépréciation doit être comptabilisée pour 200 [valeur nette comptable (1 000) - valeur d'usage (800)].

Fiscalement, Sur la déductibilité fiscale des dépréciations calculées sur la valeur d'usage, voir n° 1502.

Remarques

1. Application différée de l'obligation Si l'entreprise a décidé de ne pas engager de dépenses de mise en conformité, une révision du plan d'amortissement des biens concernés pourrait s'avérer nécessaire, voir n° 1467.

2. Application immédiate de l'obligation Si l'obligation entraîne la mise au rebut immédiate et obligatoire de biens immobilisés antérieurement, un **amortissement exceptionnel** de ces biens doit être constaté, voir n° 1504.

b. Dépréciation à maintenir après l'engagement des dépenses de ce type de mise en conformité.



Exemple (suite) : Lorsque la dépense est engagée (500) :

- elle est automatiquement immobilisée : la valeur nette comptable des ponceuses à l'actif passe donc de 1 000 à 1 500 ;

- le montant des flux de trésorerie futurs à retenir pour le calcul de la dépréciation (valeur d'usage) repasse à 1 300 ;

- la dépréciation reste donc à 200 (= 1 500 - 1 300).

IV. Provision

En général, absence de provision, voir n° 1518.

Les dépenses de mises en conformité non liées à la sécurité des personnes ni à l'environnement

1394-2

Il s'agit de dépenses :

- imposées par la loi ou les règlements,

- ou que l'entité s'est elle-même imposée.

Elles sont comptabilisées :

- en **charges,** si elles ne font que maintenir en état normal d'utilisation les immobilisations ;

- en **immobilisations,** si elles génèrent des avantages économiques futurs supplémentaires pour l'entreprise.

Celles-ci n'entraînent en général pas l'arrêt de l'activité ou de l'installation visée par la mise en conformité. Toutefois, si le non-respect de l'obligation devait entraîner l'impossibilité matérielle de continuer à utiliser l'installation visée sans l'adapter, la dépense de mise en conformité devrait, à notre avis, être comptabilisée en immobilisation. En effet, l'augmentation des avantages économiques futurs liés à la dépense est appréciée par rapport à l'état du matériel au moment de la dépense d'adaptation (voir n° 1390-1 I.).

En conséquence, à notre avis :

a. Les dépenses concernent la création ou l'acquisition de logiciels, de biens ou d'équipements. Elles sont à comptabiliser en **immobilisations,** si elles remplissent tous les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation (voir n° 1303 s.).

Elles doivent notamment être porteuses d'avantages économiques futurs pour l'entreprise (augmentation du rendement ou de la productivité, réduction de coûts..., voir également n° 1390-1 I.).



Exemple

- acquisition d'un logiciel de consolidation, utile en interne pour la gestion et l'administration de l'entreprise,
- acquisition d'un logiciel de gestion de production, utile en interne (amélioration de la productivité, de la qualité),
- pose d'un système d'alarme (il permet en effet de réduire le risque avéré de vol),
- acquisition de détecteurs d'incendie (réduisant ainsi le risque de perte du patrimoine).

En revanche, si ces dépenses de création ou d'acquisition **n'augmentent pas directement les avantages économiques** futurs de l'entreprise, elles sont comptabilisées en **charges** (ce qui, en bonne gestion, ne devrait pas être observé).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

Cas particulier des dépenses liées aux certifications ISO (9000, 9001, 9002, etc.), attestées par les organismes ad hoc. Elles constituent en principe des **charges,** à comptabiliser selon leur nature (études, honoraires, personnel...). En effet, il s'agit de frais de communication constituant un véritable label. En conséquence, ces frais sont à traiter, à notre avis, comme les fonds de commerce ou les marques créés en interne (voir n° 1655 s.) : ne pouvant être distingués du coût de développement de l'activité dans son ensemble, ils ne remplissent pas tous les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. Toutefois, à notre avis, ces dépenses :

- sont à immobiliser, s'il s'agit de dépenses ayant pour contrepartie l'acquisition de nouveaux matériels ou la réalisation d'aménagements relatifs à des immobilisations préexistantes se traduisant par l'entrée d'un nouvel élément d'actif immobilisé ;

- peuvent être portées en coûts de développement à l'actif, s'il s'agit de travaux menés par les entreprises et qui entraînent des innovations réelles dans la conception de leurs produits (et si toutes les conditions propres aux immobilisations incorporelles générées en interne sont remplies, notamment les avantages économiques futurs doivent pouvoir être évalués de manière suffisamment fiable). Pour plus de détails, voir n° 1643.

b. Les dépenses concernent la mise en conformité d'une installation ou d'un matériel déjà existant. Elles sont à comptabiliser en **immobilisations** si elles remplissent les critères de comptabilisation à l'actif des dépenses ultérieures (voir n° 1390-1).

Notamment ces dépenses doivent (voir n° 1390-1) :

- être porteuses d'avantages économiques futurs pour l'entreprise (augmentation du rendement ou de la productivité, réduction de coûts...),

- par rapport aux avantages déterminés juste avant la dépense (et non par rapport à l'état d'origine du matériel).

En conséquence, si ces dépenses augmentent les avantages économiques futurs sur les installations déjà existantes, elles peuvent être comptabilisées à l'actif :

- en tant que nouvelle immobilisation, si les améliorations apportées aux installations existantes donnent lieu à la comptabilisation d'une immobilisation distincte,

- sinon, en tant que **composant,** ce qui impliquera la sortie de l'actif (et donc l'inscription en charges) de la VNC du composant remplacé (voir n° 1374).



Exemple Sont comptabilisées en **immobilisation,** à notre avis, les dépenses de blindage des portes permettant de lutter contre le risque avéré de vol.
En revanche, sont comptabilisées en **charges,** à notre avis, les dépenses suivantes (sauf si elles augmentent les avantages économiques futurs des matériels déjà existants ou qu'elles créent de nouveaux avantages économiques pour l'entreprise) :

- la sécurisation du réseau informatique,

- les dépenses de transition aux normes IFRS, au programme Bâle II, etc. (paramétrage des logiciels existants, ajout de nouveaux modules comportant des fonctionnalités additionnelles exclusivement liées à l'application de ces normes et donc non nécessaires au suivi de l'activité de l'entreprise).

Fiscalement, L'Administration semble considérer (BOI 4 A-13-05, n° 40) que les dépenses de mise aux normes doivent être immobilisées lorsqu'elles résultent d'obligations d'ordre légal ou réglementaire et que leur non-réalisation entraînerait l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'entreprise (conditions réservées, sur le plan comptable aux dépenses liées à l'environnement et à la sécurité). En pratique, toutefois, il pourrait être, à notre avis, délicat de déduire fiscalement une dépense de mise en conformité d'une installation ou d'un matériel existant qui a été immobilisée sur le plan comptable.

c. En général, absence de provision, voir n° 1518.

Amendes pour infraction à la réglementation

1394-3

(sécurité, protection de l'environnement, etc.). Elles constituent des **charges** (voir n° 2417-1 s.).

Sur la nécessité de provisionner les amendes et pénalités, voir n° 2418.

Autres difficultés

1395

Voir notamment :

- frais de documentation, n° 836-1,

- frais de déplacement d'immobilisations, n° 1405-3,

- frais liés au redéploiement d'une activité, n° 1405-3.

Exceptions au principe général de comptabilisation des dépenses ultérieures

Immobilisations d'importance secondaire constamment renouvelées

1395-1

Certaines immobilisations corporelles qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entreprise peuvent être **conservées à l'actif** pour une **quantité** et une **valeur fixes,** si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement d'un exercice à l'autre (PCG, art. 331-5) (par exemple : le linge dans un hôtel).

Cette disposition permet (il s'agit d'une possibilité et non d'une obligation) notamment de porter au bilan, lorsque leur **importance globale** est **significative,** les petits « matériel et outillage » que l'entreprise a la possibilité de porter directement en charges (voir n° 1341).

A notre avis, à défaut de précision du PCG :

- la valeur d'achat de l'équipement initial est immobilisée sans être amortie ;

- les renouvellements d'équipement sont enregistrés au compte 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » ;

Ces dépenses étant porteuses d'avantages économiques pour l'entreprise, leur comptabilisation en charge constitue une dérogation aux critères de comptabilisation des dépenses ultérieures.

- les compléments d'équipement sont, comme l'équipement initial, immobilisés sans être amortis.

B. Coûts de démantèlement et de remise en état de site

Sur les dépenses de mise en conformité avec de nouvelles normes liées à l'environnement, voir n° 1394-1.

1396

Les coûts de démantèlement et de remise en état de site visés par l'avis CU CNC n° 2005-H sont les coûts que l'entreprise devra engager **à l'issue de l'utilisation de l'installation ou du site.**

Fiscalement, Les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site sont identiques à ceux définis sur le plan comptable (BOI 4 E-2-07, n° 8).

Ils résultent :

a. soit d'une dégradation immédiate, nécessaire à l'exploitation future, voir n° 1396-1 ;

Une dégradation de l'environnement est considérée comme immédiate si elle est constatée **dès la construction de l'installation.** Elle est donc **indépendante du niveau d'activité** de l'installation après sa mise en service.



Exemple

- construction d'une plate-forme pétrolière,

- construction d'une centrale nucléaire ou d'une installation de stockage de déchets radioactifs.

Ces constructions constituent des dégradations immédiates car indépendantes de l'utilisation ultérieure des installations et sont donc réalisées alors même que les installations ne seraient pas mises en service.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 26 et 27).

Remarque
Champ d'application de l'avis CU CNC n° 2005-H : les dégradations immédiates visées par l'avis CU CNC n° 2005-H sont celles qui sont **nécessaires à l'exploitation future.** Ne sont donc pas visées les dégradations immédiates non nécessaires à l'exploitation future, telles que :

-

les pollutions accidentelles, suite à un accident non prévisible, dans la mesure où elles ne résultent pas de l'exploitation normale de l'immobilisation corporelle, mais d'un événement non prévisible. Les coûts de remise en état résultant de pollutions accidentelles doivent donc donner lieu à une provision comptabilisée en contrepartie d'une charge, selon les dispositions générales du PCG relatives aux provisions ;

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 10).

-

la présence d'amiante.
Sur le traitement des coûts de désamiantage, voir n° 1394-1 et sur la provision à constituer, voir n° 1516-4.

b. soit d'une dégradation progressive, due à l'exploitation passée, voir n° 1396-2.
Une dégradation progressive naît **au fur et à mesure de l'utilisation de l'installation.** Elle est donc nécessairement **due à l'exploitation passée** et **dépendante du niveau d'activité** de l'installation, contrairement à une dégradation immédiate (voir ci-avant).



Exemple

- remise en état des sites d'extraction de ressources naturelles (carrières, mines et gravières) après exploitation. En effet, la dégradation (creusements, galeries...) naît progressivement au fur et à mesure de l'exploitation ;

- décontaminations des sites suite au stockage de produits toxiques produits par les usines de fabrication de produits chimiques. En effet, les déchets à enlever résultent directement du fonctionnement de l'usine et la dégradation (volume de déchets à enlever) s'accroît au rythme de la production.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 28).

Dégradation immédiate nécessaire à l'exploitation future

1396-1

En cas de dégradation immédiate (sur la définition d'une dégradation immédiate, voir n° 1396) et en présence d'une obligation de remise en état, la constitution de provisions pour coûts de démantèlement et pour remise en état est obligatoire (PCG, art. 312-1 s. et avis du CNC n° 2000-01, § 5.9).

Pour plus de détails sur les conditions de constitution de ces provisions, voir n° 1516 et 1516-1.

I. Conditions de comptabilisation à l'actif
La provision, constituée au titre de l'obligation de démantèlement de sites, doit avoir comme contrepartie le **coût d'acquisition de l'immobilisation** concernée, dès lors qu'il s'agit d'une **dégradation immédiate** (PCG, art. 321-10).

La provision liée à la dégradation couvre l'intégralité des coûts de démantèlement et de remise en état qui seront engagés à l'issue du cycle d'exploitation (voir n° 1516-1). Or, la dégradation immédiate du site est nécessaire pour permettre son exploitation future et bénéficier d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation. En conséquence, un actif, **porteur d'avantages économiques futurs,** doit être comptabilisé en contrepartie de la provision.
Cet actif est constaté **en plus du coût d'entrée de l'immobilisation** (venant en augmentation du coût d'entrée de l'immobilisation principale, il ne constitue pas un composant de cette immobilisation). Ainsi, l'étalement des coûts de démantèlement et de remise en état s'effectue par le biais de l'amortissement, au même rythme que la production (voir n° 1496).

Fiscalement, Cet actif de démantèlement est reconnu sur le plan fiscal (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 E-2-07, n° 3, 4 et 47), même s'il n'entre pas dans le coût de revient de l'immobilisation (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI précité, n° 49).
Sur les conditions de déductibilité de :

- l'amortissement de cet actif, voir n° 1496 ;

- la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état, voir n° 1516-1 (évaluation initiale) ; 1411 II. (changement d'estimation).

Remarque
Distinction dégradations immédiates/dégradations progressives : dans certaines situations, il peut être nécessaire de distinguer

pour une même installation l'obligation résultant d'une dégradation immédiate de celle résultant d'une dégradation progressive (voir n° 1396-2). Dans ce cas, le traitement des coûts de démantèlement de la dégradation immédiate d'une part, et des coûts liés à la dégradation progressive d'autre part, doivent être traités de manière différente.
Tel est le cas, par exemple, d'une exploitation pétrolière, source à la fois d'une dégradation immédiate au titre de la construction de derricks, oléoducs... qui devront être démantelés, et d'une dégradation progressive au titre du creusement des puits au fur et à mesure de l'exploitation.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 29).

II. Date de constatation

Les coûts de démantèlement et de remise en état doivent être comptabilisés à l'actif simultanément avec la provision, soit lors de l'acquisition de l'immobilisation, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation (à condition que l'utilisation soit à des fins autres que la production de stocks ; PCG, art. 321-10).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 24).

Sur la date de comptabilisation de la provision, voir n° 1516-1.

III. Schéma comptable

L'actif « Coûts de démantèlement et de remise en état » ainsi constaté est présenté, au bilan, avec les coûts d'acquisition ou de production de l'actif sous-jacent (Avis CU CNC n° 2005-H, § 5).

A notre avis, pour des raisons pratiques (et notamment fiscales, voir ci-après), il peut toutefois faire l'objet d'une comptabilisation séparée dans un sous-compte de l'immobilisation principale.

Fiscalement, En effet, l'Administration est favorable à l'inscription des coûts de démantèlement en sous-compte (BOI précité, n° 45).

Pour un exemple d'application, voir n° 1411.

IV. Evaluation (initiale et ultérieure)

Voir n° 1411.

V. Prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement et de remise en état

Les entreprises ayant des obligations liées à la fermeture ou à la réhabilitation de leurs sites peuvent cotiser à un **fonds de gestion** ou à un **organisme d'assurance,** afin que ce dernier rembourse, à terme, les coûts de mise hors service et de remise en état lorsqu'ils seront encourus. Les **collectivités locales** ou certains **clients** peuvent également prendre en charge tout ou partie de ces coûts.
Dans ce cas, selon l'avis CU CNC n° 2005-H (§ 3.2 et 4) :

- la **provision** pour coûts de démantèlement et de remise en état doit être comptabilisée en **totalité au passif,**

En effet, en application du principe de non-compensation des actifs et des passifs, le montant de la provision ne peut pas être compensé avec le montant d'un remboursement attendu (PCG, art. 323-8 ; voir n° 2577-3 VII.).

- **l'actif de démantèlement** est constaté à concurrence de la **quote-part de démantèlement qui incombe à l'entreprise,**

La charge d'amortissement porte sur la quote-part de démantèlement restant à la charge de l'entreprise.

- une créance est comptabilisée distinctement à l'actif pour la **quote-part prise en charge par le tiers** (Avis CU CNC précité, § 5.1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 62 à 65).

Remarques

1. Conditions de comptabilisation de la créance La créance n'est comptabilisée que lorsque le remboursement de la part du tiers est certain dans son principe et dans son montant. Elle est évaluée selon les modalités du contrat mais ne peut excéder le montant de la provision (Avis CU CNC n° 2005-H, § 3.2 et 4).

2. En cas d'actualisation de la provision (§ 4) L'avis précité a rendu obligatoire l'actualisation de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état. Toutefois, dans l'attente de mesures fiscales transitoires permettant notamment l'étalement de l'écart de première application de l'actualisation, le CNC a reporté cette disposition. A la date de parution de cet ouvrage, l'actualisation reste donc optionnelle (sur le cas particulier des installations nucléaires, voir n° 1516-1 II. b.). En conséquence, en cas de prise en charge par un tiers d'une quote-part des coûts de démantèlement et si l'entreprise opte pour l'actualisation de sa provision pour démantèlement :

- la charge financière de désactualisation de la provision porte sur la totalité du passif comptabilisé,

- la créance doit être actualisée dès lors que l'effet de l'actualisation est significatif ; les produits financiers générés par l'actualisation de la créance sont enregistrés en résultat financier (Avis CU CNC précité, § 5.2).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 66). Sur la déductibilité de la charge de désactualisation de la provision, voir n° 1516-1.

3. Comptabilisation chez le tiers prenant en charge les coûts de démantèlement Corrélativement à la comptabilisation de la créance chez l'entreprise ayant l'obligation de démanteler son installation, un passif doit être comptabilisé chez le tiers ayant pris à sa charge tout ou partie des coûts de démantèlement.

Dégradation progressive due à l'exploitation passée

1396-2

En cas de dégradation progressive (sur la définition d'une dégradation progressive, voir n° 1396) et en présence d'une obligation de remise en état, la constitution de provisions pour coûts de remise en état est obligatoire (PCG, art. 312-1 s. et avis du CNC n° 2000-01, § 5.9).

Pour plus de détails sur les conditions de constitution de ces provisions, voir n° 1516 et 1516-2.

Contrairement à la provision constituée au titre d'une obligation immédiate (voir n° 1396-1), la provision constituée au titre de l'obligation de remise en état du site **ne doit pas avoir comme contrepartie le coût d'acquisition de l'immobilisation** (Avis CU CNC n° 2005-H, § 2.1).

En effet, ces coûts sont liés à l'apurement d'une situation passée et ont déjà permis à l'entreprise de bénéficier des avantages économiques liés à l'exploitation.

Remarque
Distinction dégradations immédiates/dégradations progressives : dans certaines situations, il peut être nécessaire de distinguer pour une même installation l'obligation résultant d'une dégradation immédiate de celle résultant d'une dégradation progressive (voir n° 1396-1). Dans ce cas, le traitement des coûts de démantèlement de la dégradation immédiate d'une part, et des coûts liés à la dégradation progressive d'autre part, doivent être traités de manière distincte.

Fiscalement, Sur les conditions de déductibilité de ces provisions, voir n° 1516-2.

Toutefois, les coûts de remise en état encourus pour **produire des stocks** pendant la période doivent être incorporés au **coût des stocks** produits au fur et à mesure de l'utilisation de l'immobilisation (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1 et avis CU CNC n° 2005-H, § 2.1).

Retraitement des déchets d'équipements électriques et électroniques (DEEE)

1397

Sauf accord différent entre les producteurs et les utilisateurs, la charge de retraitement des déchets professionnels revient aux utilisateurs pour les EEE mis sur le marché avant le 13 août 2005 (C. env. art. R 543-198).

Les coûts du retraitement des DEEE, à la charge des utilisateurs, doivent, à notre avis, être provisionnés.

Pour plus de détails sur la provision à constituer, voir n° 1516-3.

Cette provision a pour contrepartie un actif assimilable à un actif de démantèlement (voir n° 1396-1). En conséquence :

- l'actif de démantèlement enregistré en contrepartie de la provision est évalué de la même manière que le passif (sur l'évaluation initiale et les variations ultérieures, voir n° 1411) ;

- l'actif est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle de l'actif sous-jacent (pour plus de détails sur l'amortissement des coûts de démantèlement, voir n° 1496).

Sur l'attestation du commissaire aux comptes demandée par les éco-organismes au titre de la déclaration annuelle des EEE, voir n° 5359-4.

Section 2 Règles d'évaluation des immobilisations corporelles

Il convient de distinguer :

- le coût d'entrée dans le patrimoine, voir n° 1400 s.,
- la valeur d'inventaire, voir n° 1450,
- la valeur à l'arrêté des comptes (valeur au bilan), voir n° 1451 s.,
- et l'évaluation lors de la sortie du patrimoine, voir n° 1520 s.

I. Coût d'entrée dans le patrimoine

A. Règle générale d'évaluation du coût d'entrée

1400

Lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les immobilisations corporelles sont enregistrées (C. com. art. L 123-18 ; PCG, art. 321-1 et 321-2 al. 2) :

- à leur **coût d'acquisition,** pour celles acquises à titre onéreux, dans des conditions ordinaires (voir n° 1401 s.) ;
- à leur **coût de production,** pour celles produites par l'entreprise (voir n° 1430 s.) ;
- à leur **valeur vénale,** pour celles acquises à titre gratuit (voir n° 1445), par voie d'échange (voir n° 1443) et reçues à titre d'apport en nature (voir n° 1441).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies, BOI 4 A-13-05, n° 54, 75 et 78). Toutefois, le coût d'entrée d'une immobilisation peut être remis en cause par l'Administration sur le plan fiscal lorsque l'inscription à l'actif de l'immobilisation est effectuée dans des conditions qui ne se rattachent pas à une gestion normale. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 7625. Sur le cas particulier des immobilisations reçues à titre d'apport, voir n° 1441.

Remarque
Champ d'application : les règles générales d'évaluation ne concernent pas les immobilisations :

- acquises dans le cadre de **fusions** ou d'opérations assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7605 s.,
- faisant l'objet de contrats de **délégation de service public,** voir n° 4110 s.

B. Eléments constitutifs du coût d'acquisition des immobilisations corporelles

1401

Sont évaluées à leur coût d'acquisition :

a. Les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux :

- dans des **conditions ordinaires,** voir n° 1402 s. ;

- en **devises,** voir n° 1421 ;

- à l'aide d'une **subvention,** voir n° 1420 ;

Sur les autres modalités d'évaluation des immobilisations acquises à titre onéreux (non évaluées au coût d'acquisition mais à la valeur vénale) :

- immobilisations acquises par voie **d'échange,** voir n° 1443 ;

- immobilisations acquises contre versement de **rentes viagères,** voir n° 1444.

b. Les reprises d'actifs d'une société en liquidation (reprise pour l'euro symbolique et reprise pour une valeur inférieure à sa valeur réelle, voir n° 1422).

1. Acquisitions à titre onéreux dans des conditions ordinaires

Sur les **cas particuliers d'évaluation** et plus précisément :

- les immobilisations décomposables, voir n° 1404-2 ;

- les ensembles immobiliers, voir n° 1415 s. ;

- les véhicules de tourisme, voir n° 1416.

Détermination du coût d'acquisition

1402

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué des éléments suivants (C. com. art. R 123-178-1° et PCG, art. 321-10.1) :

- son **prix d'achat** (voir n° 1403 s.),

- tous les **coûts directement attribuables (frais accessoires)** engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction (voir n° 1404 s.),

- l'estimation initiale **des coûts de démantèlement,** d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel elle est située, dès lors qu'il s'agit d'une dégradation immédiate (voir n° 1396-1 et 1411 s.).

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût d'acquisition (PCG, art. 321-10.2 al. 2) et sur les conséquences fiscales, voir n° 1410 s.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 55). En revanche, les coûts de démantèlement ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation sur le plan fiscal mais constituent un composant. Sur les conséquences pratiques de cette divergence fiscalo-comptable en cas de changement d'estimation des coûts de démantèlement, voir n° 1411-II b.

Prix d'achat

1403

Le prix d'achat est le **montant** résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, y compris les taxes non récupérables, **diminué** (PCG, art. 321-10.1) :

a. des **taxes** légalement récupérables (TVA et taxes assimilées) ;

Sur les variations du montant de TVA déductible et leur incidence sur le coût d'entrée, voir n° 1447.

b. des **rabais, remises ou ristournes** obtenus ;

Les rabais, remises et ristournes doivent être pris en compte dans le calcul du prix d'achat, même si ceux-ci ne sont obtenus qu'au cours de l'exercice suivant celui de l'acquisition de l'immobilisation (Bull. CNCC n° 44, décembre 1981, EJ 81-123, p. 507), dès lors qu'ils ont été **estimés avant la fin de la période d'acquisition** sur la base des informations disponibles sur cette période. Si aucune estimation n'a été faite malgré les informations disponibles, il s'agit alors d'une correction d'erreur.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 55 à 58).

Toutefois, sur les remises (indemnités) reçues du fournisseur mais **non prévisibles à l'origine** (compensant une perte de valeur, un retard de livraison, des dépenses faites à la place du fournisseur...), voir n° 2402-2.

c. des **escomptes** obtenus lors du **règlement** (voir n° 2224-2).

Les escomptes de règlement obtenus constituent une exception au principe d'indépendance du coût d'acquisition par rapport au mode de financement des immobilisations (voir n° 1403-1).

Fiscalement, Il en est de même pour les escomptes obtenus lors du règlement (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 55 à 58). Dans ce cas, l'immobilisation a déjà été comptabilisée mais sans prendre en compte le montant du futur escompte.

Les escomptes obtenus ultérieurement devraient également, à notre avis, venir en déduction du prix d'achat pour la détermination du coût d'acquisition de l'immobilisation.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

Remarque
Reprise d'un ancien matériel par un fournisseur : en cas de reprise par le fournisseur d'un ancien matériel totalement amorti, à notre avis :

- l'ancien matériel doit être sorti de l'actif, le prix de cession correspondant au montant de la reprise,

- et le prix d'achat du matériel nouveau doit être comptabilisé au prix réel, c'est-à-dire hors montant de la reprise.

Sur les **indemnités** versées aux fournisseurs, voir n° 2402-1.
Sur l'incidence des **modalités de règlement** sur le prix d'achat, voir n° 1403-1.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6215 (renvoyant au n° 6032).

Caractère définitif du coût d'entrée

1403-1

Le montant porté en comptabilité lors de l'entrée dans le patrimoine est le prix définitif convenu, **quelles que soient les modalités de règlement.**

Ce caractère définitif n'est pas explicitement précisé dans le PCG. Il résulte du fait que le coût et son financement sont deux notions différentes.
Sur l'exception que constitue la comptabilisation des escomptes de règlement obtenus, voir n° 1403.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 57).

Remarque
Rectification de l'acte fixant le prix : lorsque l'acte fixant le prix est modifié, par une procédure judiciaire notamment, le coût d'acquisition de l'immobilisation doit être corrigé.

Sur les difficultés fiscales liées à l'absence de correction comptable du coût d'entrée d'une immobilisation acquise pour un prix minoré injustifié, voir n° 2912-2.

Il en résulte, à notre avis, les conséquences suivantes :

I. Le prix n'est pas définitivement fixé
Les modifications de prix des immobilisations survenues avant ou après leur acquisition doivent être prises en compte à l'actif, que ce soit une augmentation ou une diminution du prix, dès lors que le prix peut être estimé de façon suffisamment fiable lors de l'acquisition (voir n° 1610).

II. Le prix est définitivement fixé, mais la dette varie
En application du principe d'indépendance du coût d'acquisition par rapport au mode de financement des immobilisations, les modalités de règlement n'ont aucune incidence sur le coût d'entrée des immobilisations. En conséquence, les éléments suivants sont exclus du coût d'entrée des immobilisations :

a. La **différence entre le coût d'acquisition et le prix effectivement payé,** constituant un changement du montant de la dette et non un changement de prix de l'immobilisation, est à comptabiliser en **charge** ou en **produit** exceptionnel (ou financier) ;

Tel est le cas :

- du versement du prix par annuités indexées (voir notre exemple ci-après), à ne pas confondre avec le cas où le prix d'acquisition est constitué par une redevance (voir ci-avant I.),

- du paiement d'intérêts légaux dus sur le prix de cession (voir n° 1831-2),

- de l'acquisition d'une immobilisation contre versement de rentes viagères (voir n° 1444).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 56 ; D. adm. 4 C-2111, n° 24 à 28 et D. adm. 4 D-1321, n° 31).



Exemple **Immobilisations acquises moyennant le versement du prix par annuités indexées** A notre avis : **Lors de l'acquisition,** les immobilisations ainsi acquises sont comptabilisées pour le montant stipulé dans l'acte ou, à défaut pour le montant estimé ; la contrepartie étant portée au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées ». **Lors des exercices ultérieurs** :

1. En ce qui concerne les **indexations courues** sur le capital, il convient de raisonner comme pour les dettes en monnaies étrangères. En conséquence, nous proposons :

- de porter le compte « Rentes viagères capitalisées » à sa valeur (en capital) indexée ; l'indexation (ou la différence d'indexation) ayant pour contrepartie un compte transitoire « Différence d'indexation - Actif » ou « Différence d'indexation - Passif » ;

- de constater une provision pour risques (financiers) pour le montant de la « Différence d'indexation - Actif » ;

- de ne pas comptabiliser le profit pour la « Différence d'indexation - Passif ».

2. En ce qui concerne l'incidence des **indexations échues** (paiement des rentes), nous proposons :

- d'annuler la différence d'indexation constatée antérieurement (aucune incidence sur le résultat) ;

- de reprendre la provision pour risques qui a pu être constatée ;

- de constater une charge (ou un profit) pour la différence entre le versement effectif et le nominal de la rente.

Bien que, dans le PCG, les mali et boni provenant de clauses d'indexation soient compris dans les charges et les produits exceptionnels, les variations ultérieures du prix résultant de l'indexation des versements constituent, à notre avis, des charges ou des produits financiers.

b. Les **pénalités pour paiement tardif** sont à comptabiliser immédiatement en charges financières (voir n° 2419-1) ;

Fiscalement, Sur les retraitements extra-comptables à effectuer, voir n° 2419-1.

c. Les **coûts d'emprunt engagés au-delà de la période d'acquisition** sont à comptabiliser obligatoirement en charges financières.

Pour plus de détails sur la détermination de la période d'acquisition, voir n° 1405-1. Sur l'option pour comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des actifs, voir n° 1410 s.

Fiscalement, Il en est de même, voir n° 1410-4.

Frais accessoires

1404

Pour plus de détails sur les frais accessoires :

- des immobilisations décomposables, voir n° 1404-2 ;
- des ensembles immobiliers, voir n° 1415 s. ;
- des véhicules de tourisme, voir n° 1416 ;
- des immobilisations apportées dans le cadre de fusion et opérations assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8130 s.

Les frais accessoires sont constitués par toutes les charges (PCG, art. 321-10.1) :

- **directement attribuables** à l'acquisition ou à la mise en place du bien (voir n° 1404-1 I) ;

Sur les frais indirectement attribuables à l'acquisition (non incorporables), voir n° 1404-1 II. b.

- **engagées pour mettre l'actif en place** et **en état** de fonctionner ;

Sur les frais non nécessaires à la mise en place de l'actif (non incorporables), voir n° 1404-1 II. a.

- **selon l'utilisation prévue par la direction.**

Les frais engagés sont incorporables pendant la période d'acquisition, c'est-à-dire tant que le niveau d'utilisation prévue par la direction n'est pas atteint. Pour plus de détails voir n° 1405 s.

Les frais accessoires sont **obligatoirement** comptabilisés dans le **coût d'entrée** de l'immobilisation acquise, sauf dans le cas particulier des **frais d'acquisition d'immobilisations,** incorporables dans le coût d'entrée sur **option** (voir n° 1404-3).

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût d'acquisition des immobilisations acquises, voir n° 1410 s.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 58 à 60).

Nature des frais accessoires

1404-1

Ne doivent être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations corporelles que les coûts **directement attribuables** à l'acquisition ou à la mise en état de fonctionnement du bien (PCG, art. 321-10.1), même lorsqu'ils n'augmentent pas la valeur vénale de l'immobilisation acquise.

Fiscalement, Il en est de même (CE 7 août 2008, n° 290555) : les coûts directement engagés pour l'acquisition du bien doivent être incorporés au coût d'acquisition (CGI A III, art. 38 quinquies). Même si la terminologie retenue sur le plan fiscal (coûts directement engagés pour l'acquisition) diffère de la terminologie comptable, ces deux notions sont en pratique identiques (en ce sens BOI 4 A-13-05, n° 58).

En conséquence, à notre avis, ne devraient être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations corporelles que :

- les frais qui, **par nature,** sont **directement attribuables** à l'acquisition (au sens physique du terme) ;

Ces frais peuvent être externes ou internes. Lorsqu'ils sont engagés en interne :

- ces frais, qu'ils soient fixes ou variables, marginaux ou récurrents, doivent être directement attribuables **en fonction des temps passés** (par feuille de temps ou d'imputation par exemple). Il est alors nécessaire de s'assurer de la **fiabilité de la répartition** de ces charges.

- il en résulte, à notre avis, un acte de production accessoire à incorporer au coût d'acquisition par le crédit du compte 72 « Production immobilisée » (voir n° 1553).

- les frais qui, par nature, ne sont pas directement attribuables, mais qui le sont **de fait.**

Ces frais concernent essentiellement les frais généraux et administratifs qui, par nature, ne sont en général pas directement attribuables à une acquisition (il est généralement difficile d'imputer par exemple les frais du personnel administratif à l'acquisition d'une immobilisation) mais qui, de fait, le deviennent, dès lors qu'il s'agit des frais **généraux et administratifs d'une structure dédiée** à l'acquisition (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2).

En l'absence de précisions complémentaires, le coût d'une telle structure n'est, à notre avis, incorporé au coût d'acquisition que si cette structure est **dédiée à 100 % à un seul projet.** En effet, selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2004 », Les Echos Conférences - PwC, la notion de « coût des structures dédiées » doit être interprétée, en principe, de manière stricte. Ainsi, ces coûts ne doivent concerner qu'un seul projet et non plusieurs, même si le nombre de ces projets est faible et même si les coûts peuvent être attribués à chaque projet. En outre, la structure dédiée doit être dimensionnée pour le projet.

En pratique, à notre avis :

Pour un exemple d'application, voir ci-après **III.**

I. Constituent des frais accessoires, à inclure dans le **coût d'entrée** de l'immobilisation acquise :

a. Les frais variables ou présentant un certain degré de variabilité (à condition d'être engagés **dans la période d'acquisition,** voir n° 1405-1) :
Il s'agit par exemple (liste non exhaustive) :

- des droits de mutation, honoraires (agences, notaires, etc.) ou commissions (courtages et autres coûts de transaction liés à l'acquisition) et frais d'actes (frais légaux, frais de transfert de propriété, etc.). Ces frais sont qualifiés de « frais d'acquisition d'immobilisation » et peuvent être comptabilisés, sur option, directement en charges (pour plus de détails sur cette option, voir n° 1404-3) ;

Fiscalement, Le mode de déduction fiscale des frais d'acquisition d'immobilisations dépend du traitement comptable retenu, l'option fiscale ne pouvant différer de l'option comptable (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 68 à 71).

- des droits de douane à l'importation ;

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 58).

- de la TVA et des taxes assimilées non récupérables par l'entreprise ;

La TVA et les taxes assimilées récupérables par l'entreprise ne sont pas des frais accessoires et constituent une créance sur le Trésor public.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 58 ; D. adm. 4 C-432, n° 3 et 4 et 4 D-1321, n° 6 à 14). Lorsqu'une entreprise a calculé à tort l'amortissement de l'immobilisation sur une base hors taxes (alors que la TVA n'était en l'espèce pas récupérable), la quote-part correspondante d'amortissements non comptabilisés est en principe considérée comme irrégulièrement différée en application de l'article 39 B du CGI (voir n° 1452).

- des frais de livraison et de manutention initiaux (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1) ;

Par exemple refacturés par le fournisseur ou engagés spécialement pour l'acquisition.
Sur les frais fixes de manutention effectuée par l'entreprise elle-même, voir ci-après **b.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 58).

- des frais de transport, d'installation et de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des immobilisations par l'entreprise (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1) ;

Il s'agit notamment, à notre avis :

- de la rémunération de la main d'oeuvre directe utilisée pour installer le bien (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1 ; sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.) ;

- des fournitures ;

- des honoraires de professionnels réalisant les premiers réglages des machines.
Sur les frais fixes de transport effectué par l'entreprise elle-même, voir ci-après b.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 58 ; D. adm. 4 D-1321, n° 3). Cette solution est confirmée pour :
- des frais de dépose et de remontage d'une toiture ainsi que d'installation d'un plancher mobile dans un bâtiment devant abriter de nouveaux équipements (CE 2 avril 1990, n° 88285 et 88763) ;
- des frais de transport d'une machine-outil jusque dans les locaux de l'entreprise (CE 2 mars 1990, n° 67828).
En revanche, les frais de transport postérieurs à la première utilisation d'une immobilisation, tels que les frais de déménagement de machines d'une usine à une autre, constituent des frais généraux immédiatement déductibles (CE 1er juin 1983, n° 24427).

- des cartes électroniques nécessaires au fonctionnement d'équipement ;

Fiscalement, Il en est de même (CAA Nantes 17 décembre 1996, n° 94-918).

- des frais d'assurances-transport.

- les coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1 ; voir n° 1405-3) ;

Sur les frais de démarrage ou les dépenses de préexploitation, voir n° 1405-3.

- les honoraires de professionnels comme les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 58), même si la construction a finalement été édifiée selon d'autres plans, dès lors qu'il est établi que les études et projets correspondants ont été utiles à cette construction (CE 21 décembre 1983, n° 41613 ; voir n° 1405-4 I). Les redevances d'assistance technique rendue à l'occasion de l'acquisition d'une immobilisation, qui ont permis sa mise en utilisation constituent non pas des charges déductibles immédiatement, mais des frais accessoires à inclure dans la valeur d'origine de l'immobilisation (CAA Paris 27 mai 2005, n° 01-2070).

b. Certains frais fixes (à condition d'être engagés **dans la période d'acquisition,** voir n° 1405-1) ;

- les **frais fixes** qui sont **par nature directement attribuables à l'acquisition sont inclus** dans le coût de l'immobilisation ;

Il s'agit par exemple, à notre avis (liste non exhaustive) :

- des frais de réception (déchargement) et de transport effectués par l'entreprise (manutention) comprenant la rémunération du magasinier et l'amortissement du matériel de manutention, si ceux-ci peuvent être imputés directement (sur la base de feuilles de temps) à l'opération d'acquisition. Dans le cas contraire, voir ci-après **II. b.** ;

Fiscalement, Les frais de livraison et de manutention initiaux sont à inclure dans le coût d'acquisition (BOI précité, n° 58).

- de la rémunération du chef d'atelier ou du personnel d'entretien lorsque ceux-ci installent le bien et que leurs temps peuvent être imputés (sur la base de feuilles de temps) à l'opération d'acquisition.

Fiscalement, Le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de l'acquisition de l'immobilisation sont à inclure dans son coût d'entrée (BOI précité, n° 58).

- des préloyers, loyers ou indemnisation versés pour la location d'un terrain pendant la période de construction d'une installation, dans la mesure où les loyers sont nécessaires à la construction en cours ;

- les **frais fixes** qui ne sont pas par nature directement attribuables mais qui **se rapportent à une structure dédiée à 100 %** à l'acquisition de l'immobilisation sont inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation (voir ci-avant la notion de structure dédiée) ;

Il s'agit par exemple, selon l'avis CNC n° 2004-15 (§ 4.2.1.2.), des coûts administratifs et frais généraux d'une structure dédiée. Tel est le cas, par exemple, à notre avis, du coût d'une équipe (acheteur, ingénieur...) dédiée exclusivement et jusqu'à la fin de la période d'acquisition, à l'acquisition d'une nouvelle structure de production (installation, machine).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 60).

c. Les frais financiers Sur la possibilité d'inclure les frais financiers dans le coût d'acquisition (PCG, art. 321-10.2 al. 2), voir n° 1410 s.

II. Ne constituent pas des frais accessoires et sont donc à comptabiliser directement en **charges** :

a. Les dépenses qui ne sont pas nécessaires à la mise en place et en état de fonctionner de l'immobilisation conformément à l'utilisation prévue par la direction.

Même si :

- elles sont engagées à l'occasion de l'acquisition du bien ;

- elles interviennent pendant la période d'acquisition (voir n° 1405 s.).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 60).

Ces opérations (charges ou produits) sont comptabilisées immédiatement en **résultat** (PCG, art. 321-12.3).

Il s'agit (liste non exhaustive) :

- des frais de formation du personnel à l'utilisation et à l'entretien des machines (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.2) ;

- des frais de transport et d'installation exposés pour donner en location une immobilisation ;

Fiscalement, Il en est de même. Ainsi, le coût d'acquisition d'ordinateurs destinés à la location ne comprend ni les frais de transport des ordinateurs du siège de la société chez les clients utilisateurs, ni les frais d'installation chez ces clients ; l'ensemble de ces dépenses constituant des charges déductibles de l'exercice de location (TA Paris 13 octobre 1999, n° 95-1729).

- des redevances versées en contrepartie du droit d'utiliser un logiciel d'exploitation installé sur les ordinateurs acquis pour être donnés en location, ces redevances étant liées à la location des ordinateurs et non à leur acquisition ;

Fiscalement, Il en est de même (CAA Paris 9 avril 2002, n° 97-3619 et 00-457).

- des frais engagés à l'occasion du remplacement d'un composant sur une machine de production pour permettre à l'entreprise de poursuivre son activité (location d'une nouvelle machine, surcoût lié à la sous-traitance, etc.) ;

- des loyers perçus pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2).

b. Les frais indirectement attribuables à l'acquisition. Les charges qui ne peuvent pas être rattachées directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner sont comptabilisées en **charges** (PCG, art. 321-12.1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 60).

Il s'agit notamment des coûts administratifs et des frais généraux qui ne peuvent pas :

- être directement attribués à l'acquisition sur une base rationnelle (feuilles de temps par exemple) ;

- être rattachés à des « structures dédiées » (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2). Sur la **notion de structure dédiée** voir ci-avant **I. b.** ;

Sur les frais fixes directement attribuables à l'acquisition et donc incorporables au coût, voir ci-avant **I. b.**

Tel est le cas :

- des coûts du service achats, du siège social, de l'exploitant... qui ne sont pas, en général, des structures dédiées à 100 % à l'opération d'acquisition ;

- du coût de l'abonnement aux réseaux d'énergie ;

- des assurances (exploitation, incendie, bris de machines, etc.) ;

- des frais de réception (déchargement) et de transport par l'entreprise (manutention) comprenant la rémunération du magasinier et l'amortissement du matériel de manutention ;

Sauf si les temps du magasinier et le matériel peuvent être imputés directement (sur la base de feuilles de temps) à l'opération d'acquisition. Dans ce cas, les frais sont incorporables au coût d'entrée de l'immobilisation (voir ci-avant **I. b.**).

- de l'entretien et de l'amortissement des bâtiments industriels ;

- de la rémunération du chef d'atelier ou du personnel d'entretien qui installent le bien.

Sauf si leurs temps peuvent être imputés à l'opération d'acquisition. Dans ce cas, les frais sont incorporables au coût d'entrée de l'immobilisation (voir ci-avant **I. b.**).

III. Exemple



Exemple d'application Une entreprise de transformation des métaux, travaillant pour l'activité hydraulique, a pris la décision, en conseil d'administration, d'acquérir un ensemble de machines destinées à un nouvel atelier spécialisé dans la fabrication de roues hydrauliques. Le site qui accueillera ces nouvelles machines n'est pas encore connu.
Début n, la direction désigne, en interne, une **équipe administrative** de 5 personnes (un acheteur, un ingénieur, un agent commercial, un contrôleur de gestion et une secrétaire), chargée, à l'exclusion de toute autre tâche, d'étudier et de présenter plusieurs projets de mise en place de cet atelier.
Pour chaque projet, l'équipe est notamment chargée de présenter :

- la faisabilité technique du projet (types de machines, capacités),

- la disponibilité des ressources (techniques, financières, local adapté, etc.),

- la façon dont l'atelier générera des avantages économiques futurs (taille du marché, état de la concurrence, possibilités de conquérir des nouvelles parts de marché).

Fin n, le **projet définitif** est retenu, et notamment :

- la localisation du nouvel atelier est décidée,

- les fournisseurs sont identifiés,

- le plan de financement est négocié avec les partenaires financiers,

- un business plan définitif est arrêté.

Début n + 1, les machines sont achetées et livrées sur le lieu du nouvel atelier.
Une **équipe technique** (1 ingénieur, 1 chef d'atelier et 3 ouvriers) est désignée pour installer les machines et effectuer les tests de fonctionnement :

- le chef d'atelier ainsi que les ouvriers sont astreints à la mise en place et en état de fonctionner de l'atelier, à l'exclusion de toute autre tâche,

- l'ingénieur est chargé, en plus de son travail habituel, de vérifier l'état d'avancement du projet, de faire des points réguliers à la direction et d'accepter les commandes de matériels et fournitures dont l'équipe a besoin pour installer et tester les machines.

Fin n + 1, les machines sont installées et l'atelier peut fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.
Le coût des machines acquises est déterminé fin n + 1 en tenant compte des éléments suivants :

Dépenses engagées	**Incorporation dans le coût d'acquisition des machines**	
Salaires et frais de fonctionnement de l'**équipe administrative**	Oui	Toutefois, l'incorporation est limitée : - à la partie des frais relatifs au projet retenu, d'une part, - inhérents à l'immobilisation, d'autre part. Pour plus de détails sur l'inclusion des frais de sélection de projets dans le coût d'acquisition, voir n° 1405-4 I.
Salaires et frais de fonctionnement de l'**équipe technique** :		
- salaires des ouvriers	Oui	Ces frais variables sont directement attribuables au coût d'acquisition.
- fournitures nécessaires à l'installation et aux tests de fonctionnement des machines	Oui	De même que pour les salaires, ces frais variables sont directement attribuables au coût d'acquisition. Pour plus de détails sur les frais de fonctionnement, voir ci-avant I. a.
- salaire de l'ingénieur	Non	Ces frais fixes ne sont pas directement attribuables. En effet, l'ingénieur n'est pas dédié de manière exclusive à l'opération. **Remarque** : en cas de production et de mise en route d'un nouvel atelier, et non d'acquisition de plusieurs machines à installer dans un atelier préexistant, une quote-part du salaire de l'ingénieur serait, à notre avis, incluse dans le coût de production de l'atelier en tant que frais généraux de production.

Dépenses engagées		Incorporation dans le coût d'acquisition des machines
		Pour plus de détails sur la détermination du coût de production, voir n° 1430 s.
- salaire du chef d'atelier	Oui	Ces frais fixes sont directement attribuables au coût d'acquisition par nature (établissement de feuilles de temps). **Remarque** : en cas d'acquisition simultanée de plusieurs machines, destinées à des ateliers différents (par exemple, en cas de renouvellement) et si les temps du chef d'atelier ne pouvaient être alloués aux différentes acquisitions (par l'établissement de feuilles de temps), le salaire du chef d'atelier serait exclu du coût d'acquisition des machines.

Cas des immobilisations décomposables

1404-2

En l'absence de précision du CNC, à notre avis, lorsque les immobilisations sont décomposables (voir n° 1370 s.), les frais accessoires d'acquisition sont traités de la manière suivante, selon leur affectation directe ou indirecte à certains composants :

- si les frais concernent spécifiquement un composant ou la structure, ils sont attribués au coût de ce composant ou de la structure ;

Il s'agit, par exemple, de frais d'installation particuliers que nécessite un composant au sein d'une immobilisation.

- si les frais concernent l'immobilisation dans son ensemble, ils sont attribués au coût d'entrée des composants et de la structure au prorata ;

- à défaut, par simplification et si les incidences sont estimées non significatives, les frais sont attribués à la structure.

Ce sera notamment le cas si ces frais ne sont pas d'un montant significatif.
En ce sens bulletin CNCC (n° 140, décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 ») traitant du cas particulier de la comptabilisation des frais accessoires d'un immeuble.

Fiscalement, En revanche, les différents éléments du prix d'acquisition tels que les coûts directement attribuables (voir n° 1404-1), les frais d'acquisition (voir n° 1404-3) ou les coûts des emprunts (voir n° 1410 s.) devraient, en principe, être affectés distinctement aux composants et à la structure du bien décomposé par affectation directe. Il est cependant admis, par simplification, que ces frais soient affectés à proportion de la valeur de chaque élément (BOI 4 A-13-05, n° 73).

Remarque
Cette position de l'Administration fiscale a été prise « à défaut de règle comptable ». Compte tenu de la position de la CNCC, publiée postérieurement à l'instruction administrative, il serait souhaitable, à notre avis, que l'Administration se rallie à cette position comptable.

« Frais d'acquisition d'immobilisations »

1404-3

Ils constituent des coûts directement attribuables à l'acquisition du bien et devraient en principe, à ce titre, être obligatoirement comptabilisés dans le coût d'entrée des immobilisations concernées (voir n° 1404). Toutefois, les frais d'acquisition d'immobilisations peuvent, **au choix de l'entreprise** (PCG, art. 321-10.1) :

- soit être inclus dans le **coût d'acquisition** de l'immobilisation,

- soit comptabilisés directement en **charges.**

I. Eléments constitutifs

Il s'agit des droits de mutation, honoraires (agences, notaires, etc.) ou commissions (courtages et autres coûts de transaction liés à l'acquisition) et frais d'actes (frais légaux, frais de transfert de propriété, etc.) liés à l'acquisition de l'immobilisation (PCG, art. 321-10.1).

Cette liste est **limitative.**

Sur les droits de mutation dus par les marchands de biens, voir n° 1199-1.

Remarques

1. Honoraires de professionnels Pour constituer des frais d'acquisition, les honoraires de professionnels doivent être directement liés à la transaction (par exemple, frais d'agence). Si tel n'est pas le cas, mais qu'ils sont néanmoins directement attribuables à l'acquisition (par exemple, honoraires d'architecte), ils sont incorporés dans le coût d'entrée (voir n° 1404-1). Dans ce cas, ils ne peuvent pas bénéficier de l'option pour la comptabilisation en charges.

Sur les honoraires versés à une agence immobilière dans le cas d'un bail commercial, voir n° 839.

2. Honoraires internes Les honoraires internes (par exemple, service juridique propre à l'entreprise) ne constituent pas des frais pouvant être inclus dans le coût d'acquisition des immobilisations. En effet, ces frais ne sont, en général, pas directement attribuables à l'immobilisation. Ils sont donc à comptabiliser systématiquement en charges.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies). Selon l'Administration, il s'agit plus précisément des droits de mutation et d'enregistrement, des honoraires de notaire, des frais d'insertion et d'affiches, des frais d'adjudication, des commissions versées à un intermédiaire, des droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit (succession, donation ou donation-partage) comprenant le fonds de commerce ou un immeuble affecté à l'exploitation du fonds (BOI 4 A-13-05, n° 69).

II. Traitement comptable

Bien que les frais d'acquisition d'immobilisation constituent des coûts directement attribuables à l'acquisition de l'immobilisation, les textes prévoient une **option** à la fois **comptable et fiscale.**

En effet, un traitement comptable identique aux autres frais accessoires aurait entraîné des conséquences fiscales rigoureuses pour les entreprises, l'Administration n'envisageant pas d'accorder la déduction extra-comptable de ces frais afin d'en préserver leur déductibilité fiscale immédiate.

Ainsi, afin d'éviter des conséquences fiscales sévères (puisque la déduction fiscale des frais immobilisés n'est pas immédiate), le PCG prévoit que ces frais puissent être comptabilisés en **charges** (selon leur nature). Cette faculté restant une option, ces frais peuvent toujours être compris dans le **coût d'entrée** de l'immobilisation (PCG, art. 321-10.1).

Dans ce cas :

- s'il s'agit d'immobilisations amortissables, ces frais sont amortis sur la durée de l'immobilisation concernée ;

- s'il s'agit d'immobilisations non amortissables, ces frais ne pourront être comptabilisés en charges que lors de la sortie de l'actif de l'immobilisation concernée.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 68 à 71). En conséquence, le mode de déduction fiscale des frais d'acquisition d'immobilisations dépend du traitement comptable retenu, l'option fiscale ne pouvant différer de l'option comptable :

- si les frais sont comptabilisés en charges, leur déduction est immédiate ;

- si les frais sont incorporés au coût d'entrée de l'immobilisation, leur déduction est étalée au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation sous-jacente, voire différée jusqu'à sa sortie de l'actif si celle-ci n'est pas amortissable.

Remarques

1. Homogénéité du traitement des frais d'acquisition d'immobilisations L'option s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. En revanche, selon le CU CNC n° 2005-J, l'option peut être exercée de manière dissociée, dans le respect du principe de permanence des méthodes :

- aux immobilisations corporelles et incorporelles, d'une part,

- et aux immobilisations financières, (voir n° 1832-1) et VMP (voir n° 1832-2).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies). Toutefois, sur l'incorporation fiscale obligatoire des frais d'acquisition au coût de revient des titres de participation (au sens fiscal), voir n° 1832-1.

2. Immobilisations décomposables Lorsque les immobilisations sont **décomposables** (voir n° 1370 s.), si l'entreprise choisit d'immobiliser ses frais d'acquisition, ceux-ci devraient, à notre avis, par simplification, être affectés à la structure (voir n° 1404-2). **Cas particulier Prise en charge des frais d'acquisition par le vendeur** (vente « contrat en mains ») : dans ce cas, les frais d'acquisition sont compris dans le prix d'achat. En conséquence, lorsque l'option pour la comptabilisation en charges des frais d'acquisition a été retenue, le coût d'acquisition devrait, à notre avis, être minoré du montant des frais afin qu'ils soient comptabilisés en charges, car ils constituent des frais d'acquisition d'immobilisations.

Fiscalement, Au contraire, selon le Conseil d'Etat (CE 26 juillet 1985, n° 40065), les frais d'acquisition pris en charge par le vendeur font partie du coût d'acquisition de l'actif.

En cas d'option pour l'inscription de ces frais en charges, il existera donc un retraitement dans les **comptes consolidés,** l'immobilisation de ces frais étant obligatoire ; voir notre Mémento Comptes consolidés n° 3334.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6215 (renvoyant au n° 6037).

Période d'incorporation des frais accessoires

1405

Le PCG définit de manière précise la période pendant laquelle les coûts engagés peuvent être incorporés au coût d'acquisition (ou de production) de l'immobilisation. Ainsi, pour être **inclus** dans le coût d'entrée d'une immobilisation, les coûts doivent être engagés **durant la phase d'acquisition (ou de production)** uniquement (PCG, art. 321-11 et 321-12.2).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 59).

Pour plus de détails sur :

- la définition de la période d'acquisition (et de production), voir n° 1405-1 ;

- le traitement comptable des frais accessoires selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1405-2.
Pour des exemples de frais incorporables ou non au coût d'acquisition selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1405-3 et n° 1405-4.
Pour les conséquences sur la date de début des amortissements, voir n° 1459.

Définition de la période d'acquisition

1405-1

La période d'acquisition est la suivante (il en est de même pour la **période de production**) :

I. Date de début
Il s'agit de la date à laquelle la direction a pris (et justifié au plan technique et financier) la décision d'acquérir l'immobilisation (pour l'utiliser ou la vendre) et démontré qu'elle génèrera des avantages économiques futurs (PCG, art. 321-11).

La décision d'acquérir l'immobilisation et la justification sur le plan technique et financier devront, à notre avis, être formalisées, le degré de formalisation dépendant du caractère significatif ou non de l'acquisition.
En effet, en cas d'acquisition significative d'immobilisations, cette décision pourrait être prise dans le cadre d'un conseil d'administration.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 59).

II. Date de fin
La période d'acquisition s'achève lorsque le niveau d'utilisation prévu par la direction, c'est-à-dire le **rendement initial attendu** (et non celui de plein régime), est atteint (PCG, art. 321-11 et 321-12.2).

Atteindre le rendement initial attendu implique d'attendre que l'immobilisation soit en état d'atteindre le rendement normal prévu, sans pour autant attendre qu'elle produise effectivement ce rendement.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 59).

Remarques
1. En pratique A notre avis, la période d'acquisition devrait s'achever lorsque les tests de fonctionnement de l'immobilisation démontrent

que la capacité de production de cette immobilisation correspond à celle fixée au préalable avec le fournisseur ou l'installateur (dans un cahier des charges, par exemple).
2. Formalisation Les entreprises doivent pouvoir justifier cette date de fin, notamment auprès de leurs commissaires aux comptes. Une certaine formalisation nous semble donc également nécessaire.

Traitement comptable suivant la période d'engagement des coûts

1405-2

Le traitement des coûts diffère selon la phase pendant laquelle ils sont engagés :

Sur les conséquences pratiques de ce traitement comptable, voir n° 1405-3 s.

- les dépenses engagées **avant la période d'acquisition** ou de production (voir n° 1405-1) sont comptabilisées en **charges** (phase préliminaire) ;

- les dépenses engagées pendant la période d'acquisition ou de production sont **incluses dans le coût** d'acquisition de l'immobilisation si elles sont directement attribuables (voir n° 1404-1 ; à défaut, elles sont comptabilisées en charges) ;

Tant que la période d'acquisition n'est pas achevée, les dépenses sont à comptabiliser en immobilisation en cours.

- les dépenses engagées **après la période d'acquisition** ou de production sont comptabilisées en **charges** (phase de démarrage et phase de plein régime).

Sauf si elles remplissent les critères de définition et de comptabilisation des immobilisations (voir n° 1303 s. pour les coûts initiaux et n° 1390 s. pour les coûts ultérieurs). Tel est le cas, notamment, des dépenses de remplacement (voir n° 1372) ou, si l'approche par composants est retenue, des dépenses de gros entretien (voir n° 1373).

Les différentes **phases d'une opération d'acquisition** (ou de production) ainsi que le traitement comptable des dépenses engagées pendant ces différentes phases sont présentés dans le schéma suivant, élaboré par nos soins :



Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 59 et 60).

Conséquences pratiques

1405-3

Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente les exemples les plus fréquents de frais accessoires à inclure ou exclure du coût d'acquisition (ou de production) des immobilisations corporelles, **selon la phase au cours de laquelle ils sont engagés.**

Sur les frais non incorporés dans le coût de l'immobilisation du fait qu'ils ne répondent pas à la nature des frais accessoires, voir n° 1404-1.

Exemples de dépenses engagées lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	**Frais engagés pendant la :**			
	Phase préliminaire	**Phase d'acquisition**	**Phase de démarrage**	**Fonctionnement à plein régime**
	Exclus du coût d'entrée	**Inclus dans le coût d'entrée**	**Exclus du coût d'entrée**	

Exemples de dépenses engagées lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	Frais engagés pendant la :			
	Phase préliminaire	Phase d'acquisition	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
	Exclus du coût d'entrée	Inclus dans le coût d'entrée	Exclus du coût d'entrée	
1. Dépenses d'**études préliminaires** de projet (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, annexe 2)	x [(1)]			
2. Frais d'étude pour le **choix d'une implantation nouvelle** (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 18)		x s'il s'agit de frais relatifs au projet retenu et inhérents à l'emplacement retenu [(1)]		
3. Dépenses de **sélection de projets** (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 2)		x s'il s'agit de frais inhérents à l'immobilisation et relatifs au projet retenu [(1)]		
4. Coûts de **préparation du site** et **frais de démolition** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.1) **Cas particulier - Activité d'extraction** : - Frais de découverte de gisement (préparation du terrain en vue de l'exploitation du gisement et non frais de recherche de gisement [(2)] ; Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 1.4) - Frais de préparation des gravières et carrières (déboisage, décapage, enlèvement et stockage de la terre végétale ; Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 1.5)		x x x		
5. Frais préparatoires à la mise en service (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 2.1.1 et § 2.1.2) tels que : - nettoyage initial ; - épreuves hydrauliques ; - raccordement ; - installations provisoires (maisons de chantier type Algeco, branchements, etc.)		x sauf s'il s'agit de coûts non nécessaires tels que les coûts de formation		
6. Servitudes (de passage de canalisation par exemple ; Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 2.2)		x [(3)]		
7. Frais de **mise en route** d'un atelier ou de **« préexploitation »** (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 1.1.1 et 1.2)		x sauf s'il s'agit de coûts non nécessaires tels que les coûts de formation et les frais généraux [(4)]	x [(4)]	
8. Coûts de réalisation des **tests de fonctionnement** (Avis CNC n° 2004-15, §		x déduction faite des produits	x	

Exemples de dépenses engagées lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	Frais engagés pendant la :			
	Phase préliminaire	Phase d'acquisition	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
	Exclus du coût d'entrée	Inclus dans le coût d'entrée	Exclus du coût d'entrée	
4.2.1.1)		perçus de la vente des produits obtenus durant la mise en service, tels que des échantillons		
9. Frais d'**industrialisation** ou d'**utilisation** (à l'exclusion des frais de commercialisation ; Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 3.1)		x s'il s'agit d'une première fabrication et si la nouvelle fabrication a nécessité une nouvelle installation (5)	x	
10. Coûts encourus lorsque l'actif, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, n'est pas encore mis en production ou **fonctionne en dessous de sa pleine capacité** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2)			x	
11. Pertes d'exploitation initiales (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2). C'est-à-dire charges provenant d'une exploitation « anormale » pendant la phase de démarrage			x	
12. Inefficiences clairement identifiées (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2)				x
13. Coûts d'**ouverture d'une nouvelle installation** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2) tels que : - publicité ; - salaires ; - stockage des produits				x (6)
14. Coûts d'**introduction** d'un **nouveau produit ou service** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2) tels que les frais de publicité et de promotion				x (7)
15. Coûts de relocalisation d'une affaire dans un **nouvel emplacement** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2) tels que : - frais de transport supportés après l'acheminement du bien sur les lieux de sa première utilisation ; - frais de déplacement et de réinstallation exposés lors du déménagement de machines d'une usine à l'autre				x

Exemples de dépenses engagées lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	Frais engagés pendant la :			
	Phase préliminaire	Phase d'acquisition	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
	Exclus du coût d'entrée	Inclus dans le coût d'entrée	Exclus du coût d'entrée	
16. Coûts de relocalisation d'une affaire avec une **nouvelle catégorie de clients** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2) tels que la formation du personnel				x [(6)]
17. Coûts de **redéploiement** (réinstallation, réorganisation) d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2)				x [(8)]
18. Dépenses courantes d'**entretien** et de maintenance (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 2)				x

(1) Pour plus de détails, voir n° 1405-4 I.
(2) Sur les frais d'exploration minière, voir n° 1732.
(3) Le coût doit être évalué de manière suffisamment fiable : par exemple, en cas de versements périodiques sous forme de redevances non déterminées dans le temps, celles-ci sont comptabilisées en charges (voir n° 1610).
(4) Pour plus de détails, voir n° 1405-4 II.
(5) Pour plus de détails, voir n° 1405-4 III.
(6) Les coûts opérationnels non nécessaires à la mise en état d'utilisation de la nouvelle installation ou de sa relocalisation ne sont pas activables car ils auraient été engagés si l'installation existait déjà (par exemple, les frais de formation du personnel, de stockage des produits, de promotion). En revanche, les coûts liés à la construction, à la rénovation ou au réaménagement de l'installation, sans lesquels celle-ci ne peut pas fonctionner, sont activables.
(7) Sur la possibilité de comptabiliser ces frais de publicité en charges constatées d'avance, voir n° 847.
(8) Toutefois, s'ils répondent aux critères de comptabilisation d'un actif (logiciels ou plus rarement frais de développement), ils sont activables séparément (voir n° 1644).

Cas particuliers

1405-4

I. Frais de sélection de projets
Les coûts sont incorporables au coût de l'immobilisation à partir de la date à laquelle la direction a pris la décision d'acquérir l'immobilisation (voir n° 1405-1 et n° 1405-2). A notre avis, il s'agit de la décision d'investir dans ce type d'immobilisation.

Les dépenses engagées avant cette prise de décision, ou **dépenses d'études préliminaires,** sont obligatoirement comptabilisées en **charges** (voir n° 1405-2). Il s'agit par exemple des frais d'une étude de marché destinée à déterminer si l'implantation d'une usine dans un nouveau pays serait ou non rentable.

Toutefois, seuls sont incorporés au coût d'acquisition de l'immobilisation, les frais :

- relatifs au projet retenu (**a.**),

- inhérents à l'immobilisation (**b.**).

Sur le cas particulier des frais d'exploration minière, voir n° 1732.

a. Seuls les frais accessoires relatifs au projet retenu sont incorporés au coût d'entrée. En effet, lorsque plusieurs projets sont proposés, les frais engagés pour l'étude des **projets finalement non retenus ne peuvent pas être incorporés** au coût d'entrée de l'immobilisation acquise.

Si un coût global de l'ensemble des projets proposés est connu, un prorata peut être effectué, en pratique, pour calculer le montant des honoraires relatifs au projet retenu (exemple : coût global de X pour 5 projets : 1/5e de X sont incorporables au coût d'entrée).

b. Seuls les frais inhérents à l'immobilisation sont incorporés au coût d'entrée. En effet, les frais qui ne sont **pas nécessaires** à l'immobilisation, mais qui sont engagés pour la **bonne gouvernance** de l'entreprise, afin d'effectuer le meilleur choix possible, **ne peuvent pas être incorporés** au coût d'entrée de l'immobilisation.
En revanche, les frais **nécessaires** à l'acquisition et engagés avant cette acquisition sont à incorporer dans le **coût d'entrée** de l'immobilisation dans la mesure où, s'agissant de frais **inévitables,** ils auraient dû être engagés après l'opération pour mettre l'immobilisation en place.

Toutefois, un test de dépréciation doit être mis en place afin de s'assurer que la comptabilisation à l'actif de ces coûts ne rend pas le coût d'entrée de l'immobilisation supérieur à sa valeur actuelle estimée.

II. Frais de mise en route d'un atelier
Ils font partie intégrante du coût d'acquisition (ou de production) de l'atelier, s'ils sont engagés au cours de la période d'acquisition (ou de production).

En phase de **démarrage,** ces frais sont tous comptabilisés en **charges,** voir n° 1405-2.

Ainsi, en général (note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 1.1) :

- les **matières premières** font **partie** du **coût d'entrée** de l'immobilisation ;

- les **frais de formation** sont **exclus** du **coût d'entrée** et comptabilisés en charges ;

En effet, ce sont des frais non nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien. Pour plus de détails, voir n° 1404 II. a.

- les **frais administratifs et généraux** sont **exclus** du coût d'acquisition.

En effet, ils ne sont pas, par nature, directement attribuables à l'acquisition (voir n° 1404-1 II. b.), sauf s'ils se rapportent à une structure dédiée à 100 % à l'acquisition de l'atelier (voir n° 1404-1 I. b.).

III. Frais d'utilisation
(ou d'industrialisation) Il s'agit notamment des frais d'études et de réalisation des gammes de fabrication, des frais d'études des outillages spécialisés, et des frais de démarrage d'une fabrication.
Ils sont comptabilisés dans l'ordre suivant (Annexe I de la note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, § 3.1) :

- si ces frais sont directement **attribuables à une commande,** ils sont comptabilisés en **en-cours de production** (puis répartis sur le coût de production des pièces, voir n° 1176-3 III.) ;

A notre avis, ce sera le cas si les frais sont engagés et la commande est réalisée sur un seul exercice.

- s'il s'agit d'une première fabrication ayant nécessité la mise en service d'une nouvelle installation, les **frais de démarrage** sont inclus dans le **coût d'entrée de la nouvelle installation** ;

- s'il s'agit de **frais d'études** et de réalisation des gammes de fabrication ou de frais d'études des outillages spécialisés et qu'ils répondent aux conditions de comptabilisation des coûts de développement (voir n° 1643), ils sont comptabilisés en **immobilisations incorporelles** (à condition, à notre avis, que l'entreprise ait opté en ce sens) ;

Dans ce cas, bien que l'annexe I précitée ne l'indique pas, la **quote-part d'amortissement** des coûts de développement immobilisés est à inclure dans le coût de production des stocks (conformément aux règles de détermination du coût de production des stocks, voir n° 1176-3 II.).

- **à défaut,** ils sont comptabilisés en **charges.**

Notamment lorsqu'il s'agit :

- des frais de commercialisation, voir n° 1184 ;

- des coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (publicité et promotion), voir n° 1405-3.

Coûts d'emprunt

Option pour la comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations

1410

I. Nature de l'option

Les intérêts des capitaux empruntés sont, en principe, comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils ont couru (voir n° 2220-3).

Toutefois, sur la possibilité ou l'obligation de porter certains de ces frais financiers à l'actif, voir n° 2128-1 (primes de remboursement) et n° 2126 (frais d'émission d'emprunt).

Leur éventuelle incorporation dans le coût d'un actif résulte de l'article R 123-178-2° du Code de commerce et de l'article 321-5.1 du PCG selon lesquels les coûts d'emprunt **peuvent** être (aucune méthode préférentielle n'ayant été actée, voir la note de présentation de l'avis du CNC, § 4.3) :

- soit comptabilisés en **charges,**

Pour des raisons fiscales, la comptabilisation en charges nous semble devoir être choisie par les entreprises. Pour plus de détails, voir ci-après II.

- soit incorporés au **coût de l'actif,** selon des **modalités définies** par les textes (voir n° 1410-1 s.).

Fiscalement, Il en est de même, l'option comptable retenue valant option fiscale et déterminant les conditions de déductibilité fiscale des coûts d'emprunt (CGI A III, art. 38 undecies et BOI 4 A-13-05, n° 62).
Le traitement fiscal des frais financiers est donc le suivant :

Traitement comptable	Traitement fiscal
Charges	**Déduction immédiate**
Incorporation au coût d'entrée de l'immobilisation	- Augmentation de la base de CFE lorsque l'immobilisation en est passible et qu'elle est évaluée selon la méthode comptable
- Immobilisation amortissable	- Déduction des frais au fur et à mesure de l'amortissement
- Immobilisation non amortissable	- Déduction des frais lors de la sortie de l'immobilisation

Remarques

1. Sous-capitalisation Lorsque les capitaux sont empruntés auprès d'entreprises liées (sur cette notion, voir n° 1808), l'incorporation des intérêts au coût de revient des immobilisations permet, lorsque la société est sous-capitalisée au sens fiscal (voir n° 2203), d'éviter les restrictions de déduction liées au ratio d'endettement (BOI 4 H-8-07, n° 21).

2. Coûts d'emprunts incorporés au coût d'entrée avant le 31 décembre 2005 L'option fiscale pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations est issue de l'alignement du traitement fiscal sur le nouveau traitement comptable applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1301). Cette modification s'applique à notre avis **aux coûts d'emprunt incorporés** au coût d'entrée des immobilisations **au cours d'un exercice et clos à compter du 31 décembre 2005.** Auparavant, lorsque les coûts d'emprunt étaient inclus, sur le plan comptable, dans le coût d'entrée des immobilisations, cette incorporation n'était pas reconnue sur le plan fiscal. En conséquence, ils devaient faire l'objet d'une déduction extra-comptable au titre de l'exercice au cours duquel ils avaient couru. En conséquence, si l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations a été retenue sur le plan comptable au cours d'un exercice clos avant le 31 décembre 2005, ces frais devraient à notre avis continuer d'être fiscalement exclus du coût d'entrée des immobilisations (s'ils ont été maintenus à l'actif lors de la première application des nouvelles règles comptables). En effet, ces coûts ont été intégralement déduits lors de l'exercice au cours duquel ils ont couru. Dans ces conditions, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées sur l'imprimé n° 2058-A :

- lors de l'**amortissement** :

- réintégration (ligne WE) de la quote-part d'amortissement afférente aux frais financiers incorporés dans le coût d'entrée des immobilisations ;

- en cas de **dépréciation** :

- réintégration (ligne WI) de la dépréciation à hauteur des frais financiers incorporés dans le coût d'entrée des immobilisations ;

- déduction (ligne WU) de ce montant lors de la reprise des (provisions pour) dépréciation correspondantes ;

- lors de la **cession** des immobilisations : réintégration (ligne WQ) de la différence entre les frais financiers déduits extra-comptablement lors de leur inscription à l'actif et les quotes-parts d'amortissement réintégrées jusqu'à la cession.

Le PCG (art. 321-5.1) et l'avis CNC n° 2004-15 (§ 4.1.3) précisent les **modalités** d'application de cette option, notamment :

- l'homogénéité dans l'application, voir ci-après II. ;

- la nature d'actifs pouvant donner lieu à incorporation des coûts d'emprunt, voir n° 1410-1 ;

- les critères de comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des actifs financés, voir n° 1410-2 ;

- la nature des coûts d'emprunt incorporables, voir n° 1410-3 ;

- la période d'incorporation des coûts d'emprunt, voir n° 1410-4 ;

- le montant des coûts d'emprunt incorporables, voir n° 1410-5.

Sur l'information à donner en annexe, voir n° 1588-1, point 2 du tableau.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS sur les modalités d'application de cette option, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6405 à 6457.

II. Homogénéité du traitement
Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt au coût des actifs est retenue, elle doit être appliquée à **tous les actifs éligibles** (sur cette notion, voir n° 1410-1) c'est-à-dire (PCG, art. 321-5.1 al. 4) :

- aux immobilisations (qu'elles soient corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) ;

- et aux stocks.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 67). Les entreprises doivent donc apprécier les conséquences fiscales de l'option comptable en tenant compte de l'ensemble des actifs concernés, c'est-à-dire non seulement toutes les immobilisations mais également les stocks.

Notion d'actif éligible

1410-1

Le PCG définit un actif « éligible » (à l'incorporation des coûts d'emprunt) comme un actif qui exige une **longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu** (PCG, art. 321-5.1 al. 3).

I. La notion de « longue période » de préparation ou de construction n'est pas précisée
A notre avis, cette notion devrait être inhérente à la nature même de l'actif, afin d'exclure de la notion d'actif éligible les actifs dont la période de préparation importante résulterait d'une inefficacité dans la préparation ou de délais inhabituels dans les travaux.



Exemple Sont notamment concernées l'acquisition ou la production (contrats long terme) de navires, d'usines, d'autoroutes, d'installations de production d'énergie, d'ensembles immobiliers...
En revanche, ne sont pas concernées, à notre avis, les immobilisations qui sont prêtes pour leur utilisation ou leur vente (prévue au moment de leur acquisition) et qui sont financées par un emprunt.

Les critères utilisés pour définir les actifs éligibles et la nature des actifs concernés devraient, à notre avis, faire l'objet d'une information en annexe, le cas échéant.

Fiscalement, Une période de préparation ou de construction d'une durée supérieure à douze mois est considérée comme une longue période pour l'application de cette disposition (CGI A III, art. 38 undecies). Toutefois, selon l'Administration, il peut être dérogé à cette durée d'un an lorsque la période de préparation ou de construction requise est considérée comme longue au regard des usages habituels de la profession, sans tenir compte des délais inhabituels qui pourraient être occasionnés par un dysfonctionnement temporaire dans la préparation ou la construction (BOI 4 A-13-05, n° 63). Ainsi, les actifs visés sont identiques à ceux éligibles sur le plan comptable, même si le PCG ne prévoit pas de durée minimale.

II. L'option est ouverte aux acquisitions et aux productions d'actif
En effet, selon le CNC, l'activation, sur option, des coûts d'emprunt peut également trouver à s'appliquer à des acquisitions dont la mise en place et en état de fonctionnement peut s'étaler sur une certaine période, quand des crédits sont sollicités.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 decies). En ce qui concerne les immobilisations acquises, l'Administration considère que seules sont concernées les acquisitions de biens dont la préparation est financée en tout ou partie par l'acquéreur. Tel est le cas d'immeubles, de navires ou d'avions donnant lieu, pendant leur construction et avant leur réception, au versement d'acomptes de la part de l'acquéreur (BOI précité, n° 63).



Exemple Une entreprise acquiert auprès d'un promoteur immobilier des logements en l'état futur d'achèvement qu'elle destine à certains de ses salariés et qui font partie d'un ensemble immobilier plus large dont le promoteur immobilier est le maître d'oeuvre.
L'entreprise verse à ce promoteur immobilier des avances en trésorerie pendant la période de construction. L'acquisition commençant dès la signature du contrat ou de la commande, elle nécessitera une longue période de préparation jusqu'à l'achèvement des logements. Les logements ne sont donc pas prêts pour leur utilisation future au moment de l'acquisition et constituent alors des actifs « éligibles » au coût desquels les coûts d'emprunt liés à ces avances peuvent être incorporés.
Les coûts d'emprunt inclus dans le coût d'entrée des logements seront ceux engagés :

- depuis la date à laquelle la direction a pris la décision d'acquérir les logements,

- jusqu'à la date d'achèvement des logements.

Pour plus de détails sur :

- la période d'incorporation des coûts d'emprunt, voir n° 1410-4,

- la comptabilisation des actifs acquis en « vente en l'état futur d'achèvement », voir n° 1331.

Critères de comptabilisation

1410-2

Les critères de comptabilisation des coûts d'emprunt à l'actif sont les mêmes que ceux applicables à tous les autres coûts entrant dans le coût d'entrée des actifs (PCG, art. 321-5.3 al. 1). En conséquence, les conditions de comptabilisation des coûts d'emprunt sont les suivantes :

- il doit être **probable** que les coûts d'emprunt **génèreront des avantages économiques futurs** (voir n° 1410-4, les conséquences sur la période d'incorporation) ;

- ces **coûts** doivent pouvoir être **évalués de façon fiable** (voir n° 1410-5).

Nature des coûts d'emprunt incorporables

1410-3

Les coûts d'emprunt pouvant être incorporés au coût d'entrée :

- doivent être directement attribuables à l'acquisition ou à la production de l'actif (PCG, art. 321-5.1) ;

- peuvent inclure tous les intérêts et autres coûts supportés par l'entreprise en liaison avec l'emprunt de fonds.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 64 et 66).

I. Coûts directement attribuables
Ils correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été engagée. Selon le PCG, peuvent être incorporés dans le coût de l'actif (PCG, art. 321-5.3) :

a. les coûts d'emprunt provenant d'un **financement spécifique** affecté à l'opération d'acquisition ou de production de l'actif concerné ;

b. les coûts d'emprunt provenant d'un **financement non spécifique** (emprunts dits « généraux »).

Il s'agit notamment :

- des titres participatifs, des emprunts obligataires...

- des emprunts contractés par une entité ou un groupe dont l'activité de financement fait l'objet d'une **coordination centrale.** Dans ce cas, des instruments d'emprunts à des **taux d'intérêt différents** sont utilisés et ces fonds sont prêtés sur des bases diverses aux autres entités du groupe (Avis CNC n° 2004-15, § 4.1.3.2).

Selon l'avis CNC n° 2004-15, il peut toutefois être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif éligible et de déterminer les emprunts qui n'auraient pas été engagés en cas d'autofinancement.

Sauf situations spécifiques, il doit être présumé que les emprunts généraux contribuent en tout ou partie au financement des actifs éligibles, et ce :

- quand bien même la trésorerie issue de l'activité courante est suffisante pour financer les dépenses relatives aux actifs éligibles ;

- quelles que soient les intentions du management (financement uniquement partiel des actifs éligibles, financement de l'activité courante, croissance externe ou encore location-financement...).

Remarque
Autofinancement : en cas d'utilisation de fonds propres pour financer l'acquisition la construction ou la production d'un actif éligible (absence de recours à tout emprunt), aucun coût ne peut être capitalisé. En effet, seuls les coûts réellement supportés par la société peuvent, selon le PCG, être capitalisés.

II. Exemples de coûts d'emprunt
Selon l'avis du CNC n° 2004-15 (§ 4.1.3), les coûts d'emprunt peuvent inclure :

a. les **intérêts** sur découverts bancaires et emprunts à court terme et à long terme,

b. l'amortissement des **primes d'émission ou de remboursement** relatives aux emprunts,

Sur le principe d'amortissement des primes d'émission ou de remboursement, voir n° 2128-1.

c. l'amortissement des **frais d'émission** (coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts),

Remarque
Comptabilisation en charges des frais d'émission : il existe une option ouverte aux entreprises pour la comptabilisation des frais d'émission d'emprunt soit à l'actif (avec amortissement sur la durée de l'emprunt), soit en charges (voir n° 2126). Lorsque l'entreprise a opté pour l'inscription directe en charges des frais d'émission d'emprunt, l'avis du CNC ne précise pas s'il est ou non possible de les incorporer ensuite dans le coût d'entrée de l'actif.

Fiscalement, L'incorporation des frais d'émission dans les coûts d'emprunt n'est pas autorisée lorsqu'ils sont inscrits directement en charges (BOI 4 A-13-05, n° 64 et 66).

En conséquence, par simplification et afin d'éviter des retraitements extra-comptables lourds (lors de l'inscription à l'actif, lors de la dépréciation ou de l'amortissement de l'actif sous-jacent et lors de la cession de l'actif) et de ne pas remettre en cause l'option pour la déduction immédiate des frais d'émission, il convient, à notre avis, de retenir le traitement fiscal sur le plan comptable : l'incorporation dans le coût d'entrée (au titre de l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des actifs) des seuls frais d'émission inscrits à l'actif.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS sur le traitement des frais d'émission, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6450.

d. les **différences de change** résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un **ajustement des coûts d'intérêt** (voir n° 2083-4).

A notre avis, les gains et pertes de change sur instruments de couverture (sur les critères de définition d'une opération de couverture, voir n° 2141-3) devraient être pris en compte dans le calcul des coûts d'emprunt, dès lors qu'ils sont directement attribuables aux emprunts concernés par la capitalisation (attention notamment en cas d'emprunts de groupe).

Période d'incorporation

1410-4

Elle est la même que celle applicable à tous les autres coûts compris dans le coût d'entrée des immobilisations. Ainsi, l'incorporation des coûts est limitée à la période d'acquisition ou de production définie pour les immobilisations (PCG, art. 321-5.1 al. 1).

Pour plus de détails sur la définition de la période d'acquisition et de production, voir n° 1405-1.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 65).

En pratique :

I. Date de début d'incorporation dans le coût d'un actif
La date de début de capitalisation est la date à laquelle les trois conditions suivantes sont remplies pour la première fois :

- des dépenses relatives au bien ont été réalisées ;

- des coûts d'emprunt sont encourus ;

- les activités indispensables à la préparation de l'actif, préalablement à son utilisation ou à sa vente, sont en cours.

II. Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif
A notre avis, l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue sont **pratiquement toutes terminées.** En pratique, même si des modifications mineures (telles que la décoration d'une propriété selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur) ou des travaux administratifs « de routine » se poursuivent, l'incorporation doit cesser.

En outre, selon l'OEC (Rec. 1.19, § 19 à 24 et 33) :

a. Si la construction d'un bien est partiellement terminée :

- dès lors que chaque partie constitutive est utilisable tandis que la construction des autres se poursuit, les charges financières afférentes aux parties terminées n'y sont plus rattachables ;

- a contrario, s'il faut que toutes les parties constitutives soient terminées avant que l'une d'entre elles puisse être utilisée, l'incorporation des charges financières continue normalement jusqu'à ce que la construction du bien soit terminée.



Exemple Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d'actif pour lequel chaque partie est en mesure d'être utilisée pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties. En revanche, constitue un actif nécessitant d'être achevé avant que chaque partie puisse être utilisée, un établissement industriel mettant en oeuvre plusieurs processus de manière consécutive en différents points de cet établissement à l'intérieur du même site (par exemple, une aciérie).

b. Si la production des biens est interrompue pendant une longue période, l'incorporation est suspendue jusqu'à ce que la production reprenne.
Toutefois cette incorporation n'est pas suspendue pendant :

- la durée au cours de laquelle des travaux techniques et administratifs importants sont en cours ;

- les interruptions inhérentes au processus de fabrication de l'actif en vue de son utilisation prévue ou de sa vente prévue.



Exemples

1. Une entreprise a acheté un terrain agricole sur lequel elle compte construire une usine. L'incorporation au coût de l'actif se poursuit pendant la longue période (6 mois) au cours de laquelle les démarches administratives auprès des autorités locales pour que le terrain agricole soit classé comme terrain industriel est bloqué (du fait de l'opposition des résidents), dès lors :

- qu'il s'agit d'activités temporaires, courantes, indispensables à la préparation et à l'utilisation du terrain,

- que l'entreprise reste convaincue qu'elle parviendra à faire classer ce terrain en terrain industriel, la nouvelle usine devant créer des emplois dans la région.

2. Une entreprise doit construire un pont pendant une période où le niveau de l'eau est élevé et provoque l'interruption des travaux. L'incorporation au coût de l'actif se poursuit pendant la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, dès lors que ce niveau élevé est habituel pendant la période de construction dans la région géographique concernée.

Montant des charges financières incorporables

1410-5

Remarque préalable
Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible sont supérieurs à sa valeur actuelle, cette valeur comptable est **dépréciée** ou sortie du bilan selon les dispositions prévues aux articles 322-5 s. du PCG (Avis du CNC n° 2004-15, § 4.1.3.2). Pour plus de détails sur la dépréciation, voir n° 1500 s.

I. Financement spécifique
(voir n° 1410-3 I.a.) Le montant des charges financières incorporables doit correspondre (Avis CNC n° 2004-15, § 4.1.3.2) :

- aux coûts réellement encourus sur ces emprunts durant la période de capitalisation (voir ci-après a.),

- diminués de tout produit obtenu du placement temporaire des fonds empruntés (voir ci-après b.).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 66).

a. Les coûts réellement encourus durant la période de capitalisation sont ceux obtenus en appliquant le **taux contractuel** du ou des emprunts aux seules **dépenses effectives.**
A notre avis, tant qu'aucune dépense n'a été réellement effectuée, les charges financières relatives à l'emprunt ne peuvent pas être incorporées. Sont donc normalement **exclues** (rec. OEC n° 1.19) les charges correspondant à des charges à payer, à des dettes fournisseurs ne portant pas intérêt. En revanche, sont pris en compte les avances et acomptes versés aux fournisseurs (voir notre exemple 1 ci-après).



Exemple 1

Dépenses effectuées		Période comprise entre la date de la dépense et la date de clôture de l'exercice	Dépenses moyennes
1er janvier :	225 000	12 mois	225 000
1er mars :	360	10 mois	300 000

Dépenses effectuées			Période comprise entre la date de la dépense et la date de clôture de l'exercice	Dépenses moyennes
	000			
1er novembre :	180 000		2 mois	30 000
	765 000			555 000
1er juillet :	200 000	Acompte	6 mois	- 100 000
				455 000

Cet exemple a uniquement pour objet d'illustrer la méthode ; en pratique, ce calcul sera effectué plus fréquemment, chaque mois par exemple.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6457.

b. Le montant des frais est diminué des produits de placement temporaire de ces fonds empruntés.

En effet, les modes de financement pour un actif éligible peuvent avoir pour conséquence qu'une entreprise obtienne les fonds empruntés et supporte les coûts d'emprunt correspondants avant que tout ou partie des fonds soient utilisés pour les dépenses relatives à l'actif éligible. Dans un tel cas, les fonds sont souvent placés de façon temporaire, en attendant d'être dépensés pour l'actif éligible.

II. Financement non spécifique
(voir n° 1410-3 I.b) Dans ce cas, le PCG dispose que le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant (PCG, art. 321-5.3 al. 2) :

- un **taux de capitalisation** (voir ci-après),

- aux **dépenses relatives à l'actif** (voir ci-avant I. a.).

Le taux de capitalisation correspond au **taux moyen pondéré** des emprunts non affectés au financement spécifique (c'est-à-dire **à l'exception** des emprunts spécifiquement contractés pour l'obtention de l'actif concerné) en cours au titre de l'exercice. Il convient alors de veiller à ce que le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné n'excède pas le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice (Avis du CNC n° 2004-15, § 4.1.3.2).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 66).

Remarques

1. Dans un groupe de sociétés (norme IAS 23) Lorsque l'activité de financement d'une entreprise fait l'objet d'une coordination centrale, divers problèmes peuvent rendre difficile la détermination du montant des emprunts à partir desquels le taux de capitalisation est calculé. Des difficultés existent, par exemple :

- lorsque l'argent est emprunté dans plusieurs pays à des taux d'intérêt différents et prêté dans le groupe à des conditions diverses ;

- lorsque les emprunts sont libellés en devises étrangères ou indexés sur une monnaie étrangère et que des opérations du groupe se déroulent dans un contexte économique hautement inflationniste, ou lorsque les taux de change sont flottants.

Dans certaines circonstances, il peut donc être approprié d'inclure dans ce montant tous les emprunts de la société mère et ses filiales consolidées (dans la limite des coûts réellement supportés par la société au niveau de ses comptes individuels) ; dans d'autres cas, il peut être indiqué, pour chaque filiale étrangère, d'utiliser la moyenne des taux applicables à ses propres emprunts. Le choix d'un taux de capitalisation est **affaire de jugement** pour déterminer de façon raisonnable le coût d'emprunt défini en termes de coûts supportés qui auraient pu, autrement, être évités.

2. Produits de placement A notre avis, le taux de capitalisation ne doit pas prendre en compte les intérêts issus du placement temporaire de ces fonds.

Exemple

Exemple 2 Afin de lancer une nouvelle production, une entreprise fabriquant des embrayages doit utiliser deux nouvelles presses. Ces machines-outils étant très spécifiques, l'entreprise ne peut les acquérir sur le marché et doit les produire elle-même. La durée de production est d'environ 11 mois. Pour financer cette production, l'entreprise a recours à des emprunts. Comme présenté dans le tableau ci-après, il n'y a pas d'affectation directe de ces emprunts à la production de chaque presse :

Emprunt	Montant	Taux	Intérêts annuels
A	200 000	6,5 %	13 000
B	100 000	6,7 %	6 700
C	90 000	6,9 %	6 210
D	60 000	7 %	4 200
Total	450 000	6,69 % (1)	30 110
(1) Moyenne pondérée des coûts d'emprunt (30 110 / 450 000 = 6,69 %).			

Le plan de financement de la production est géré pour l'ensemble de la fabrication en tenant compte des budgets de dépenses.
Les remboursements d'emprunts sont effectués à partir du 1/01/n + 1.
Les presses ont commencé à être fabriquées le 1/01/n et ont été mises en service le 1/12/n.
Pour cette fabrication, le plan de financement des achats à payer est le suivant :

Dépenses engagées dans le processus de production		
Mois	**Presse n° 1**	**Presse n° 2**
Janvier	150 000	50 000
Février	0	0
Mars	0	0
Avril	30 000	20 000
Mai	0	0
Juin	70 000	60 000
Juillet	30 000	0
Août	0	0

Dépenses engagées dans le processus de production		
Mois	**Presse n° 1**	**Presse n° 2**
Septembre	30 000	0
Octobre	0	0
Novembre	10 000	0
Décembre	0	0
Total	320 000	130 000

Les emprunts n'étant pas spécifiques à la production de chaque presse prise individuellement, le taux d'intérêt à retenir est la moyenne pondérée des coûts d'emprunt, soit 6,69 %.
Pour déterminer le montant à incorporer dans le coût de production de chaque presse, il convient d'appliquer ce taux d'intérêt aux dépenses engagées dans le cadre de la fabrication :

Par hypothèse et par simplification, il est considéré que les dépenses sont engagées de manière linéaire au cours de chaque mois. Ainsi, le mois d'engagement des dépenses compte pour un demi-mois d'emprunt.

	Presse n° 1		**Presse n° 2**	
	Dépenses engagées dans le processus de production	**Coût d'emprunt à incorporer**	**Dépenses engagées dans le processus de production**	**Coût d'emprunt à incorporer**
Mois	Montant (a)	(b) = (a) x 6,69 % x nombre de mois d'emprunt pendant la période de fabrication / 12	Montant (a)	(b) = (a) x 6,69 % x nombre de mois d'emprunt / 12
Janvier	150 000	8 780 (1)	50 000	2 927
Février	0	0	0	0
Mars	0	0	0	0
Avril	30 000	1 254	20 000	836
Mai	0	0	0	0
Juin	70 000	2 146	60 000	1 840
Juillet	30 000	753	0	0
Août	0	0	0	0

	Presse n° 1		Presse n° 2	
	Dépenses engagées dans le processus de production	**Coût d'emprunt à incorporer**	**Dépenses engagées dans le processus de production**	**Coût d'emprunt à incorporer**
Septembre	30 000	418	0	0
Octobre	0	0	0	0
Novembre	10 000	28	0	0
Décembre	0	0	0	0
Total	320 000	13 379	130 000	5 603
(1) 8 780 = 150 000 (dépenses engagées au cours du mois de janvier) x 6,69 % (taux moyen pondéré) x 10,5 (nombre de mois d'emprunt jusqu'au 30/11) / 12.				

III. Financement mixte (emprunts spécifiques et non spécifiques)
Dans la mesure où un emprunt spécifique est également contracté, les dépenses doivent être en priorité affectées à l'emprunt spécifique.

Exemple

Exemple 3 Au 1er janvier N, la société A signe un contrat pour la construction d'un immeuble sur un terrain précédemment acquis (montant de l'opération : 2 000 K €). L'immeuble est terminé en décembre N. Durant cette période, les paiements suivant sont effectués :

Dépenses engagées dans le processus de production	
	Immeuble
1er janvier N	200 000
31 mars N	600 000
30 septembre N	1 000 000
31 décembre N	200 000
Total	2 000 000

Au 31 décembre N, les emprunts suivants sont en cours :

- un emprunt contracté spécifiquement pour la construction de l'immeuble. L'emprunt est effectué sur 4 ans, au taux de 10 %. Au 31 décembre, le montant de l'emprunt s'élève à 700 000 €. Les intérêts supportés au cours de l'exercice sont de 65 000 € ;

- deux emprunts non spécifiques :

Emprunt	Montant	Taux	Intérêts annuels
Emprunt 1	1 000 000	12,5 %	125 000
Emprunt 2	1 500 000	10 %	150 000
Total	2 500 000	11 % (1)	275 000
(1) Moyenne pondérée des coûts d'emprunt (275 000 / 2 500 000 = 11 %).			

Le montant des intérêts à capitaliser en cas d'emprunts généraux doit être déterminé en appliquant le taux de capitalisation aux dépenses engagées. Dans la mesure où un emprunt spécifique est également contracté, les dépenses doivent être en priorité affectées à l'emprunt spécifique :

	Dépenses engagées dans le processus de production	Allocation des dépenses aux emprunts généraux	Moyenne pondérée des dépenses de la période allouées aux emprunts généraux
		Montant (a)	(b) = (a) × nombre de mois d'emprunt pendant la période de fabrication / 12
1er janvier N	200 000	0 (car dépenses couvertes par l'emprunt spécifique)	0
31 mars N	600 000	100 000 [500 000 étant déjà couverts par l'emprunt spécifique (1)]	75 000 (2)
30 septembre N	1 000 000	1 000 000	250 000 (3)
31 décembre N	200 000	200 000	0 (4)
Total	2 000 000		325 000

(1) L'emprunt spécifique est à ce stade totalement utilisé.
(2) 100 000 × 9/12
(3) 1 000 000 × 3/12
(4) 200 000 × 0/12

Détermination du montant des coûts d'emprunt à capitaliser :

	Coût d'emprunt à incorporer
	(c) = (b) × 11 %
Emprunt spécifique	65 000

	Coût d'emprunt à incorporer
Emprunts généraux	35 750 [(1)]
Coûts d'emprunt à capitaliser	100 750
(1) 325 000 × 11 %	

Comptabilisation

1410-6

Pour plus de détails sur la contrainte selon laquelle l'option retenue doit être la même pour tous les actifs, voir n° 1410 II. Sur l'information à donner en annexe, voir n° 1588-1 point 2 du tableau.

a. Le principe de non-incorporation est retenu. Lors de leur engagement, les charges financières sont enregistrées normalement au compte 66.

b. La possibilité d'incorporation est retenue :

- **lors de leur engagement,** les charges financières sont enregistrées normalement au compte 66 ;

- **lors de la décision d'incorporer,** « les charges financières, faisant partie intégrante du coût, sont enregistrées de la même manière que les autres éléments de coût » (Rec. OEC n° 1.19).

Elles sont ajoutées au coût de production de l'immobilisation (comptes 23 et 21), à notre avis par l'intermédiaire du **compte 796 « Transfert de charges financières ».**

Bien que le PCG (art. 447/79) prévoie que le compte « Transferts de charges » ne puisse être utilisé que pour les transferts à un compte de bilan (autres que les comptes d'immobilisations), l'utilisation du **compte 796** (pour ces charges financières qui sont par nature significatives) nous paraît **préférable,** dans ce cas, **à** celle du **compte 72 « Production immobilisée »,** afin de ne pas majorer de manière fictive le résultat d'exploitation.

Coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site

1411

L'obligation d'inclure les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état dans le coût d'acquisition des immobilisations corporelles, en contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état, est expressément prévue par le PCG (art. 321-10.1) dès lors qu'il s'agit d'une dégradation immédiate.

Sur les règles de définition et de comptabilisation des coûts de démantèlement et de remise en état à l'actif, voir n° 1396-1. Sur la provision à constater au titre des coûts de démantèlement et de remise en état, voir n° 1516 et n° 1516-1. Sur le cas des coûts de démantèlement et de remise en état de site ou d'actif appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

I. Estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état
L'actif enregistré en contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état est évalué de la même manière que le passif :

Pour plus détails sur l'évaluation initiale du passif de démantèlement, voir n° 1516-1 II. a.

- **soit** à la **valeur nominale,**

- **soit** à la **valeur actualisée,** compte tenu du caractère à long terme de ces éléments.

L'avis CU CNC n° 2005-H a rendu obligatoire l'actualisation de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état. Toutefois, dans l'attente de mesures fiscales transitoires permettant notamment l'étalement de l'écart de première application de l'actualisation, le CNC a reporté cette disposition. A la date de parution de cet ouvrage, l'actualisation reste donc optionnelle (voir n° 1516-1 II. b.).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 E-2-07, n° 46).

Sur le cas particulier des installations nucléaires, voir n° 1516-1.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6256-1.

II. Evolution ultérieure des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état
Le montant de la provision pour coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état constitue une estimation qui peut être revue tant que l'obligation de démantèlement ou de remise en état n'a pas été remplie (éléments du coût, taux d'actualisation le cas échéant).

Pour plus de détails sur l'évaluation ultérieure du passif de démantèlement, voir n° 1516-1 II. c.

Selon le CU CNC n° 2005-H, la variation du montant estimé du passif de démantèlement a pour contrepartie une variation identique du montant de l'actif concerné (actif de démantèlement en priorité et actif sous-jacent pour le surplus). En conséquence :

a. Lorsque le changement d'estimation conduit à augmenter la provision pour coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, cette variation conduit à une **augmentation de la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement.** Ces opérations de dotation de la provision et de réestimation à la hausse de l'actif étant des écritures de bilan à bilan, aucun compte de charge ou de produit ne doit être mouvementé.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 A-13-05, n° 94). La modification symétrique des montants au passif et à l'actif n'entraîne donc en principe aucune conséquence sur le résultat imposable (BOI 4 E-2-07, n° 72).

Un tel changement d'estimation peut constituer un indice de perte de valeur, devant donner lieu à la réalisation d'un test de dépréciation. Si la valeur actuelle s'avère inférieure à la valeur comptable, l'entreprise doit alors constater une dépréciation (voir n° 1500 s.).

b. Lorsque le changement d'estimation conduit à diminuer la provision pour coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, la variation négative doit être **déduite du coût de l'actif de démantèlement par le biais d'une dépréciation.** Dans ces conditions, il convient de débiter le compte 1581 « Provision pour remise en état » par le crédit d'un sous-compte 291x « Dépréciation des immobilisations corporelles - Actif de démantèlement ». Aucun compte de charge ou de produit ne doit donc être mouvementé (voir ci-après III notre exemple d'application).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 A-13-05, n° 94). La modification symétrique des montants au passif et à l'actif n'entraîne donc en principe aucune conséquence sur le résultat imposable (BOI 4 E-2-07, n° 72), dès lors que la reprise de provision n'excède pas la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement. Dans le cas inverse, voir ci-après.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7030-2.

En outre :

- **si la réduction de la provision s'avère supérieure à la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement** (ce qui pourra être fréquemment le cas en fin d'amortissement), **l'immobilisation sous-jacente est dépréciée.** Dans ces conditions, il convient de débiter le compte 1581 « Provision pour remise en état », pour la partie excédant le VNC de l'actif de démantèlement, par le crédit du compte 291 « Dépréciation des immobilisations corporelles » ;

Fiscalement, En revanche, l'excédent de reprise de provision par rapport à la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement constitue immédiatement, et dans tous les cas, un **produit imposable** (CGI, art. 39 ter C, BOI 4 A-13-05, n° 94 et BOI 4 E-2-07, n° 75). En conséquence, la comptabilisation d'une dépréciation de l'actif sous-jacent constitue fiscalement un produit imposable qui doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A, ligne WQ.

- **au-delà de la valeur nette comptable de l'actif sous-jacent,** un **produit d'exploitation** est constaté.

Fiscalement, Ce produit étant immédiatement imposable (CGI, art. 39 ter C ; BOI 4 E-2-07, n° 75), aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer.

Remarques

1. Au-delà de la durée d'utilisation effective du site ou de l'installation devant être démantelée, toute modification ultérieure de la provision a pour contrepartie une dotation ou une reprise de provision au compte de résultat. En effet, au-delà de la durée d'utilisation du

site ou de l'installation, ces coûts sont liés à l'apurement d'une situation passée et ne sont plus porteurs d'avantages économiques futurs pour l'entreprise.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 72).

2. Modification du plan d'amortissement Le montant amortissable de l'actif ainsi modifié (à la hausse ou à la baisse) est amorti de manière prospective en fonction de sa durée d'utilisation (voir n° 1467). En conséquence, seules les dotations d'amortissement ultérieures seront impactées par ces variations.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI précité, n° 71).

3. En cas d'actualisation de la provision Les incidences de la désactualisation du passif sont comptabilisées directement en charges financières (voir n° 1516-1 II. b.). L'actif n'est donc pas modifié du fait de cette désactualisation.

4. En cas de prise en charge d'une partie des coûts par un tiers Dans ce cas, à notre avis, la révision de l'estimation des coûts doit être répartie, selon ce qui a été convenu contractuellement avec le tiers, sur le montant de l'actif « Coûts de démantèlement et de remise en état » et sur la créance comptabilisée au titre de la prise en charge.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 72).

5. En cas de dépréciation de l'actif sous-jacent du fait de la réestimation du passif de démantèlement En principe, le plan d'amortissement de l'actif sous-jacent est modifié de manière prospective (voir n° 1505). En conséquence, la dotation aux amortissements est minorée par rapport à une situation sans dépréciation. La dotation aux amortissements correspondant à la quote-part dépréciée de l'actif sous-jacent n'étant pas comptabilisée, elle ne peut pas être déduite fiscalement. Pour permettre la déduction fiscale de cette quote-part dépréciée de l'actif sous-jacent, des écritures comptables de reprise de dépréciation au rythme des amortissements doivent être constatées (Avis CU CNC n° 2006-12). Sur ces écritures, voir n° 1505 et 1506.

Fiscalement, Compte tenu des difficultés d'application de l'avis CU CNC précité, des commentaires complémentaires devraient être apportés en matière fiscale (BOI 4 E-2-07, n° 77).

III. Exemple d'application



Une entreprise met en service, le 1er janvier n, une usine pour laquelle elle a, dès la date de mise en service, une obligation de démantèlement des installations industrielles et de remise en état du site au terme de leur utilisation. La période d'utilisation est estimée à 40 ans.
Au 1er janvier n, l'entreprise procède à une estimation des coûts de démantèlement et de remise en état du site à 50 M €. Elle choisit de ne pas actualiser cette valeur.

En n + 27 l'entreprise procède à une révision des coûts et constate une surévaluation de la provision d'un montant de 21 M €.
Au 31 décembre n + 27, la VNC de l'actif de démantèlement s'établissant à 15 M € [50 M € - (1,25 M € × 28 ans)], la révision du montant estimé des coûts doit être imputée :
- sur cette VNC, à hauteur de 15 M € (la valeur rectifiée est donc nulle et aucun amortissement ne peut plus être comptabilisé sur cet actif),

Fiscalement, La modification symétrique des montants du passif de démantèlement et de l'actif de démantèlement n'entraîne aucune conséquence sur le résultat imposable (voir n° 1411).

- sur l'actif sous-jacent à hauteur du solde (soit 6 M €), sous la forme d'une dépréciation (par le biais d'un transfert du compte de la provision pour démantèlement vers un compte de dépréciation).

Fiscalement, Cette (provision pour) dépréciation n'est pas déductible et doit être assimilée sur le plan fiscal à une reprise imposable de la provision pour coûts de démantèlement à hauteur de 5 M €. L'entreprise doit donc procéder à une réintégration extra-comptable du montant de cette (provision pour) dépréciation (voir n° 1411 II.).

Cas particuliers

Ensembles immobiliers

1415

Un ensemble immobilier doit être ventilé entre le terrain et la construction (voir n° 1351).

Sur l'évaluation du terrain, voir n° 1415-1.
Sur l'évaluation de la construction, voir n° 1415-2 (et n° 1435-1 lorsqu'elle est produite par l'entreprise).
Sur le cas particulier des constructions sur sol d'autrui, voir n° 1415-3.
Sur le cas particulier des biens immobiliers acquis par des marchands de biens, voir n° 1199-1.

Terrain (compte 211)

1415-1

Sur la ventilation du coût entre terrain et construction, voir n° 1351.

I. Prix d'achat
(hors TVA déductible), (voir règles générales n° 1403 s.), augmenté le cas échéant :

- du prix d'acquisition d'une promesse de vente,

- du prix d'acquisition d'un droit d'option (CE 6 juillet 1936, n° 46376 repris dans D. adm. 4 C-2111, n° 17).

II. Certaines redevances et participations
(à immobiliser) :

Sur les règles générales concernant les frais accessoires (ainsi que les « frais d'acquisition d'immobilisation », qui bénéficient d'une option pour une comptabilisation en charge), voir n° 1404 s.

- le versement pour dépassement du plafond légal de densité, celui-ci augmentant la valeur du terrain pour l'usage considéré tant comptablement (Bull. CNC n° 29 janvier 1977, n° 29.7) que fiscalement (CGI, art. 302 septies B) ;

Sur ce versement et sa suppression prévue au 1er janvier 2015, voir Mémento Fiscal n° 31265 à 31290.
Sur le cas particulier des constructions sur sol d'autrui, voir n° 1415-3.

- la participation aux travaux de voirie effectués par la commune s'il existe un lien direct entre les travaux et l'achat du terrain (Rép. Perrin, AN, 1er août 1964, p. 2597 ; voir n° 1328 I) ;

- les droits d'enregistrement dus en cas de non-respect de l'engagement de revendre ou de construire, sauf si l'entreprise a opté pour la comptabilisation en charge de ses frais d'acquisition d'immobilisation (Bull. n° 157, mars 2010, EC 2009-71, p. 240 s. ; pour plus de détails, voir n° 1199-1).

Sur les redevances pour création de bureaux en Ile de France, voir n° 1435-1.

III. Frais destinés à rendre le terrain libre et nu
Sont notamment concernés :

- les frais de démolition ;

- l'indemnité d'éviction ou de résiliation de bail payée, le cas échéant, pour obtenir la libération des locaux situés sur le terrain (voir n° 2404-1).

a. Si l'ensemble immobilier a été acquis dans le but de détruire l'immeuble, les frais destinés à rendre le terrain nu sont comptabilisés à l'actif :

- dans le **coût d'acquisition du terrain,** si l'objectif de la démolition est d'**exploiter le terrain nu** ;

Fiscalement, Il en est de même :

- pour les **frais de démolition,** selon Guillaume Goulard, maître des requêtes au Conseil d'Etat, interrogé par nos soins à ce sujet dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 1999 », Les Echos Conférences - PwC ;

- à notre avis, pour les **indemnités d'éviction** versées aux occupants des immeubles implantés sur des terrains acquis par l'entreprise pour les besoins de son exploitation. Celles-ci trouvant leur contrepartie dans l'accroissement de la valeur des immobilisations figurant à l'actif du bilan, elles ne constituent pas des charges déductibles des résultats de l'entreprise ;

- dans le **coût de production du nouvel immeuble,** si l'objectif est d'**édifier un nouvel immeuble pour l'exploiter** (voir n° 1435-1).

Fiscalement, Il en est de même :

- pour les **frais de démolition** (CE 19 décembre 1966, n° 61352 ; D. adm. 4 C-2111, n° 21)

- pour les **indemnités d'éviction** (CE 19 décembre 1975, n° 96829 repris dans D. adm. 4 C-2111, n° 30).

Si l'objectif est de revendre le terrain (nu ou pourvu d'un nouvel immeuble), ces frais sont comptabilisés en stocks (et non en immobilisations), dans le coût de production du nouveau produit immobilier. Pour plus de détails, voir n° 1199-1 (stocks).

Remarques

1. Immobilisations décomposables En général, les constructions étant des immobilisations décomposables, la valeur des frais de démolition et les indemnités d'éviction devraient, à notre avis, faire partie de la structure de l'immeuble. Pour plus de détails sur l'amortissement de la structure des immeubles, voir le bulletin CNCC n° 140 (décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 »).

2. Traitement de la VNC de la construction à démolir La construction étant destinée à être détruite, elle n'a pas, en général, de valeur. Toutefois :

- si l'acte de vente prévoit la répartition du prix d'achat de l'ensemble immobilier entre le terrain et la construction (à démolir), cette répartition doit être reflétée au bilan ;

- si la décision de démolition est prise dès l'acquisition, mais que sa mise en oeuvre n'est pas immédiate et intervient plusieurs mois après l'achat de l'ensemble immobilier, la construction à démolir, si elle est porteuse d'avantages économiques, est, à notre avis, inscrite au bilan dès lors que l'entreprise est capable d'estimer ces avantages de façon suffisamment fiable.

Dans ces deux conditions, lors de la démolition, la VNC de l'ancienne construction suit le même traitement que les autres frais destinés à rendre le terrain nu (voir ci-avant) : elle est incluse dans le coût d'acquisition du **terrain,** si l'objectif de la démolition est d'exploiter le terrain nu ; ou bien incluse dans le coût de production du **nouvel immeuble,** si l'objectif est d'édifier un nouvel immeuble pour l'exploiter (voir n° 1435-1).

Fiscalement, Selon la jurisprudence rendue sur des faits antérieurs à 2005, si l'objectif est d'édifier une nouvelle construction, la VNC de l'ancienne construction entre dans le coût de revient de la nouvelle construction (CE 4 mai 1977, n° 2137 repris dans D. adm. 4 C-2111, n° 23 ; CE 16 juin 1999, n° 177954), même si l'ancienne construction a été exploitée en l'état sur une période supérieure à un an avant sa démolition, dès lors qu'il est démontré que le terrain a été acquis dans le but de réaliser une opération de restructuration des bâtiments le composant (CE 5 mai 2008, n° 290383).

3. Traitement du droit au bail et des servitudes (mitoyenneté, indemnités versées à l'occasion d'une convention de cour commune...) acquis avec les locaux destinés à être démolis Ils suivent, à notre avis, le même traitement que la VNC des locaux à démolir (voir ci-avant, notre remarque 2).

Fiscalement, En revanche, **le droit au bail** des locaux destinés à être détruits est toujours inclus dans le **coût d'acquisition du terrain** et non du nouvel immeuble, l'acquisition du droit au bail n'ayant été poursuivie qu'en vue d'obtenir la libération du terrain d'assiette du futur immeuble (CE 25 mai 1977, n° 99470 repris dans D. adm. 4 C-2111, n° 19). En conséquence, il ne peut pas être amorti.

b. Si la décision de démolir l'immeuble est prise postérieurement à son acquisition, les frais destinés à rendre le terrain nu sont, à notre avis, comptabilisés de la manière suivante :

1. En cas de **poursuite de l'exploitation du terrain** :

- dans le **coût d'aménagement du terrain si des avantages économiques sont attendus de ces aménagements et** si l'entreprise décide de ne pas reconstruire.

Sur l'amortissement des frais d'aménagement de terrains, voir n° 1490-3.

Fiscalement, Il en est de même, y compris lorsque ces avantages économiques sont indirects, l'exploitation étant confiée à un tiers (CE 6 novembre 1985, n° 47800).

- dans le coût **de la nouvelle construction,** en tant que coûts accessoires, si l'entreprise décide d'édifier une nouvelle construction à la place de celle démolie.

En effet, si l'entreprise décide d'édifier un nouvel immeuble, les frais de démolition sont, à notre avis, nécessaires et directement attribuables à la production de ce nouvel immeuble.

Fiscalement, Il en est de même (CE 24 juin 1963, n° 55376).

Toutefois, dans les deux cas, si la comptabilisation à l'actif de ces coûts rend le coût d'entrée de l'immobilisation supérieur à sa valeur actuelle estimée, une **dépréciation** doit être comptabilisée immédiatement (ce qui revient à passer en charge les frais de démolition).

2. En cas de **revente du terrain nu** : en **frais de cession** (voir n° 1522).

Si la vente n'est pas réalisée dans le même exercice que l'engagement des frais, ces derniers sont immobilisés s'ils augmentent la valeur du terrain.

Fiscalement, Les **frais de démolition** (CE 14 mai 1975, n° 93314 repris dans D. adm. 4 C-6211, n° 3 et Rép. Alduy, Sén. 28 février 1985), et les **indemnités d'éviction** (Rép. Bouvard, AN 22 novembre 1982, p. 4773) augmentent le prix de revient du terrain vendu.

3. En cas d'**abandon d'activité** ou de site : en **charges.**

Tel est le cas si la décision de démolir une usine résulte du déplacement de la production sur un autre site. En effet, dans ce cas, les frais de démolition s'analysent comme des coûts de redéploiement engagés en dehors de la période d'acquisition ou de production du terrain (voir n° 1404-1). Ils doivent alors être provisionnés dès que l'entreprise s'est engagée à démolir.

Sur la comptabilisation des provisions pour démantèlement et de remise en état des sites, voir n° 1516-1.

Remarques

1. Traitement de la VNC de l'ancienne construction :

- si l'immeuble cesse d'être exploité jusqu'à sa démolition, il doit faire l'objet d'un amortissement exceptionnel ;

- si l'immeuble continue d'être exploité jusqu'à sa démolition, son plan d'amortissement devrait, à notre avis, être révisé (prospectivement, voir n° 1467) pour tenir compte de la nouvelle durée d'utilisation (période sur laquelle l'entreprise a décidé de continuer d'exploiter l'immeuble jusqu'à sa démolition), sauf à démontrer qu'une partie de l'ancienne construction est utilisée dans la nouvelle construction (par exemple, les fondations).

Fiscalement, Si l'immeuble démoli était inscrit précédemment à l'actif de l'entreprise, la valeur comptable résiduelle du bâtiment détruit constitue une perte comptable, la destruction n'ayant pas pour contrepartie un accroissement de l'actif, que cette démolition ait pour objectif d'édifier une nouvelle construction (CE 16 juin 1999, n° 177954 ; voir n° 1435-1) ou non (CE 14 mai 1975, n° 93314 repris dans D. adm. 4 C-6211, n° 3) ; cette position infirme la doctrine administrative (BOI 4 A-12-76 ; Rép. Bouvard, AN 22 novembre 1982, p. 4773) selon laquelle la valeur résiduelle du bâtiment détruit constitue un élément du prix de revient du terrain.

2. Traitement du droit au bail et des servitudes (mitoyenneté, indemnités versées à l'occasion d'une convention de cour commune...) acquis avec les locaux destinés à être démolis Ils suivent, à notre avis, le même traitement que la VNC des locaux à démolir (voir ci-avant, notre remarque 1).

Construction achetée (compte 213)

1415-2

Sur le cas particulier des constructions acquises dans le but d'être démolies, voir n° 1415-1 III.
Sur le cas particulier des constructions sur sol d'autrui, voir n° 1415-3.
Sur le coût d'entrée d'une construction produite, voir n° 1435-1.
Sur la ventilation du coût entre terrain et construction, voir n° 1351.

I. Prix d'achat
(hors TVA déductible) (voir règles générales n° 1403 s.)

a. augmenté le cas échéant :

- du prix d'acquisition d'une promesse de vente (CE 24 juillet 1937, n° 56632 repris dans D. adm. 4 D-1321, n° 3) ;

- des intérêts appliqués au prix convenu entre la date de la signature de la promesse de vente et celle de la conclusion de la vente (CE 10 mars 1999, n° 169342 ; voir n° 1403-1) ;

- du prix d'acquisition d'un droit d'option (CE et D. adm. précités).

En revanche, le **dédit** versé pour résiliation de l'option prise mais finalement abandonnée constitue une **charge** exceptionnelle (compte 678) sur le plan comptable, déductible fiscalement (CE 28 décembre 1988, n° 57390).

b. diminué des **droits incorporels,** à comptabiliser à l'actif indépendamment de la construction, lorsqu'ils remplissent les critères de définition et de comptabilisation d'une **immobilisation incorporelle** (voir n° 1603 s.).

Il s'agit par exemple, des droits incorporels :

- garantissant une exclusivité (voir n° 1633-1 pour les droits de vente et de distribution, n° 1638-1 pour les droits publics et n° 1639-4 pour les autres droits privés), à condition que celle-ci soit justifiée à l'aide de documents précis ;

- représentatifs du droit d'occupation du domaine public (voir n° 1638).

II. Dépenses exposées lors de l'acquisition (hors TVA déductible) à immobiliser :

Sur les règles générales concernant les frais accessoires (ainsi que les « frais d'acquisition d'immobilisation », qui bénéficient d'une option pour une comptabilisation en charge), voir n° 1404 s.

- travaux d'aménagement et d'installation réalisés lors de l'acquisition ;

- droit au bail de l'immeuble acheté (Rép. Gabelle, AN, 8 juillet 1954, p. 3293 ; D. adm. 4 D-122, n° 11) ;

De même, l'entreprise qui, à la suite de l'absorption de deux sociétés, recueille à la fois la propriété et le droit au bail d'un même immeuble, est fondée à amortir cet élément d'actif sur une base englobant la valeur d'apport du droit au bail (Rép. Giacobbi, Sén. 10 mai 1979, p. 1213).
Le droit au bail inclus dans la valeur de l'immeuble est donc amorti dans les mêmes conditions que l'immeuble (Rép. Gabelle précitée). Toutefois (C. com. art. L 123-18, al. 2), si la valeur comptable de l'immeuble devient, de ce fait, supérieure à sa valeur actuelle, une dépréciation doit être comptabilisée immédiatement (ce qui revient à comptabiliser le droit au bail directement en charges).

- indemnité d'éviction ou de résiliation du bail en vue d'obtenir la libre disposition des locaux achetés (voir n° 2404-1 I. a.) ;

- sommes versées afin de restituer à usage d'habitation des immeubles de bureau (anciennement, charges à étaler selon le Bull. CNCC précité).

Sur les participations aux dépenses d'équipements publics, voir n° 1328 I.

Construction sur sol d'autrui

1415-3

I. Chez le locataire
Son évaluation obéit à la règle générale tant pour les immobilisations acquises (voir n° 1415-2) que produites par l'entreprise (voir n° 1435-1).

En ce qui concerne le **versement pour dépassement du plafond légal de densité** qui, normalement, fait partie du coût d'acquisition du terrain (voir n° 1415-1), la CNCC précise (Bull. n° 52, décembre 1983, EC 83-31, p. 508 s.) que dans le cas particulier des constructions sur sol d'autrui, cette taxe vient augmenter le coût d'entrée de la construction (et non celui du terrain).

Fiscalement, En revanche, ce versement est un élément du prix de revient du terrain non amortissable (CGI, art. 302 septies B). En conséquence, à notre avis, l'amortissement correspondant au versement inclus dans le coût de revient des constructions sur sol d'autrui doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE).
Sur ce versement et sa suppression prévue au 1er janvier 2015, voir Mémento Fiscal n° 31265 à 31290.

Sur les conditions de comptabilisation de la construction dans le patrimoine du locataire, voir n° 1326 I.

II. Chez le propriétaire du terrain (bailleur) A son entrée dans le patrimoine du bailleur, à l'expiration du bail, la construction est évaluée :

- soit pour le montant de l'indemnité,

- soit, si elle est reçue à titre gratuit (voir n° 1445), pour sa valeur vénale.

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 1326).

Sur les conditions de comptabilisation de la construction dans le patrimoine du bailleur, voir n° 1326 II.
Sur l'amortissement de ces constructions, voir n° 1494.

Cas particulier du bail à construction : La valeur de la construction en fin de bail (Bull. CNCC n° 121, mars 2001, EC 2000-57, p. 126 s.) :

- résulte soit directement de sa valeur vénale en fin de bail telle qu'elle aurait pu être estimée au moment de la signature du bail, soit indirectement de la valeur de marché des loyers du terrain pendant la durée du bail ;

- à défaut de pouvoir déterminer de telles valeurs, elle peut correspondre à sa valeur résiduelle en fin de bail estimée à la date de signature du bail, c'est-à-dire à son **coût de construction minoré des amortissements qui auraient été constatés par le bailleur si l'immeuble avait été inscrit à son actif durant le bail.**

Fiscalement, (CGI, art. 33 ter ; CGI A III, art. 2 sexies)

a. Evaluation du produit Le produit imposable correspondant à la remise gratuite de la construction en fin de bail est, en principe, calculé d'après le prix de revient de la construction. Toutefois, lorsque la durée du bail est :

- comprise entre 18 et 30 ans, il peut être réduit d'un abattement de 8 % par an au-delà de la 18e année ;

- supérieure à 30 ans, ce produit est totalement exonéré dans la limite du prix de revient de la construction remise, même si cette dernière a été comptabilisée chez le bailleur pour sa valeur vénale (CE 26 mars 2012, n° 340883).

b. Imposition du produit L'imposition du produit (lorsque celui-ci est imposable, voir **a.** ci-avant) peut être étalée sur l'année de remise de la construction et les 14 années suivantes.

Véhicules de tourisme

1416

Le **coût d'entrée** de ces véhicules comprend (Rép. Schumann, Sén. 22 décembre 1977, p. 4461 ; CE 2 mars 1990, n° 67828 et D. adm. 4 D-1321, n° 3) :

- le prix d'achat TTC et les frais de mise à disposition figurant sur la facture d'achat ;

- les équipements et accessoires TTC intégrés dans le véhicule, que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte ;

En revanche, les équipements ou accessoires autonomes constituent un élément d'actif distinct du véhicule (en ce sens CAA Nancy 19 décembre 1991 n° 9, repris dans BOI 4 C-2-92) à comptabiliser, à notre avis, dans un sous-compte du compte 2182 « Matériels de transport ».

- les frais de peinture exposés pour mettre les véhicules aux couleurs de la société, avant leur mise en service, en vue d'un effet publicitaire, s'agissant de frais accessoires d'achat (CE 10 décembre 1990, n° 68459) ;

- les frais de transport (sauf s'il résulte des conditions de vente que l'acquéreur a le droit de prendre livraison du véhicule à la sortie des chaînes de fabrication sans que de tels frais lui soient facturés).

Remarque
Carte grise et malus écologique ou « éco-pastille » : depuis 2008, l'acquisition des véhicules polluants entraîne l'exigibilité d'un « malus écologique ». En principe, les frais de carte grise ainsi que le malus écologique constituent, à notre avis, des frais d'acquisition du véhicule pouvant, selon l'option retenue par l'entreprise, être comptabilisés **soit en charges, soit en immobilisation** au même titre que le véhicule (PCG, art. 321-10.1 ; voir n° 1404-3). En effet, ces frais sont directement attribuables à l'acquisition du véhicule et nécessaires à sa mise en service. De ce fait, ils devraient constituer un coût accessoire à la mise en service du véhicule. Toutefois, en pratique, afin de bénéficier de leur déduction fiscale immédiate (voir ci-après), les entreprises ont tout **intérêt à comptabiliser directement en charges** les frais de timbre et le malus écologique.

Fiscalement,

a. Les frais de carte grise (taxe sur les certificats d'immatriculation ; CGI, art. 1599 quindecies à novodecies A) constituent une charge immédiatement déductible (D. adm. 4 D-1321, n° 3) ;

b. En l'absence de dispositions contraires, il devrait en être de même pour la **taxe additionnelle à la taxe sur les cartes grises** sur les véhicules de tourisme les plus polluants (CGI, art. 1010 bis).

c. Il en est de même pour **le malus écologique** (CGI, art. 1011 bis). En effet, selon Cyril Sniadower, Chef de Bureau à la DLF, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC, ce

traitement serait identique à celui qui a été précisé pour les contribuables imposables dans la catégorie des BNC (Rescrit du 5 août 2008, n° 2008/18).

Sur le traitement du bonus écologique :

- portant sur un véhicule loué, voir n° 648-4 ;

- portant sur un véhicule acquis, voir n° 3245-1.

Sur les autres taxes (vignette, taxe sur les voitures des sociétés...) ainsi que sur les primes d'assurance, voir n° 854.

Sur la déduction des amortissements des véhicules de tourisme, voir n° 1495-4.

2. Les autres modalités d'acquisition à titre onéreux

Sur les autres acquisitions à titre onéreux (non évaluées au coût d'acquisition mais à la valeur vénale) notamment les immobilisations acquises :

- par voie d'échange, voir n° 1443 ;

- contre versement de rentes viagères, voir n° 1444.

Immobilisations acquises à l'aide d'une subvention

1420

Elles sont comptabilisées à leur coût d'acquisition ou de production, les subventions obtenues étant **sans incidence sur le calcul du coût d'entrée** des biens financés (C. com. art. R 123-190 et 123-191 ; PCG, art. 321-7).



Exemples de subventions reçues

- Bonus écologique attribué par l'Etat aux acquéreurs de véhicules peu polluants : voir n° 3245-1 (lorsque le bonus est attribué aux utilisateurs de véhicules loués, voir n° 648-4 ; sur le traitement du malus écologique, voir n° 1416) ;

- Subventions finançant des dépenses de recherche et de développement : voir n° 1691.

Sur le traitement comptable des subventions d'équipement, voir n° 3247 s.
Lorsque la participation reçue constitue une subvention d'exploitation, à comptabiliser directement en résultat, voir n° 648-2.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6257 (renvoyant au n° 6051).

Immobilisations libellées en devises (acquises à l'étranger ou situées à l'étranger)

1421

Le traitement comptable des immobilisations libellées en devises diffère selon que l'acquisition a fait l'objet d'une couverture ou non.

I. L'acquisition ne fait pas l'objet d'une couverture
Selon le PCG (art. 342-1), le **coût d'entrée** de ces immobilisations est **converti** en euros au **cours du jour de l'opération,** le PCG (art. 341-1) indiquant que ce cours correspond :

- pour les devises cotées, aux cours indicatifs de la Banque de France publiés au JO et,

Les cours de change à utiliser sont en principe les cours au comptant mais en pratique, le calcul de cours moyens peut être admis.

- pour les autres devises, aux cours moyens mensuels établis par la Banque de France.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les dépréciations, sont calculés sur cette valeur (voir n° 1495-13).

L'écart entre le cours du jour de l'opération et le cours effectif de paiement constitue donc une **perte ou un produit** - à notre avis, à caractère **financier** - par analogie avec la comptabilisation du résultat de change préconisée par le PCG (voir n° 1566-1).

Il en est de même, à notre avis, si l'acquisition fait l'objet d'une couverture prise après sa réalisation. En effet, dans ce cas, la couverture concerne la dette résultant de l'acquisition et non le coût d'acquisition (voir ci-après II.)

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 56 et 4 D-3-95, n° 19 ; D. adm. 4 C-2111, n° 28 et 4 D-1321, n° 33 et 36), l'Administration s'étant alignée sur la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 28 juin 1991, n° 47656). En conséquence, aucun retraitement extra-comptable n'est nécessaire, l'écart étant immédiatement déductible ou taxable au taux de droit commun.

II. L'acquisition fait l'objet d'une couverture

L'**achat à terme de devises,** correspondant au coût d'acquisition en devises de l'immobilisation, est le cas le plus courant de couverture. A notre avis, cet achat à terme transforme l'achat d'immobilisation en devises en un achat en monnaie nationale (voir n° 2083-1).

Dans ce cas, le coût d'entrée de l'immobilisation correspond au montant converti au **taux de couverture** si celle-ci a été **prise avant l'opération** (PCG, art. 342-1).
En outre, les **frais engagés** pour mettre en place une telle couverture sont obligatoirement intégrés au **coût d'entrée** de l'immobilisation (PCG, art. 342-1).

En effet, ces frais font partie de l'évaluation du prix et sont donc partie intégrante du coût d'entrée (Comm. CNC du 2 septembre 2005, § 2.1). Ils ne constituent pas des frais liés à l'acquisition (comme les droits de mutation, honoraires, commissions ou frais d'actes) et ne peuvent donc pas bénéficier de l'option pour l'inscription en charges (voir n° 1404-3).

Remarques

1. En cas de couverture globale visant toutes les opérations réalisées par l'entreprise hors de la zone euro Il n'est pas envisageable d'intégrer ces frais, en les répartissant, dans le coût des immobilisations acquises (Comm. CNC du 2 septembre 2005, § 2.1). En effet, n'étant pas directement attribuables à une opération déterminée, ils ne répondent pas aux conditions d'incorporation dans le coût d'acquisition des immobilisations (sur ces conditions, voir n° 1404-1).

2. Définition des frais Le CNC ne précise pas ce qu'il entend par « frais engagés pour mettre en place la couverture ». On peut comprendre :

- que ceux-ci comprennent à la fois les points de terme ou report/déport (qui ajoutés ou retranchés au cours comptant permettent de déterminer le cours à terme) et les autres frais spécifiques à la couverture (de dossier, commissions...) ;

- ou bien qu'ils ne comprennent que les frais spécifiques à la couverture (le report/déport étant considéré comme partie intégrante de la valorisation de l'instrument de couverture).

On notera d'ailleurs que, dans le cas le plus courant de couverture (achat de devises à terme), ces frais ne sont en général pas facturés séparément.

Pour déterminer le montant des frais à retenir dans le coût d'entrée de l'immobilisation, deux approches paraissent à notre avis possibles, bien que **la seconde** ait nettement **notre préférence** :

1. Lecture littérale de l'article 342-1 du PCG (qui n'a pas notre préférence). Selon cette approche, le coût total (frais spécifiques et report/déport) des couvertures conclues :

- avant ou lors de l'acquisition de l'immobilisation, est systématiquement inclus dans le coût d'achat de cette dernière, même s'il s'agit pour partie de la couverture d'un différé de paiement,

- après l'acquisition de l'immobilisation, est pris en compte en charges ou en produits dans le compte de résultat de manière symétrique au mode de comptabilisation du gain ou de la perte de charge sur la dette (PCG, art. 372.2).

2. Couverture tenant compte de la nature d'intérêt du report/déport (qui a notre préférence). Selon cette interprétation plus financière de l'article 342-1 du PCG, le traitement des coûts de couverture dépend de la période qui a trait à la couverture :

- avant et jusqu'à la date d'acquisition de l'immobilisation : le coût des couvertures, prises avant la date d'acquisition de l'immobilisation et calculé jusqu'à cette même date d'acquisition, est incorporé dans le coût d'achat de l'immobilisation, avec la perte ou le gain de change de l'instrument de couverture sur la même période (reconstitution du cours garanti),

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les **instruments** financiers (voir n° 2141-1) devrait laisser le choix du traitement du report/déport :

- soit **inclus** dans le coût d'entrée de l'actif couvert (mais uniquement en cas de couverture quasi « parfaite » : devises identiques, proximité des dates de flux, nominaux inférieurs ou égal à l'élément couvert),

- soit **étalé** en résultat financier sur la durée de la couverture.

- au-delà, que la couverture ait été prise avant, lors ou postérieurement à l'acquisition, il s'agit de la couverture d'une dette et le coût, correspondant à la période postérieure à l'acquisition, doit être pris en compte - comme la perte ou le gain de change sur le dérivé - de manière symétrique au mode de comptabilisation du gain ou de la perte de change sur la dette (PCG, art. 372-2).

Cette approche est, à notre avis, la **seule permettant de traduire la réalité économique de l'opération** de couverture mise en place. En effet, seule cette solution permet de traiter le coût de la couverture selon l'objet que l'entreprise donne à la couverture, c'est-à-dire l'aléa qu'elle entend supprimer :

- soit fixer le cours de la devise au jour de l'opération,

- soit supprimer « l'aléa devise » qui grève le paiement du différé du prix.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6258-1 (renvoyant au n° 6053).

III. Cas particuliers :

a. Immobilisation financée par un emprunt en devises. Le fait que le PCG autorise dans ce cas la non-constitution d'une provision globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté (voir n° 2083-2), ne permet pas aux entreprises d'augmenter la valeur des immobilisations d'un montant égal à la réévaluation d'un emprunt, leurs valeurs d'origine ne pouvant, postérieurement à leur entrée en service, varier en plus ou en moins selon la nature des emprunts contractés pour leur financement (Cour des comptes, rapport annuel 1984, p. 219).

b. Immobilisation acquise avec condition suspensive. A notre avis, dans ce cas, le cours du jour de l'opération à retenir devrait être celui du **jour de la comptabilisation de la vente en produit,** quelle que soit la date de la conclusion de l'acte.

Sur la date de comptabilisation du produit d'une vente sans condition suspensive, voir n° 562-1.

Actifs acquis pour un prix (souvent symbolique) inférieur à leur valeur réelle

1422

Le PCG ne prévoit pas le cas spécifique des actifs acquis pour un prix symbolique lorsque ce prix est notoirement inférieur à la valeur des biens.
Il faut, à notre avis, distinguer les deux cas suivants :

I. Reprise d'actifs d'une société en liquidation
Selon le bulletin CNCC (n° 82, juin 1991, CD 90-29, p. 262 ; n° 92, décembre 1993, EC 93-05, p. 536 s. ; n° 166, juin 2012, EC 2011-45, p. 427), les principes généraux s'appliquent. Ainsi :

- ces actifs doivent être enregistrés à leur coût d'acquisition figurant dans l'acte de reprise nonobstant leur valeur vénale (voir n° 1400) ;

- lorsqu'ils présentent une valeur de marché bien supérieure, une information en annexe paraît nécessaire (voir n° 1585-3).

Le fait que le cédant et le cessionnaire appartiennent au même groupe est sans incidence sur ce traitement comptable (Bull. CNCC n° 92 précité).
Lorsque cette reprise est accompagnée de la reprise d'engagements non valorisés dans l'acte de reprise (notamment les engagements liés à la reprise de contrats de travail ou de contrats onéreux), ces engagements doivent néanmoins figurer au passif s'ils répondent à la

définition d'une dette ou d'une provision (voir n° 2556 s.) par la contrepartie d'un fonds commercial (Bull. CNCC n° 135, septembre 2004, EC 2004-30, p. 558). L'évaluation des actifs donnée dans le jugement du Tribunal n'est donc pas remise en cause. En revanche, les engagements (valorisés ou non dans l'acte) ne peuvent pas être comptabilisés et doivent être mentionnés en annexe s'ils ont le caractère d'un passif éventuel (voir n° 2833).
Cas particulier des engagements de retraite et engagements similaires : s'ils sont valorisés dans le plan de cession et contribuent à la détermination du prix de cession, ils sont, à notre avis, comptabilisés chez le repreneur. En revanche (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, EC 2011-45, p. 427), s'ils ne sont pas valorisés dans le plan de cession, le repreneur doit appliquer aux engagements de retraite repris la même méthode comptable que celle qu'il applique aux engagements de l'ensemble de son personnel (provision ou annexe, voir n° 946). Ainsi, même si ces engagements faisaient l'objet d'une provision dans les comptes de la société reprise, le repreneur n'a pas à les comptabiliser dans ses provisions s'il a choisi de présenter les engagements de l'ensemble de son personnel en annexe. En revanche, il doit distinguer, dans les engagements indiqués en annexe, le montant de ceux concernant le personnel de la société reprise.

II. Biens acquis pour un prix subventionné

Tel est le cas, par exemple, de l'acquisition d'un terrain auprès d'une collectivité locale, dans un but de création ou de préservation des emplois.

Dès lors que l'acte mentionne la valeur brute du bien ainsi que le **rabais accordé par la collectivité locale,** il convient, à notre avis :

- de comptabiliser l'immobilisation pour le montant brut stipulé dans l'acte ;

- en contrepartie d'une subvention au passif, à traiter comme une subvention d'investissement (voir n° 3245 s.).

En effet, dans ce cas, à notre avis, il devrait être considéré (comme sur le plan fiscal, voir ci-après) que l'actif a été acquis à l'aide d'une subvention publique :

- d'une part, parce que la valeur vénale de l'actif ainsi que le rabais figurent bien dans l'acte ;

- d'autre part, parce que le rabais répond à la définition d'une subvention d'investissement (voir n° 3245), celui-ci étant accordé par une entité publique en contrepartie d'engagements de la part du bénéficiaire (par exemple, de maintenir ou de créer des emplois).

Fiscalement, Les biens cédés par une collectivité territoriale pour un prix symbolique, lorsque l'acquéreur s'est engagé en contrepartie à maintenir ou à créer des emplois, doivent être inscrits au bilan pour leur valeur réelle (et non pour le prix payé). En effet, pour l'Administration comme pour la jurisprudence, la prise en charge par la commune cédante de la différence entre la valeur vénale et le prix effectivement payé n'est pas une réduction de prix mais une subvention indirecte (CE 9 juillet 2009, n° 296048 ; CE 5 février 2009, n° 291627 et 307658 en matière de taxe foncière).
Cette subvention doit être incluse dans le résultat imposable de la société bénéficiaire. Corrélativement, cette dernière est autorisée à :

- l'inclure dans la base amortissable de l'immobilisation ;

- étaler son imposition en application de l'article 42 septies du CGI (Rép. Gruny, AN 17 août 2004, p. 6411 ; voir n° 3248 et 3249).

C. Eléments constitutifs du coût de production des immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles produites par l'entreprise sont évaluées à leur **coût de production** (voir n° 1400).

Définition des immobilisations produites

1430

Par immobilisations produites, il faut comprendre à notre avis celles :

- créées uniquement par l'entreprise,

- sous-traitées en partie par l'entreprise,

- sous-traitées en totalité, l'entreprise restant le maître d'oeuvre.

L'assimilation des immobilisations sous-traitées aux immobilisations produites est notamment faite par le bulletin CNCC (n° 87, septembre 1992, EC 92-04, p. 507), dès lors que l'entreprise est maître d'oeuvre des éléments sous-traités (voir n° 1170-2).

Détermination du coût de production

1431

Selon le PCG, le coût de production d'une immobilisation corporelle est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'entreprise au cours des opérations de production (PCG, art. 321-13.1 et C. com. art. R 123-178). Il est donc constitué des éléments suivants :

- le **coût d'acquisition des matières consommées,** évalué comme indiqué aux n° 1402 s. ;

- les **charges directes** de production (voir n° 1432) ;

- les **charges indirectes** (voir n° 1433) ;

- l'estimation initiale **des coûts de démantèlement,** d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située (voir n° 1411 s.).

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût de production des immobilisations (PCG, art. 321-13.2), voir n° 1434.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 80), à l'exception des coûts de démantèlement qui ne doivent pas être incorporés au coût de production de l'immobilisation mais qui constituent un composant (voir n° 1396-1). Par ailleurs, selon l'Administration (D. adm. 4 D-1322, n° 3), la valeur amortissable des immobilisations créées pour elle-même est déterminée sous la responsabilité de l'entreprise qui doit se ménager les moyens d'en **justifier l'exactitude,** les devis estimatifs et les expertises éventuellement présentés par l'entreprise n'ayant à cet égard qu'une valeur indicative.

Remarques
1. Comparaison au coût de production des stocks Le coût de production des immobilisations corporelles est très proche de celui applicable aux stocks (voir n° 1170 s.).
2. Production de biens similaires pour la vente Par ailleurs, si l'entreprise produit des biens similaires pour la vente, les nouvelles règles précisent que le coût de production des immobilisations produites peut être déterminé par référence au coût des stocks (voir n° 1170 s.).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 80).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6215 (renvoyant au n° 6046-1 s.).

Charges directes

1432

Selon le PCG, le coût de production d'une immobilisation corporelle est déterminé en utilisant les mêmes principes que ceux applicables pour une immobilisation acquise (PCG, art. 321-13.1). Il en résulte les conséquences suivantes :

I. Nature des charges directes
Les charges directes à inclure dans le coût de production des immobilisations corporelles sont des charges :

- **nécessaires** à la mise en place et en état de fonctionner du bien ;

Sur les coûts **non nécessaires** à la mise en place et en état d'utilisation du bien, non incorporables au coût de production des immobilisations, voir n° 1404-1.

- **directement attribuables** à la production ou à la mise en place et en état de fonctionner du bien.

En outre :

- il s'agit uniquement des charges **qu'il est possible d'affecter** au coût d'un bien ou d'un service déterminé **sans calcul intermédiaire** (PCG, art. 321-13.1 al. 3), par opposition aux charges indirectes, voir n° 1433 ;

- elles peuvent être **variables** ou **fixes.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 80).

En pratique, il ne devrait pas y avoir de différence entre le coût de production d'une immobilisation et celui d'un stock. Pour plus de détails, voir n° 1171 s.

II. Période d'incorporation des charges directes

Le PCG définit de manière précise la période pendant laquelle les coûts engagés peuvent être incorporés au coût de production de l'immobilisation. Ainsi, pour être attribuables au coût d'entrée d'une immobilisation, les coûts directs doivent être engagés durant la **phase de production** uniquement (PCG, art. 321-13.1 renvoyant aux art. 321-11 et 321-12.2).

Pour plus de détails sur :

- la définition de la période de production, voir n° 1405-1 ;

- le traitement comptable des frais selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1405-2 ;
Pour des exemples de frais incorporables ou non au coût de production selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1405-3 et n° 1405-4.
Sur le lien avec la date de début des amortissements, voir n° 1459.

Charges indirectes

1433

Le coût de production des immobilisations corporelles comprend les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être **raisonnablement rattachées à la production** du bien (PCG, art. 321-13) ou une « **fraction des charges indirectes** de production » selon le Code de commerce (art. R 123-178-2°).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 80).

Le coût de production des immobilisations étant déterminé en utilisant les mêmes principes que ceux applicables pour une immobilisation acquise (PCG, art. 321-13.1), il est possible, à notre avis, de définir les charges indirectes de production en fonction :
- de leur nature (voir n° 1433-1),
- de la date à laquelle ils sont encourus (voir n° 1433-2).

Nature des charges indirectes

1433-1

Les charges indirectes à inclure dans le coût de production des immobilisations corporelles sont les charges :

- **nécessaires** à la mise en place et en état de fonctionner du bien ;

Sur les coûts **non nécessaires** à la mise en place et en état d'utilisation du bien, non incorporables au coût de production des immobilisations, voir n° 1404-1.

- **directement attribuables** à la production ou à la mise en place et en état de fonctionner du bien, et **qu'il n'est pas possible d'affecter** au coût d'un bien ou d'un service déterminé **sans calcul intermédiaire** (par opposition aux charges directes, voir n° 1432).

Les frais directement attribuables à incorporer au coût de production des immobilisations corporelles sont, à notre avis :

- les frais (fixes ou variables) qui **par nature** sont directement attribuables à la production (au sens physique du terme) ;

Ces frais qu'ils soient fixes ou variables, marginaux ou récurrents, doivent être directement attribuables **en fonction des temps passés** (par feuille de temps ou d'imputation par exemple). Il est alors nécessaire de s'assurer de la **fiabilité de la répartition** de ces charges. En conséquence, pour les charges fixes qui par nature sont bien directement liées à la production, il est possible, à notre avis, d'utiliser une clef de répartition.

Ce sera le cas, par exemple, de l'amortissement du matériel habituel de production (utilisé, par exemple, lors d'une période de sous-activité, pour produire une immobilisation) qui sera directement attribuable à la construction en fonction des temps passés.

- les frais (fixes ou variables) qui par nature ne sont pas directement attribuables, mais qui le sont **de fait.**

Ces frais concernent essentiellement les frais généraux et administratifs qui, par nature, ne sont en général pas directement attribuables à la production d'une immobilisation (il est généralement difficile d'imputer par exemple les frais du service comptabilité à la construction d'une immobilisation), mais qui, de fait, le deviennent, dès lors qu'il s'agit des frais **généraux et administratifs d'une structure dédiée** exclusivement à la production de cette immobilisation.

Sur la notion de structure dédiée, voir n° 1404-1.
Pour des exemples, voir ci-après b.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 79 et 80).

En pratique, **il n'existe pas de liste exhaustive des charges** devant entrer dans les coûts de production. Toutefois, il devrait y avoir peu de différences entre le coût de production d'une immobilisation et celui d'un stock :

I. Frais variables
Il s'agit des frais variables ou présentant un certain degré de variabilité.

Telles que :

- la rémunération de la main-d'oeuvre indirecte de production (sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.),

- les matières premières indirectes consommées,

- la consommation en énergie (eau, électricité, gaz, etc.).

II. Frais fixes

a. Les frais fixes qui sont par nature directement attribuables à la production sont **inclus** dans le coût de production de l'immobilisation.

Il s'agit, comme pour les stocks, des **frais généraux fixes de production,** tels que :

- l'amortissement (ou, à notre avis, les charges de location ou redevances de crédit-bail) des bâtiments, de l'équipement industriel et des machines,

- l'entretien des bâtiments, de l'équipement industriel et des machines,

- la quote-part d'amortissement des frais de développement portés à l'actif (voir n° 1176-3),

- la quote-part d'amortissement d'autres immobilisations incorporelles telles que logiciels, brevets, procédés, dessins, modèles (voir n° 1176-4),

- les coûts de démantèlement et de remise en état de sites (voir n° 1396-2),

- les frais de manutention des matières après leur réception : rémunération du magasinier (sur la notion de rémunération, voir n° 1172 s.) et amortissement du matériel de transport (sur la notion d'amortissement, voir n° 1176-1),

- les coûts de stockage des matières premières consommées (voir n° 1180),

- la rémunération du chef d'atelier dès lors que son temps peut être imputé sur une base rationnelle (feuilles de temps par exemple) à l'opération de construction de l'immobilisation,

- les coûts d'assistance à maîtrise d'ouvrage (suivi et coordination des marchés, assistance à la conduite de projets, maîtrise des risques industriels : TA Montreuil 24 novembre 2011, n° 1102031) ;

- le coût du service de maîtrise d'ouvrage d'une entreprise de BTP, dès lors que les temps passés peuvent être directement affectés à la construction de l'immobilisation (sur la base de feuilles de temps par exemple).

b. Les frais fixes qui ne sont pas par nature directement attribuables mais **qui se rapportent à une structure dédiée à 100 %** à la production de l'immobilisation **restent inclus** dans le coût de production de l'immobilisation ;

La structure dédiée doit toutefois être **dimensionnée pour le projet.** Pour plus de détails sur la notion de structure dédiée, voir n° 1404-1.

Par exemple, lorsqu'une immobilisation est produite dans une usine habituellement utilisée pour produire des stocks, les **frais d'administration et de gestion d'une usine** sont incorporables :

- si la construction de l'immobilisation est un projet unique au sein de l'usine (qui ne produit alors plus de stock dans le même moment) : en totalité ;

- si l'usine continue de produire des stocks dans le même temps qu'elle construit l'immobilisation : le cas échéant, à hauteur des coûts d'un service de maîtrise d'ouvrage spécialement constitué au sein de l'usine pour suivre le projet de construction de l'immobilisation.

c. Les autres frais fixes qui ne sont pas par nature directement attribuables à la production sont **exclus** du coût de production.

Il s'agit :

- comme pour les stocks, des **frais d'administration générale** (voir n° 1178),

- contrairement aux stocks (voir n° 1177), des **frais d'administration et de gestion des sites de production,** sauf si le site est dédié exclusivement à la construction de l'immobilisation ou si un service d'ouvrage a été spécialement et exclusivement constitué pour suivre la construction de l'immobilisation (voir ci-avant II. b., exemple).

Sont également exclus, comme pour le coût de production des stocks :

- la quote-part de sous-activité (voir n° 1179-1),

- les frais de recherche,

- les taxes de caractère général, telles que CVAE (voir n° 1182), taxe foncière (voir n° 1182-1),

- les pertes et gaspillages : montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'oeuvre ou d'autres coûts de production (voir n° 1181).

d.

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût de production (PCG, art. 321-13.2), voir n° 1434.

Période d'incorporation des charges indirectes

1433-2

Pour être attribuables au coût d'entrée d'une immobilisation, les coûts indirects doivent être engagés durant la **phase de production** uniquement (PCG, art. 321-13.1 renvoyant aux art. 321-11 et 321-12.2).

Pour plus de détails sur :

- la définition de la période de production, voir n° 1405-1,

- le traitement comptable des frais selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1405-2,

Pour des exemples de frais incorporables ou non au coût de production selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1405-3 et n° 1405-4.

Sur le lien avec la date de début des amortissements, voir n° 1459.

Coûts d'emprunt

1434

Le traitement de l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de production des immobilisations corporelles est le même que celui applicable aux immobilisations corporelles acquises à titre onéreux (voir n° 1410 s.). En conséquence :

Les intérêts des capitaux empruntés peuvent être (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 321-5.1) :

- soit comptabilisés en **charges** de la période au cours de laquelle ils ont couru,

- soit incorporés, sous certaines conditions, dans le **coût de l'immobilisation corporelle produite.**

Pour plus de détails sur les conditions de comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations, voir n° 1410 s.

Fiscalement, Il en est de même, le traitement fiscal dépendant de l'option comptable retenue (CGI A III, art. 38 undecies et BOI 4 A-13-05, n° 62 et 80). Pour plus de détails, voir n° 1410 s.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6450 s.

Cas particuliers d'évaluation du coût de production

Sur les immobilisations produites financées par une subvention, voir n° 1420.

Ensembles immobiliers

1435

Un ensemble immobilier doit être ventilé entre le **terrain** et la **construction** (voir n° 1351). Le coût d'entrée d'un ensemble immobilier est déterminé comme suit :

Sur l'évaluation du terrain, voir n° 1415-1.
Sur l'évaluation de la construction, voir n° 1435-1 (et n° 1415-2 si la construction est achetée).
Sur le cas particulier des constructions sur sol d'autrui, voir n° 1415-3.

Construction produite par l'entreprise (compte 213)

1435-1

I. Coût de production
(hors TVA déductible) (voir règles générales n° 1431 s.), augmenté de :

II. Certaines redevances
(à immobiliser) :

- certaines taxes d'urbanisme pour lesquelles le CGI prévoit expressément qu'elles rentrent dans le coût de revient fiscal de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies B-II ; voir Mémento Fiscal n° 31090 s.).

Il s'agit des taxes suivantes :

- taxe d'aménagement (C. urb., art. L 331-1 et 331-4) ;

- versement de sous-densité (C. urb., art. L 331-36 et 331-38).

- redevance pour création de bureaux ou de locaux de recherche en Ile-de-France, due lors de la construction, par le propriétaire (en ce sens, le Bull. CNCC n° 8, décembre 1972, p. 506 s.) ;

Fiscalement, En revanche, la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France constitue un élément du coût de revient du terrain (CGI, art. 302 septies B-I ; Mémento Fiscal n° 31315). Etant comptablement incluse dans le prix de revient des constructions, la quote-part d'amortissement correspondante doit être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE).

- redevance d'archéologie préventive (RAP ; C. patrimoine, art. L 541-2) ;

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

- participation pour non-réalisation d'aires de stationnement (C. urb. art. L 123-1-2 et L 332-7-1 ; sur la suppression de cette participation à compter du 1er janvier 2015, voir Mémento Fiscal n° 31330).

Fiscalement, Il en est de même (CAA Nantes 2 mars 2005, n° 01-1764 ; Rép. Fosset, Sén. 21 janvier 1988, p. 83).

III. Frais destinés à permettre la construction (à immobiliser) :

- frais **d'études** ;

Dès lors :

- qu'ils ont pour contrepartie une augmentation de l'actif de l'entreprise, ce qui n'est pas le cas si le projet a été abandonné (Rép. Joxe, AN 22 novembre 1982, p. 4776 n° 18088) ;

- qu'ils sont engagés durant la phase d'acquisition (et non la phase « préliminaire », voir n° 1405-4).

- **honoraires d'architecte** (Rép. Lagorce, AN, 19 novembre 1969, p. 3950 et D. adm. 4 D-1321, n° 3) ; il en est de même, à notre avis, des honoraires dus à une société d'ingénierie.

Ces honoraires peuvent également concerner, à notre avis :

- les « intérieurs » ; dans ce cas, ils sont à incorporer dans le coût des agencements et des installations ;

- les honoraires de contrôle de sécurité.

Si le projet n'est pas retenu :

- tant que les travaux ne sont pas arrêtés, les honoraires doivent être immobilisés même si l'ouvrage reste par la suite inachevé (CE 11 décembre 1991, n° 71147). Toutefois, dès que l'entreprise sait qu'elle n'achèvera pas l'ouvrage, les coûts doivent immédiatement être comptabilisés en charges ;

- dans l'hypothèse où il ne reçoit aucun commencement d'exécution, les dépenses primitivement immobilisées constituent une charge (Rép. Joxe AN 22 novembre 1982, p. 4776, n° 18088) ;

- lorsqu'il est définitivement abandonné sans nouveau projet, les honoraires déjà immobilisés constituent une charge (ils sont sortis de l'actif au même titre que les autres dépenses ayant concouru à l'immobilisation inachevée) ;

- lorsqu'il est définitivement abandonné mais qu'il est remplacé par un nouveau projet, les honoraires correspondant au projet abandonné constituent un élément du prix de revient de l'immobilisation, dès lors que ces honoraires ont été imputés sur le montant de ceux versés à l'architecte dont le projet a été retenu (CE 21 décembre 1983, n° 41613, repris dans D. adm. 4 D-1321, n° 3).

Si le projet fait partie d'un ensemble de projets et qu'il n'est pas celui qui a été retenu, les frais engagés sont comptabilisés en charge (voir n° 1405-4).

- **travaux de terrassement** et **d'assainissement** d'un **terrain** dans le but de permettre d'y construire, qui constituent des aménagements de génie civil indissociables des travaux de fondation (voir n° 1490-3) ;

- **études ou opérations archéologiques** précédant des opérations d'aménagement ;

Fiscalement, Ces dépenses peuvent être déduites immédiatement même si elles sont immobilisées sur le plan comptable (CGI, art. 236 ter). Dans ce cas, il y a lieu d'effectuer les retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- déduction (ligne XG) des dépenses au cours de l'exercice de leur engagement ;

- lors des exercices ultérieurs, réintégration (ligne WE) de la quote-part d'amortissement assise sur les dépenses incluses dans le coût de production (immobilisations sous-jacentes amortissables) ;

- lors de l'exercice de cession, réintégration (ligne WQ) des dépenses non encore rapportées au résultat.

- **participation aux dépenses d'équipement d'une commune** (fraction représentative des frais de viabilité) exigée des entreprises s'installant dans une zone industrielle (Rép. Briane, AN 24 mars 1979, p. 1902).

A notre avis, cette participation, qui se présente comme le substitut légal de la taxe d'aménagement (voir ci-avant II.), devrait être incorporée au coût de la construction (voir n° 1328 I.).

- **frais de démolition** et de **déblaiement** d'un immeuble acquis uniquement en vue d'être démoli, pour édifier une nouvelle construction (pour plus de détails, voir n° 1415-1 III.) ;

Sur le traitement de l'**indemnité d'éviction ou de résiliation de bail** versée pour obtenir la libre disposition des locaux à démolir, voir n° 1415-1 III.
Sur le traitement de la **VNC de l'immeuble démoli,** voir n° 1415-1 III.

IV Frais directs engagés pour louer le bien
Selon le bulletin CNCC (n° 140, décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 »), dans le cas d'un **immeuble de placement** destiné à être loué, les frais de rédaction et de négociation engagés par le bailleur peuvent, à l'instar des normes IFRS, être inclus dans le coût de revient de l'actif.

Tel est par exemple le cas, à notre avis, de la rémunération versée dans le cadre d'un contrat de coordination de commercialisation locative d'un immeuble.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6552 (contrat de location simple).

Sur le caractère immobilisable des frais financiers relatifs à la période de construction, voir n° 1410 s.
Sur les primes d'assurance-dommage, qui ont le caractère d'une charge et non d'un élément du coût de revient (voir n° 832).
Sur les participations aux dépenses d'équipements publics, voir n° 1328.

D. Autres modalités d'évaluation des immobilisations corporelles

1440

Sur les immobilisations :

- reçues à titre d'**apports en nature,** voir n° 1441.
- acquises par voie d'**échange,** voir n° 1443.
- acquises contre versement de **rentes viagères,** voir n° 1444.
- reçues à titre **gratuit,** voir n° 1445.
- acquises pour un **prix global,** voir n° 1698.
- acquises en exécution d'un **contrat de crédit-bail,** voir n° 1540 s.
- des **entreprises concessionnaires,** voir n° 4110 s.

Immobilisations reçues à titre d'apports en nature

Apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés (ne constituant pas une branche complète d'activité)

1441

Les immobilisations reçues à titre d'apport en nature et de manière isolée sont comptabilisées :

- aux **valeurs respectives figurant dans le traité d'apport** (PCG, art. 321-2), celles-ci devant obligatoirement refléter la **valeur vénale** des biens apportés, sous réserve de **deux exceptions** (PCG, art. 321-2, renvoyant à l'art. 321-3) ;

En effet, les nouvelles règles assimilent les apports en nature d'actifs à des échanges, pour lesquels la valeur vénale est également à retenir, sauf si l'échange n'a pas de substance commerciale ou si la valeur vénale ne peut être estimée de manière fiable.

Fiscalement, C'est la valeur d'apport qui est retenue (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 77), celle-ci devant correspondre à la valeur vénale (voir n° 1443).

Pour plus de détails, voir n° 1443.
Sur la définition de la valeur vénale, voir n° 1450-2.

- **augmentées,** à notre avis, des **coûts directement attribuables** engagés pour mettre ces actifs en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue (PCG, art. 321-10).

En effet, à notre avis, l'inclusion des coûts directement attribuables dans le coût d'entrée, expressément prévue par le PCG pour les actifs acquis à titre onéreux, est, en pratique, également applicable aux actifs acquis par voie d'apport. Pour plus de détails sur ces coûts directement attribuables (frais de transport, frais d'installation...), voir n° 1404-1.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies ; CE 26 décembre 2008, n° 295943 et 296462).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6215 (renvoyant au n° 6047).
Sur la valeur à l'arrêté des comptes des biens reçus en apport, voir n° 1495-9.

Immobilisations apportées dans le cadre de fusions et opérations assimilées entre sociétés

1441-1

(apports partiels d'actifs, TUP...) Voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8130 s.

Immobilisations acquises par voie d'échange

1443

I. Principe
Elles sont comptabilisées à leur **valeur vénale** (PCG, art. 321-1), sous réserve de **deux exceptions** (voir **II.**).

Remarques

1. Echange d'actifs monétaires et non monétaires Cette règle est applicable qu'il s'agisse de l'échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires, ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires.

2. Définition de la valeur vénale Voir n° 1450-2.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6215 (renvoyant au n° 6047).

L'opération d'échange s'analyse en une **opération de vente** suivie d'une **opération d'achat,** la différence entre la valeur vénale de l'actif reçu (augmentée, le cas échéant, de la soulte reçue) et la valeur comptable de l'actif cédé (augmentée, le cas échéant, de la soulte versée) constitue donc un **résultat de cession** (voir ci-après l'exemple 1).

Fiscalement, L'opération se décompose en une **opération de vente** suivie d'une **opération d'achat,** et la différence éventuelle entre la valeur vénale du bien reçu en échange et la valeur comptable résiduelle du bien cédé constitue une plus ou moins-value à prendre en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de l'échange (CGI A III, art. 38 quinquies, BOI 4 A-13-05, n° 78 et D. adm. 4 B-123, n° 30).
Sur la divergence fiscalo-comptable concernant la définition de la valeur vénale, voir n° 1450-2.

II. Exceptions
Le PCG a prévu deux exceptions pour lesquelles la **valeur nette comptable** de l'actif cédé doit être retenue (PCG, art. 321-3) :

a. Absence de substance commerciale de la transaction. C'est le cas si l'échange ne modifie pas de manière significative les flux de trésorerie futurs.

L'avis du CNC n° 2004-15 précise les critères permettant d'apprécier s'il y a **modification des flux de trésorerie futurs** résultant de la transaction (§ 4.1.4) :

Le caractère significatif s'apprécie par rapport à la valeur vénale des actifs échangés.

- la configuration des flux de trésorerie (risque, calendrier et montants) de l'actif reçu, diffère de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré,

- la valeur des flux de trésorerie attendus de l'échange est modifiée à l'issue de l'opération.
Le résultat de ces analyses peut confirmer (ou infirmer) de manière explicite la substance commerciale sans que l'entité ait à effectuer des calculs détaillés.

Fiscalement, En revanche (BOI 4 A-13-05, n° 78), le caractère commercial de la substance de la transaction n'emporte aucune conséquence pour la détermination de la valeur du bien acquis par voie d'échange qui reste évalué à la valeur vénale (voir ci-avant **I.** et Mémento Fusions & Acquisitions n° 8725).

b. Absence d'évaluation fiable de la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou donnée. Cette situation peut se produire lorsqu'il n'existe pas de transactions de marché comparables.

Dans ce cas, à notre avis, il est toutefois possible, en se référant à la méthode donnée par les normes IFRS, de déterminer la valeur vénale de façon fiable lorsque :

- les différences entre les estimations raisonnables de la valeur vénale de l'actif pouvant être réalisées ne sont pas significatives pour cet actif,

- ou les probabilités des différentes estimations peuvent être raisonnablement appréciées ou utilisées pour estimer la valeur vénale.

III. Traitement de la soulte
Dans tous les cas (**I.** et **II.**), la différence entre la valeur vénale de l'actif reçu et la valeur vénale de l'actif cédé constitue la soulte versée ou reçue. Elle est comptabilisée dans un compte de trésorerie (voir ci-après l'exemple 2).

IV. Exemple

Exemple

Exemples(élaborés par nos soins) :
1er cas : évaluation d'un échange ayant une substance commerciale (cas général).
L'entreprise A échange avec l'entreprise B un distributeur de produits contre une machine réfrigérante. L'entreprise A reçoit, en plus de la machine réfrigérante, une somme de 325. Les valeurs comptable et vénale des deux machines sont les suivantes à la date de l'échange :

	Valeur comptable	Valeur vénale
Distributeur de produits (A)	1 300	1 325
Machine réfrigérante (B)	1 150	1 000

L'entreprise A estime que ses flux de trésorerie futurs augmenteront à la suite de la transaction. En conséquence, l'échange a bien une substance commerciale. La machine réfrigérante (immobilisation reçue en échange) est donc à inscrire à l'actif de A pour sa valeur vénale. En contrepartie, le distributeur donné en échange doit être sorti de l'actif de A pour sa valeur nette comptable.
Le coût de la machine réfrigérante correspond à sa valeur vénale à la date de l'échange, soit 1 000. L'entreprise A doit constater un produit exceptionnel sur l'échange du distributeur de produits de 25 = [valeur vénale du bien reçu en échange (1 000) + soulte (325) - VNC du bien donné en échange et sorti de l'actif de A (1 300)].
Les écritures à constater chez A sont les suivantes :

675 VNC Immobilisations corporelles - Distributeur de produits 215 X Immobilisations corporelles - Distributeur de produits	1 300	 1 300
215 X Immobilisations corporelles - Machine réfrigérante 512 Banque (soulte) 775 Produit de cession d'immobilisation corporelle - Distributeur de produits	1 000 325	 1 325

2e cas : évaluation d'un échange en cas d'absence de substance commerciale.

L'entreprise A échange une voiture avec l'entreprise B et reçoit en plus une somme de 150. Les valeurs comptable et vénale des deux voitures sont les suivantes à la date de l'échange :

	Valeur comptable	Valeur vénale
Voiture de A	13 000	13 250
Voiture de B	11 150	13 100

Les flux de trésorerie futurs que l'entreprise A obtiendra de l'utilisation de la voiture reçue en échange ne devraient pas différer de ceux qu'elle aurait obtenus de l'utilisation de la voiture qu'elle détenait avant l'échange. L'échange ne générant pas d'augmentation des flux de trésorerie futurs, la transaction n'est donc pas considérée comme ayant une substance commerciale.
En conséquence, le coût initial de la voiture B (reçue en échange) à inscrire à l'actif de A correspond à la valeur nette comptable de l'actif échangé, à la date de l'échange, après déduction de toute somme d'argent versée, soit 13 000 - 150 = 12 850.
La transaction n'ayant pas de substance commerciale, aucun résultat de cession ne doit être dégagé. Les écritures à constater chez A sont les suivantes :

675 VNC Immobilisations corporelles - Voiture A	13 000	
218 X Immobilisations corporelles - Voiture A		13 000
218 X Immobilisations corporelles - Voiture B	12 850	
512 Banque (soulte)	150	
775 Produit de cession d'immobilisation corporelle - Voiture A		13 000

Immobilisations acquises contre versement de rentes viagères

1444

Le contrat de rente viagère (C. civ. art. 1968 à 1983) entre dans la catégorie des **contrats aléatoires.** Un contrat est aléatoire (C. civ. art. 1104, al. 2) lorsque l'équivalent consiste dans la chance de gain ou de perte pour chacune des parties, d'après un événement incertain.
La comptabilisation d'un tel contrat par le débirentier pose trois types de problèmes :

- à quelle **valeur** enregistrer le bien concerné **à l'actif** du bilan ?
- comment **estimer la dette** à faire figurer au passif du bilan ?
- comment enregistrer les **effets** du contrat lors **de la réalisation de l'événement incertain** ?

Sur le cas particulier de biens transmis à une entreprise individuelle, voir n° 3530.

I. A la date d'entrée du bien

a. A l'actif. Selon le PCG (art. 321-6), les immobilisations acquises moyennant le paiement de rentes viagères sont comptabilisées pour le montant qui résulte d'une stipulation de prix ou, à défaut, d'une estimation. En pratique, selon le cas, l'une des solutions suivantes est à retenir pour l'entrée du bien dans l'actif de l'acquéreur :

- **prix stipulé dans l'acte,**

- à défaut, prix indiqué comme **base de calcul des droits d'enregistrement,**

- lorsqu'aucune indication de prix ne peut être dégagée du contrat ou de son enregistrement, la valeur à retenir est la **valeur vénale** (sur la **définition** de la **valeur vénale,** voir n° 1450-2).

L'enregistrement du bien à l'actif du bilan se fait donc sans tenir compte de la notion de risques. La valeur du bien est en effet indépendante de la durée de vie du crédirentier.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 56).

b. Au passif. La contrepartie est portée au passif du bilan, pour la même valeur, dans le compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » (PCG, art. 441/16).

II. Postérieurement à la date d'entrée du bien

a. A l'actif. Après inscription de la valeur du bien au bilan, le traitement comptable de l'immobilisation est celui normalement applicable aux biens de même nature ; il est totalement indépendant de la réalisation ou non de l'événement incertain. En particulier :

- les amortissements (voir n° 1452 s.) ;

- et le résultat comptable de cession (voir n° 1520 s.), sont calculés de la même manière que si le bien avait été acquis selon d'autres modalités.

Les intérêts sont comptabilisés normalement en charges (compte 661).
Si la **rente** est **indexée,** il peut y avoir un malus ou un bonus d'indexation qui est, à notre avis, à comprendre dans ces charges (voir n° 1403-1).

b. Au passif. Le paiement de la rente s'impute au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » qui se trouve donc apuré au fur et à mesure des règlements (PCG, art. 441/16).
Pendant la durée du contrat, si des événements viennent modifier profondément les éléments constitutifs du contrat (augmentation de l'espérance de vie moyenne d'une population, par exemple), la réestimation du compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » s'effectue par le débit du compte 678 « Autres charges exceptionnelles ».

En cas de décès « prématuré » du crédirentier, la régularisation de la dette estimée inscrite au compte 1685 « Rentes viagères capitalisées » s'effectue par le crédit du compte 778 « Autres produits exceptionnels ».
Dans le cas inverse de « longévité » du crédirentier, les arrérages versés au crédirentier qui excèdent le montant des rentes capitalisées sont inscrits au débit du compte 678 « Autres charges exceptionnelles » (PCG, art. 441/16). Sur le caractère exceptionnel, voir Remarque ci-après.

Remarque
Caractère exceptionnel de la charge et du produit de régularisation de la dette : le caractère exceptionnel résulte de la position du PCG. Toutefois, à notre avis, l'évaluation de la dette initiale étant fonction de la valeur vénale du bien, tout écart par rapport à celle-ci traduit le résultat du risque financier pris par l'acheteur sur la vie du cédant.

Fiscalement, Il en est de même (CE 23 novembre 1983, n° 41631 ; BOI 4 A-13-05, n° 56 et 4 D-3-95, n° 18). Les écarts éventuels entre le coût d'entrée et les sommes effectivement payées constituent une charge financière (ou un produit financier) immédiatement déductible (imposable) sans incidence sur le calcul des plus ou moins-values de cession.

Immobilisations reçues à titre gratuit

1445

Les biens acquis à titre gratuit (succession, donation, legs) sont enregistrés à leur **valeur vénale** (C. com. art. L 123-18 et PCG, art. 321-1).

Sur la **définition** de la **valeur vénale,** voir n° 1450-2.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6215 (renvoyant au n° 6047).

Fiscalement, Les immobilisations sont également inscrites au bilan pour leur valeur vénale (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 75 et CAA Nancy 30 mars 2006, n° 01-94), la définition de la valeur vénale n'étant toutefois pas identique en comptabilité et en fiscalité (voir n° 1450-2).
Pour l'Administration (D. adm. 4 D-1322, n° 2), en ce qui concerne les biens acquis par succession, il s'agit de l'estimation retenue pour le paiement des droits de mutation par décès. En outre, l'Administration considère que les droits de donation sont à inclure dans les frais à incorporer au coût d'acquisition (position contraire à la règle comptable), ce qui est à notre avis **contestable,** le coût d'entrée des immobilisations acquises à titre gratuit étant leur valeur vénale.
Sur la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, voir n° 3530.

La contrepartie constitue un produit (Avis CNC n° 2004-15, § 4.1.5). A notre avis, il s'agit d'un produit exceptionnel, à moins d'avoir le caractère de subvention d'investissement.

Fiscalement, La contrepartie constitue un bénéfice imposable (Rép. Plantier, AN 19 septembre 1958, p. 2698), à moins d'avoir le caractère de subvention d'investissement.

Cas particulier : lorsque le bénéficiaire est une **personne physique** (voir n° 3530), elle reçoit juridiquement le bien dans son patrimoine civil et éventuellement le transfère comptablement dans le bilan de son entreprise individuelle ; à notre avis, ce transfert à l'intérieur de son propre patrimoine constitue un **apport en capital** (compte 108 « Compte de l'exploitant »).

Aspects particuliers liés à la TVA

Immobilisations utilisées pour les besoins d'opérations ouvrant droit ou non à déduction

1447

Le pourcentage de TVA déductible grevant le coût d'entrée d'une immobilisation dépend de la proportion de son affectation à :

- des opérations non imposables (c'est-à-dire hors du champ d'application de la TVA) et/ou,
- des opérations imposables et effectivement soumises à la TVA (ou assimilées telles que les opérations intra-communautaires) et/ou,
- des opérations imposables mais exonérées de TVA.

Ce pourcentage est déterminé par application à chaque immobilisation d'un **coefficient de déduction** (CGI A II, art. 205).

Ce coefficient, qui couvre toutes les situations possibles, est égal au produit de trois coefficients :

- coefficient d'assujettissement (proportion d'affectation à des opérations imposables/non imposables),
- coefficient de taxation (proportion d'affectation à des opérations imposables taxées/exonérées) et
- coefficient d'admission (exclusion ou restriction du droit à déduction selon la législation en vigueur).

Il est donc lié à la nature et à l'affectation de l'immobilisation et peut varier d'un bien à l'autre (CGI A II, art. 206 et BOI 3 D-1-07, n° 7 et 8).

Pour plus de détails sur ces conditions, voir Mémento Fiscal n° 55500 à 56005.

Les entreprises peuvent être amenées à effectuer des régularisations de TVA, dont le traitement comptable et fiscal diffère selon le type de régularisation. Le tableau ci-après présente une synthèse de ces traitements selon les différents types de régularisation de TVA :

Type de régularisation	Traitement fiscal (CGI A II, art. 209 II)		Traitement comptable	Divergence
Régularisation entre coefficient provisoire et coefficient définitif (voir ci-après **I.**)	< 5 %	Résultat	Résultat (non significatif)	Non
	> 5 %	Modification du coût	Modification du coût	Non

Type de régularisation	Traitement fiscal (CGI A II, art. 209 II)		Traitement comptable	Divergence
		d'entrée	d'entrée	
Régularisation annuelle (voir ci-après **II.**)	Principe	Modification du coût d'entrée	Résultat	Non (en pratique)
	Tolérance	Résultat		
Régularisation globale (voir ci-après **III.**)	Modification du coût d'entrée		Modification du coût d'entrée	Non

I. Incidence de la variation entre le coefficient provisoire et le coefficient définitif de référence Les coefficients sont d'abord déterminés de façon provisoire lors de l'acquisition du bien. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante ou pour ceux qui deviennent redevables de la TVA avant le 31 décembre de l'année suivante (CGI A II, art. 206 V-2 ; BOI 3 D-1-07, n° 23).

Pour plus de détails sur cette régularisation, voir Mémento Fiscal n° 55365 et 55370.

La différence constatée entre le montant définitif de la taxe déductible et le montant de la déduction, opérée au titre de l'année, fait l'objet, quelle que soit son ampleur, d'une déduction complémentaire ou d'un reversement selon que cette différence est positive ou négative.
En conséquence, à notre avis :

a. Lors de l'acquisition de l'immobilisation Cette dernière est provisoirement comptabilisée à son **coût d'achat** ou de production augmenté du montant de la TVA non déductible calculé **sur la base du coefficient provisoire** ;

b. A la clôture Le coût de l'immobilisation est **à corriger** par le débit ou le crédit du compte 4455 « TVA à décaisser », défini à partir du **coefficient** de TVA déductible **de référence,** à condition toutefois que le montant de la régularisation soit **significatif.**

Remarque
Exercice ne coïncidant pas avec l'année civile : les entreprises ne pouvant procéder à cette régularisation dans leur bilan, il en résulte, à notre avis, que ce dernier comporte un coût provisoire à corriger au cours de l'exercice suivant. Dans ce cas, la dotation aux amortissements de l'année suivant celle de l'acquisition tient compte de la correction du coût de l'immobilisation.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A II, art. 209 II). Toutefois, il est admis, comme sur le plan comptable, que l'écart de TVA déductible qui en résulte soit porté directement en perte ou profit exceptionnel lorsqu'il n'excède pas cinq points (Rescrit du 23 octobre 2007, n° 2007/46).

II. Régularisations annuelles : incidence de la variation du coefficient durant la période de régularisation Chaque année durant la période de régularisation, les entreprises doivent opérer une régularisation annuelle lorsque le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année varie de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais du coefficient de référence. Ces régularisations peuvent intervenir pendant un délai de cinq années pour les biens meubles immobilisés et de vingt ans pour les immeubles immobilisés (CGI A II, art. 207 II). Le montant de la TVA initialement déduite/non déduite impacté par la régularisation annuelle est limité à 1/20e pour les immeubles et à 1/5e pour les autres immobilisations.

Pour plus de détails sur cette régularisation, et notamment sur l'absence de régularisation pour les immobilisations auparavant affectées à des opérations non imposables qui deviennent utilisées pour les opérations imposables ouvrant droit à déduction, voir Mémento Fiscal n° 57205 à 57245.

Cette variation **ne devrait pas, à notre avis, avoir d'incidence sur le coût d'entrée.**

En effet, le coût d'acquisition comptable est définitivement fixé dès la détermination du coefficient définitif.

En conséquence :

- si la variation du coefficient de déduction est positive, la **déduction complémentaire** constitue un **produit exceptionnel,** crédité au compte 7788 « Produits exceptionnels divers » par le débit du compte 4456 « TVA déductible » ;

- si elle est négative, le **reversement au Trésor public** constitue une **charge exceptionnelle** débitée au compte 6788 « Charges exceptionnelles diverses » par le crédit - à notre avis, pour des raisons pratiques - du compte 4455 « TVA à décaisser ».

Fiscalement, Les régularisations de TVA sont, en principe, à enregistrer en modification du coût d'entrée de l'immobilisation (CGI A II, art. 209 II). Toutefois, les valeurs comptables ne sont pas remises en cause en cas d'application d'une régularisation annuelle, à condition que les reversements ou déductions de taxe complémentaires soient portés en résultat (Rescrit du 16 décembre 2008, n° 2008/32 ; D. adm. 4 C-432, n° 17 et 19).

III. Régularisations globales : survenance de certains événements durant la période de régularisation
Lorsque certains événements limitativement énumérés interviennent avant l'expiration de la période de régularisation, conduisant à ce que le bien soit finalement utilisé différemment de ce que la situation initiale laissait présager, la taxe initialement déduite/non déduite sur les biens immobilisés doit faire l'objet d'une régularisation (CGI A II, art. 207-III).

Fiscalement, Comme pour les régularisations annuelles (voir ci-avant II.) ces régularisations globales entraînent une **rectification du prix de revient à inscrire en comptabilité** (CGI A II, art. 209-II).
Pour plus de détails sur cette régularisation, voir Mémento Fiscal n° 57270 à 57455.

En l'absence de position des organes compétents et du fait de l'absence de tolérance fiscale pour une comptabilisation en résultat (voir fiscalement ci-avant), la règle énoncée par le CGI devrait, à notre avis, être retenue sur le plan comptable, afin de ne pas créer de divergence entre la comptabilité et la fiscalité, en particulier sur le calcul des amortissements (voir n° 1495-1).

En outre, contrairement aux régularisations annuelles, l'ajustement du coût d'acquisition est ici justifié par un changement dans les conditions d'exploitation de l'actif.

Les cas de régularisation globale sont au nombre de cinq :

a. Cessions (ou apports) non soumises à la TVA sur leur valeur totale (ou transfert entre secteurs d'activités) (voir Mémento Fiscal n° 57295 à 57330). Une quote-part de la TVA antérieurement déduite doit alors être **reversée.**

Remarque
Chez le nouveau détenteur du bien : le montant à immobiliser doit être retenu déduction faite de la TVA récupérée par le biais de la facture ou de l'attestation fournie par le cédant (CGI, A II, art. 207 III-3 ; voir Mémento Fiscal n° 57305) affectée du coefficient de déduction du nouveau détenteur.

En pratique, sont visés :

- les immeubles vendus plus de cinq ans après l'achèvement (sur le traitement comptable de la régularisation de TVA, voir n° 1570-1) ;

- les biens usagés dont la cession n'est pas imposable à la TVA (cette situation est toutefois devenue exceptionnelle ; voir n° 1566).

b. Cessions (ou apports) soumises à la TVA (voir Mémento Fiscal n° 57335 à 57345). Cette régularisation concerne les biens qui, lors de leur acquisition, ont fait l'objet d'une déduction uniquement partielle, voire n'ont fait l'objet d'aucune déduction. La TVA antérieurement non déduite doit alors faire l'objet d'une **déduction complémentaire.**
Sont notamment visés :

- les immeubles vendus dans les cinq ans de leur achèvement et soumis à la TVA,

- les biens usagés dont la cession est imposable à la TVA, dès lors qu'ils ont antérieurement donné lieu, lors de leur acquisition, à une déduction, même partielle.

c. Biens désormais utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction alors qu'ils étaient jusqu'alors utilisés, en tout ou partie, pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction (voir Mémento Fiscal n° 57365 à 57380). La TVA antérieurement non déduite doit alors faire l'objet d'une **déduction complémentaire.**

En revanche, lorsqu'un bien est utilisé initialement pour la réalisation d'opérations non imposables, aucune régularisation ne peut être opérée sur ces biens en cours d'utilisation lorsqu'ils sont ensuite utilisés pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction.

d. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction (voir Mémento Fiscal, n° 57385 à 57410).

Remarque
Cessation d'assujettissement à la TVA de biens mobiliers d'investissement immobilisés (Cas de l'affectation de l'immobilisation à une activité non assujettie à la TVA, de cessation d'activité ou d'utilisation personnelle du bien par un exploitant individuel) : sur ce cas

particulier, qui ne donne pas lieu à régularisation mais à la taxation d'une livraison à soi-même lorsque le bien a ouvert droit à une déduction totale ou partielle, voir n° 1570-3.

e. Modifications législatives ou réglementaires des règles d'exclusion du droit à déduction (voir Mémento Fiscal n° 57350 à 57360) :
En revanche, les régularisations globales ne s'appliquent notamment pas en cas de :

- transmission universelle totale ou partielle de biens (CGI, art. 257 bis),

- vols ou destructions justifiés (voir Mémento Fiscal n° 57430 et 57435).

II. Valeur d'inventaire

Règle générale

Le Code de commerce (C. com. art. L 123-12, al. 2) prescrit à tout commerçant de faire au moins une fois tous les douze mois un inventaire de ses biens - dont ses immobilisations. A cette occasion, il procède à leur recensement et à leur évaluation.

Evaluation de la valeur d'inventaire

1450

En principe, l'évaluation de chacun des éléments de l'inventaire est effectuée à sa **valeur nette comptable,** sauf si celle-ci est jugée notablement inférieure à la valeur actuelle. Dans ce cas, c'est la **valeur actuelle** qui est retenue comme valeur d'inventaire (C. com. art. R 123-178-5°).

Pour les éléments d'actif immobilisé, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent donc, s'il y a lieu, tenir compte des **plans d'amortissement** (C. com. art. L 123-18, al. 2).

En conséquence, il est nécessaire, à la date d'inventaire, d'effectuer une comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable.

Pour plus de détails sur le calcul de :

- la valeur nette comptable, voir n° 1450-1 ;

- la valeur actuelle, voir n° 1450-2.

Il en résulte plusieurs remarques :

I. Comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable

a. La comparaison est systématique, dès lors qu'il existe un indice de perte de valeur à la date d'inventaire (PCG, art. 322-5.1).

Sur les indices de perte à apprécier pour identifier une éventuelle dépréciation, voir n° 1501.

b. La comparaison est, en principe, effectuée élément par élément (PCG, art. 322-1.9).

Dans le cas des immobilisations normalement amortissables, corporelles et incorporelles, cette comparaison est effectuée dans les mêmes conditions de ventilation que celles retenues pour l'établissement du plan d'amortissement. Toutefois, un regroupement est, à notre avis, possible pour les actifs n'ayant pas de flux de trésorerie directs associés. Tel devrait notamment être le cas, à notre avis :

- des actifs de support (voir n° 1450-2) ;

- des composants d'un même actif, ceux-ci ne générant pas, en principe, d'avantages économiques futurs distincts de l'ensemble de l'actif. Sur la définition d'un composant, voir n° 1370 s.

II. Conséquence de la comparaison de la valeur actuelle et de la valeur nette comptable
A l'issue de cette comparaison, si la valeur actuelle est **notablement inférieure** à la valeur nette comptable, les entreprises doivent, en plus de l'amortissement, constater une **dépréciation** pour ramener leurs immobilisations corporelles non rentables à leur valeur actuelle (C. com. art. R 123-178-5° et PCG, art. 322-5.3).

Pour plus de détails sur :
- la déductibilité fiscale des dépréciations ainsi constituées, voir n° 1502.
- la distinction entre dépréciation et amortissement exceptionnel, voir n° 1504.
- les conséquences de la dépréciation d'une immobilisation sur son plan d'amortissement, voir n° 1505 s.

Remarques
1. L'expression « notablement inférieure » Elle n'a fait l'objet d'aucune précision réglementaire ou doctrinale. A notre avis, à titre de règle pratique, peut être qualifiée ainsi toute moins-value latente supérieure à **10 %** de la valeur nette comptable ; **toutefois,** en vertu du principe comptable général d'importance relative (PCG art. 120-2 ; voir n° 266), ce pourcentage nous paraît pouvoir être réduit ou augmenté selon l'importance du bien et du résultat.
2. Terminologie Les termes « provision pour dépréciation » sont remplacés par « dépréciation » (Décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 et règlement CRC n° 2005-09 du 3 novembre 2005, art. 7). En effet, le terme « provision » est désormais réservé aux provisions figurant au passif (voir n° 2551).

Détermination de la valeur nette comptable

1450-1

La valeur nette comptable d'une immobilisation correspond à sa **valeur brute diminuée,** pour les immobilisations amortissables, **des amortissements** cumulés **et des dépréciations** (PCG, art. 322-1.7).
La valeur brute des biens correspond à leur valeur d'entrée dans le patrimoine (PCG, art. 322-1.5).

Pour plus de détails sur la valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle, voir n° 1400 s.

Des dispositions dérogatoires existent pour les réévaluations (voir n° 3305 s.).

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable (PCG, art. 322-1.1).

Pour plus de détails sur les immobilisations amortissables, voir n° 1456-1.

L'amortissement d'un actif amortissable est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation (PCG, art. 322-1.3).

Pour plus de détails sur les amortissements, voir n° 1452 s.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable (PCG, art. 322-1.4).

Pour plus de détails sur les dépréciations, voir n° 1500 s.

Cas particulier d'un bien subventionné Selon la CNCC (Bull. n° 162, juin 2011, EC 2011-05, p. 287 s.), la valeur nette comptable de l'actif à prendre en compte pour le calcul de la dépréciation devrait être minorée de la subvention d'investissement reçue et non encore reprise en produit. Il en résulte une dépréciation moindre de l'actif qui correspond à la perte réelle pour l'entreprise. Une autre solution, également proposée par la CNCC, consiste à reprendre en résultat la subvention à hauteur de la dépréciation. Toutefois, cette dernière solution n'est, à notre avis, acceptable que lorsque la dépréciation est inhérente à l'actif subventionné et est donc quasi définitive. Tel est le cas d'un immeuble construit spécifiquement pour les besoins d'une collectivité locale, qui ne peut être loué qu'à cette collectivité et dont le loyer est établi sur la base du coût de revient minoré de la subvention (exemple analysé par la CNCC dans le bulletin précité).

Détermination de la valeur actuelle

1450-2

La valeur actuelle est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise (C. com. art. R 123-178-4°). C'est en principe la valeur la plus élevée de la **valeur vénale** ou de la **valeur d'usage** (PCG, art. 322-1.8).

Pour une définition de la valeur vénale, voir ci-après **I.**
Pour une définition de la valeur d'usage, voir ci-après **II.**
Sur les modalités pratiques de calcul de la valeur actuelle, voir ci-après **III.**
Sur la divergence existant avec les normes IFRS dans le cas particulier des actifs détenus en vue de leur vente, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6927.

I. Définition de la valeur vénale
Cette valeur correspond (PCG art. 322-1.10) :

- **au montant** qui pourrait être obtenu, à la date de la clôture, **de la vente de l'actif,** lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché ;

Selon le CNC, les **conditions normales de marché** sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes (Avis CNC n° 2002-07, § 1.2.3).

- **net de coûts de sortie,** c'est-à-dire des coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

Selon le CNC, les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des **coûts externes et internes** à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu (Avis CNC n° 2002-07, § 1.2.3).

Fiscalement, L'Administration considère que la valeur vénale ne doit pas être minorée des coûts de sortie (BOI 4 A-13-05, n° 145).

Remarque
Conséquence sur les amortissements : cette divergence entre les règles comptables et fiscales est susceptible d'entraîner des conséquences défavorables pour les immobilisations amortissables. En effet, les amortissements non pratiqués du fait de la minoration de la base amortissable à raison des coûts de sortie pourraient être regardés comme irrégulièrement différés en application des articles 39 B du CGI (voir n° 1452) et 15 de l'Annexe II au CGI (voir n° 1458-1).
Sur la déductibilité des dépréciations calculées sur la base de la valeur vénale, voir n° 1502.

II. Définition de la valeur d'usage
Le PCG (art. 322-1.11) indique, pour l'établissement de la valeur d'usage, qu'il s'agit de la valeur d'estimation des **avantages économiques futurs attendus** de l'utilisation de l'actif et de sa sortie. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des **flux nets de trésorerie attendus.**



La société X a fait construire un immeuble dédié à un secteur d'activité spécifique et loue cet immeuble à la société Y. Les flux nets de trésorerie attendus peuvent être déterminés en prenant comme hypothèse la valeur actualisée des loyers les plus probables, compte tenu des perspectives économiques de la société Y et des négociations éventuelles entre la société X et la société Y. Il devrait également être tenu compte du risque inhérent au bailleur et de la probabilité de trouver un nouveau locataire (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-05, p. 287 s.).

Toutefois, si les flux nets de trésorerie attendus ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (PCG, art. 322-1.11), le potentiel de services attendus, par exemple.

Remarque
La notion de potentiel de services est réservée aux associations et aux entreprises relevant du secteur public : l'évaluation des avantages futurs attendus en fonction du potentiel de services ne vise, selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2005 », Les Echos Conférences - PwC que les associations dont le critère du potentiel des services attendus est plus adéquat que celui des flux nets de trésorerie (voir n° 1308). En revanche, dans le cadre d'une entité industrielle et commerciale, le critère des flux nets de trésorerie est le plus pertinent. En conséquence, même les actifs de support (sièges sociaux, centres de recherche, équipements informatiques...), qui ne génèrent pas de flux de trésorerie de façon indépendante des autres actifs, mais qui ont pour objet principal d'être utilisés en interne, ne doivent pas être évalués en fonction de leur potentiel de services attendus, mais en fonction des flux nets de trésorerie attendus (voir ci-après a.1 Exemple 2).

Fiscalement, Sur la déductibilité des dépréciations calculées sur la base de la valeur d'usage, voir n° 1502.

En l'absence de précision des textes, sur les modalités pratiques de calcul de la dépréciation les éléments suivants peuvent à notre avis être retenus :

a. Méthode de calcul des flux de trésorerie futurs Le PCG n'apporte pas, volontairement, d'autres précisions concernant la méthode de calcul de ces flux, notamment en matière d'actualisation, laissant ainsi une grande souplesse aux entreprises, qui ne sont pas toutes dans la même situation (sociétés cotées, sociétés établissant des comptes consolidés, PME). En contrepartie de cette souplesse, la méthode suivie doit être indiquée dans l'annexe (voir n° 1585-2).
En l'absence de précision des textes, le choix de la méthode de détermination des flux de trésorerie futurs est laissé aux entreprises, celles-ci pouvant donc décider de prendre en compte ou non les éléments suivants :

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6835 à 6839.

1. Regroupement des actifs
A notre avis, l'évaluation par regroupement d'actifs est recommandée, dès lors qu'elle reflète davantage la réalité économique de l'activité.

Il en est ainsi lorsqu'une immobilisation prise individuellement ne génère pas de flux de trésorerie largement indépendants de ceux obtenus d'autres actifs de l'entité. Dans ce cas, la valeur d'usage doit être déterminée pour l'ensemble du groupe d'actifs [unité génératrice de trésorerie (UGT) en IFRS] auquel l'immobilisation appartient, cet ensemble représentant le plus petit groupe identifiable d'actifs générant des flux de trésorerie largement indépendants de ceux générés par d'autres actifs.

Exemple

Exemple 1 Une entité minière possède une **desserte ferroviaire privée** pour ses activités d'exploitation minière. La desserte ferroviaire privée ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par les autres actifs de la mine. Sa valeur d'usage ne peut donc pas être déterminée. En revanche, l'entreprise est en mesure d'estimer la valeur d'usage de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la desserte ferroviaire privée appartient, c'est-à-dire la mine dans son ensemble. Il en est de même d'un **tunnel construit sur le domaine public** et comptabilisé à l'actif car nécessaire à l'exploitation de la carrière (voir n° 1328) (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-01, p. 281 s.).

Exemple

Exemple 2 Les **actifs de support** (sièges sociaux, centres de recherche, équipements informatiques...) ne génèrent pas des flux de trésorerie de façon indépendante des autres actifs. Comme le préconise la norme IAS 36, il convient alors :

- de regrouper les actifs de support avec d'autres actifs pour procéder à leur évaluation en fonction des flux nets de trésorerie ;

- d'affecter, le cas échéant, l'actif de support aux différentes UGT.

Remarque
Cas où le test peut être effectué au niveau de l'actif : il n'est toutefois pas nécessaire de remonter au niveau de l'UGT pour conclure le test de dépréciation :

- si l'immobilisation est détenue pour être vendue : dans ce cas, la valeur vénale de l'immobilisation prise individuellement représente la valeur actuelle (voir ci-après **III.**) ;

- si l'immobilisation n'a plus aucun potentiel de service pour l'entité, à la suite par exemple d'un dommage physique : dans ce cas, la valeur recouvrable de l'actif est nulle et sa valeur comptable doit être dépréciée immédiatement, même si les flux de trésorerie de l'UGT à laquelle l'actif appartient étaient suffisants pour couvrir sa valeur comptable.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6837 et 6927 (cas particulier des actifs détenus en vue de leur vente).

2. Actualisation des flux

Economiquement, les flux de trésorerie devraient être actualisés pour refléter l'effet de la valeur temps de l'argent.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6839.

3. Référence aux normes internationales et/ou utilisation du guide d'évaluation de la CNCC

Les entreprises peuvent se référer à la norme IAS 36 qui précise notamment les modalités d'estimation des flux futurs de trésorerie : base (hypothèses, périodes de projection), composition (nature des flux à prendre en compte), taux d'actualisation.
La CNCC a publié un guide professionnel mettant l'accent sur les questions pratiques liées à la mise en oeuvre de la méthode des flux nets de trésorerie actualisée (Guide professionnel CNCC « L'évaluation financière expliquée : principes et démarches », novembre 2011).

b. Permanence des méthodes Dès lors que l'entreprise a déterminé la méthode de dépréciation pour un actif, elle doit l'appliquer de manière permanente à chaque évaluation de la valeur d'usage de cet actif.

III. Modalités pratiques de calcul de la valeur actuelle
Selon le CNC, pour la détermination de la valeur actuelle, il est procédé comme suit (Avis du CNC n° 2002-07, § 2.2.1) :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;

- si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

A titre de règle pratique, l'avis du CNC n° 2002-07 recommande aux entreprises de déterminer d'abord la valeur vénale. En effet, la détermination de la valeur vénale d'un actif isolé est généralement plus aisée que celle de la valeur d'usage.

Mais, en réalité, dès lors que, **soit la valeur vénale, soit la valeur d'usage** est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est à constater.

L'arbre de décision suivant, élaboré par nos soins, présente l'approche méthodologique à suivre pour déterminer si un actif doit être déprécié et sur quelle valeur.

L'exemple ci-après, élaboré par nos soins, présente une synthèse des différents cas.

Exemple

Exemple

	VNC	Valeur vénale	Valeur d'usage	Dépréciation comptable	Dépréciation admise fiscalement	MC
1er **cas** : valeur vénale > VNC	100	150	Calcul non nécessaire	Pas de dépréciation (1)	N/A	
2e **cas** : valeur vénale < VNC et valeur vénale > valeur d'usage	100	80	50	Dépréciation de 20 (2)	Dépréciation comptable minorée des coûts de sortie	n° 1450-2
3e **cas** : valeur vénale < VNC et valeur vénale < valeur d'usage	100	80	85	Dépréciation de 15 (3)	Dépréciation comptable en pratique déductible (car < provision admise fiscalement)	n° 1502
4e **cas** : valeur vénale non déterminable	100	-	85	Dépréciation de 15 (3)	Non déductible	n° 1502
5e **cas** : valeur vénale < VNC mais VNC < valeur d'usage	100	80	110	Pas de dépréciation (4)	N/A	n° 2574

(1) Car valeur vénale > VNC.
(2) Dépréciation calculée par rapport à la valeur vénale = 100 (VNC) - 80 (valeur vénale).
(3) Dépréciation calculée par rapport à la valeur d'usage = 100 (VNC) - 85 (valeur d'usage).
(4) Car valeur d'usage > VNC.

IV. Cas particuliers d'évaluation de la valeur actuelle

a. Lorsque l'entreprise a l'intention de céder l'actif Contrairement aux IFRS, il n'existe pas de textes spécifiques concernant les immobilisations détenues en vue de leur vente. A notre avis :

1. si l'entreprise n'a pas d'engagement de cession, le principe général s'applique et la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage ;

2. si l'entreprise s'est engagée à la date de clôture à céder le bien (promesse de vente...), l'évaluation devrait se faire par rapport à la valeur vénale (prix indiqué dans le protocole ou, en l'absence de protocole, valeur de marché). S'il existe un délai entre la décision de céder le bien et la cession effective, la valeur actuelle des actifs détenus en vue de la vente tient également compte, le cas échéant, des cash flows futurs liés à la poursuite de l'exploitation du bien jusqu'à la date de cession effective. Dans ces conditions, la valeur actuelle sera la plus haute :

- de la valeur vénale,

- et de la valeur d'usage, c'est-à-dire la valeur vénale ajustée des cash flows futurs liés à la poursuite de l'exploitation. En pratique, lorsque ces derniers sont positifs, ils réduisent le montant de la perte de valeur à comptabiliser. En revanche, lorsqu'ils sont négatifs, ils n'ont pas d'incidence sur le montant des pertes à comptabiliser, la valeur vénale étant supérieure à la valeur d'usage.

b. Recours à une expertise dans le cas des actifs immobiliers Il n'est - bien entendu - pas exigé d'une entreprise qu'elle fasse procéder, à la clôture de chaque exercice, à une expertise de ses immobilisations. Toutefois, dans le cas particulier de l'évaluation des **actifs immobiliers** :

- le règlement général de l'AMF (art. 422-44 s.) prévoit des obligations en matière d'expertise immobilière pour les SCPI et les OPCI (voir n° 230-4) ;

- pour les autres sociétés immobilières, l'AMF a fait plusieurs recommandations :

- dans le rapport annuel COB 1999 (p. 59 s.), elle encourage les sociétés cotées (pour lesquelles le recours à un expert indépendant est préconisé lors de missions d'expertise effectuées à l'occasion d'appels au marché ou lors de l'arrêté des comptes annuels) à recourir à des experts indépendants. Elle recommande en outre à toutes ces sociétés de suivre les recommandations émises dans le rapport du groupe de travail sur l'expertise immobilière du patrimoine des sociétés faisant appel public à l'épargne (sur la suppression de cette notion, voir n° 5059) publié le 3 février 2000 sur son site. Enfin, elle recommande d'indiquer en annexe les méthodes d'évaluation retenues et, le cas échéant, les raisons ayant conduit à ne pas respecter les préconisations du rapport.

- dans la position - recommandation AMF n° 2010-18 (publication du 8 février 2010 modifiée le 1er août 2012) sur la présentation des éléments d'évaluation et des risques du patrimoine immobilier des sociétés cotées, elle aborde les points suivants de l'information à donner : synthèse de l'expertise, description du patrimoine et facteurs de risques.

- l'OEC et la FNAIM ont rédigé un guide méthodologique sur l'évaluation des actifs immobiliers des entreprises (RFC n° 245, mai 1993). Ce guide a été revu et complété puis intégré dans la charte de l'expertise en évaluation immobilière (3e édition juin 2006).

Sur le contrôle par le commissaire aux comptes des valeurs vénales des immeubles figurant dans les comptes annuels des SCPI, voir Bull. CNCC n° 120, décembre 2000, CNP 2000-24, p. 601 s.
Sur l'intervention du commissaire aux comptes dans le cadre de la réévaluation d'actif d'une SCPI, voir norme CNCC n° 6-501 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252).

c. Evaluation en période d'incertitudes économiques Pour calculer la valeur actuelle des immobilisations et évaluer les dépréciations, il convient :

- de revoir les business plans qui serviront à calculer les valeurs d'utilité à la lumière des nouveaux éléments liés à la crise (durée différente de la crise économique selon les zones d'exportation, désordres géographiques, politiques, économiques et sociaux dans certaines régions du monde...) ;

- de renforcer les analyses de sensibilité sur les paramètres du business plan (taux de croissance du chiffre d'affaires et marges) et de prendre en compte les changements dans les perspectives d'exploitation et de croissance à long terme ;

- d'utiliser de préférence une approche probabiliste ; cette approche (issue d'IAS 36 Appendix A7) consiste à modéliser les risques et incertitudes explicitement en identifiant des scénarios alternatifs au business plan, puis à attribuer à chacun des scénarios des probabilités d'occurrence. Ainsi l'évaluation n'est pas fondée sur un seul business plan mais sur plusieurs.

En outre, une évolution à la baisse des business plans, constatée sur l'exercice suivant la clôture, doit être intégrée dans le calcul de la valeur d'utilité à la date de clôture, dès lors que cette baisse est liée à la situation de crise connue sur l'exercice de clôture (voir n° 2829).
L'AMF a émis depuis 2007 des recommandations concernant l'information à fournir en annexe sur l'évaluation des actifs en période de crise financière (Rec. AMF des 4 décembre 2007, 29 octobre 2008 et 4 novembre 2009).

III. Valeur à l'arrêté des comptes (valeur au bilan)

Règle générale

1451

Pour l'arrêté des comptes, la valeur comptable est déterminée de la façon suivante :

I. La valeur nette comptable d'une immobilisation correspond à sa valeur brute diminuée des **amortissements** (voir n° 1452 s.).

Pour plus de détails sur la valeur nette comptable, voir n° 1450-1.

II. A la date de clôture, la valeur nette comptable est comparée à la valeur actuelle (valeur d'inventaire) à la même date (C. com. art. L 123-18 al. 2) :

Pour plus de détails sur la valeur actuelle, voir n° 1450-2.

a. Si la valeur actuelle est supérieure à la valeur nette comptable, la **plus-value** latente constatée entre lesdites valeurs n'est **pas comptabilisée** (PCG, art. 322-2.1).

Aucune dérogation à cette règle ne saurait être admise (voir n° 361-4), si ce n'est dans le cadre d'une réévaluation. En effet, par **dérogation** aux règles ci-avant, les entreprises peuvent procéder à des **ajustements** de valeur dans le cadre d'une **réévaluation** de toutes leurs immobilisations corporelles et financières (C. com. art. L 123-18, al. 4 et PCG, art. 350-1). Pour plus de détails, voir n° 3305 s.

b. Si la valeur actuelle devient inférieure à la valeur nette comptable, les **moins-values** latentes entre lesdites valeurs sont prises en compte par la constitution (PCG, art. 322-5.3) :

- soit d'une **dépréciation** (voir n° 1500 s.),

- soit d'un **amortissement exceptionnel** (voir n° 1504).

Les moins-values ne peuvent être compensées avec des plus-values latentes existant sur d'autres biens. En effet, la référence à la valeur d'usage pour la détermination de la valeur actuelle **interdit toute compensation,** comme pour les titres de participation (voir n° 1851).

III. Par exception, des textes particuliers (PCG, art. 322-2.2) prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'**amortissements dérogatoires** (voir n° 1475 s.) ou d'autres **provisions réglementées** (voir n° 3220 s.) ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation.

A. Amortissement des immobilisations

Sur les biens totalement amortis, voir n° 1558-2 (présentation au bilan) et 1585-4 (annexe).

Constatation obligatoire des amortissements

1452

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements (et dépréciations) nécessaires (C. com. art. L 123-20, al. 2 et PCG, art. 311-5 et 322-4.1).

L'absence d'amortissements constitue un des éléments constitutifs du délit de présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle de l'entreprise (Cass. crim. 26 juin 1978 n° 77-92.833). Toutefois (Revue Eco. et Compt. n° 178, mars 1992, p. 46), le commissaire aux comptes ne doit refuser de certifier ou faire une réserve que si la dotation omise est significative. En revanche, l'irrégularité doit être portée à l'attention des dirigeants et, le cas échéant, du comité d'audit dans le cadre de la procédure de l'article C. com. L 823-16. Il en résulte que l'absence d'amortissement ne constitue un fait délictueux que si elle a une incidence significative sur les comptes et si les dirigeants n'y ont pas remédié.

Fiscalement, Les entreprises sont tenues :
1. d'effectuer réellement l'amortissement Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges, notamment des amortissements réellement effectués par l'entreprise (CGI, art. 39-1-2°). Pour être admis en déduction, les amortissements de l'exercice doivent donc être effectivement comptabilisés (D. adm. 4 D-113, n° 5) avant l'expiration du délai de déclaration des résultats (CE 14 mars 1979, n° 7360 ; D. adm. 4 D-151, n° 7).
Ne peuvent être regardés comme satisfaisant à cette exigence :

- l'inscription du bien en frais généraux, solution qui ne peut être assimilée à la dotation à un compte d'amortissement (CE 27 octobre 1982, n° 24741 repris dans D. adm. 4 D-151, n° 15 ; CE 29 janvier 2003, n° 230961) ;

- des amortissements qui n'avaient pas encore été comptabilisés à l'expiration du délai de déclaration (jurisprudence constante) alors même que les amortissements comptabilisés après la date limite de déclaration à la suite d'une décision de l'assemblée générale ont donné lieu au dépôt d'une liasse rectificative (CE 19 décembre 1980, n° 16414) ou que la nature commerciale de l'activité de la société, entraînant l'obligation de comptabiliser les amortissements, n'a été révélée que lors d'un contrôle fiscal ultérieur (CE 11 décembre 2009, n° 301504) ;

- des amortissements non individualisés et pratiqués sur une masse indifférenciée d'immobilisations dont le nombre, le coût unitaire et la date d'achat ne peuvent être déterminés (CAA Nantes 30 mai 2000, n° 98-2329) ;

- une inscription en charges à payer (CE 6 février 1981, n° 18252).

2. de constituer un minimum d'amortissements cumulés A la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés (CGI, art. 39 B) :

- sur le prix d'achat ou le coût de revient de l'immobilisation (voir n° 1458-1),

- suivant le **mode linéaire** (BOI 4 A-13-05, n° 102),

- répartis sur la **durée normale d'utilisation.** Cette notion de durée normale d'utilisation n'a pas été précisée par l'Administration fiscale suite aux nouvelles règles comptables sur les actifs. Toutefois, selon Hervé Quéré (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC - DFCG, la notion de « durée normale d'utilisation » devrait, depuis 2005, s'entendre comme la « durée d'amortissement fiscalement admise », c'est-à-dire en principe :

- pour les composants et la structure des immeubles de placement : la durée réelle d'utilisation,

- pour la structure (hors immeubles de placement) et les immobilisations non décomposées : la durée d'usage.

Sur ces durées, voir n° 1460 s. (immobilisations non décomposables), n° 1461-2 et 1461-4 (structure d'immobilisations décomposables) et n° 1461-1 (composants d'immobilisations décomposables).

Dans le cas contraire, l'entreprise **perd définitivement le droit de déduire la fraction d'amortissement irrégulièrement différée.** En effet, ces amortissements :

- ne sont pas déductibles lors de leur dotation,

- et doivent cependant être pris en compte pour le calcul des plus-values ou moins-values de cession, majorant ainsi le résultat de cession (CGI, art. 39 duodecies 2 et 4 b, voir Mémento Fiscal n° 9455).

Remarques
1. Mode dégressif En ce qui concerne les biens ouvrant droit à un amortissement dégressif, les entreprises peuvent, bien entendu, sans contrevenir à l'article 39 B, non seulement différer la fraction de l'annuité dégressive excédant l'annuité linéaire, mais encore se dispenser de pratiquer l'annuité linéaire elle-même lorsque l'amortissement global comptabilisé au cours des exercices précédents excède le montant cumulé de l'amortissement linéaire calculé à la clôture de l'exercice en cause (D. adm. 4 D-153, n° 18).
2. Exceptions L'Administration a indiqué que les dispositions de l'article 39 B du CGI, règle de l'amortissement minimum linéaire cumulé, ne seraient pas opposées aux entreprises, sauf cas manifestement abusifs, dans les situations suivantes :

- inscription à l'actif, suite à un contrôle fiscal, d'une immobilisation comptabilisée à tort en charges (D. adm. 4 D-153, n° 7 et rescrit du 7 septembre 2005, n° 2005/6 ; voir n° 2912-2) ;

- amortissement sur une durée plus longue, du fait de la non-identification, par erreur, d'un composant (BOI 4 A-13-05, n° 36 et 114 ; voir n° 1375 II.) ;

- amortissement d'une immobilisation non décomposable sur une durée réelle d'utilisation plus longue que la durée d'usage fiscalement admise (BOI précité, n° 98 ; voir n° 1460).

Sur la divergence avec les normes IFRS, en cas de classement de l'immobilisation en « actifs non courants détenus en vue de la vente », voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6922.

Distinction entre amortissements pour dépréciation et amortissements dérogatoires

1453

Selon le PCG (art. 322-2 et 322-1.3), il existe deux catégories d'amortissements :

I. Les **amortissements pour dépréciation,** qui traduisent (sauf en cas de simplification pour les entités ne dépassant pas certains seuils, voir n° 1460-4) la répartition systématique de la valeur amortissable d'un actif, selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus, en fonction de son utilisation probable.
En pratique, ils consistent généralement à étaler, sur la durée réelle d'utilisation, la valeur des biens, suivant un **plan d'amortissement préétabli.**
Selon le PCG (art. 442/28 et 446/68), ils sont comptabilisés au bilan, **en moins de l'actif,** et au compte de résultat, en **charges d'exploitation** (voir n° 1556 s.).

Remarque terminologique
Les termes « amortissements pour dépréciation » ne figurent pas dans le PCG, seul le terme d'« amortissements » étant mentionné (PCG, art. 322-1). Toutefois, nous emploierons ces termes afin de bien distinguer l'amortissement, lié à l'utilisation du bien, traduisant les règles comptables (amortissement pour dépréciation) de l'amortissement dérogatoire (comptabilisé pour des raisons fiscales, voir ci-après II.).

II. Les **amortissements dérogatoires,** qui représentent la fraction d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal des amortissements pour dépréciation, c'est-à-dire, en pratique, la quote-part d'amortissements pratiqués uniquement afin de bénéficier d'avantages fiscaux. Ils peuvent résulter :

- de la base amortissable (voir n° 1477) ;

- des durées d'amortissement (voir n° 1476 s.) ;

- des modes d'amortissement (voir n° 1478 s.).

Ils sont comptabilisés au **passif du bilan** (en « provisions réglementées » - incluses dans les capitaux propres) et au compte de résultat en **charges exceptionnelles** (PCG, art. 441/14 et 446/68).

Pour plus de détails sur les amortissements dérogatoires, voir n° 1475 s.

Fiscalement, L'obligation de comptabiliser l'amortissement, prévue à l'article 39-1-2° du CGI (voir n° 1452), est réputée satisfaite dès lors que celui-ci est **constaté en charges** par le débit soit du compte « Dotations aux amortissements », soit du compte « Dotations aux amortissements dérogatoires » (D. adm. 4 D-151, n° 9).

Remarque
Mesure de simplification réservée à certaines PME : dans le cas particulier des entités qui, remplissant certains critères, peuvent choisir d'appliquer la **mesure de simplification** liée aux amortissements des immobilisations non décomposables, **il n'est pas nécessairement fait de distinction,** pour ces immobilisations, entre les amortissements pour dépréciation et les amortissements dérogatoires. Pour plus de détails, voir n° 1460-4.

1. Amortissements pour dépréciation

Sur les cas particuliers d'amortissement, voir n° 1490 s.

Conception légale de l'amortissement pour dépréciation

1455

Il existe diverses conceptions de la nature et des effets de l'amortissement, mais une seule est retenue légalement.

Les différentes conceptions de l'amortissement

Elles sont au nombre de trois :

a. Processus de correction de l'évaluation des actifs Il est la constatation comptable de la consommation des avantages économiques attendus des actifs, c'est-à-dire de la perte de la valeur des immobilisations se dépréciant du fait de leur utilisation ; il a pour but de faire figurer les immobilisations au bilan pour une valeur s'approchant de la valeur vénale ;

b. Processus de répartition des coûts Il a pour objet de répartir le coût d'un élément d'actif immobilisé corporel, diminué de sa valeur de récupération, au rythme de son utilisation ;

c. Technique de renouvellement des immobilisations Il a pour but d'assurer le renouvellement des immobilisations ; il s'agit donc d'une affectation du bénéfice à la reconstitution du capital.

La conception légale

Le Code de commerce et le PCG (art. 322-1.2 et 322-1.3) tiennent l'amortissement des immobilisations pour un **processus de correction de l'évaluation des immobilisations** dont le potentiel des services attendus s'amoindrit, normalement d'une manière irréversible, du fait de la **consommation des avantages économiques attendus** de l'immobilisation.

Sur la notion de consommation des avantages économiques, voir n° 1456-1.

Ainsi :

a. La durée d'amortissement doit correspondre à la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation par l'entreprise (voir n° 1460 s.) ;

Cette durée réelle d'utilisation :

- a pour point de départ la date de début de consommation des avantages économiques attendus (voir n° 1459),
- est différente de la durée d'usage (fiscalement admise),
- tient compte des habitudes de conservation de l'immobilisation par l'entreprise.

b. Le mode d'amortissement doit correspondre à l'utilisation effective du bien (voir n° 1462 s.) ;

Il n'est donc pas nécessairement linéaire et peut être fondé, par exemple, sur des unités d'oeuvre (voir n° 1464). En outre, le plan d'amortissement peut être modifié en cours de vie en cas de dépréciation (voir n° 1505 s.) ou en cas de modification significative de l'utilisation du bien (voir n° 1467 s.).

Immobilisations amortissables

Principe

1456-1

Selon le PCG, une immobilisation amortissable est une immobilisation dont l'**utilisation** par l'entité est **déterminable** (PCG, art. 322-1).

Fiscalement, Il en est de même : les biens amortissables sont les éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage ou du temps (D. adm. 4 D-121, n° 1 à 3).

Il en résulte les remarques suivantes :

I. L'utilisation d'un actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif (PCG, art. 322-1.2).

En pratique, la consommation des avantages économiques attendus d'un actif résulte principalement de l'utilisation de cet actif, qui concourt à la **création de flux de trésorerie** au bénéfice de l'entité (voir n° 1308).

Toutefois, pour les entités du secteur associatif ou du secteur public, autres que celles ayant une activité principalement industrielle et commerciale, la notion d'avantages économiques peut correspondre à la notion de **potentiel de services** attendus (voir n° 1308 I.).

Il faut se poser la question **dès l'origine** (lors de l'acquisition de l'actif) de l'existence ou non d'une consommation des avantages économiques de cet actif.

II. Son utilisation est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps (PCG, art. 322-1.2).

Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable (PCG, art. 322-1.2 et avis CNC n° 2002-07, § 1.1) :

Ces critères ne sont pas exhaustifs. D'autres critères peuvent également être pris en compte.

- physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;

- technique : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;

- juridique : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Remarques

1. Démarche La détermination de l'utilisation doit s'appuyer sur une démarche explicite et documentée (Avis CNC n° 2002-07, § 1.1).

2. Si plusieurs critères s'appliquent Il convient de retenir son utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères (PCG, art. 322-1.2).

3. Utilisation indéterminable Une immobilisation est considérée comme ayant une utilisation **indéterminable** (ce qui ne signifie pas infinie) lorsque, sur la base d'une analyse de tous les faits pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu que cette immobilisation procurera des avantages économiques à l'entité (Avis CNC n° 2002-07, § 1.1). Dans ce cas, l'immobilisation n'est pas amortissable. Toutefois, dès lors que la durée d'utilisation sera déterminée, l'immobilisation deviendra amortissable.

En pratique

1456-2

Selon l'avis du CNC n° 2002-07 (§ 1.1), les actifs corporels, physiques par essence, ont généralement une utilisation déterminable (c'est-à-dire finie et mesurable), les terrains faisant, en général, exception à cette règle. En conséquence, sont amortissables, notamment :

- les constructions (ensembles immobiliers, ouvrages d'infrastructure...), voir n° 1494 s. ;

- les installations techniques,

- les matériels et outillages industriels,

- les matériels de transport (voir n° 1495-4), de bureau et informatique...

Fiscalement, Il en est de même. Pour ces éléments, l'entreprise n'est pas tenue d'apporter la preuve matérielle de la dépréciation subie au cours de l'exercice (D. adm. 4 D-121, n° 3).

Ne sont pas amortissables, les terrains (voir n° 1490 s.) et, à notre avis, les oeuvres d'art (voir n° 1495-5).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 sexies et D. adm. 4 D-122, n° 19).

Sur les cas particuliers d'amortissement, voir n° 1490 s.

Plan d'amortissement

1457

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité (PCG, art. 322-4.3).
La notion de plan d'amortissement appelle les précisions suivantes :

Ces précisions valent pour tous les biens, décomposables et non décomposables.

I. Définition
Le plan d'amortissement consiste à répartir la valeur amortissable d'un actif, selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus, en fonction de son utilisation probable (PCG, art. 322-1.3).
La valeur amortissable de l'actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

Pour plus de détails sur le montant amortissable, voir n° 1458-1 s.

Sur l'approche par composants, voir n° 1370 s.

II. Champ d'application
Il ne concerne que les **amortissements pour dépréciation** conformes aux principes comptables par opposition aux amortissements dérogatoires, pris en application de règles particulières (notamment fiscales).

Pour plus de détails sur la distinction entre amortissements pour dépréciation et amortissements dérogatoires, voir n° 1453.
Sur les amortissements dérogatoires, voir n° 1475 s.

III. Date d'établissement du plan d'amortissement
L'amortissement d'un actif commence en principe à la date de **mise en service** de l'actif (PCG, art. 322-4.2).

Pour plus de détails sur la date de début des amortissements, voir n° 1459.

IV. Modalités d'établissement du plan d'amortissement
A notre avis, il peut être établi, comme le précisait le PCG 82 (p. I.36) par élément ou par catégorie d'éléments.

En cas d'immobilisation décomposable, chaque composant identifié au sein du bien fait l'objet d'un plan d'amortissement distinct. Il en est de même pour la structure.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 107 et 110).

Le plan d'amortissement est établi en tenant compte des caractéristiques propres à l'entreprise.

Ces caractéristiques concernent à la fois :

- la valeur résiduelle (voir n° 1458-1 s.),

- la durée (voir n° 1460 s.),

- et le mode d'amortissement (voir n° 1462 s.).

V. Forme du plan d'amortissement
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.36), le plan est un tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan, sur une période déterminée et par tranches successives.

Ce plan fait apparaître, à notre avis, la valeur brute, le montant des amortissements annuels pratiqués ainsi que la valeur résiduelle de l'élément considéré, et ce, exercice par exercice.

VI. Modifications du plan d'amortissement
Elles peuvent résulter de plusieurs causes :

- changement significatif dans l'utilisation du bien (changement de condition d'exploitation, fin d'utilisation), voir n° 1467 ;

- changement de nature du bien, voir n° 1467-1 ;

- comptabilisation d'une dépréciation, voir n° 1505 s. ;

- redressements fiscaux, voir n° 1468.

Base amortissable

Définition

1458-1

Selon le PCG (art. 322-1.3), le montant amortissable d'un actif est sa **valeur brute** (voir n° 1450-1) **sous déduction de sa valeur résiduelle,** cette dernière représentant la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation (voir n° 1458-2), diminuée des coûts de sortie (PCG, art. 322-1.6).

Il en est de même pour tous les biens, décomposables et non décomposables.

Sur les coûts de sortie, voir n° 1450-2.
Sur les modalités de détermination et les conditions de prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable, voir n° 1458-2.

Sur l'impact sur la base amortissable d'une éventuelle dépréciation, voir n° 1505 s.
Pour un exemple chiffré mettant en évidence les conséquences pratiques comptables et fiscales de la prise en compte de la valeur résiduelle (et notamment sur la constatation d'amortissements dérogatoires résultant de la base), voir n° 1460-5.

Fiscalement, En revanche, la base de calcul de l'amortissement est en principe le prix d'achat ou de revient du bien (CGI A II, art. 15 ; BOI 4 A-13-05, n° 91 et n° 108 ; D. adm. 4 D-131), la notion de valeur résiduelle n'ayant pas été retenue sur le plan fiscal, selon Hervé Quéré (DLF), pour éviter tout contentieux long lié au problème d'évaluation de la valeur résiduelle. En conséquence :

1. Si l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscalement déductible Les entreprises doivent obligatoirement constater un amortissement dérogatoire au titre de la fraction du prix de revient qui n'est pas amortie comptablement, mais doit l'être du point de vue fiscal. A défaut, les amortissements non comptabilisés seraient fiscalement réputés irrégulièrement différés (CGI, art. 39 B ; voir n° 1452).
Pour plus de détails sur cet amortissement dérogatoire, voir n° 1477. Pour un exemple d'application, voir n° 1460-5, 1er cas.

2. Si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible (du fait des durées d'amortissement retenues sur le plan comptable plus courtes que les durées fiscalement admises et non compensées par la prise en compte, sur le plan comptable, de la valeur résiduelle, voir n° 1460 s.), dans cette situation qui devrait être exceptionnelle, cet amortissement dérogatoire sur la base ne doit pas être comptabilisé.
Sur les retraitements à effectuer dans ce cas, voir n° 1460 (immobilisations non décomposables). Pour un exemple d'application, n° 1460-5, 2e cas.

3. Corrections extra-comptables des amortissements liées à la 1re application des nouvelles règles sur les actifs (voir n° 1301) :

- **Immobilisations dont le coût d'entrée inclut des frais financiers maintenus dans le coût d'entrée lors de la 1re application des nouvelles règles sur les actifs** : sur les réintégrations extra-comptables à effectuer au titre de l'amortissement de ces immobilisations, voir n° 1410, remarque 2.

- **Immobilisations dont le coût d'entrée inclut des dépenses antérieurement comptabilisées en charges différées ou à étaler** : sur les réintégrations extra-comptables à effectuer au titre de l'amortissement de ces immobilisations, voir n° 2301.

Modalités de détermination et conditions de prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable

1458-2

I. Détermination de la valeur résiduelle
Pour être déduite de la valeur amortissable, la valeur résiduelle doit être (PCG, art. 322-1.6) :

a. significative, en pratique, tel est le cas lorsque la durée d'utilisation (de détention) de l'actif par l'entité est nettement inférieure à sa durée de vie.

Par exemple, selon le bulletin CNCC (n° 106, juin 1997, p. 281 s., EC 96-113), dans le cadre d'un contrat de « buy back » (contrats aux termes desquels le fournisseur s'engage à reprendre le bien pour une valeur déterminée à l'avance, à l'issue de sa période d'utilisation), ces biens étant utilisés sur une durée nettement inférieure à leur durée de vie probable et leur valeur de reprise étant garantie.

b. et **mesurable,** par référence à des éléments dont le montant est connu de manière fiable : contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasions (Avis CNC n° 2002-07, § 1.2.2).

En l'absence de précisions complémentaires dans le PCG et conformément à la norme IAS 16.6, la valeur résiduelle à prendre en compte correspond, à notre avis, au montant que l'entité obtiendrait si cette immobilisation avait déjà l'âge et se trouvait dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilisation :

- net des coûts de sortie,

- tel qu'estimé à la date d'inscription à l'actif de l'immobilisation.

En ce sens le bulletin CNCC (n° 140, décembre 2005, p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 ») qui précise, à propos des immeubles, que sont exclus de l'estimation de la valeur résiduelle, les facteurs de variation future attendue tels que l'évolution du marché de l'immobilier, l'inflation...

Il ne s'agit donc pas d'apprécier la valeur résiduelle de manière prévisionnelle à l'issue de la période d'utilisation par l'entreprise, mais de l'apprécier à la date de l'acquisition pour un actif similaire qui aurait déjà été utilisé sur cette même période.

Exemple

Exemple Une entreprise acquiert un véhicule neuf pour 1 000 le 1/01/n. La durée économique de ce véhicule est de 7 ans, mais sa durée d'utilisation par l'entreprise sera de 4 ans.
La valeur résiduelle de ce véhicule au 1/01/n est donc celle qu'aurait un véhicule similaire ayant 4 ans de plus.
En pratique, il pourrait s'agir dans ce cas de la valeur d'occasion au 1/01/n, d'un véhicule de même type, utilisé depuis 4 ans.

Pour un exemple chiffré mettant en évidence les conséquences pratiques comptables et fiscales de la prise en compte de la valeur résiduelle (et notamment sur la constatation d'amortissements dérogatoires résultant de la base), voir n° 1460-5.
Cas particulier de l'immobilier Compte tenu de la complexité de la détermination de la valeur résiduelle d'un immeuble, il est généralement préférable de faire appel à des experts. Sur la possibilité, rare en pratique, d'aboutir à une base amortissable nulle, voir n° 1461-4.

II. Affectation de la valeur résiduelle à la structure et aux composants
Dans la plupart des cas, la valeur résiduelle devrait être **affectée, à l'origine, à la structure.**

En effet, les composants ayant une durée d'utilisation inférieure à la durée d'utilisation de la structure, ils ont nécessairement une valeur résiduelle nulle (ou non significative) à l'expiration de la durée d'utilisation de la structure.

Fiscalement, Il en est à notre avis de même.

Toutefois, en cas de **cession** de l'immobilisation, les composants (renouvelés ou d'origine) dont la durée de vie (durée séparant 2 remplacements, voir n° 1461-1) s'avère supérieure à la durée résiduelle d'utilisation de la structure, sont amortis :

- sur cette dernière durée,

- sur une base désormais minorée d'une valeur résiduelle, dès lors que l'immobilisation devant être cédée a une valeur résiduelle dont une partie est réaffectable au composant.

Cas particulier de l'immobilier A l'approche de la date de fin de la durée d'utilisation de l'immeuble (projet de cession notamment), les composants renouvelés peuvent avoir une durée de vie plus longue que la durée d'utilisation résiduelle de la structure de l'immeuble. La valeur résiduelle affectée à l'origine à la structure doit alors être réestimée et, le cas échéant, réaffectée à chaque composant de l'immeuble (Bull. CNCC précité).

III. Ré-estimation de la valeur résiduelle
Le réexamen des valeurs résiduelles n'est pas explicitement prévu par les textes, mais il n'est pas interdit.

La révision des durées d'utilisation devrait, à notre avis, généralement conduire à celle de la valeur résiduelle, ces deux éléments étant liés.
Cas particulier de l'immobilier La CNCC (Bull. précité) précise qu'il convient d'être prudent et d'apprécier les causes de la revalorisation de la valeur résiduelle de l'ensemble immobilier. En effet, de manière générale la revalorisation ne résulte pas d'une augmentation de la valeur des constructions, mais est plutôt due à l'appréciation du foncier (localisation, évolution de la demande...). En conséquence, sauf cas particulier, il n'y a pas lieu de réestimer la valeur résiduelle de la construction.

Sur les conséquences de la révision de la valeur résiduelle sur le plan d'amortissement, voir n° 1467.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6115).

Date de début des amortissements

1459

L'amortissement d'un actif commence à la date de **début de consommation des avantages économiques** qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la **mise en service** de l'actif (PCG, art. 322-4.2).

Il en est de même pour tous les biens décomposables et non décomposables.

A notre avis, cette date correspond à la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction, c'est-à-dire à la fin de la période d'incorporation des coûts dans le coût d'entrée, voir n° 1405-1.

En effet, si les entreprises retenaient la seule mise en état de fonctionner sans tenir compte de l'utilisation prévue par la direction, les amortissements débuteraient sur un coût d'entrée non définitivement arrêté. Ce qui poserait des difficultés en pratique : nécessité de réajuster les amortissements de manière rétrospective jusqu'au moment où le coût devient définitif. Retenir la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction permet de faire coïncider la fin de la période d'incorporation des coûts et le début des amortissements.

Fiscalement, Il en est de même en cas d'amortissement linéaire (voir n° 1463) mais pas en cas d'amortissement dégressif fiscal (voir n° 1466-1).

Remarques

1. Au cours de la période d'acquisition, c'est-à-dire avant le début de consommation des avantages économiques :

- les immobilisations sont classées en **immobilisation en cours** (compte 231) ;

- elles ne peuvent être amorties, sauf si l'entreprise décide finalement, de manière définitive, de ne pas utiliser l'immobilisation (dans ce dernier cas il s'agit d'un amortissement exceptionnel, voir n° 1504) ;

- la dépréciation de l'immobilisation est possible si sa valeur actuelle s'avère inférieure à sa valeur comptable (voir n° 1495-17).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même (BOI 4 A-13-05, n° 103). En conséquence, si une perte de valeur est identifiée sur une immobilisation non encore mise en service, celle-ci doit donner lieu non pas à un amortissement (comme l'autorisait la jurisprudence avant l'entrée en vigueur des nouvelles règles sur les amortissements et les dépréciations des actifs ; CE 6 décembre 1985, n° 53001), mais à une dépréciation. Sur les conditions de déductibilité des dépréciations, voir n° 1502 s.

2. Société en formation Il en est de même des immobilisations **acquises pour le compte d'une société en formation** dès lors qu'un acte établit formellement que l'acquisition a été réalisée au nom et pour le compte de la société en formation. Pour plus de détails sur les actes passés pour le compte d'une société avant la signature des statuts, voir n° 3515.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même (BOE 1969.10602 ; CAA Lyon 5 octobre 1995, n° 93-1108 rendu définitif par CE (napc) 30 décembre 1996, n° 175829).

Taux ou durée des amortissements pour dépréciation des biens non décomposables

Pour les biens décomposables, voir n° 1461 s.

Principe

1460

Pour amortir leurs actifs non décomposés, les entreprises doivent, en principe, retenir, sur le plan comptable, leur **durée réelle d'utilisation** dans l'entreprise (Avis CU CNC n° 2005-D du 1er juin 2005, § 1.1.2).



Exemple Une entreprise acquiert un bien dont la durée de vie réelle est de 10 ans et sa durée d'usage fiscale de 8 ans. Elle compte l'utiliser :

- **1er cas** : pendant toute sa durée de vie réelle. La durée d'amortissement à retenir sur le plan comptable est donc de 10 ans ;

- **2e cas** : pendant 6 ans et le revendre à l'issue de cette période. La durée d'amortissement à retenir, sur le plan comptable, est de 6 ans. Toutefois, il conviendra, dans ce cas, de tenir compte de la valeur résiduelle pour la détermination de la base amortissable, voir n° 1458-1.

Sur les principes de détermination de la durée d'utilisation, voir n° 1460-1 I.

Par mesure de simplification, toutefois, certaines PME sont autorisées à ne pas rechercher les durées d'utilisation et à appliquer les durées d'usage fiscalement admises. Pour plus de détails sur cette mesure de simplification, voir n° 1460-4.

Fiscalement, Selon l'Administration, les **immobilisations non décomposables** peuvent être amorties :

a. Soit sur leur durée d'usage appliquée par la profession (CGI, art. 39-1-2 et BOI 4 A-13-05, n° 97). En conséquence, le principe selon lequel les durées d'amortissement sont nécessairement identiques sur le plan comptable et sur le plan fiscal a été rapporté (BOI 4 A-13-05, n° 97). Sur les taux les plus couramment admis et les principes retenus par l'Administration, voir n° 1460-1 II.

b. Soit sur la durée retenue sur le plan comptable (durée réelle d'utilisation), lorsque celle-ci est plus longue que la durée d'usage (BOI 4 A-13-05, n° 98). En effet, l'Administration admet, dans ce cas, que la durée comptable puisse également être retenue sur le plan fiscal, sans risque que les amortissements soient considérés comme irrégulièrement différés au sens de l'article 39 B du CGI (voir n° 1452). Toutefois, contrairement aux règles comptables, l'Administration considère que cette durée correspond à la durée de vie économique du bien **sans qu'il soit tenu compte de la politique de cession de l'entreprise (durée réelle d'utilisation fiscale).** En conséquence, le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse des cas où des divergences requièrent une écriture ou un retraitement extra-comptable :

Amortissement pour dépréciation	Amortissement fiscalement admis	Ecritures ou retraitements extra-comptables
Cas 1 - Durée réelle d'utilisation > durée d'usage (cas général, sauf mesure de simplification pour les PME, voir n° 1460-4)	Choix entre : - Durée réelle d'utilisation (voir ci-avant **b.**) - Durée d'usage (voir ci-avant **a.**)	Aucun **Amortissement dérogatoire** pour la différence entre la durée réelle d'utilisation et la durée d'usage (1)
Cas 2 - Durée réelle d'utilisation < durée d'usage (cette situation concerne notamment les biens dont la cession est envisagée à court terme) **Cas 2.a - amortissement comptable > amortissement fiscalement déductible,** i.e. lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable (voir n° 1458-1) ne compense pas le raccourcissement de la durée d'amortissement	Choix entre : - Durée réelle d'utilisation **fiscale** (ne tenant pas compte de l'intention de cession, voir ci-avant **b.**) - Durée d'usage (voir ci-avant **a.**)	- En cours d'amortissement : **réintégration extra-comptable** (ligne WE) de la fraction de l'amortissement comptabilisé qui excède l'amortissement fiscalement déductible, déterminé à notre avis sur la durée d'usage (car amortissement maximal fiscalement admis), sauf si l'entreprise n'opte pas pour la durée d'usage (2) - Lors de la cession, de la mise au rebut de l'immobilisation ou linéairement sur la durée résiduelle d'usage : **déduction extra-comptable** (ligne XG) des amortissements antérieurement réintégrés (3) Pour un exemple d'application, voir n° 1460-5, 2e cas
Cas 2.b - amortissement comptable < amortissement fiscalement déductible, i.e. lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable compense et dépasse le raccourcissement de la durée d'amortissement retenue sur le plan comptable		**Amortissement dérogatoire** pour la différence entre la durée réelle d'utilisation comptable et la plus longue des deux durées suivantes : durée d'usage ou durée réelle d'utilisation fiscale (4). Pour un exemple d'application, voir n° 1460-5, 1er cas
(1) Cet **amortissement dérogatoire n'est pas obligatoire** (sauf dans le cas particulier des véhicules de tourisme, voir n° 1495-4 et autres biens somptuaires visés à l'article 39 B du CGI, voir n° 1495-14). Toutefois, si les entreprises veulent bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'usage, elles ne peuvent comptabiliser le complément d'amortissement directement en amortissements pour dépréciation, mais doivent obligatoirement le comptabiliser en amortissements dérogatoires. Pour plus de détails sur cet amortissement dérogatoire, voir n° 1476.		

Amortissement pour dépréciation	Amortissement fiscalement admis	Ecritures ou retraitements extra-comptables
(2) Sur le cas particulier des biens donnés en location, voir n° 1494. (3) BOI 4 A-13-05, n° 99. (4) Cet amortissement dérogatoire est obligatoire à hauteur de la durée réelle d'utilisation fiscale (pour se conformer à l'article 39 B du CGI, voir n° 1477). Au-delà de cette durée, si l'entreprise choisit d'amortir le bien sur la durée d'usage, la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire est obligatoire pour bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'usage (voir n° 1476 s.).		

c. Toutefois, les entreprises peuvent retenir des durées d'amortissement inférieures à la durée d'usage de référence à la condition de justifier de circonstances particulières, l'Administration s'abstenant de remettre en cause les durées retenues en raison de ces circonstances particulières lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels (voir n° 1460-1 II.). Selon l'Administration (BOI précité, n° 111) et la jurisprudence (CE 24 novembre 2010, n° 324205), la politique de cession de l'entreprise ne constitue pas des circonstances particulières d'exploitation des immobilisations, celles-ci impliquant une usure ou une obsolescence accélérée de l'immobilisation (position exprimée en matière d'immobilisations décomposables mais également applicable, à notre avis, en matière d'immobilisations non décomposables).

d. Sur la possibilité de constater pour certains biens un amortissement exceptionnel fiscal indépendant des usages, voir n° 1478-1.

e. Sur les cas particuliers suivants :

- véhicules de tourisme, voir n° 1495-4 (amortissement) ;

- biens somptuaires, voir n° 1495-14 (amortissement) et 1536-1 (cession).

Pour plus de détails sur :

- les durées d'utilisation, voir n° 1460-1 I ;

- les durées d'usage (sur le plan fiscal), voir n° 1460-1 II. et 1460-3 ;

- l'amortissement dérogatoire résultant des durées, voir n° 1476 ;

- la mesure de simplification autorisant certaines PME à ne pas rechercher les durées d'utilisation et à appliquer les durées d'usage fiscalement admises, voir n° 1460-4.

Dans les **comptes consolidés,** la séparation entre les amortissements comptables et les suppléments d'amortissements fiscaux est également obligatoire (il en est de même pour les filiales intégrées dans les comptes consolidés), les amortissements purement fiscaux devant être retraités dans les comptes consolidés.

Détermination des durées d'amortissement

1460-1

I. Durées réelles d'utilisation
Sauf mesure de simplification pour les PME (voir n° 1460-4), chaque entreprise doit déterminer elle-même ses taux ou durée d'amortissement. Ces taux sont fixés par le chef d'entreprise, en tenant compte :

- de l'**obsolescence** de certaines immobilisations (changements résultant des techniques ou de besoins nouveaux) ;

- des **caractéristiques propres à l'entreprise** reflétant **l'utilisation réelle** qu'elle fait de l'immobilisation.

Ces caractéristiques concernent à la fois la durée (voir ci-après) et le mode d'amortissement (voir n° 1462 s.). Il est tenu compte notamment :

- du degré d'utilisation des éléments à amortir (usure),

- de leurs conditions d'utilisation (par exemple leur utilisation à simple, à double ou à triple équipe),

- de la politique de renouvellement des immobilisations de l'entreprise,

- de la politique de cession de l'entreprise,

- des circonstances particulières pouvant influer sur cette durée.

L'utilisation de l'immobilisation peut notamment être liée à des contrats ou à des actifs dont la durée est inférieure (par exemple, un logiciel informatique dont la durée est limitée à la durée de location de l'environnement dans lequel il est implanté).

En conséquence :

- deux immobilisations de même nature détenues par deux entreprises différentes peuvent être amorties sur des durées différentes,

- deux immobilisations identiques détenues par une même entreprise peuvent être amorties sur des durées différentes.

Les durées réelles sont, en principe, identiques à celles retenues dans les **comptes consolidés.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 98).

II. Durées d'usage

Elles sont en général plus courtes que les durées réelles (Rép. Ferrand AN 30 janvier 2007, p. 1065), sauf cas particulier, par exemple d'une cession envisagée à court terme (voir n° 1460-5).

Ceci ne signifie pas que les durées réelles ne peuvent jamais être identiques aux durées d'usage, mais qu'il faut s'en assurer.

Fiscalement, La notion de durée d'usage est issue de l'article 39-1-2° du CGI aux termes duquel le bénéfice net est établi sous déduction, notamment, des « amortissements réellement effectués » par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce et d'exploitation.
Il n'est guère possible de définir, a priori, des normes permettant de résoudre tous les problèmes particuliers susceptibles de se présenter concernant les durées d'usage admises (Rép. Allainmat, AN 27 mars 1976, p. 1209).
En pratique toutefois, l'Administration fiscale :

a. afin de limiter les litiges et les contestations :

- propose, **à titre indicatif,** une liste des taux les plus couramment admis (voir notamment D. adm. 4 D-142) :

Bâtiments commerciaux	2 à 5 %
Bâtiments industriels (non compris la valeur du sol)	5 %
Maisons d'habitation ordinaires [1]	1 à 2 %
Immeubles à usage de bureaux	4 %
Matériel	10 à 15 %
Outillage	10 à 20 %
Petit matériel et outillage de faible valeur (voir n° 1341)	Charges
Automobiles et matériel roulant	20 à 25 %
Mobilier	10 %
Matériel de bureau	10 à 20 %
Petit matériel de bureau (voir n° 1341)	Charges
Agencements et installations	5 à 10 %
Micro-ordinateurs [2]	33,33 %

Autorisations de mise sur le marché (AMM) (voir n° 1725-1)	10 %
Brevets, certificats d'obtention végétale	20 %

(1) La jurisprudence a accepté un taux de 2,5 % pour des immeubles d'habitation de bonne catégorie (CE 31 juillet 1992 n° 42280) et de 2,8 % pour les hôtels (CE 5 mai 2008, n° 290382 ; en l'espèce le taux admis est même de 3,5 % compte tenu des particularités de l'hôtel).
(2) Toute durée inférieure à 3 ans est considérée comme contraire aux usages professionnels (Rép. Hamel, 20 août 1998, p. 2735).

- précise (D. adm. 4 D-141, n° 9 et 10) que les **taux** d'amortissement susceptibles d'être retenus peuvent évidemment **varier suivant la nature des activités.** De plus, à l'intérieur de chacune d'elles, ils sont susceptibles de différer selon la nature des biens, les conditions d'exploitation, le fait que les immobilisations amortissables ont ou non fait l'objet d'une réévaluation dans le cadre d'une révision légale des bilans ;

- reconnaît (D. adm. 4 D-141, n° 4 s. et 4 D-143, n° 1 et 2) que la **durée** d'amortissement, qui correspond normalement aux usages professionnels, peut être **influencée par des circonstances particulières** (conditions d'utilisation spécifiques, rapidité du progrès technique ou évolution des marchés), que l'entreprise doit être en mesure de justifier. Ainsi, un usage intensif des immobilisations justifie une durée d'amortissement inférieure à la durée normale (CE 10 janvier 1992, n° 62229 et CAA Lyon 27 septembre 1995, n° 94-213) ; mais on notera que la jurisprudence a refusé, dans certains cas, de tenir compte :

- du taux de renouvellement réel constaté sur un matériel (loueurs de véhicules), que celui-ci résulte d'un engagement vis-à-vis de certains clients (CAA Lyon 19 mars 1992, n° 297 et 19 janvier 2000, n° 96-362) ou d'un engagement issu d'une convention d'occupation du domaine public (CE 24 novembre 2010, n° 324205) lorsque cet engagement est sans incidence sur les conditions effectives d'exploitation et d'usure du matériel ;

- de l'usage intensif spécifique à l'entreprise : 45 000 km par an pour un véhicule de tourisme d'un représentant (CE 4 novembre 1992, n° 68969) ;

- **s'abstient de remettre en cause** les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières, lorsqu'elles ne s'écartent **pas** de **plus de 20 %** des usages professionnels (D. adm. 4 D-141, n° 4), mais à la condition que **l'existence** de ces **circonstances particulières** soit dans tous les cas **établie** ;

b. admet des **solutions particulières dans certains secteurs** (industries aéronautiques et mécaniques, hôtellerie, textiles artificiels, livres...) et pour certaines immobilisations (matériel naval, films...) (D. adm. 4 D-2661, voir Mémento Fiscal n° 9225). Dans ce cas, la tolérance de 20 % énoncée ci-avant au **a.** ne s'applique pas (D. adm. 4 D-141, n° 5).

Cas particulier des immobilisations nouvelles La jurisprudence n'admet pas pour les **matériels nouveaux** pour lesquels il n'existe **aucun usage professionnel de retenir** une durée inférieure à la durée normale d'utilisation par l'entreprise (TA Caen 20 juillet 2011, n° 0801498 et 1101283), même si l'on sait que les usages (lorsqu'ils existent) retiennent en général des durées plus courtes que les durées réelles (CAA Paris 17 février 1998, n° 96-896).

Application pratique des durées d'usage sur le plan fiscal

1460-3

Elle implique des réponses aux questions suivantes :

I. Quelles sont les modalités d'appréciation des usages ?

Pour déterminer les usages, le Conseil d'Etat (notamment CE 4 octobre 1989, n° 61676) retient **trois critères** : ancienneté, fréquence et généralité des pratiques suivies.

Il reste toutefois peu précis sur les éléments qui permettent de les établir. Certains arrêts se réfèrent **au plan ou au guide comptable professionnel** de l'industrie en cause (CE 9 décembre 1992, n° 85794 et 24 février 1988, n° 81761 et n° 81762). Dans les autres affaires, le Conseil d'Etat se borne à indiquer « qu'il résulte de l'instruction » tel ou tel usage, sans plus de précision. Dans ses conclusions sous un arrêt du Conseil d'Etat (CE 11 mars 1988, n° 46415, 50774 et 80363), le Commissaire du Gouvernement, Mme de Saint-Pulgent, invoquait toutefois les taux d'amortissement figurant dans un **rapport de l'OCDE** édité en 1975, sur le thème « Comparaison internationale des méthodes d'amortissement » (rapport cité également par CAA Bordeaux 17 juin 1997, n° 95-1477) et il est vraisemblable que le juge en a tenu compte. Leur existence ne peut, en revanche, pas être établie uniquement par des documents purement internes (tel qu'un rapport d'audit interne, CAA Nantes 3 février 2011, n° 10-349) ou par des documents contractuels organisant un réseau de distribution (CAA Nantes 7 avril 2011, n° 10-13). La circonstance que l'entreprise appartienne à un secteur

oligopolistique ou monopolistique ne constitue pas un obstacle à l'existence d'un usage dans ledit secteur (CE 24 février 1988, n° 81761 et 81762).

En pratique, l'usage est très souvent indépendant de la durée réelle des équipements comme en témoigne l'existence d'usages différents pour un même bien, selon les secteurs professionnels.
Le neuvième rapport du Conseil des Impôts édité en 1987 (p. 150) considère :

- en ce qui concerne les **équipements,** que dans l'ensemble les **durées de vie fiscales sont plus courtes que les durées réelles,** en France comme en Allemagne et aux Etats-Unis ;

- en ce qui concerne les **constructions,** que les durées de vie fiscales relatives aux constructions sont en revanche **comparables aux durées réelles, sauf** en France pour les **bâtiments industriels** amortis sur une période particulièrement courte.

II. A quelle date faut-il prendre en compte les usages ?

Il ne peut s'agir (D. adm. 4 D-141 n° 10) que des usages **en vigueur au moment de l'acquisition** du bien. Un changement ultérieur dans les usages ne peut justifier, à lui seul, une modification du plan d'amortissement initialement retenu.

III. L'entreprise, comme l'Administration, peut-elle déroger aux usages ?

Il ressort de la jurisprudence que les usages, en vigueur dans la branche professionnelle à laquelle appartient l'entreprise, s'imposent tant au contribuable qu'à l'Administration. L'application d'un taux conforme aux usages est une obligation légale. Seules des circonstances particulières propres à l'entreprise peuvent justifier qu'il soit dérogé aux usages. Il appartient alors à celle des parties qui se prévaut de telles circonstances d'en établir l'existence.



Exemple Un bien a, selon les usages de la profession, une durée normale d'utilisation de 10 ans.
1er cas : L'entreprise retient les usages, soit une durée de 10 ans : l'Administration ne peut pas légalement procéder à des redressements fondés sur une durée d'amortissement supérieure à celle résultant des usages, alors qu'elle ne se prévaut pas de circonstances propres à l'entreprise qui justifieraient une dérogation aux usages.

A cet égard, l'Administration n'est pas en droit de fixer le taux d'amortissement d'un matériel en se fondant sur l'analyse du taux de son renouvellement effectif, sans référence aux usages de la profession ni aux particularités de la situation de l'entreprise (CE 4 octobre 1989, n° 61676). Si le guide comptable professionnel (CE 9 décembre 1992, n° 85864 et 85794) prévoit une fourchette d'usages (durée entre 2 et 5 ans), l'Administration ne peut faire grief à l'entreprise de choisir la durée la plus courte, sauf si elle établit que des circonstances spécifiques justifient l'utilisation de la durée la plus longue de la fourchette (CAA Nancy 14 février 2002, n° 97-1161).

2e cas : L'entreprise déroge aux usages sans pouvoir justifier de circonstances particulières : l'Administration peut procéder à des redressements même si la durée retenue est d'au moins 8 ans.

Ne peut se prévaloir de circonstances particulières l'entreprise qui se borne à aligner la durée d'amortissement des immobilisations sur celle des prêts contractés pour leur réalisation (Rép. Maujouän du Gasset, AN 20 décembre 1982, p. 5229) ou sur celle de la durée du bail en cas de location, voir n° 1493.

3e cas : L'entreprise déroge aux usages, compte tenu de circonstances particulières, mais cette dérogation est inférieure à 20 %, soit une durée comprise entre 8 et 12 ans : l'Administration ne peut remettre en cause la durée retenue, dès lors qu'elle reconnaît l'existence de la circonstance particulière.
4e cas : L'entreprise déroge aux usages, compte tenu de circonstances particulières, et cette dérogation est supérieure à 20 %, soit une durée inférieure à 8 ans (ou supérieure à 12 ans) : l'Administration est en droit d'apprécier si les circonstances particulières invoquées entraînent bien une telle réduction de la durée de vie du bien.

Par exemple, utilisation en continu de matériels de fabrication d'emballages justifiant une durée de 6 ans au lieu de 10 ans selon l'usage de la profession (CE 10 janvier 1992, n° 62229) ou de presses d'imprimerie [justifiant une durée de 5 ans au lieu de 8 ans selon les usages (CAA Lyon 27 septembre 1995, n° 94-213)]. Pour un bâtiment industriel, l'appréciation dépend d'un ensemble d'éléments de fait tels que la nature et la résistance des matériaux utilisés, les conditions climatiques propres à chaque région, l'affectation donnée à la construction qu'ils ont servi à édifier (Rép. Allainmat, AN 27 mars 1976, p. 1209).

Mesure de simplification

1460-4

(réservée aux PME remplissant certains critères uniquement, pour leurs biens non décomposables à l'origine)

L'application stricte des principes de détermination des durées d'amortissement (voir n° 1460 s.) aboutit à déterminer pour chaque actif les durées réelles d'amortissement indépendamment des durées d'usage fiscales. Il en est de même pour le mode d'amortissement, qui est indépendant du mode dégressif éventuellement retenu sur le plan fiscal (voir n° 1462 s.).
Ces obligations comptables, ajoutées aux contraintes fiscales de comptabilisation en amortissements dérogatoires pour bénéficier d'une déduction (voir n° 1475 s.), créent des contraintes d'organisation et de systèmes d'information pour l'ensemble des entreprises.

Pour ne pas imposer ces contraintes aux PME, il est apparu opportun au CNC de proposer une mesure de simplification pour certaines entreprises.
Ainsi, toutes les **PME remplissant certains critères** peuvent amortir dans les comptes individuels leurs immobilisations **non décomposables** à l'origine sur les durées d'usage fiscales (ce qui conduit à adopter comptablement, le cas échéant, le mode dégressif fiscal ou un mode d'amortissement exceptionnel) (PCG, art. 322-4.5 modifié par l'art. 1 du Règl. CRC n° 2005-09) :

Pour plus de détails sur :

- les durées d'usage, voir n° 1460-1 II. et 1460-3.

- les modes d'amortissement exceptionnel, voir n° 1478-1.

- sans rechercher les durées réelles d'utilisation ;

- sans avoir à effectuer la séparation entre amortissements comptables (durée et mode réels d'utilisation) et suppléments d'amortissement fiscaux liés aux durées d'usage et au mode dégressif ou exceptionnel.
L'amortissement fait alors l'objet d'une **dotation unique** en compte d'exploitation. Le supplément d'amortissement n'est pas comptabilisé en amortissements dérogatoires.

a. Entités (PME) concernées : cette mesure de simplification concerne les entités ne dépassant pas, à la clôture de l'exercice, certains seuils pour deux des trois critères fixés pour l'établissement de l'annexe simplifiée (sur ces seuils, voir n° 3661-1 I b.).

b. Biens concernés : cette mesure de simplification ne s'applique que pour les biens non décomposables. Elle ne s'applique donc pas pour les biens décomposables (structure et composants).

Remarques

1. Champ d'application Cette mesure de simplification vise uniquement la durée d'amortissement et le mode d'amortissement des immobilisations non décomposables. Elle ne concerne donc pas :

- la prise en compte de la valeur résiduelle,

- l'application de l'approche par composants.

En conséquence, même si elles remplissent les critères, les PME devront obligatoirement constater des amortissements dérogatoires :

- lorsque l'immobilisation a une valeur résiduelle significative (voir n° 1458-1),

- lorsque l'immobilisation fait l'objet d'une décomposition et que l'entreprise souhaite conserver la durée d'usage pour la structure (voir n° 1461-2) et/ou le mode dégressif (voir n° 1466).

2. Lorsque l'immobilisation non décomposable à l'origine fait l'objet d'une décomposition ultérieure A notre avis, il ne s'agit pas d'une correction d'erreur (sauf cas manifestement abusif), mais d'un changement d'estimation. L'impact du changement n'est donc pas rétrospectif. Les immobilisations devenues décomposables doivent être amorties prospectivement, à partir de l'année suivant celle de première décomposition :

- sur les nouvelles durées d'amortissement,

- avec calcul et comptabilisation possible d'amortissements dérogatoires.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6080).

Exemples d'application : immobilisations non décomposables dont la cession est envisagée à court terme

1460-5

Lorsqu'une entreprise acquiert une immobilisation non décomposable qu'elle prévoit de céder avant l'achèvement de sa durée de vie et dont la valeur résiduelle est significative :

- sa durée d'amortissement est réduite par rapport à sa durée de vie (voir n° 1460 s.),

- sa base amortissable doit prendre en compte la valeur résiduelle, nette des coûts de sortie si elle est significative (voir n° 1458-1 s.).

Fiscalement, L'Administration a indiqué que :

- la base de calcul de l'amortissement retenue au plan fiscal demeure le prix de revient du bien (CGI A II, art. 15). En conséquence, cette base ne peut pas être diminuée de la valeur résiduelle du bien (voir n° 1458-1),

- la durée d'amortissement est la durée d'usage ou sa durée réelle d'utilisation fiscale (voir n° 1460 s.). En conséquence, en pratique, il n'est tenu compte fiscalement de l'intention de céder l'actif, ni dans la base amortissable, ni dans la durée d'amortissement.

Les entreprises sont donc conduites :

- soit à constater **des amortissements dérogatoires** lorsque les dotations aux amortissements comptables sont inférieures aux dotations fiscales minimum (voir ci-après cas 1),

Cette situation peut notamment se rencontrer lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle compense et dépasse le raccourcissement de la durée d'amortissement retenue sur le plan comptable.

- soit à procéder à des **corrections extra-comptables** lorsque l'amortissement comptabilisé est supérieur à celui fiscalement admis (voir ci-après cas 2).

Cette situation peut notamment se rencontrer lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle ne compense pas le raccourcissement de la durée d'amortissement retenue sur le plan comptable, c'est-à-dire lorsque l'entreprise envisage de réaliser une perte à terme lors de la sortie de l'immobilisation.

En pratique, cette divergence entre les règles comptables et les règles fiscales contraint les entreprises à établir **deux plans d'amortissement** différents pour les immobilisations amortissables dont la valeur résiduelle est significative.



ExemplesLa politique d'investissement d'une entité dont l'activité est la livraison de colis est telle que les véhicules de livraison sont acquis puis cédés à l'issue de 5 ans pour un certain pourcentage de leur prix d'achat, alors que leur durée de vie économique (durée réelle d'utilisation fiscale) est de 7 ans (égale à la durée d'usage, par mesure de simplification pour l'exemple). Les coûts engagés par l'entité pour céder ces biens (essentiellement les commissions versées au concessionnaire chargé de placer les véhicules) représentent 10 % du prix de vente des véhicules.
Un véhicule est acquis 70 000 en début d'exercice 1 et cédé à la fin de l'exercice 5.

Remarque
L'entreprise ne bénéficie pas de la mesure de simplification réservée à certaines PME, leur permettant d'amortir comptablement les immobilisations non décomposables sur les durées d'usage (voir n° 1460-4).

1er cas - L'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscal Le prix de cession à l'issue des 5 ans représente 35 % du prix d'achat (soit 24 500).

- **Détermination du plan d'amortissement** La base amortissable du véhicule est sa valeur brute déduction faite de la valeur résiduelle (35 % du prix d'achat). Le véhicule est amorti sur sa durée d'utilisation dans l'entreprise (et non d'un point de vue général), soit 5 ans (et non 7 ans).

Ex.	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur brute	VNC au 31/12/N
1	47 950 (1)	9 590 (2)	9 590	70 000	60 410
2	47 950	9 590	19 180	70 000	50 820

Ex.	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur brute	VNC au 31/12/N
3	47 950	9 590	28 770	70 000	41 230
4	47 950	9 590	38 360	70 000	31 640
5	47 950	9 590	47 950	70 000	22 050
6	-	-	-	-	-
7	-	-	-	-	-

(1) Montant de la base amortissable : 70 000 (valeur brute) - 22 050 [24 500 (valeur résiduelle) - 2 450 (coûts de sortie égaux à 10 % du prix de vente)]. Sur la définition de la base amortissable, voir n° 1458-1.
(2) Le véhicule est amorti sur la durée d'utilisation (voir n° 1460 s.), soit 47 950 / 5 = 9 590.

- **Impact de ce traitement sur le résultat comptable de l'année de cession du véhicule** L'entité ne constate aucune plus ou moins-value, la valeur nette comptable de cet actif étant égale, à l'issue de l'exercice 5, au prix de cession net des coûts de sortie, soit 22 050 [une plus ou moins-value pourrait survenir si le prix de cession constaté s'avérait inférieur (moins-value) ou supérieur (plus-value) au prix de cession prévu au départ].

Fiscalement, Les entreprises doivent constater un amortissement dérogatoire à hauteur de la différence entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal (voir n° 1477). En effet, les amortissements comptables sont inférieurs aux amortissements fiscalement admis du fait de la prise en compte, sur le plan comptable, de la valeur résiduelle dans la détermination de la base amortissable, et ce malgré une durée d'utilisation fiscale plus longue que la durée d'utilisation comptable.

Les amortissements dérogatoires sont déterminés par différence entre les amortissements comptables (calculés sur la base nette de la valeur résiduelle et sur la durée d'utilisation, voir ci-avant) et les amortissements fiscaux (calculés sur la base brute et sur la durée d'usage de 7 ans égale par simplification pour l'exemple à la durée réelle d'utilisation fiscale) :

Ex.	Dotation aux amortissements comptables (a)	Dotation aux amortissements fiscaux (b)	Dotation/(reprise) aux amortissements dérogatoires (b) - (a)
1	- 9 590 (1)	- 10 000 (2)	410
2	- 9 590	- 10 000	410
3	- 9 590	- 10 000	410
4	- 9 590	- 10 000	410
5	- 9 590	- 10 000	410
Total	- 47 950	- 50 000	2 050

(1) Pour le calcul de l'amortissement comptable, voir ci-avant.
(2) Dotation fiscalement admise : 70 000 (prix de revient du bien) / 7 (durée réelle d'utilisation fiscale).

Lors de la cession du bien, la totalité des amortissements dérogatoires constatés (soit 2 050) doit être reprise.

2e cas - L'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal Le prix de cession à l'issue des 5 ans représente 15 % du prix d'achat (soit 10 500).

- **Détermination du plan d'amortissement** Le véhicule est amorti sur sa base amortissable (valeur brute moins valeur résiduelle) et sur sa durée d'utilisation dans l'entreprise, soit 5 ans.

Ex.	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur brute	VNC au 31/12/N
1	60 550 (1)	12 110 (2)	12 110	70 000	57 890
2	60 550	12 110	24 220	70 000	45 780
3	60 550	12 110	36 330	70 000	33 670
4	60 550	12 110	48 440	70 000	21 560
5	60 550	12 110	60 550	70 000	9 450
6	-	-	-	-	-
7	-	-	-	-	-

(1) Montant de la base amortissable : 70 000 (valeur brute) - 9 450 [10 500 (valeur résiduelle) - 1 050 (coûts de sortie égaux à 10 % du pris de vente)]. Sur la définition de la base amortissable, voir n° 1458-1.
(2) Le véhicule est amorti sur la durée d'utilisation (voir n° 1460 s.), soit 60 550 / 5 = 12 110.

- **Impact de ce traitement sur le résultat comptable de l'année de cession du véhicule** L'entité ne constate aucune plus ou moins-value, la valeur nette comptable de cet actif, à la fin de l'exercice 5, étant égale au prix de cession net des coûts de sortie, soit 9 450.

Fiscalement, Si la prise en compte de la valeur résiduelle sur le plan comptable n'est pas suffisante pour compenser la durée d'amortissement plus courte que la durée d'usage, et conduit à comptabiliser un montant d'amortissement comptable supérieur au montant admis sur le plan fiscal, cet amortissement excédentaire n'est fiscalement pas déductible et doit donc être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE).
Toutefois, afin de ne pas définitivement priver les entreprises de la déduction de ces amortissements excédentaires, l'Administration accepte leur déduction extra-comptable l'année de la sortie de l'actif (voir n° 1460).
En pratique, ces retraitements extra-comptables ont pour objet d'empêcher la déduction anticipée de la moins-value (fiscalement constatée lors de la sortie de l'immobilisation) par le biais d'une majoration des dotations annuelles aux amortissements.
La dotation fiscalement admise, et correspondant, dans cette hypothèse, au prix de revient du bien divisé par sa durée réelle d'utilisation fiscale (par hypothèse égale à la durée d'usage), est inférieure à la dotation comptabilisée. En conséquence, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués :

Ex.	Impact sur le résultat comptable (a)	Impact sur le résultat fiscal (b)	Réintégration/(Déduction) extra-comptable (b) - (a)
1	- 12 110 (1)	- 10 000 (2)	2 110
2	- 12 110	- 10 000	2 110
3	- 12 110	- 10 000	2 110

Ex.	Impact sur le résultat comptable (a)	Impact sur le résultat fiscal (b)	Réintégration/(Déduction) extra-comptable (b) - (a)
4	- 12 110	- 10 000	2 110
5	- 12 110	- 20 550 (3)	- 8 440
Total	- 60 550	- 60 550	-

(1) Voir ci-avant.
(2) Dotation fiscalement admise : 70 000 (prix de revient du bien) / 7 (durée réelle d'utilisation fiscale).
(3) Dotation fiscalement admise (- 10 000) + moins-value de cession : (- 10 550 = 10 500 - 10 % de commission - 20 000 de VNC).

Sur le cas où la durée d'usage est inférieure à la durée réelle d'utilisation fiscale, voir tableau au n° 1460.

Taux ou durée des amortissements pour dépréciation des biens décomposables

Pour les biens non décomposables, voir n° 1460 s.

1461

Rappel : selon l'**approche par composants** (voir n° 1370 s.), le traitement comptable à retenir pour chaque composant significatif d'une immobilisation corporelle, destiné à être remplacé au terme d'une durée prédéterminée plus courte que la durée de l'immobilisation prise dans son ensemble, est le suivant :

1. Inscription du composant distinctement à l'actif

Sur l'identification des composants dès l'origine, voir n° 1371 s. et ou à défaut, lorsque la dépense est encourue, voir n° 1375.

Sont concernées :

- les dépenses de remplacement de manière obligatoire (dépenses de 1re catégorie),

- les dépenses de gros entretien ou grandes visites si l'entreprise opte pour cette méthode (dépenses de 2e catégorie).

Pour plus de détails sur les dépenses concernées, voir n° 1370-2.

2. Amortissement du composant sur sa propre durée d'utilisation Pour déterminer la durée d'amortissement à retenir, il convient de distinguer entre :

- les composants d'une part (voir n° 1461-1),

- la structure d'autre part (voir n° 1461-2).

Principes pour l'amortissement des composants

1461-1

Conformément à l'article 311-2 du PCG, les composants d'une immobilisation corporelle identifiés à l'actif sont amortis en fonction de leur **durée réelle d'utilisation** par l'entreprise, qu'ils correspondent :

- aux éléments faisant l'objet de remplacements (**dépenses de 1re catégorie** obligatoirement comptabilisées en immobilisation, voir n° 1372),

- ou aux dépenses de gros entretien et grandes visites (**dépenses de 2e catégorie** comptabilisées en immobilisation ou par le biais de provisions, voir n° 1373) si l'entreprise opte pour leur comptabilisation en immobilisation.

Cette durée correspond en principe, à celle séparant deux remplacements ou deux gros entretiens (voir ci-après **I.**), mais peut, toutefois, être plus courte (voir ci-après **II.**).

I. En principe, la durée réelle est celle séparant deux remplacements ou deux gros entretiens
En pratique, à notre avis, cette durée aura été déterminée lors de l'identification du composant, à l'aide par exemple des factures (de remplacement) comptabilisées par la société sur les exercices antérieurs ou, le cas échéant, grâce aux informations fournies par les services techniques en charge de la gestion des immobilisations (voir n° 1381). Cette durée réelle (Avis CU CNC n° 2005-D, § 1.1.1) :

- ne peut pas dépasser celle retenue pour la structure (voir n° 1461-2).

Toutefois, selon le bulletin CNCC prenant position dans le secteur du logement social (n° 149, mars 2008, EC 2007-94, p. 126 s.), lorsque les travaux de réhabilitation correspondent à des remplacements de composants, la durée réelle d'amortissement n'est pas limitée par la durée d'amortissement résiduelle de la structure (avant remplacement du composant). Le fait que la structure soit totalement amortie est donc sans incidence. En revanche, le remplacement du composant peut avoir pour effet d'allonger la durée résiduelle d'amortissement de la structure (voir n° 1467). A notre avis, cette position est applicable à toutes les entreprises.

- est indépendante de la durée d'usage fiscale (voir ci-après).

Ainsi, par exemple, si la durée réelle de la structure est de 15 ans et la durée d'usage de 8 ans, il sera possible d'identifier des composants ayant des durées inférieures à 8 ans (ex. : 3 ou 5 ans), mais également supérieures à 8 ans (ex. : 10 ans).

Fiscalement,

1. Dépenses de 1re catégorie identifiées à l'origine (BOI 4 A-13-05, n° 111 et 113) ou ultérieurement (BOI précité, n° 115) :

a. Lorsqu'il n'existe pas de durée d'usage connue pour le composant, la durée d'amortissement est la durée de vie (CE 25 novembre 1981, n° 11383 ; CE 18 mai 2005, n° 261623 et n° 261794), c'est-à-dire celle **séparant deux remplacements** qui devrait donc, dans la plupart des cas, correspondre à la durée comptable (sauf intention de céder l'immobilisation avant la fin de la durée de vie du composant). Ceci ne signifie pas que l'Administration retiendra dans tous les cas les durées réelles adoptées sur le plan comptable, si celle-ci ne les juge pas justifiées. En effet, à l'inverse des durées d'usage qui sont fixées par la doctrine administrative, la détermination des durées réelles pourra en pratique, à notre avis, être source de discussion avec l'Administration, d'autant que ces durées sont nouvelles et propres à chaque entreprise.
Dans le cas particulier où la durée séparant deux remplacements est différente de la durée d'amortissement comptable, voir ci-après **II.**

b. Lorsqu'il existe une durée d'usage La durée d'amortissement des composants constatés au titre des dépenses de remplacement (1re catégorie) est en principe la **durée d'usage** (CGI, art. 39-1-2). Tel est le cas, par exemple, pour les agencements et installations. Toutefois, ce cas devrait être rare en pratique, la durée d'usage n'étant généralement connue que pour les immobilisations corporelles prises dans leur ensemble, et non pour des fractions d'entre elles.

c. Lorsque la durée d'usage résiduelle de la structure est plus courte que la durée d'amortissement ci-avant définie (a. et b.)
L'Administration admet que cette durée résiduelle de la structure puisse être retenue sur le plan fiscal. Dans ce cas, les entreprises sont autorisées, si elles veulent bénéficier de cet avantage fiscal, à comptabiliser un **amortissement dérogatoire** sur la durée. Pour plus de détails sur cet amortissement dérogatoire, voir n° 1476.

Par exemple, une immobilisation a une durée réelle d'utilisation de 20 ans, mais la durée d'usage admise pour le calcul de l'amortissement fiscal est de 10 ans. Un composant est identifié, d'une durée d'utilisation de 15 ans :

- sur le plan comptable, ce composant est amorti sur la durée de 15 ans ;

- fiscalement, il est admis qu'il puisse être amorti sur la même durée d'usage que l'immobilisation prise dans son ensemble, soit 10 ans.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, synthétise les durées comptables et fiscales applicables aux composants de 1re catégorie, ainsi que les conséquences en termes d'amortissements dérogatoires.

Durée comptable	Durée fiscale	Amortissement dérogatoire

Durée comptable	Durée fiscale	Amortissement dérogatoire
Durée réelle (séparant 2 remplacements)	**Durée réelle** (séparant 2 remplacements)	Non
	ou **Durée d'usage** : - du composant, ou	Oui
	- (le cas échéant résiduelle) de la structure si elle est plus courte que la durée réelle du composant	Oui

2. Dépenses de 2e catégorie Les dépenses de gros entretien et grandes visites (2e catégorie) ne constituent pas des immobilisations sur le plan fiscal mais des charges susceptibles de donner lieu à provision (voir n° 1373). En conséquence, l'amortissement qui serait comptabilisé au titre de ces dépenses ne serait pas fiscalement déductible alors que la provision devrait l'être sous certaines conditions (voir n° 1515). Sur les retraitements extra-comptables à effectuer au titre de l'amortissement de ces dépenses de 2e catégorie, voir n° 1373.

Remarque
Comparaison entre les solutions comptable et fiscale Afin d'éviter de retarder la déductibilité fiscale de ces dépenses jusqu'à la date de leur engagement effectif et afin de limiter les suivis extra-comptables, les entreprises ont intérêt à ne pas les immobiliser mais à les constater sous forme de provisions pour gros entretien, conformément à la possibilité offerte par les règles comptables (voir n° 1373).

II. Lorsque la durée réelle d'utilisation est plus courte que celle séparant deux remplacements ou deux gros entretiens,
la durée d'amortissement du composant est limitée à la durée résiduelle d'utilisation de l'immobilisation sous-jacente. En revanche, la base amortissable du composant doit, le cas échéant, être réduite de sa valeur résiduelle (voir n° 1458-1).

Tel est le cas si :

- le composant peut être réutilisé sur une autre immobilisation,

- le composant peut être cédé indépendamment de l'immobilisation,

- l'immobilisation est cédée et a une valeur résiduelle dont une partie est affectable au composant.

Fiscalement, Selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 111) :

- la **durée d'amortissement** sur le plan fiscal reste (voir ci-avant **I.**) :

- la durée d'usage, s'il en existe une (voir ci-avant **I. b.**),

- sinon, la durée de vie du composant définie ci-avant au I. a., qui ne tient pas compte de la cession devant intervenir avant le remplacement ou le gros entretien, c'est-à-dire la durée séparant deux remplacements, dans l'hypothèse où l'immobilisation ne serait pas cédée ;

- Sur la possibilité d'amortir sur la durée d'usage résiduelle de la structure, voir ci-avant **I. c.**

- la **base de calcul** de l'amortissement demeure le prix de revient du composant (non diminué de la valeur résiduelle). En conséquence, en pratique, il n'est tenu compte fiscalement de l'intention de céder l'actif ni dans la base amortissable, ni dans la durée d'amortissement. L'amortissement fiscalement admis est celui résultant du calcul suivant : prix de revient du composant × taux d'amortissement résultant de la durée fiscalement admise :

a. Si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible [lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable (voir n° 1458-1) ne compense pas le raccourcissement de la durée d'amortissement] Les entreprises doivent effectuer les corrections extra-comptables suivantes sur l'imprimé n° 2058-A :

- en cours d'amortissement : réintégration (ligne WE) de la fraction de l'amortissement comptabilisé qui excède l'amortissement fiscalement déductible ;

- lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation : déduction (ligne XG) des amortissements antérieurement réintégrés.

Sur le cas particulier des biens donnés en location, voir n° 1494.

b. Si l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscalement déductible [lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable (voir n° 1458-1) compense et dépasse le raccourcissement de la durée d'amortissement retenue sur le plan comptable] Les entreprises doivent comptabiliser un amortissement dérogatoire sur la base (voir n° 1458-1).

Principes pour l'amortissement de la structure

1461-2

Pour une définition de la structure, voir n° 1370-2.
Sur le cas particulier des immeubles de placement, voir n° 1461-4.

Conformément aux règles relatives à l'amortissement des immobilisations non décomposables (voir n° 1460 s.), la structure doit être amortie sur sa **durée réelle d'utilisation,** c'est-à-dire en tenant notamment compte de la politique de cession de l'entreprise. Cette obligation a été confirmée par l'avis CU CNC n° 2005-D (§ 1.1.1).

Fiscalement, Selon l'Administration, en l'absence d'usage pour les structures, la structure d'une immobilisation décomposable est amortie sur sa **durée de vie,** ne tenant pas compte de la politique de cession (BOI 4 A-13-05, n° 117). Celle-ci correspond donc, dans la plupart des cas, à la durée d'amortissement comptable (sauf en cas de cession envisagée à court terme). Toutefois, l'Administration admet que la structure d'une immobilisation décomposable (à l'exception des immeubles de placement, voir n° 1461-4) puisse être amortie sur la **durée d'usage applicable à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble** (BOI 4 A-13-05, n° 117) ; celle-ci correspondant à la durée d'usage applicable à l'immobilisation non décomposable (voir n° 1460-1 II. et 1460-3). Les entreprises doivent donc, si elles veulent bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'usage, comptabiliser un **amortissement dérogatoire** sur la durée. Cet amortissement dérogatoire n'est pas obligatoire (sauf dans le cas particulier des véhicules de tourisme, voir n° 1495-4 et autres biens somptuaires visés à l'article 39 B du CGI, voir n° 1495-14). Toutefois, si elles veulent bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'usage, elles ne peuvent comptabiliser le complément d'amortissement directement en amortissements pour dépréciation, mais doivent obligatoirement le comptabiliser en amortissements dérogatoires. Pour plus de détails sur cet amortissement dérogatoire, voir n° 1476.

Cas particulier des immeubles de placement

1461-4

Il n'existe pas, dans le PCG, de règles spécifiques aux immeubles de placement. Conformément aux règles générales d'amortissement des immobilisations décomposables, les immeubles de placement doivent donc obligatoirement faire l'objet (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, EC 2011-41, p. 461 s.) :

- d'une **décomposition par composant** ;

Sauf si le remplacement des composants est à la charge du locataire, voir n° 1546-1 II.

- d'un **plan d'amortissement.** Conformément aux règles relatives à l'amortissement des immobilisations décomposables (voir n° 1461 s.), les différents composants et les structures des immeubles de placement sont amorties sur leurs **durées réelles d'utilisation.**

Sur la notion de structure d'un immeuble, voir n° 1370-2 (remarque 2).

En pratique, la durée réelle d'utilisation de la structure d'un immeuble :

- n'est pas fondée uniquement sur des données physiques, mais également sur l'obsolescence commerciale, technique et réglementaire (Bull. CNCC n° 140, décembre 2005 p. 542 s., « Modalités d'application de la norme IAS 16 et du Règl. CRC n° 2002-10 ») ;

- doit tenir compte de la politique de cession ; la base amortissable doit alors tenir compte d'une valeur résiduelle à déterminer lorsque celle-ci est à la fois significative et déterminable (voir n° 1458-1 s.).

Selon le bulletin CNCC, lorsque la **valeur résiduelle** est significative, elle peut aboutir à un montant amortissable nul (Bull. CNCC précité). Néanmoins il convient d'être prudent sur ce point. En effet, sauf cas particulier, la valeur de marché d'un ensemble immobilier

est davantage liée à la valeur des éléments rattachés au terrain et moins à celle de la construction (voir n° 1458-2 II). L'absence d'amortissement d'un immeuble devrait donc être très rare en pratique.

Fiscalement, Conformément aux règles relatives à l'amortissement des structures des immobilisations décomposables (voir n° 1461-2), en l'absence de durée d'usage propre, les structures des immeubles de placement sont amorties sur leur **durée de vie,** c'est-à-dire, la durée retenue en comptabilité, sans tenir compte toutefois de la politique de cession de l'entreprise. En outre, contrairement aux structures des autres immobilisations décomposables, l'Administration a indiqué que les structures d'immeubles de placement ne sont pas **amortissables sur la durée d'usage de l'immobilisation prise dans son ensemble** (BOI 4 A-13-05, n° 117 et 118).

a. Conséquence de l'absence de prise en compte de l'intention de cession En cas d'amortissement comptable sur une durée réelle d'utilisation inférieure à la durée de vie réelle de la structure avec prise en compte d'une valeur résiduelle (intention de céder l'immeuble) :

- la durée d'amortissement reste sur le plan fiscal la durée de vie réelle de la structure, qui ne tient pas compte de l'intention de cession,

- la base de calcul de l'amortissement demeure le prix de revient de la structure (non diminué de la valeur résiduelle). En conséquence, l'amortissement fiscalement admis est celui résultant du calcul suivant : prix de revient de la structure × taux d'amortissement résultant de la durée de vie réelle. Pour un exemple en matière d'immobilisation non décomposable, voir n° 1460-5.

b. Exclusion des immeubles de placement de la possibilité d'amortir sur la durée d'usage La définition des immeubles de placement est identique à celle prévue par le CGI en matière de plafonnement de la déduction des (provisions pour) dépréciation dont font l'objet ces immeubles (BOI précité, n° 118 ; voir n° 1502-1). Constituent des immeubles de placement (CGI, art. 39-1-5°, al. 34) :

- les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ;

- à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location **à titre principal** à des **entreprises liées** (au sens de l'article 39-12 du CGI ; voir n° 1808) affectant ce bien à leur propre exploitation.

Selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 121), les immeubles occupés à plus de 50 % de leur superficie par des entreprises liées ne sont pas qualifiés d'immeubles de placement, ce qui autorise, sur le plan fiscal, l'amortissement de leur structure sur la **durée d'usage.** Le caractère principal de l'occupation de l'immeuble par des entreprises liées s'apprécie :

- immeuble par immeuble,

- par référence à la proportion des superficies louées aux entreprises liées par rapport à la superficie totale de l'immeuble. Les surfaces vacantes ne seront pas considérées comme mises à disposition d'entreprises liées. Elles doivent donc être prises en compte dans la superficie totale de l'immeuble à retenir pour apprécier le pourcentage d'occupation.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, notamment la norme IAS 40 qui s'applique spécifiquement aux immeubles de placement, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6605 et s.

Méthodes d'amortissements

Règle générale

1462

Sur le plan juridique, **aucune méthode n'est conseillée ni interdite.** Toutefois, la méthode retenue doit :

- donner une estimation satisfaisante de la **dépréciation effective** des biens concernés, **correspondant au rythme de consommation** des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité (PCG, art. 322-1.3) ;

Ainsi, à notre avis, **aucune méthode ne peut être considérée, a priori, comme l'expression de l'amortissement pour dépréciation.**

- être **appliquée de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques,** le choix laissé par les règles comptables devant avoir pour seul objectif la meilleure traduction économique (PCG, art. 322-4.5 ; voir également n° 361 s.). Selon les cas, il s'agit de l'amortissement :

- **linéaire,** celui-ci étant appliqué à défaut de mode mieux adapté (PCG, art. 322-4.5 ; voir n° 1463) ;

- **variable** (sur la base des unités d'oeuvre), voir n° 1464 ;

- **croissant,** voir n° 1465 ;

- **dégressif à taux décroissant,** voir n° 1465-1.

Fiscalement, L'amortissement est calculé :

- **soit de manière linéaire** en appliquant à la valeur d'origine des immobilisations un taux constant déterminé en fonction de la durée normale d'utilisation des éléments à amortir (sur cette durée, voir n° 1452) ; dans des cas très limités (D. adm. 4 D-141, n° 6), un amortissement variable peut être utilisé (il s'agit néanmoins des modalités particulières du système linéaire) ;

- soit en appliquant les dispositions spécifiques du CGI relatives aux régimes d'**amortissements dégressifs** (voir n° 1466 s. et Mémento Fiscal n° 9320 s.), **exceptionnels** (voir n° 1478 et Mémento Fiscal n° 9500 s.), ainsi que, dans certains cas, les solutions particulières admises par la doctrine administrative (D. adm. 4 D-141, n° 6 à 8 et D. adm. 4 D-2661).

Remarque
Dégressif fiscal et amortissements dérogatoires : l'amortissement dégressif fiscal ne pouvant, à notre avis, refléter de manière satisfaisante le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité, le complément d'amortissement résultant de son application doit obligatoirement être comptabilisé en amortissements dérogatoires (voir n° 1466 s.), sauf lorsque l'entreprise choisit d'appliquer la mesure de simplification réservée à certaines PME (voir n° 1460-4).

L'amortissement linéaire (ou constant)

1463

Il répartit de manière égale les dépréciations sur la durée de vie du bien. Le taux d'amortissement linéaire s'entend du chiffre, exprimé par rapport à 100, obtenu en divisant 100 par le nombre d'années de la durée de vie utile du bien.

Fiscalement, Il constitue le mode normal d'amortissement (D. adm. 4 D-2111, n° 1 s.). En outre, ce mode constitue la référence de calcul pour l'application de la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B (voir n° 1452).

La première et la dernière annuité se calculent de la manière suivante :

I. La **date de départ** de l'amortissement est la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, c'est-à-dire, généralement la date de **mise en service** du bien. Voir n° 1459.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 103 et D. adm. 4 D-2121, n° 1). En cas de contrôle, l'entreprise doit être en mesure de prouver la date de mise en service. A défaut, et à titre d'exemple, la date de mise en service d'un immeuble pourra être réputée être la date de délivrance du certificat de conformité au permis de construire (CE 4 juin 2008, n° 299309).

Remarque
Incohérence avec l'article 39 B du CGI : cette définition fiscale de la date de départ de l'amortissement linéaire n'est pas cohérente avec l'article 39 B du CGI qui calcule l'amortissement minimum obligatoire par rapport à la date d'acquisition de l'immobilisation et non de sa mise en service (voir n° 1452).

En conséquence, dans le cas général, la **première annuité** d'amortissement doit être réduite **« prorata temporis »** pour tenir compte de la période écoulée entre le début de l'exercice et la date de mise en service. Le prorata temporis s'apprécie **en jours** (D. adm. 4 D-2123, n° 7).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A II, art. 23). Il n'est donc pas possible, quelle que soit la date de mise en service du bien, de pratiquer par simplification un amortissement forfaitaire égal à la moitié de ce qu'aurait été la dotation normale sur l'exercice entier (CE 6 novembre 1996, n° 151686).

II. Symétriquement, si le plan d'amortissement n'est pas révisé, la **dernière annuité** d'amortissement est réduite, par rapport à la dotation complète, du montant de l'annuité « prorata temporis » pratiquée l'exercice d'acquisition.



Exemple de calcul d'amortissement linéaire Une installation technique achetée 100 000 le 15 avril de l'exercice 1 (année civile) est amortie économiquement selon le mode linéaire en 4 ans (soit un taux de 100/4 = 25 %).
Le montant des amortissements par exercice s'élève à :

- exercice 1 : 25 000 × 260* j/360**j = 18 056

- exercices 2 à 4 : 25 000

- exercice 5 : 25 000 - 18 056 = 6 944

* 260 = 15 + 31 + 30 + 31 + 31 + 30 + 31 + 30 + 31
** 360 et non 365 j ; c'est la manière retenue par l'Administration (voir ci-après Remarque 1).

Remarques

1. Calcul du prorata temporis L'Administration (D. adm. 4 D-2223, n° 6) fixe, dans ses exemples, à 360 jours et non pas 365 jours, la durée d'un exercice de 12 mois. Cette solution simplificatrice n'empêche pas de calculer l'amortissement sur 365 jours sans risque fiscal.

2. En cas de cession Sur l'obligation ou non de constater un amortissement en cas de **cession d'un bien non encore amorti,** voir n° 1521.

3. Si un exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois, l'ajustement de l'amortissement linéaire se fait en appliquant à l'annuité le rapport par douze de la durée en mois de l'exercice. S'il s'agit de la première annuité d'amortissement, cette dotation est ensuite réduite « prorata temporis » (D. adm. 4 D-2223, n° 22).

La durée totale d'amortissement, quant à elle, reste inchangée.

L'amortissement variable (sur la base des unités d'oeuvre)

1464

Cette méthode peut permettre, selon les conditions d'exploitation, une meilleure approche de la dépréciation réelle que la méthode linéaire.

En effet, l'utilisation par une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif (voir n° 1456-1). Elle peut donc être déterminable en termes d'unités de temps (voir n° 1463 l'amortissement linéaire) mais également d'autres **unités d'oeuvre,** lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif (PCG, art. 322-1.2).



Exemple La dépréciation subie peut dépendre du nombre de kilomètres parcourus, du nombre de pièces fabriquées, du nombre d'heures de travail, etc.

Fiscalement, Aucune disposition n'interdit l'application de ce mode d'amortissement retenu en comptabilité (BOI 4 A-13-05, n° 102). L'Administration admet l'amortissement sur les unités d'oeuvre pour :

- les moules spécialement conçus en vue de l'exécution d'un marché (D. adm. 4 D-2661, n° 62),

- les biens et équipements pour lesquels la consommation d'avantages mesurée par des unités d'oeuvre reflète une dépréciation effective et définitive, et dont le rythme de consommation des avantages économiques mesuré en unités d'oeuvre est connu de manière fiable dès l'origine et ne varie pas de manière aléatoire.

En pratique, les conditions étant, sur le plan fiscal, plus strictes qu'en comptabilité, un amortissement variable sur le plan comptable peut ne pas être autorisé fiscalement. Dans ces conditions, une entreprise amortissant ses immobilisations sur un mode variable non autorisé fiscalement doit en tirer les conséquences sur le plan fiscal, l'annuité d'amortissement comptabilisée qui en résulte pouvant en effet être :

- inférieure à l'amortissement minimum linéaire cumulé,

- ou supérieure à celle qui est fiscalement autorisée.

En conséquence :

1. Si les immobilisations concernées sont éligibles à ce mode (en application de la doctrine administrative) Aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer.

2. Si les immobilisations concernées ne sont pas éligibles fiscalement à ce mode d'amortissement Dans ce cas :
- si l'amortissement calculé sur la base des unités d'oeuvre est inférieur à l'amortissement minimum linéaire cumulé (voir n° 1452), un amortissement dérogatoire doit être comptabilisé (voir n° 1478 et ci-après notre exemple),
- si l'amortissement calculé sur la base des unités d'oeuvre est supérieur à l'amortissement fiscalement autorisé, la quote-part d'amortissement excédentaire doit être réintégrée extra-comptablement (voir ci-après notre exemple).

Sur les retraitements extra-comptables, en cas de cession de l'immobilisation, lorsque les dotations aux amortissements n'ont pas été totalement admises en déduction, voir n° 1521.



Exemple Dans le cadre d'un contrat de sous-traitance, une entreprise acquiert un outillage le 1/01/n pour 100 000. Le contrat s'étend sur une durée de 7 ans, pour un total de 100 000 pièces à fabriquer (sans échéancier précis des pièces à fabriquer sur la période globale de 7 ans).

Par hypothèse :

- le donneur d'ordre ne contrôle pas l'outillage ;

- aucun composant n'est identifié.

- Durée réelle d'utilisation : 7 ans, durée du contrat (ce qui correspond à 100 000 pièces fabriquées, prévues au contrat). Toutefois, l'utilisation de cet outillage par l'entreprise n'est pas linéaire. En effet, il est peu utilisé en période de démarrage puis monte en puissance jusqu'à atteindre son plein régime. En conséquence, l'entreprise décide de calculer l'amortissement en fonction du nombre de pièces fabriquées.
Lorsque les 100 000 pièces ont été fabriquées, l'entreprise cède son outillage, pour 5 % de sa valeur d'origine.

- Durée d'usage : 5 ans.

- Durée de vie économique : 10 ans.

Année	Nombre de pièces fabriquées
1	5 000
2	15 000
3	20 000
4	20 000
5	20 000
6	15 000
7	5 000
Total	100 000

Le calcul des amortissements est le suivant :

Année	Dotation aux amortissements comptables (a)	Dotation aux amortissements fiscaux (b)	Dotation (Reprise) aux amortissements dérogatoires (b) - (a) = (c)	Retraitements extra-comptables (d)	Cumul amortissements déduits (a) + (c) + (d)
1	4 750 (1)	10 000 (2)	5 250		10 000
2	14 250	10 000	(4 250)		20 000
3	19 000	10 000	(1 000)	8 000 (3)	30 000
4	19 000	10 000	-	9 000	40 000
5	19 000	10 000	-	9 000	50 000
6	14 250	10 000	-	4 250	60 000
7	4 750	10 000	-	(5 250) (4)	70 000
Total	95 000	70 000	0 (3)	25 000	

(1) La base amortissable comptable doit tenir compte de la valeur résiduelle (voir n° 1458-1), soit 95 000 (100 000 - 5 000). Dotation de l'année 1 : 4 750 = 95 000 x 5 000 (nombre de pièces fabriquées au cours de l'année) / 100 000 (nombre de pièces qui seront fabriquées au total).
(2) Base amortissable fiscale = 100 000 (voir n° 1458-1). Dotation minimale de l'année 1 : 10 000 = 100 000 / 10 (durée de vie, à notre avis, l'Administration acceptant que les immobilisations non décomposables soient amorties sur leur durée de vie économique, sans tenir compte de la politique de cession de l'entreprise - et non leur durée d'usage - sans contrevenir à la règle de l'amortissement minimum linéaire cumulé, voir n° 1460).
(3) La dotation comptable est supérieure à la dotation fiscale, calculée en fonction de la durée de vie économique de l'outillage. **Fiscalement**, l'excédent de la dotation comptable sur la dotation fiscale doit être réintégré extra-comptablement.
(4) A notre avis, déduction extra-comptable à effectuer au titre de l'exercice de sortie de l'outillage.

L'amortissement croissant

1465

L'annuité d'amortissement est de plus en plus élevée, au fur et à mesure que l'on se rapproche de la fin de l'utilisation du bien.



Exemple Pour un bien dont la durée de vie est de 10 ans, la somme du nombre d'années est égale à 1 + 2 + 3 + ... + 10 = 55, l'amortissement est de 1/55 la première année, 6/55 la sixième année et 10/55 la dernière année.

Cet amortissement peut être utilisé en comptabilité uniquement s'il correspond à la consommation réelle des avantages économiques attendus du bien (voir n° 1462).

L'amortissement dégressif à taux décroissant appliqué à une valeur constante

1465-1

(encore appelé système « Softy », abréviation de l'anglais « sum of the years digits » = somme des chiffres des années)

Il se calcule en faisant le rapport du numéro d'ordre de l'année considérée et de la somme des numéros d'ordre de l'ensemble des années.



Exemple Pour un bien dont la durée de vie est de 10 ans, la somme du nombre d'années est égale à 1 + 2 + 3 + ... + 10 = 55, l'amortissement sera de 10/55 la première année, 5/55 la sixième année et 1/55 la dernière année.

Cet amortissement peut être utilisé en comptabilité uniquement s'il correspond à la consommation réelle des avantages économiques attendus du bien (voir n° 1462).

L'amortissement dégressif fiscal

1466

Les règles comptables n'interdisent pas de comptabiliser un amortissement correspondant à un mode dégressif fiscal si ce mode correspond à l'utilisation réelle de l'immobilisation (voir n° 1460 s.). Toutefois, ce cas devrait être marginal, ce mode correspondant en réalité à un avantage fiscal accordé aux entreprises. En conséquence, lorsque ce mode dégressif ne correspond pas à l'utilisation réelle de l'immobilisation (cas général), le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif doit obligatoirement être comptabilisé en **amortissements dérogatoires** (BOI 4 A-13-05, n° 102 ; voir n° 1478).
Dès que l'annuité dégressive devient inférieure à l'annuité linéaire, les amortissements dérogatoires sont repris pour la différence.

Sur les modalités pratiques d'application du mode dégressif, voir n° 1466-1 (coefficients fiscaux, biens éligibles...).
Pour un exemple d'application, voir n° 1466-2.
Par mesure de simplification, toutefois, certaines PME sont autorisées, pour les biens **non décomposables,** à ne pas effectuer l'éclatement entre amortissements comptables (durée réelle d'utilisation) et suppléments d'amortissement fiscaux liés au mode dégressif, l'amortissement faisant l'objet d'une dotation unique (voir n° 1460-4).

Fiscalement, Les entreprises peuvent amortir dégressivement les biens d'équipement acquis ou fabriqués, les bâtiments industriels dont la durée d'utilisation n'excède pas 15 ans, les satellites de communication, les immeubles et équipements acquis ou créés à compter du 1er janvier 2007 exclusivement destinés à accueillir des expositions et des congrès, ainsi que les investissements hôteliers, mobiliers ou immobiliers (CGI, art. 39 A) limitativement énumérés à l'article 22 de l'Annexe II au CGI, dès lors que ces biens :

- ne sont pas usagés au moment de leur acquisition [sauf sous certaines conditions pour les matériels rénovés par le fabricant (D. adm. 4 D-2212, n° 52) et les navires achetés d'occasion (D. adm. 4 D-2661, n° 14 et 22 ; BOI 4 D-1-08, n° 2)] ;

- ont une durée normale d'utilisation d'au moins 3 ans. Pour plus de détails sur les biens éligibles, voir Mémento Fiscal n° 9340.

1. Les biens non décomposables Selon l'Administration, les immobilisations non décomposables peuvent bénéficier du mode dégressif auquel elles sont le cas échéant éligibles (BOI précité, n° 102 et 105 ; voir n° 1466-1) ;
2. Les composants des biens décomposables Selon l'Administration (BOI précité, n° 125), les composants d'un bien décomposable peuvent bénéficier du régime de l'amortissement dégressif si l'immobilisation non décomposable elle-même, ou le composant lui-même, est éligible au régime de l'amortissement dégressif (y compris lorsqu'ils sont remplacés, à condition que ce ne soit pas par un composant d'occasion) ;
3. La structure des biens décomposables Selon l'Administration (BOI précité, n° 125), la structure d'un bien décomposable peut bénéficier du régime de l'amortissement dégressif si l'immobilisation non décomposable est elle-même éligible au régime de l'amortissement dégressif.

Remarques

1. Entreprises éligibles (voir Mémento Fiscal n° 9320) La loi réserve en principe le bénéfice de l'amortissement dégressif aux seules entreprises industrielles. Mais il est admis que les entreprises commerciales et artisanales puissent également en bénéficier pour celles de leurs immobilisations qui sont (D. adm. 4 D-2211 n° 2 et 3 ; CE15 novembre 1985, n° 47748 et n° 47749, CE 26 février 2001, n° 219333 et CE 19 juin 2002, n° 194476 et 207414) ;

- identiques à celles normalement utilisées par les entreprises industrielles pour leur activité de production (CE 28 décembre 2001, n° 215941) ;

- effectivement utilisées pour une activité de production ou de transformation (CE 8 novembre 2000, n° 212316) ou qui pourraient l'être compte tenu de leur caractère polyvalent (CAA Lyon 29 mai 2008, n° 05-1456).

2. Décision de gestion La décision d'amortir une immobilisation selon le mode linéaire ou dégressif fiscal étant une décision de gestion prise à la clôture de l'exercice d'acquisition de l'immobilisation, le passage ultérieur du mode linéaire au mode dégressif fiscal n'est pas admis (CE 2 mars 1994, n° 118710).

En revanche, dès lors qu'elles ont choisi le mode d'amortissement dégressif, les entreprises peuvent, sans contrevenir à l'article 39 B, différer la fraction de l'annuité dégressive excédant le minimum linéaire cumulé (voir n° 1452).

Modalités d'application du dégressif fiscal

1466-1

Ce système est caractérisé par l'application d'un taux constant à une valeur dégressive : d'abord le prix de revient initial, puis, à partir du deuxième exercice, la valeur résiduelle du bien. Le « taux constant » est égal au produit du taux linéaire par un coefficient qui varie suivant la durée de vie du bien.

I. Coefficients fiscaux
Ils s'appliquent au taux de l'amortissement linéaire pour fournir le taux de l'amortissement dégressif.

Selon l'Administration, la **durée d'amortissement à retenir pour déterminer le coefficient dégressif fiscal** dépend de la nature de l'élément concerné :

- **pour les biens non décomposables,** la durée d'amortissement à retenir pour déterminer le coefficient dégressif fiscal est la **durée d'usage** et non la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation (BOI précité, n° 102 et 105) ;

- **pour les composants des biens décomposables,** la durée d'amortissement à retenir pour déterminer le coefficient dégressif fiscal est sa **durée réelle d'utilisation.** Toutefois, lorsque le composant est amorti sur une durée fiscale plus courte (voir n° 1460), le coefficient d'amortissement dégressif applicable est celui correspondant à cette durée d'amortissement fiscale (BOI précité, n° 125) ;

- **pour la structure des biens décomposables,** la durée d'amortissement à retenir pour déterminer le coefficient dégressif fiscal est sa **durée d'usage** (correspondant à celle de l'immobilisation non décomposable), s'il en existe une, et non sa durée réelle d'utilisation (BOI précité, n° 125).

Ainsi, pour un bien décomposable, les composants et la structure peuvent bénéficier du mode dégressif avec des coefficients différents.

Pour les entreprises désirant bénéficier de l'avantage fiscal du calcul dégressif, un amortissement dérogatoire résultant de la méthode doit obligatoirement être comptabilisé pour la différence de taux (voir n° 1478), sauf pour les **biens non décomposables des entités bénéficiant de la mesure de simplification pour les PME** (voir n° 1460-4).

Coefficients dégressifs des biens acquis ou fabriqués		Durées d'amortissement [2]
Avant le 01/01/2001	A compter du 01/01/2001 [1]	
1,5	1,25	3 et 4 ans
2	1,75	5 et 6 ans
2,5	2,25	> 6 ans
(1) **Sauf** lorsqu'ils peuvent bénéficier d'un **taux d'amortissement dégressif majoré.** Tel est le cas :		

Coefficients dégressifs des biens acquis ou fabriqués		Durées d'amortissement [(2)]
Avant le 01/01/2001	A compter du 01/01/2001 [(1)]	

- de **tous les biens éligibles** acquis ou fabriqués **entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009,** pour lesquels les coefficients ont été **majorés de 0,5 point** (CGI, art. 39 A) ;
- des matériels de production, sciage et valorisation des produits forestiers acquis ou fabriqués entre le 26 septembre 2008 et le 31 décembre 2011 par les entreprises de première transformation du bois (CGI, art. 39 AA quater ; BOI 4 D-1-09) : le coefficient applicable est majoré de 30 % (sous réserve, toutefois, de l'application de la limitation des aides d'Etat, voir Mémento Fiscal n° 92605) ;
- des matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2004 et utilisés pour des opérations de recherche scientifique et technique ouvrant droit au crédit d'impôt recherche : les coefficients sont fixés respectivement à 1,5 ; 2 et 2,5 (CGI, art. 39 AA quinquies ; BOI 4 D-1-04) ;
- des matériels destinés à économiser l'énergie et équipements de production d'énergie renouvelables acquis ou fabriqués entre le 1er janvier 2001 et le 1er janvier 2003 : les coefficients sont fixés respectivement à 2 ; 2,5 et 3 (CGI, art. 39 AA ; BOI 4 D-1-01).
(2) Sur la **durée d'amortissement** à retenir pour déterminer le coefficient dégressif fiscal de l'immobilisation, selon qu'il s'agit d'une immobilisation non décomposable, d'un composant ou de la structure d'une immobilisation décomposable, voir ci-avant.



Exemple Pour un bien acquis ou fabriqué à compter du 1er janvier 2010 d'une durée de vie de 4 ans, le taux de l'amortissement dégressif est de : 100/4 × 1,25 = 31,25 %.

II. Modalités pratiques

a. La date de départ de l'amortissement est la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, c'est-à-dire, généralement, la date **de mise en service** du bien (PCG, art. 322-4.2). Voir n° 1459.

Fiscalement, La première annuité dégressive (**valeur brute** du bien × taux d'amortissement dégressif) est calculée comme si le bien avait été acquis au premier jour du mois de son acquisition (CGI A II, art. 23 et BOI 4 A-13-05, n° 103) et non à partir de la date de mise en service. En conséquence, en cas d'option pour le mode dégressif fiscal, un **amortissement dérogatoire** devrait être comptabilisé à raison de l'amortissement de l'immobilisation entre sa date d'acquisition et sa date de mise en service (voir n° 1476).

Remarques

1. Calcul du prorata temporis En cas d'acquisition du bien en cours d'année, le « prorata temporis » s'apprécie **en mois** et non - comme pour l'amortissement linéaire - en jours (D. adm. 4 D-2223, n° 5).

2. Période d'amortissement Pour le calcul de la durée totale d'amortissement, l'exercice d'acquisition est décompté pour une **année entière,** même lorsque l'acquisition se situe en cours d'exercice et que la première annuité est réduite en conséquence. La durée effective d'amortissement est donc réduite par rapport au système linéaire (par exemple, pour un bien amortissable sur 5 ans acquis en cours d'année, l'amortissement dégressif s'achève normalement à la clôture du quatrième exercice suivant celui de l'acquisition, alors que l'amortissement linéaire de ce même bien s'achèverait au cours du cinquième exercice, soit une durée totale d'amortissement étalée sur 6 ans).

Remarques

1. Comptabilisation de l'amortissement dérogatoire Lorsqu'il est comptabilisé, cet amortissement dérogatoire est constaté alors même qu'aucun amortissement n'a encore été comptabilisé.

2. Mesure de simplification pour les PME Lorsqu'une entreprise bénéficie de la mesure de simplification pour les PME (voir n° 1460-4), cet amortissement n'est pas à pratiquer sous la forme d'un amortissement dérogatoire, l'amortissement dégressif étant comptabilisé en moins de l'actif.

b. Les exercices suivants, les annuités dégressives se calculent en gardant le même taux d'amortissement dégressif mais en prenant comme base la **valeur nette comptable** du bien à la clôture de l'exercice précédent. Toutefois, lorsque l'annuité dégressive devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à courir à compter de l'ouverture de l'exercice, l'entreprise applique un amortissement égal à cette dernière annuité linéaire. Pour un exemple d'application, voir n° 1466-2.

Sur la constatation de **l'amortissement sur l'exercice de cession,** voir n° 1521.

Remarques

1. Si un exercice est inférieur à 12 mois, l'ajustement de l'amortissement dégressif se fait en appliquant à l'annuité le rapport par douze de la durée en mois de l'exercice. S'il s'agit de la première annuité d'amortissement, cette dotation est ensuite réduite « prorata temporis ».
En cas de cession, le changement de durée de l'exercice n'a pas d'incidence sur la dotation.
En revanche, la **durée totale de l'amortissement** est **augmentée d'un exercice** car il n'est pas possible d'étaler l'amortissement sur une durée inférieure à sa durée d'utilisation (D. adm. 4 D-2223, n° 24).

2. Si un exercice est supérieur à 12 mois, l'ajustement de l'amortissement dégressif se fait en appliquant à l'annuité le rapport par douze de la durée en mois de l'exercice. S'il s'agit de la première annuité d'amortissement, cette dotation est ensuite réduite « prorata temporis » ; il en est de même en cas de cession si celle-ci intervient entre le 13e mois et la fin de l'exercice.
En cas de fin d'amortissement, la dotation est identique à celle pratiquée pour un exercice de douze mois. L'allongement de la durée de l'exercice reste **sans** effet sur la durée totale d'amortissement (D. adm. 4 D-2223, n° 24).

Exemple d'application du dégressif fiscal

1466-2



Une entreprise acquiert le 1/1/n un outillage utilisé à des opérations de recherche scientifique ou technique pour 100 000, éligible au régime de l'amortissement dégressif. La durée d'usage (fiscale) de cet outillage est de 6 ans, mais l'entreprise envisage de l'utiliser pendant 12 ans.
Lors de l'acquisition, l'entreprise identifie qu'elle devra remplacer un élément de cet outillage tous les 4 ans. Cet élément constitue donc un composant, qui doit être amorti sur sa durée réelle d'utilisation, soit 4 ans. Sa valeur à l'origine est de 10 000, puis est de 12 000 en n + 4 et de 16 000 en n + 8.
Les modalités d'amortissement à retenir sont les suivantes :

	Comptablement	Fiscalement
Structure	12 ans (durée réelle)	6 ans (durée d'usage) dégressif fiscal (coefficient de 1,75 calculé sur 6 ans)
Composant	4 ans (durée réelle)	4 ans (durée réelle) dégressif fiscal (coefficient de 1,25 calculé sur 4 ans)

a. Amortissement de la structure

Année	Dotation aux amortissements comptables (a)	Dotation aux amortissements fiscaux (b)	Dotation (Reprise) aux amortissements dérogatoires (b) - (a)
1	7 500 (1)	26 250 (2)	18 750
2	7 500	18 594	11 094
3	7 500	13 170	5 670

Année	Dotation aux amortissements comptables (a)	Dotation aux amortissements fiscaux (b)	Dotation (Reprise) aux amortissements dérogatoires (b) - (a)
4	7 500	10 662	3 162
5	7 500	10 662	3 162
6	7 500	10 662	3 162
7	7 500	-	(7 500)
8	7 500	-	(7 500)
9	7 500	-	(7 500)
10	7 500	-	(7 500)
11	7 500	-	(7 500)
12	7 500	-	(7 500)
Total	90 000	90 000	0

(1) 7 500 = 90 000 (base amortissable) / 12 (durée réelle d'utilisation).
(2) 26 250 = 90 000 (base amortissable) / 6 (durée d'usage) × 1,75 (coefficient fiscal de droit commun).
Le coefficient fiscal de 1,75 correspond à celui qui doit être appliqué à une immobilisation amortissable fiscalement sur une durée de 6 ans (durée d'usage) et non de 12 ans (durée réelle d'utilisation).

b. Amortissement du composant

Année	Dotation aux amortissements comptables (a)	Dotation aux amortissements fiscaux (b)	Dotation (Reprise) aux amortissements dérogatoires (b) - (a)
1	2 500 [(1)]	3 125 [(2)]	625
2	2 500	2 292	(208)
3	2 500	2 292	(208)
4	2 500	2 291	(209)
Total 1re période	10 000	10 000	0
5	3 000	3 750	750
6	3 000	2 750	(250)

Année	Dotation aux amortissements comptables (a)	Dotation aux amortissements fiscaux (b)	Dotation (Reprise) aux amortissements dérogatoires (b) - (a)
7	3 000	2 750	(250)
8	3 000	2 750	(250)
Total 2e période	12 000	12 000	0
9	4 000	5 000	1 000
10	4 000	3 667	(333)
11	4 000	3 667	(333)
12	4 000	3 666	(334)
Total 3e période	16 000	16 000	0
(1) 2 500 = 10 000 (base amortissable) / 4 (durée réelle d'utilisation). (2) 3 125 = 10 000 (base amortissable) / 4 (durée réelle d'utilisation) × 1,25 (coefficient fiscal de droit commun). Le coefficient fiscal de 1,25 correspond à celui qui doit être appliqué à une immobilisation amortissable fiscalement sur une durée de 4 ans (durée réelle d'utilisation) et non de 6 ans (durée d'usage applicable à l'immobilisation non décomposable).			

Révision d'un plan d'amortissement en cours d'utilisation

Modification résultant d'un changement significatif dans l'utilisation du bien

1467

Il est explicitement prévu par les textes que toute **modification significative** de l'utilisation prévue d'un bien (durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif) entraîne la **révision prospective de son plan d'amortissement** (C. com. art. R 123-179, al. 1 et PCG, art. 322-4.6).

Cette révision constitue une **obligation** sur le plan comptable afin de fournir des comptes sincères et donnant une image fidèle du patrimoine. En outre, il s'agit d'un **changement d'estimation** et, en aucun cas, d'un changement de méthode (PCG, art. 322-4.6 et 531-2/3). Voir également n° 363-2 s.
Il en est de même pour tous les biens décomposables et non décomposables.

Fiscalement, Des changements intervenus dans le mode d'utilisation de l'actif, dans l'accélération de son obsolescence ou de sa dégradation physique ayant pour conséquence une perte de valeur définitive peuvent justifier une modification prospective du plan d'amortissement (BOI 4 A-13-05, n° 144). Tel est le cas, par exemple, d'un passage à un régime de trois-huit (D. adm. 4 D-141, n° 9 et 10 et 4 D-1331, n° 21). Toutefois, il n'est pas admis (D. adm. 4 D-141), sauf circonstances tout à fait exceptionnelles, que l'entreprise modifie trop fréquemment la durée d'après laquelle elle calcule ses amortissements.
La modification de la durée d'amortissement ne saurait :
- ni permettre indirectement la déduction d'amortissements différés en période bénéficiaire (sur cette notion, voir Mémento Fiscal n° 9470) ;
- ni avoir de répercussions sur les amortissements compris dans les charges déductibles des exercices antérieurs.
En ce qui concerne le rattrapage d'amortissements dégressifs, voir Mémento Fiscal n° 9470.

I. Précisions sur les causes de changements dans l'utilisation du bien
Le CNC a précisé les causes de changement qui peuvent, par exemple, être les suivantes (Avis CNC n° 2002-07, § 2.1.2) :

- dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà de son niveau de performance (et donc conduisent à allonger l'utilisation),

Selon le bulletin CNCC (n° 149, mars 2008, EC n° 2007-94, p. 126 s.), par exemple, la réhabilitation d'un immeuble constitue un facteur susceptible de remettre en cause la durée résiduelle d'utilisation de la structure de l'immeuble.

- changements techniques ou évolutions du marché qui peuvent conduire à réduire l'utilisation de l'actif.

La modification de l'utilisation du bien peut également résulter, à notre avis, d'une décision de l'entreprise (par exemple, cadence d'utilisation accrue ou réduction du niveau de production, décision de ne pas mettre en conformité un matériel, décision de vendre un matériel à court terme...) de mesures de restructuration (Bull. CNCC n° 165, mars 2012, Communiqué CNCC « Conséquences de la crise pour l'audit des comptes 2011 (hors considérations spécifiques établissement de crédit et assurance) »).

En revanche :

- selon le bulletin CNCC (n° 113, mars 1999, EC 98-90, p. 153), une baisse de production due à une mauvaise récolte ne peut justifier, à elle seule, l'allongement de la durée de la vie des immobilisations et donc la révision de leur plan d'amortissement ;

- lorsque des biens **ne sont plus utilisés** parce qu'une fabrication a été définitivement arrêtée et sont inutilisables pour d'autres usages ou invendables, l'entreprise doit constater intégralement la dépréciation subie, par un **amortissement exceptionnel** (voir n° 1504).

II. Précisions sur la modification prospective du plan d'amortissement
Cette révision conduit à une augmentation ou une diminution des dotations aux amortissements d'**exploitation dès l'exercice de la modification et sur les exercices ultérieurs.**

Sur l'exercice de la modification, il n'en résulte aucune charge ni produit exceptionnel, la modification (nécessairement prospective) n'ayant pas d'incidence sur les amortissements antérieurement pratiqués. Pour un exemple de modification prospective du plan d'amortissement, voir n° 1505-2.
La révision du plan d'amortissement peut ne concerner, sur le plan comptable, que certaines immobilisations en s'appuyant sur des dossiers techniques.

Les textes n'imposent **aucune périodicité de révision** des plans d'amortissement. Toutefois, les entreprises doivent se poser régulièrement la question de savoir si leurs plans d'amortissement reflètent toujours le réel rythme de consommation des avantages attendus de leurs actifs.
En cas de révision du plan d'amortissement, cette révision porte explicitement à la fois sur les durées d'utilisation et les modes d'amortissement (PCG, art. 322-4.6).

Le réexamen des valeurs résiduelles n'est pas explicitement prévu, mais n'est pas interdit. Pour plus de détails sur leur réestimation, voir n° 1458-2 III.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6115).

Changement de nature du bien

1467-1

Selon le PCG (art. 322-4.4), lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités à l'article 322-1.2 du PCG (voir n° 1456-1), l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

Comptabilisation d'une dépréciation

1467-2

Selon le PCG (art. 322-4.6 et 322-5.3), la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective, la base amortissable de l'actif déprécié.

Pour plus de détails, voir n° 1505 s.
La dépréciation conduit également à des écritures de régularisation des amortissements au cours des exercices ultérieurs, voir n° 1505-1 s.

Révision d'un plan d'amortissement passé

1468

Ce type de révision ne peut résulter que d'une correction d'erreur, révélée par exemple par un redressement fiscal (voir n° 2912-2).
En revanche, bien entendu, ceci n'exclut pas que, si la valeur actuelle d'un bien est notablement inférieure à la valeur nette comptable résultant du plan d'amortissement, un amortissement exceptionnel ou une dépréciation soit constitué (voir n° 1500 s.).

2. Amortissements dérogatoires

Raison d'être et définition des amortissements dérogatoires

1475

Le PCG (art. 322-2) définit les amortissements dérogatoires comme les amortissements ou la fraction d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application des textes particuliers, c'est-à-dire en pratique les textes fiscaux.

En effet, selon la législation fiscale (CGI, art. 39-1-2° ; BOI 4 A-13-05, n° 83), seuls sont déductibles du bénéfice imposable les amortissements dûment constatés en comptabilité (voir n° 1452). Or la fiscalité étant utilisée quelquefois à des fins de politique économique notamment pour l'incitation à l'investissement (amortissements exceptionnels, possibilité d'utilisation d'un mode dégressif, etc.), les entreprises ont la possibilité de constater des amortissements non nécessaires sur le plan comptable. Par ailleurs, certains textes fiscaux étant en divergence avec des règles comptables (par exemple, prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable, voir n° 1458-1) des amortissements dérogatoires doivent obligatoirement être comptabilisés pour ne pas contrevenir à la règle de l'amortissement minimum linéaire cumulé (voir n° 1452).

Le PCG a résolu la difficulté - du moins dans son principe - de la manière suivante : lorsque l'octroi d'un avantage fiscal est subordonné à sa comptabilisation sous la forme d'un « amortissement » ne correspondant pas à une dépréciation, l'**« amortissement dérogatoire »** qui en résulte (c'est-à-dire le **complément fiscal** par rapport à la dépréciation) est porté au passif dans le **compte** dérogatoire **145 « Amortissements dérogatoires »,** poste inclus dans les capitaux propres (C. com. art. R 123-190).

Les amortissements dérogatoires ne sont ni définis ni cités dans la loi du 30 avril 1983 ou dans le Code de commerce.

Ainsi apparaissent clairement au bilan les amortissements comptables (pour dépréciation) en moins de l'actif et le supplément d'amortissements pratiqués pour bénéficier d'avantages fiscaux (amortissements dérogatoires) au passif.
Les amortissements dérogatoires peuvent résulter :

- de la **durée** d'amortissement (voir n° 1476 s.),
- de la **base** amortissable (voir n° 1477),
- du **mode** d'amortissement (voir n° 1478 s.).

Dans les comptes consolidés, les amortissements dérogatoires, constitués pour bénéficier d'avantages fiscaux, doivent être annulés en consolidation (voir Mémento Comptes consolidés n° 3329 s.).
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6122).

Amortissements dérogatoires résultant de la durée

Principe

1476

La constitution d'amortissements dérogatoires résultant de la durée est en principe **facultative** dans les comptes individuels. Toutefois, elle est notamment requise pour des raisons fiscales (voir n° 1452) :

- si les entreprises souhaitent bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'usage (généralement plus courtes que les durées réelles d'utilisation appliquées sur le plan comptable, voir n° 1460-1) ;

- lorsque l'entreprise a l'intention de céder le bien à condition que la diminution des amortissements comptables, du fait de la prise en compte de la valeur résiduelle, soit plus importante que leur augmentation du fait d'une durée d'utilisation (comptable) plus courte que la durée d'usage (fiscale), voir n° 1477.

- dans certains cas particuliers (amortissement des véhicules de tourisme et autres biens somptuaires visés à l'article 39-4 du CGI, ainsi que coûts de développement, voir ci-après le tableau de synthèse).

Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente en synthèse les différents amortissements dérogatoires à pratiquer pour se conformer aux obligations (ou possibilités) fiscales, selon que :

- les biens sont décomposables (structure et composants) ou non décomposables,

- les entreprises bénéficient ou non de mesures de simplification :

Sur la distinction entre biens décomposables et non décomposables, voir n° 1370-1.
Sur la définition d'une structure et d'un composant, voir n° 1370-2.
Sur la mesure de simplification offerte aux PME, voir n° 1460-4.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6122).

Amortissement pour dépréciation	Amortissement dérogatoire	Immobilisations concernées	Entités concernées	Paragraphe Mémento
En fonction de la **durée réelle** d'utilisation (1), à partir de la date de mise en service (2)	- Pour la différence entre la durée réelle d'utilisation et la **durée d'usage** (amortissement dérogatoire **possible**) (3)	- Immobilisations non décomposables (4)	Toutes les entreprises, **sauf** celles bénéficiant de la **mesure de simplification** (6)	n° 1460 s.
		- Structure (**sauf immeubles de placement**) (5)	Toutes les entreprises	n° 1461-2
		- Composants bénéficiant d'une durée d'usage (7)		n° 1461-1
		- Composants dont la durée réelle d'utilisation (ou d'usage lorsqu'elle existe) est supérieure à la durée d'usage de la structure (7)		
	- Entre la **date d'acquisition et la date de mise en service** (en cas d'amortissement sur le mode dégressif) (8)	- Immobilisations non décomposables	Toutes les entreprises, **sauf** celles bénéficiant de la **mesure de simplification** (6)	n° 1466-1

Amortissement pour dépréciation	Amortissement dérogatoire	Immobilisations concernées	Entités concernées	Paragraphe Mémento
		- Immobilisations décomposables	Toutes les entreprises	
	- Sur la période écoulée entre l'inscription des dépenses à l'actif et la date d'achèvement du projet	- **Coûts de développement**	Toutes les entreprises	n° 1724-1

(1) **Durée réelle d'utilisation** Elle tient compte des caractéristiques propres à l'entreprise reflétant l'utilisation réelle que l'entreprise fait de l'immobilisation (voir n° 1460-1).
(2) **Date de début des amortissements** C'est en général la date de mise en service. Toutefois, en principe, il s'agit de la date de début de consommation des avantages économiques, qui peut être plus tardive que la date de mise en service (voir n° 1459).
(3) **Amortissement dérogatoire facultatif sur le plan fiscal** (sans risque d'amortissement irrégulièrement différé) Il ne constitue une obligation que si l'entreprise souhaite bénéficier immédiatement d'une déduction complémentaire. Toutefois, selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 100), dans le cas des **véhicules de tourisme** et autres biens somptuaires visés à l'article 39-4 du CGI, **l'amortissement dérogatoire sur la durée est obligatoire** (quand bien même une fraction de l'amortissement n'est pas déductible ; voir n° 1495-4 pour les véhicules de tourisme et 1495-14 pour les autres biens somptuaires) ; à défaut, les amortissements non comptabilisés seraient considérés comme irrégulièrement différés.
(4) **Cas particulier des brevets** Voir n° 1725.
(5) **Structures d'immeubles de placement** Pour ces structures, les amortissements dérogatoires résultant de la durée sont impossibles, les durées comptables et fiscales devant être identiques (voir n° 1461-4).
(6) **Mesure de simplification pour les PME** Au titre de cette mesure de simplification, les entreprises peuvent continuer à amortir, dans les comptes individuels, les immobilisations non décomposables à l'origine sur les durées d'usage, sans rechercher les durées réelles d'utilisation. L'amortissement ainsi calculé est comptabilisé sous la forme d'une dotation unique (sans éclatement entre amortissement pour dépréciation et amortissement dérogatoire). Pour plus de détails, voir n° 1460-4.
(7) **Composants ayant une durée d'usage connue** En principe, les cas où les composants ont une durée d'usage connue devraient être limités (agencements et installations principalement). Pour plus de détails sur la durée d'amortissement fiscale des composants, voir n° 1461-1.
(8) **Différences de durée entre le calcul des amortissements linéaire et dégressif** (pour plus de détails sur l'amortissement dégressif, voir n° 1466 s.) En principe la durée est identique ; toutefois, en pratique, il existe trois divergences (voir n° 1466-1 II.a) :
- date de démarrage : acquisition (en fiscalité) ou mise en service (en comptabilité) ;
- prorata temporis : en mois (en fiscalité) ou en jours (en comptabilité) ;
- période d'amortissement : en exercices (en comptabilité) ou en années (en fiscalité).

Cas particuliers

1476-1

Dans les cas spécifiques d'une **durée** d'utilisation **admise expressément par l'Administration** fiscale en faveur de branches professionnelles (D. adm. 4 D-143, voir Mémento Fiscal n° 9225 et 9340) et jugée non conforme à la durée d'utilisation normale (plus longue), il est nécessaire, à notre avis, de constater des amortissements dérogatoires (solution retenue également par le Bull. CNCC n° 57, mars 1985, p. 140 s., « Amortissement des immobilisations corporelles - Durée de l'amortissement »), l'Administration admettant (BOI 4 D-1-88) ces durées plus courtes que les durées normales d'utilisation.



Exemple L'Administration propose :

- pour l'amortissement des navires, une durée minimale d'utilisation de 8 ans ;
- pour celui des avions, une durée de 3 ans.

Par ailleurs, des dispositifs d'amortissements exceptionnels fiscaux offrent aux entreprises la possibilité d'amortir certains de leurs investissements sur des durées forfaitaires courtes (logiciels acquis, ...) ; voir n° 1478-1 II.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6122).

Amortissements dérogatoires résultant de la base amortissable

1477

Ce type d'amortissement dérogatoire résulte de la différence entre (voir n° 1458-1) :

- la base amortissable comptable, déterminée en tenant compte de la **valeur résiduelle** ;

- la base fiscale, égale, sauf exception (voir n° 1505), au **prix de revient** du bien.

Cet amortissement dérogatoire ne constitue pas une faculté fiscale mais une **obligation,** sa non-comptabilisation entraînant un **risque d'amortissements irrégulièrement différés.** Toutefois, il n'est comptabilisé que si l'amortissement comptable, du fait de la diminution de la base amortissable, est inférieur à l'amortissement autorisé fiscalement.

En pratique, ce sera le cas si la diminution des amortissements comptables, du fait de la prise en compte de la valeur résiduelle, est plus importante que leur augmentation du fait d'une durée d'utilisation (comptable) plus courte que la durée d'usage (fiscale). Pour un exemple, voir n° 1460-5, 1er cas.

Amortissement pour dépréciation	Amortissement dérogatoire	Immobilisations concernées	Entités concernées	Paragraphe Mémento
Sur coût d'entrée diminué de la valeur résiduelle	Sur **valeur résiduelle**	- Immobilisations non décomposables	Toutes les entreprises (1)	n° 1458-1
	(amortissement dérogatoire **obligatoire**)	- Immobilisations décomposables		

(1) La mesure de simplification réservée aux PME ne s'applique pas à ce type d'amortissement dérogatoire (voir n° 1460-4).

Sur la distinction entre biens décomposables et non décomposables, voir n° 1370-1.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6122).

En revanche, si l'amortissement comptable s'avère supérieur à l'amortissement fiscalement déductible, l'amortissement dérogatoire n'est pas comptabilisé.

Cette situation correspond notamment au cas où, l'entreprise prévoyant de céder l'immobilisation à court terme, la prise en compte de la valeur résiduelle en diminution de la base amortissable ne compense pas le raccourcissement de la durée d'amortissement (voir n° 1460-5, 2e cas).

Amortissements dérogatoires résultant de la méthode

1478

Il existe plusieurs types d'amortissements dérogatoires résultant du mode d'amortissement, certains étant obligatoires, d'autres facultatifs. Le tableau suivant, élaboré par nos soins, présente en synthèse les différents amortissements dérogatoires à comptabiliser pour se conformer aux obligations (ou possibilités) fiscales, selon que :

- les biens sont décomposables (structure et composants) ou non décomposables,

- les entreprises bénéficient ou non de mesures de simplification :

Sur la distinction entre biens décomposables et non décomposables, voir n° 1370-1.
Sur la définition d'une structure et d'un composant, voir n° 1370-2.
Sur la mesure de simplification offerte aux PME, voir n° 1460-4.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6122).

Amortissement pour dépréciation	**Amortissement dérogatoire**	**Immobilisations concernées**	**Entités concernées**
Amortissement linéaire	- Pour la **différence entre le linéaire et le dégressif fiscal** (si l'entreprise souhaite pratiquer fiscalement ce mode d'amortissement) (amortissement dérogatoire **possible**) [1] [2]	- Immobilisations non décomposables [3]	Toutes les entreprises, **sauf** celles bénéficiant de la **mesure de simplification** [4]
	- Pour la différence entre le linéaire et **l'amortissement exceptionnel** (si l'entreprise souhaite pratiquer fiscalement un des modes d'amortissements exceptionnels) (amortissement dérogatoire **possible**) [1]	- Composants [3] - Structure [3]	Toutes les entreprises
Amortissement sur la base des unités d'oeuvre (ou croissant)	- Pour la différence entre l'amortissement sur les unités d'oeuvre et le minimum linéaire cumulé amortissement dérogatoire **obligatoire** [5]	- Les immobilisations non éligibles fiscalement à l'amortissement sur la base des unités d'oeuvre [6]	Toutes les entreprises

(1) Cet amortissement dérogatoire est **facultatif** sur le plan fiscal (sans risque d'amortissements irrégulièrement différés). Il ne constitue une **obligation** que **si l'entreprise souhaite bénéficier immédiatement d'une déduction complémentaire.** Pour plus de détails sur l'amortissement dégressif voir n° 1466 ; sur les amortissements exceptionnels, voir n° 1478-1.
(2) Sur la date de début de l'amortissement dégressif, voir n° 1466-1.
(3) Sur les **conditions d'éligibilité** des immobilisations décomposables et non décomposables **au régime dégressif fiscal,** voir n° 1466 s.
(4) Pour plus de détails sur les entités visées par la mesure de simplification PME, voir n° 1460-4.
(5) Lorsque les immobilisations concernées ne sont pas éligibles fiscalement à ce mode d'amortissement, et **si l'amortissement calculé sur la base des unités d'oeuvre est inférieur à l'amortissement minimum linéaire cumulé,** les entreprises **doivent** comptabiliser cet amortissement dérogatoire afin de ne pas s'exposer au risque de le différer irrégulièrement (voir n° 1464).
(6) Sur les immobilisations éligibles **fiscalement à l'amortissement sur la base des unités d'oeuvre,** voir n° 1464.

Amortissements exceptionnels fiscaux

1478-1

Pour **favoriser le développement de certains investissements,** des dispositifs d'amortissements exceptionnels, prenant souvent la forme d'un **amortissement massif sur les 12 mois qui suivent la réalisation de l'investissement,** ont été mis en place. Ces dispositifs s'appliquent à certaines immobilisations (corporelles et incorporelles, voir ci-après) et à certains titres de placement (voir n° 1917-1).
Ces amortissements sont :

- soit non comptabilisés (voir ci-après **I.**) ;

- soit comptabilisés (voir ci-après **II.**). Dans ce cas, ces méthodes exceptionnelles ne pouvant refléter la dépréciation économique d'une immobilisation, le complément d'amortissement résultant de l'application du mode exceptionnel est comptabilisé en **amortissement dérogatoire.**

Pour plus de détails sur la distinction entre amortissement (pour dépréciation) et amortissements dérogatoires, voir n° 1453.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A 13-05, n° 105 et 128).

Remarques

1. Il ne faut pas confondre amortissements exceptionnels comptables et amortissements exceptionnels fiscaux Lorsqu'un amortissement exceptionnel est :

- motivé par la non-utilisation définitive d'un actif, il doit être considéré comme un amortissement (pour dépréciation) exceptionnel : il est inscrit, en totalité, dans les charges exceptionnelles en tant que tel (compte 6871) et vient à l'actif du bilan en diminution de la valeur brute de l'immobilisation concernée (voir n° 1504) ;

- pratiqué dans le seul but de bénéficier d'une déduction temporaire d'impôt, il appartient à la catégorie des amortissements dérogatoires : il est inscrit, pour la partie non économiquement justifiée, dans les charges exceptionnelles sous forme de dotation aux provisions réglementées (compte 6872) et vient au passif du bilan en augmentation de ces provisions (compte 14).

2. Amortissements facultatifs Ces amortissements sont facultatifs sur le plan fiscal (sans risque d'amortissements irrégulièrement différés). Ils ne constituent une obligation que si l'entreprise souhaite bénéficier d'un mode d'amortissement exceptionnel.

3. Notification à l'Administration Afin de se prémunir contre le risque de remise en cause de leurs amortissements exceptionnels, les entreprises peuvent notifier à l'Administration leur intention d'appliquer un régime d'amortissement exceptionnel (procédure de rescrit). Le défaut de réponse de cette dernière dans un délai de trois mois vaut accord pour l'application du régime (LPF, art. L 80 B ; voir Mémento Fiscal n° 9500).

I. Amortissements exceptionnels fiscaux non comptabilisés
Ils ne donnent **pas lieu** à la constatation d'amortissements dérogatoires.
Il s'agit notamment des amortissements suivants :

- **suramortissement des immobilisations financées au moyen de certaines primes d'équipement,** voir n° 3247-1 ;

- **déduction fiscale pour investissement dans les DOM et TOM** (CGI, art. 199 undecies B pour les entreprises relevant de l'IR et 217 undecies et duodecies pour les entreprises relevant de l'IS ; pour le champ et les modalités d'application, voir Mémento Fiscal n° 91710 s.). Elle est opérée de manière **extra-comptable** sur l'imprimé n° 2058-A (ligne ZY) (D. adm. 4 A-2144, n° 151) ;

- **déduction fiscale pour l'acquisition d'oeuvres d'artistes vivants** (CGI, art. 238 bis AB, voir n° 1495-5).

II. Amortissements exceptionnels fiscaux comptabilisés en amortissements dérogatoires
Le tableau récapitulatif ci-après, établi par nos soins, présente de manière synthétique la liste des dispositifs d'amortissements exceptionnels applicables à certaines immobilisations corporelles et incorporelles.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal, n° 9500 s.
Sur l'amortissement exceptionnel lié à la souscription de certains titres, voir n° 1917-1.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6280 (renvoyant au n° 6122).

Biens ou dépenses éligibles	Modalités d'amortissement	Référence CGI	Mémento Fiscal
Immeubles industriels et commerciaux édifiés par les PME dans **certaines zones** avant le 31 décembre 2014 et **travaux de rénovation** des immeubles situés dans ces zones réalisés entre le 1er janvier 2004 et	25 % s'ajoutant à la 1re annuité	Art. 39 quinquies D	MF n° 9545

Biens ou dépenses éligibles	Modalités d'amortissement	Référence CGI	Mémento Fiscal
le 31 décembre 2014 [1]			
Logiciels acquis[2], voir n° 1723-1	12 mois	Art. 236-II	MF n° 9505
(1) Ce dispositif est soumis à la limitation des aides d'Etat (voir Mémento Fiscal n° 92605 s.). (2) Les dépenses d'acquisition d'un site internet sont fiscalement assimilées à celles engagées pour l'achat d'un logiciel et peuvent donc faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois (BOI 4 C-4-03, n° 15 à 18), voir n° 1733.			

Remarque
Immobilisations décomposables : lorsqu'un dispositif d'amortissement exceptionnel s'applique à une **immobilisation dans son ensemble** (par exemple immeubles anti-pollution), l'amortissement s'applique à l'ensemble de la structure et des composants. En revanche, l'incorporation de **travaux** éligibles à un dispositif d'amortissement exceptionnel à un immeuble existant ne rend pas l'immeuble dans son ensemble éligible à ce dispositif. En conséquence, le régime d'amortissement exceptionnel devrait pouvoir s'appliquer dans certains cas à certains composants d'immobilisations corporelles à l'exclusion de la structure ou d'autres composants (BOI 4 A-13-05, n° 128).

Calcul pratique des amortissements dérogatoires

1480

Le PCG ne fournit pas de précision particulière. En revanche, la doctrine administrative (D. adm. 4 D-151, n° 3 à 5) considère comme « règle comptable », le texte indiqué ci-après :

- lorsque l'annuité d'amortissement fiscal excède l'annuité d'amortissement pour dépréciation, la différence est comptabilisée au compte de provision pour amortissement dérogatoire ;

- ultérieurement, lorsque l'annuité d'amortissement pour dépréciation devient supérieure à l'annuité fiscale, la différence est compensée par une reprise de même montant opérée sur la provision pour amortissement dérogatoire initialement constituée.

Les amortissements dérogatoires, inscrits au compte 145, ne peuvent présenter qu'un solde créditeur ou nul. Ils **ne peuvent jamais être débiteurs** (en ce sens Bull. CNCC n° 67, septembre 1987, EC 87-36, p. 351 s.). En effet, selon le PCG (art. 441/14), ils sont assimilés, du point de vue du fonctionnement comptable, à des provisions réglementées ; or il n'existe pas de compte de provision débiteur. En outre, il n'est pas possible d'effectuer une « reprise » (d'amortissements) sur quelque chose qui n'a pas encore été doté.

Pour la comptabilisation en général et pour un exemple de calcul d'amortissements dérogatoires où l'amortissement pour dépréciation est l'amortissement linéaire et l'amortissement fiscal pratiqué, l'amortissement dégressif, voir n° 1556.

Amortissements dérogatoires et changements de méthode

1481

Les amortissements dérogatoires ne sont pas soumis au principe de permanence des méthodes, mais tout changement, dans les limites fiscales, doit être mentionné dans l'annexe (voir n° 1585-3, point 5).
Il en résulte, **à la différence des amortissements pour dépréciation soumis à des règles comptables strictes** (voir n° 1467 s.) que les amortissements dérogatoires peuvent être repris par anticipation ou dotés massivement, les seules obligations étant de respecter la règle du minimum linéaire cumulé et de fournir une information dans l'annexe.

3. Cas particuliers (amortissements et dépréciations)

Terrains

Règles générales

1490

Etant considéré comme ayant une utilisation indéterminable (il n'existe pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu que cette immobilisation procurera des avantages économiques à l'entité, voir n° 1456-1), ils ne sont pas amortissables (sauf les terrains de gisement, voir n° 1490-1), mais peuvent seulement donner lieu à dépréciation.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 sexies ; CE 18 janvier 1989, n° 56752).

Sur les critères généraux de dépréciation, voir n° 1500 s.

Remarque
Terrain devant contractuellement être transféré à un tiers au terme d'une période définie : dans ce cas, la durée d'utilisation étant déterminable, le terrain est amortissable sur la période définie au contrat. La base amortissable devra toutefois tenir compte d'une éventuelle valeur résiduelle.

Terrains d'exploitation

1490-1

(carrières, sablières, tourbières) Tant qu'ils ne sont pas exploités, ce sont, comme les autres terrains, des immobilisations non amortissables (voir n° 1490).
En revanche, **après le début de l'exploitation,** ils apparaissent au contraire comme un agrégat constitué, d'une part, du **gisement** dont sont extraits les matériaux, d'autre part, du **tréfonds,** c'est-à-dire du terrain après épuisement du gisement ; ce dernier constitue une immobilisation non amortissable alors que le gisement est, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.29), le seul type de terrain amortissable en fonction de son épuisement.

Pour plus de détails, se reporter à l'avis de conformité du CNC n° 18 relatif au plan comptable professionnel des industries de carrières et matériaux de construction ainsi qu'au texte relatif aux modes de comptabilisation des opérations liées à l'exploitation des carrières. Sur la validité des plans comptables, voir n° 295.

Fiscalement, Il en est de même (CE 18 mars 1983, n° 31702 repris dans D. adm. 4 D-122, n° 25). Toutefois, l'amortissement n'est pas déductible si le contrat de cession du terrain ne précise pas l'existence d'une carrière qu'il est possible d'exploiter ou d'un droit à exploitation (CE 20 février 1991, n° 81904).

L'obligation de **remise en état des sols** de carrières après exploitation justifie la constitution d'une provision pour remise en état (Avis CNC n° 2000-01, § 5.9 ; voir n° 1516 s.).
Cette provision ne doit, ni faire double emploi, ni se substituer à la dépréciation des actifs lorsque celle-ci peut être correctement appréciée (voir n° 1500 s.).

Frais d'aménagement de terrains

1490-3

Ils sont amortissables :

- lorsqu'ils sont indissociables des travaux de fondation d'une construction (tel est le cas, par exemple, des travaux de terrassement préalables à l'édification d'un bâtiment industriel) ;

Fiscalement, Il en est de même (CE 30 avril 1975, n° 93770 repris dans D. adm. 4 D-122, n° 24 à propos des travaux de terrassement et d'aménagement pour une construction). En revanche, en ce qui concerne les travaux de terrassement et d'aménagement effectués pour la réalisation d'un terrain de golf, la jurisprudence accepte leur amortissement (TA Montpellier 10 mai 2007, n° 04-4296) alors que l'Administration s'y oppose [Rescrit du 26 décembre 2007, n° 2007-56 (FE)].

- ou lorsque l'usage attendu de ces aménagements est limité dans le temps (tel est le cas, par exemple, de travaux d'engazonnement et de ceux relatifs à la pépinière gazon d'un golf ou encore des travaux d'aménagement de pistes de ski).

Fiscalement, Il en est de même [TA Grenoble 15 mai 1996, n° 92-159 à propos des travaux d'aménagement de terrains réalisés en vue de la création et du gros entretien de pistes de ski ; TA Montpellier 10 mai 2007, n° 04-4296 et Rescrit du 26 décembre 2007, n° 2007-56 (FE) à propos des travaux de réalisation d'un terrain de golf ; CAA Nancy, 14 février 2002, n° 97-1161 à propos de travaux d'aménagement de parkings et d'espaces verts].

Si les travaux ont été effectués avant l'acquisition du terrain et qu'ils ont été différenciés du prix de vente du terrain, les aménagements peuvent, à notre avis, être dissociés de la partie terrain afin de faire l'objet d'un plan d'amortissement sur leur durée d'utilisation.

Fiscalement, Au contraire, si les travaux ont été effectués avant l'acquisition du terrain par le vendeur, ils font partie du coût d'acquisition du terrain et ne peuvent donc pas donner lieu à amortissement (CAA Bordeaux 11 juin 1992, n° 446).

Remarque pratique (comptable et fiscale) A notre avis, il ressort de l'arrêt CAA précité que, chaque fois que la chose est possible, les entreprises ont intérêt à acquérir un terrain nu et à effectuer elles-mêmes les travaux de transformation, au lieu de laisser le vendeur les réaliser. Dans ce cas, ces travaux seront effectués « en vue de l'édification d'un bâtiment industriel » et pourront donc être amortis et déduits (CE précité).

Dépréciation du terrain suite à une réglementation de l'urbanisme

1490-4

Un plan d'occupation des sols (POS) peut avoir pour effet de restreindre le droit de construire dont un terrain pouvait être doté avant sa publication. Cette nouvelle réglementation constitue un indice de perte de valeur du terrain obligeant l'entreprise à procéder à l'évaluation de la valeur actuelle du terrain (voir n° 1501).
Si, selon cette évaluation, la valeur actuelle devient inférieure à la valeur comptable du terrain, le terrain doit faire l'objet d'une **dépréciation.**

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 sexies) sous réserve du respect des conditions générales de déduction des provisions définies à l'article 39-1-5° du CGI (voir n° 2577-1). Toutefois, si le terrain entre dans la définition des immeubles de placement, la déduction de la (provision pour) dépréciation peut être limitée (voir n° 1502-1).

Biens d'occasion

1492

Ils sont amortis sur leur **durée probable d'utilisation,** appréciée à la date de l'achat.

Fiscalement, Selon l'Administration, le taux d'amortissement des biens acquis d'occasion n'est pas calculé sur la base des durées d'usage mais est fonction de la durée probable d'utilisation appréciée à la date de rachat (Rép. Braconnier, Sén. 16 juillet 1980, p. 3433). Toutefois, en pratique, selon nos informations, l'Administration accepterait que la durée d'usage puisse être retenue lorsqu'elle est sensiblement plus courte que la durée réelle d'utilisation (par exemple, pour les immeubles d'exploitation). Dans ce cas, la durée d'usage serait retenue en totalité, quelle que soit la date de création de l'immobilisation.
Ils ne peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif, en tant que biens usagés (D. adm. 4 D-2212, n° 1, voir n° 1466). Il en est de même des composants achetés d'occasion (BOI 4 A-13-05, n° 125).

Ces règles s'appliquent également aux biens acquis par voie de crédit-bail (voir n° 1542-2).

Biens donnés en location

Règles générales d'amortissement

1493

Ils sont amortis (chez le propriétaire) sur leur **durée réelle d'utilisation** (voir n° 1460 s.), quelle que soit la durée de la location :

- en tenant compte, le cas échéant, de l'intention de revendre le bien (voir n° 1460-1),

- sur une base réduite, le cas échéant, de la valeur résiduelle (voir n° 1458-1).

En cas de contrat de location avec option d'achat, s'il est probable que l'option sera levée au terme de la location (engagement réciproque, statistiques...), la durée d'amortissement à retenir devrait être, à notre avis, la **durée de la location.** Dans ce cas, la base amortissable doit être réduite du prix de levée de l'option (voir n° 1458-1).

Fiscalement,

a. Durées fiscalement admises : les biens donnés en location sont amortis sur leur durée normale d'utilisation (CGI, art. 39 C), cette durée correspondant jusqu'en 2005 (entrée en vigueur des règles comptables sur les actifs) à la durée d'usage au sens de l'article 39-1-2° du CGI appliquée par le secteur auquel appartient l'entreprise utilisatrice (et non d'après les usages suivis par l'entreprise bailleresse) (D. adm. 4 D-262, n° 5).
Selon Hervé Quéré (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC - DFCG, la notion de « durée normale d'utilisation » devrait, **depuis 2005,** s'entendre comme la « durée d'amortissement fiscalement admise », c'est-à-dire en principe :

- pour les composants et la structure des immeubles de placement : la durée réelle d'utilisation,

- pour la structure (hors immeubles de placement) et les immobilisations non décomposées : la durée d'usage.

Sur ces durées, voir n° 1460 s. (immobilisations non décomposables), n° 1461-2 et 1461-4 (structure d'immobilisations décomposables) et n° 1461-1 (composants d'immobilisations décomposables).

Remarque
Appréciation des durées d'usage : selon l'Administration, les durées d'usage sont à apprécier d'après les usages de la branche d'activité de l'entreprise utilisatrice (D. adm. 4 D-262, n° 5). Toutefois, le Conseil d'Etat n'exclut pas l'application des usages de la branche de l'entreprise bailleresse (CE 25 janvier 1984, n° 34642).

b. Base fiscalement admise : la base amortissable est, sur le plan fiscal, obligatoirement égale au prix de revient du bien (non diminué de la valeur résiduelle, voir n° 1458-1).
Le tableau suivant, établi par nos soins, présente une synthèse des traitements comptable et fiscal :

	Amortissement comptable	**Amortissement fiscal**
Cas général	- Durée réelle d'utilisation du bien - Coût d'entrée diminué, le cas échéant (en cas de cession), de la valeur de revente	- Durée normale d'utilisation (CGI, art. 39 C) correspondant à la durée fiscalement admise - Coût de revient
En cas de location avec option d'achat	- Durée du contrat de location - Coût d'entrée diminué de la valeur de revente	

c. Mode fiscalement admis : les entreprises bailleresses peuvent utiliser le système dégressif pour l'amortissement des biens d'équipement qui ouvrent droit à ce régime (D. adm. 4 D-262 n° 5).

d. Conséquences Retraitements extra-comptables et amortissements dérogatoires L'amortissement déductible est celui résultant du calcul suivant : prix de revient du bien × taux d'amortissement résultant de la durée fiscalement admise. En conséquence :

- si **l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible** (lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable ne compense pas le raccourcissement de la durée d'amortissement), les retraitements extra-comptables suivants sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A :

- en cours d'amortissement : réintégration (ligne WE) de la fraction de l'amortissement comptabilisé qui excède l'amortissement fiscalement déductible,

- lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation : déduction (ligne XG) des amortissements antérieurement réintégrés ;

- si **l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscalement déductible** (lorsque la prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable compense et dépasse le raccourcissement de la durée d'amortissement), un **amortissement dérogatoire** sur la base doit être comptabilisé. A défaut, les amortissements non comptabilisés seraient fiscalement réputés irrégulièrement différés (CGI, art. 39 B ; voir n° 1452). Voir n° 1477.

Remarque
Amortissement « financier » : l'amortissement « financier » n'est pas applicable aux sociétés industrielles et commerciales, même si elles effectuent des opérations qui, économiquement, sont proches de la location longue durée. L'avis CU CNC n° 2006-C est en effet réservé aux établissements de crédit et crédit-bailleurs (C. mon. fin. art. L 313-7).

Cas particuliers

1493-1

Sur la limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location par une société de personnes ou un GIE, voir n° 1940-2.

I. Amortissement des biens loués ou mis à la disposition d'un dirigeant ou du personnel
Il est constaté en totalité dans la comptabilité.

Fiscalement, A proportion de l'utilisation non professionnelle, il n'est déductible qu'à concurrence de la **différence** entre :

- le montant du **loyer** versé par le dirigeant ou le salarié pendant l'exercice, augmenté s'il y a lieu de la valeur de l'avantage en nature déclaré à l'Administration qui lui est accordé,

- et le montant des autres dépenses et **charges** (hors amortissements) **supportées** par l'entreprise pour ce bien (CGI A II, art. 32).

La fraction non déductible fiscalement est réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE) mais peut être déduite extra-comptablement ultérieurement, soit en sus des annuités normales dans la limite prévue ci-dessus, soit après la durée normale d'utilisation (D. adm. 4 D-262, n° 31). Les charges supportées par l'entreprise doivent notamment inclure celles afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition du bien (CAA Paris 12 juin 2001, n° 97-2734).

Remarque
Portée de la limitation : cette limitation ne doit pas être opposée aux entreprises pour l'amortissement des immeubles qu'elles mettent à la disposition de leur personnel dont le salaire est inférieur ou égal au salaire plafond servant de base au calcul des cotisations de sécurité sociale (D. adm. 4 D-262, n° 30).
En cas de mise à disposition gratuite auprès d'un dirigeant et d'absence de déclaration de l'avantage en nature correspondant, aucun amortissement n'est déductible (CE 24 juillet 1987, n° 54301).

II. Biens de faible valeur donnés en location
Doivent être immobilisés et non passés en charges, contrairement à la règle générale (voir n° 1341), le petit matériel et outillage loué (D. adm. 4 C-221, n° 1) ainsi que les cassettes vidéo destinées exclusivement à la location (BOI 4 D-3-92, n° 2), dès lors qu'ils constituent l'objet même de l'activité. L'entreprise doit alors les amortir sur leur durée réelle d'utilisation. Si celle-ci est inférieure ou égale à un an, l'amortissement peut être effectué intégralement dès la première année d'utilisation.

Fiscalement, A titre de règle pratique, un amortissement linéaire sur une période de deux ans est admis pour les cassettes vidéo louées (BOI 4 D-3-92, n° 3).

Constructions et aménagements sur sol d'autrui

1494

Chaque élément est amorti :

- sur sa **durée réelle d'utilisation** (voir n° 1460 s.) c'est-à-dire, à notre avis, sur la durée la plus courte entre la durée du bail (y compris le renouvellement probable du bail et des périodes de renouvellement raisonnablement assurées) et la durée de vie de la construction ;

Dans le cas particulier d'une **construction sur le domaine public** (dans le but d'obtenir le droit d'exploiter une carrière par exemple, voir n° 1328 II), la durée d'utilisation est la plus courte entre la durée d'exploitation de la carrière (y compris le renouvellement probable de l'autorisation d'exploiter la carrière) et la durée de vie de l'ouvrage (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-01, p. 281 s).

- sur une base réduite, le cas échéant, de l'indemnité que devra verser le propriétaire à l'expiration du bail (voir n° 1415-3).

Fiscalement, L'amortissement doit être réparti sur la durée normale d'utilisation de chaque élément (CGI, art. 39 D), c'est-à-dire jusqu'en 2005 (entrée en vigueur des règles comptables sur les actifs), la **durée d'usage** de la construction ou de l'aménagement au sens de l'article 39-1-2° du CGI (D. adm. 4 D-262, n° 5). La notion de « durée normale d'utilisation » devrait, selon nos informations depuis 2005, s'entendre de la durée d'amortissement fiscalement admise (voir n° 1452 et 1493). Sur ces durées, voir n° 1460 s. (immobilisations non décomposables), n° 1461-2 et 1461-4 (structure d'immobilisations décomposables) et n° 1461-1 (composants d'immobilisations décomposables). En conséquence, si la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal est :

- plus courte que la durée du bail, le complément d'amortissement doit être comptabilisé par le biais d'un amortissement dérogatoire (voir n° 1476) ;

- plus longue que la durée du bail, les entreprises devraient réintégrer extra-comptablement la fraction de l'amortissement comptable qui excède le montant de l'amortissement fiscalement déductible. Cette fraction serait admise en déduction lors de la cession du bien (BOI A-13-05, n° 99). Toutefois, à notre avis, l'entreprise devrait pouvoir retenir la durée comptable (durée du bail), y compris pour la structure, lorsqu'elle doit revenir au propriétaire du terrain sans indemnité à l'expiration du bail, l'application des durées d'usage n'étant qu'optionnelle (voir n° 1476). L'Administration ne s'est toutefois pas prononcée sur ce point.

Concernant la base amortissable, celle-ci est, sur le plan fiscal, obligatoirement égale au prix de revient du bien. Sur l'amortissement dérogatoire à pratiquer, le cas échéant (en cas d'indemnité versée par le propriétaire à l'expiration du bail) lorsque les bases amortissables sont différentes sur les plans comptable et fiscal, voir n° 1477.
Cas particulier du bail à construction (CGI, art. 39 D, al. 2) : si les constructions sont **transférées gratuitement** au propriétaire des terrains (comme c'est le cas le plus fréquent), celles-ci peuvent, comme sur le plan comptable, être amorties sur la **durée du bail.** Toutefois, dans l'hypothèse où la durée du bail est supérieure à la durée d'usage des biens, le preneur du bail à construction peut répartir l'amortissement sur la durée d'usage (D. adm. 4 D-264 n° 14 ; voir ci-avant pour les amortissements dérogatoires ou les écritures extra-comptables à constater dans ce cas).

Remarques

1. Lorsque la fin définitive du bail est connue (si la durée de renouvellement est définitivement connue ou bien si l'entreprise sait que le bail ne sera pas renouvelé) elle a l'obligation de revoir prospectivement le plan d'amortissement des constructions sur la nouvelle durée résiduelle du bail (voir n° 1467).

2. A l'expiration du bail, lorsque ces constructions ou aménagements sont destinés à être restitués au bailleur (voir n° 1326) :

- ils ne peuvent plus figurer au bilan du locataire (voir n° 1527-1) ;

- ils doivent, dans les comptes du bailleur, être amortis, à notre avis, sur leur durée réelle d'utilisation appréciée au moment de leur entrée dans le patrimoine du bailleur.

3. Dans le cas d'un déménagement en cours de bail, décidé au cours de l'exercice mais qui n'interviendrait qu'au cours de l'exercice suivant, la perte correspondant à la remise gratuite au bailleur d'immobilisations non totalement amorties étant certaine à la date où le déménagement est décidé, elle doit, à notre avis, être constatée, dès cette date, par le biais d'une modification du plan d'amortissement des immobilisations concernées (voir n° 1467 s.). Sur les frais de déménagement qui ne peuvent faire l'objet d'une provision, voir n° 2577-1 II.b.

Fiscalement, A notre avis, il devrait en être de même, s'agissant d'une perte certaine. Cependant, le Tribunal administratif de Toulouse (TA Toulouse 12 mai 1998, n° 94-2233) a jugé que la perte ne peut être déduite fiscalement que dans l'exercice au cours duquel les immobilisations concernées cessent d'être utilisées, par la constatation d'une moins-value (position que nous ne partageons pas).

Constructions érigées sur le domaine public

1494-2

Elles sont **immobilisées** et amorties :

- sur leur durée réelle d'utilisation, c'est-à-dire, à notre avis, sur la durée d'autorisation d'occuper le domaine public probable ;

Cette durée doit tenir compte du droit à renouvellement de l'autorisation et des périodes de renouvellement raisonnablement assurées (voir la remarque ci-après).

- sur une base réduite, le cas échéant, de l'indemnité versée par l'Etat.

Remarque
Modification du plan d'amortissement : l'entreprise a l'obligation, dès que la durée de renouvellement est définitivement connue (ou que l'entreprise sait que l'autorisation ne sera pas renouvelée, ou qu'elle est abrogée), de revoir prospectivement le plan d'amortissement des constructions sur la nouvelle durée résiduelle de l'autorisation d'occuper le domaine public (voir n° 1467).

Sur les contrats de délégation de service public (dont les contrats de concession), voir n° 4124, sur les contrats de « partenariat public - privé » (PPP), voir n° 4140.

Sur les provisions pour remise en état de biens appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

Divers

Amortissement des immobilisations en cas de régularisation globale du montant de TVA antérieurement déduit

1495-1

Lors de la survenance de certains événements, le coût des immobilisations peut être modifié à hauteur de la TVA déductible à régulariser (voir n° 1447 III.).
Le plan d'amortissement est revu prospectivement, à compter de la date de régularisation, sur la nouvelle base amortissable, c'est-à-dire :

- **en cas d'augmentation du coût d'entrée** : la valeur nette comptable au moment de la régularisation, augmentée du montant de TVA reversé ;

- **en cas de diminution du coût d'entrée** : la valeur d'origine diminuée du crédit de TVA récupérable (D. adm. 4 D-1321, n° 13), des amortissements déjà pratiqués et le cas échéant de la valeur résiduelle (voir n° 1458-1 s.).

La révision d'un plan d'amortissement passé n'étant pas autorisée (en dehors des corrections d'erreur, voir n° 1468), la modification du plan d'amortissement est nécessairement prospective (voir n° 1467). En effet, à notre avis, la modification du plan d'amortissement résultant de l'assujettissement à la TVA en cours d'utilisation de l'immobilisation n'est pas une correction d'erreur mais un changement d'estimation, les circonstances sur lesquelles la base amortissable était fondée à l'origine étant modifiées par suite d'un changement dans l'utilisation du bien.

Fiscalement, Les textes ne précisent pas si le plan d'amortissement doit être revu prospectivement ou rétrospectivement. Toutefois, selon Cyril Sniadower (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC, le calcul prospectif doit être retenu, comme sur le plan comptable.

Remarque
La valeur nette comptable, au moment de l'assujettissement, est inférieure au crédit de TVA récupérable : dans ce cas, un produit est constaté à hauteur de l'excédent de crédit de TVA reçu par rapport à la VNC.

Amortissement des immeubles appartenant à l'exploitant mais ne figurant pas au bilan

1495-3

(entreprises individuelles) Pour sa comptabilisation, voir n° 3522.

Fiscalement, Sur sa non-déductibilité, voir n° 3522.

Véhicules de tourisme, véhicules électriques et véhicules non polluants

1495-4

I. Véhicules de tourisme
Ils sont amortis :

- sur la base de leur coût d'entrée (voir n° 1416), minoré le cas échéant de la valeur résiduelle (voir n° 1458-1 s.),

- sur leur durée réelle d'utilisation (voir n° 1460 s.).

Toutefois, en pratique, pour des raisons fiscales, un **amortissement dérogatoire** doit, le cas échéant, obligatoirement être comptabilisé en plus de l'amortissement pour dépréciation (voir fiscalement ci-après).

Fiscalement,

a. Amortissement dérogatoire obligatoire Selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 100 et 4 C-6-06, n° 17), les véhicules de tourisme doivent obligatoirement être amortis sur leur prix de revient (**non minoré de la valeur résiduelle**), en fonction de la **durée d'usage.** Il en résulte donc un **amortissement dérogatoire obligatoire** :

- sur la base (le cas échéant, voir n° 1477),

- et sur la durée (voir n° 1476).

En outre, l'Administration précise que le différentiel entre la dotation comptable et fiscale doit être comptabilisé en amortissements dérogatoires quand bien même une fraction de cet amortissement dérogatoire ne serait pas déductible (voir ci-après **b.**). A défaut, les amortissements non comptabilisés seraient considérés comme irrégulièrement différés (voir n° 1452).

b. Quote-part d'amortissement non déductible L'amortissement comptabilisé (pour dépréciation et dérogatoire) doit être **réintégré** dans le bénéfice imposable, sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE), pour la fraction du prix d'acquisition, taxes comprises, excédant (CGI, art 39-4) :

- 18 300 € pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI (c'est-à-dire principalement les voitures particulières et les véhicules à usage multiple destinés au transport de voyageurs ou de leurs biens),

- 9 900 € pour les véhicules les plus polluants (taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km) (CGI, art. 39-4 ; BOI 4 C-3-02 et 4 C-6-06 ; voir Mémento Fiscal n° 9020).

Selon l'Administration, la limite de déductibilité des amortissements de 18 300 € (ou 9 900 €) s'apprécie par rapport au prix d'acquisition du véhicule, majoré du prix des équipements et accessoires, que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte (D. adm. 4 C-351, n° 6). En sens contraire, il a été jugé que l'amortissement des radio-téléphones était intégralement déductible indépendamment des limites de déductibilité des amortissements (CAA Nancy 19 décembre 1991, n° 90-9). Sur l'incidence de cette non-déductibilité en cas de cession, voir n° 1536-1.

Remarques

1. Propriété du véhicule Si la carte grise est au nom de l'un des associés de l'entreprise, le véhicule peut être porté à l'actif et amorti si l'entreprise apporte la preuve qu'elle en est le véritable propriétaire (CE 24 novembre 1967, n° 69114 et 69115 repris dans D. adm. 4 D-122, n° 30).

2. Modalités de calcul de la réintégration La fraction non déductible de l'amortissement est calculée en appliquant à l'annuité pratiquée le rapport existant entre la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant le plafond de 18 300 € (ou 9 900 €) et ce même prix d'acquisition (D. adm. 4 C-351, n° 5 ; BOI 4 C-6-06, n° 19).

3. Cas exceptionnel où des composants seraient identifiés à l'origine ou ultérieurement Aucun composant ne devant dans la plupart des cas être identifié sur les véhicules de tourisme, l'Administration admet, à titre de simplification, que (BOI 4 A-13-05, n° 128 et pour un exemple, n° 129 ; BOI 4 C-6-06, n° 26 à 28) :

- la limitation de 18 300 € (ou 9 900 €) s'applique au prix d'acquisition du véhicule dans son ensemble, y compris aux composants éventuels,

- la limitation soit répartie entre la structure et les composants au prorata de leur valeur brute,

- les remplacements d'éléments qui interviendraient par la suite et feraient l'objet d'une inscription à l'actif, à titre exceptionnel, en tant que composants, ne soient pas soumis à la limitation de déduction des amortissements.

4. Véhicules nécessaires à l'activité Selon l'Administration, la **limitation n'est pas applicable** si les voitures sont nécessaires à l'entreprise en raison de l'objet même de son activité (entreprises de location de véhicules, y compris sociétés de crédit-bail, exploitants de taxis, ambulanciers, auto-écoles, entreprises proposant des stages de conduite sportive ; D. adm. 4 C-351, n° 4 ; BOI 4 C-6-06, n° 5 ; Rép. Julia, AN 17 mai 2011, p. 5052).
Il a en outre été jugé que ces limites ne s'appliquaient pas à un minibus immatriculé dans la catégorie des voitures particulières, qui a servi uniquement au transport du personnel de l'entreprise, sans que soit prise en compte l'activité de l'entreprise (CAA Marseille 16 novembre 1999, n° 97-5490).

5. Déductibilité des loyers en cas d'opérations de crédit-bail Sur la limitation à la déduction des loyers des véhicules loués, voir n° 818.



Exemples**1er cas** Une entreprise acquiert le 1/1/2005 une voiture pour un prix de 35 000, qu'elle amortit comptablement sur sa durée d'utilisation, soit 7 ans :

- la durée d'usage est de 4 ans.

- l'amortissement pour dépréciation comptabilisé au titre de chacun des exercices 2005 à 2011 s'élève à : 35 000 / 7 = 5 000.

- un amortissement dérogatoire est obligatoirement comptabilisé pour un montant de 3 750 (35 000 / 4 - 5 000) au titre de chacun des 4 premiers exercices (il est repris sur les 3 derniers exercices).

- l'amortissement fiscalement déductible est limité, sur chaque exercice, à : 18 300 / 4 (durée d'usage) = 4 575.

La quote-part d'amortissement à réintégrer au titre de chacun des exercices 2005 à 2008 s'élève donc à : 8 750 (amortissements pour dépréciation + dérogatoire comptabilisés) - 4 575 (amortissement fiscal théorique) = 4 175. **2e cas (prise en compte de la valeur résiduelle)** Une entreprise acquiert le 1/1/2005 une voiture pour un prix de 20 000, qu'elle a l'intention de céder le 1/1/2008 pour un prix de 4 000 :

- l'amortissement pour dépréciation comptabilisé au titre de chacun des exercices 2005 à 2007 s'élève à : [(20 000 - 4 000 (valeur résiduelle)] / 3 (durée réelle d'utilisation compte tenu de l'intention de céder le véhicule) = 5 333.

- l'amortissement fiscalement déductible est limité à : 18 300 / 4 (durée d'usage) = 4 575.

La quote-part d'amortissement à réintégrer au titre de chacun des exercices 2005 à 2007 s'élève donc à : 5 333 (amortissement comptabilisé) - 4 575 (amortissement fiscal théorique) = 758.

II. Véhicules non polluants et électriques
Ils sont amortis selon les mêmes modalités que les autres véhicules de tourisme (voir ci-avant **I.**).

Fiscalement, Pour les véhicules de tourisme, le plafond d'amortissement mentionné ci-avant au **I.** est applicable, mais il est apprécié sans tenir compte des accumulateurs et équipements spécifiques « GPL » ou « GNV » s'ils ont fait l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de l'acquisition du véhicule (BOI 4 D-1-11, sur cette tolérance en matière de location, voir n° 818). Pour les véhicules fonctionnant exclusivement à l'énergie électrique, le plafond de 9 900 € n'est, en pratique, pas applicable, le taux d'émission de CO_2 étant nul (BOI 4 C-6-06, n° 9).

III. Equipements intégrés dans le véhicule
Ils constituent des frais accessoires à l'acquisition du véhicule (voir n° 1416).

OEuvres d'art

1495-5

I. Acquisition
A notre avis, les oeuvres d'art (ou les instruments) sont portées à l'actif (pour leur coût d'acquisition, voir n° 1402 s.) dans les immobilisations dans la rubrique « Autres immobilisations corporelles » (dans un sous-compte du compte 218).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 C-2-88 et 4 C-6-02). Sur le cas particulier de la déduction du prix d'acquisition des oeuvres d'artistes vivants et d'instruments de musique (mécénat), voir ci-après **II.**

Cas particulier Réduction d'impôt pour l'acquisition d'un trésor national (CGI art. 238 bis-0 AB ; BOI 4 C-6-02 ; voir Mémento Fiscal n° 10710) : les sociétés soumises à l'IS ou à l'IR peuvent, sous certaines conditions, bénéficier sur agrément d'une réduction d'impôt égale à 40 % du montant des versements effectués en vue d'acquérir elles-mêmes des trésors nationaux, pour lesquels un refus d'exportation a été prononcé et qui n'ont pas fait l'objet d'une offre d'acquisition de la part de l'Etat ou des biens acquis comme archive historique.

Sur le financement de l'acquisition par l'Etat de trésors nationaux, voir n° 849-6.

Si les conditions liées à l'obtention de l'économie d'impôt ne sont plus respectées à la clôture (par exemple, bien cédé avant l'expiration du délai de 10 ans ou bien qui cesse d'être placé en dépôt auprès d'un « musée de France », d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'Etat), une **provision pour risque** de reversement de l'économie d'impôt nous paraît devoir être constituée si le reversement est probable.

II. Amortissement
Etant considérées comme ayant une utilisation indéterminable (il n'existe pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu que ces immobilisations procureront des avantages économiques à l'entité, voir n° 1456-1), elles ne doivent, en général, pas être amorties.

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Palmero, Sén. 31 janvier 1980, p. 201 ; D. adm. 4 D-122, n° 19).

Néanmoins, des conditions spécifiques d'exploitation ou une usure irrémédiable avec le temps peuvent justifier un amortissement. En outre, les oeuvres peuvent être dépréciées, voir ci-après III.

Fiscalement, Il en est de même : si ces oeuvres sont utilisées pour les besoins de l'activité, elles peuvent, du fait de cet usage, être soumises à dépréciation et amorties (CAA Bordeaux 6 novembre 2001, n° 98-399 rendu en matière de meubles anciens), sous réserve d'apporter la preuve de cette dépréciation (CE 10 août 2007, n° 288271 concernant des objets de collection et de documentation).

Cas particulier : oeuvres d'artistes vivants et instruments de musique

a. Déduction du prix d'acquisition (voir Mémento Fiscal n° 10705 s.) Les sociétés peuvent déduire de leur résultat imposable le coût d'acquisition d'oeuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique inscrits à l'actif immobilisé à condition qu'ils soient exposés dans un lieu accessible au public ou aux salariés (à l'exception de leurs bureaux), pendant les exercices au titre desquels la déduction est pratiquée (CGI, art. 238 bis AB ; BOI 4 C-6-02 ; voir Mémento Fiscal n° 10705).
La déduction s'effectue par fractions égales (donc sans prorata temporis) sur les résultats de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes pour les oeuvres achetées à compter du 1er janvier 2002 (ou des neuf ou dix-neuf années suivantes pour les autres oeuvres suivant qu'elles ont été acquises à compter du 1er janvier 1994 ou avant cette date). Elle est limitée à la différence entre la limite de 0,5 % du chiffre d'affaires (voir n° 849-2) et le montant des versements effectués au titre du mécénat et ouvrant droit à la réduction d'impôt.
Cette déduction est effectuée de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG). Toute déduction non pratiquée au titre d'un exercice est définitivement perdue (BOI précités).

b. Affectation des résultats L'entreprise doit affecter son résultat **à une réserve spéciale** au passif du bilan pour une somme égale à la déduction opérée (CGI, art. 238 bis AB, 3e al.). L'Administration (BOI précités) précise que :

- une ligne spéciale est prévue à cet effet sur les imprimés concernés (tableau n° 2051, ligne DG et case EJ) ;

- les sommes inscrites au compte de réserve doivent être ventilées suivant l'exercice de leur déduction, sur un document joint à la déclaration de résultat et conforme au modèle présenté en annexe IV de l'instruction précitée de 1988.

En cas de **changement d'affectation ou** de **cession de l'oeuvre** (ou de l'instrument), l'entreprise vire la réserve spéciale à une réserve ordinaire sans transiter par le résultat. Elle doit donc effectuer une réintégration extra-comptable (imprimé n° 2058-A, ligne WQ) du montant de la réserve spéciale (CGI art. 238 bis AB, 4e al.).
En cas de **prélèvement sur la réserve spéciale,** l'impôt (reversé) correspondant apparaît dans les impôts de l'exercice.

III. Dépréciation

Lorsque la valeur vénale de l'oeuvre devient inférieure à sa valeur comptable, il n'y a pas lieu non plus de la déprécier sur le plan comptable si son utilité d'origine reste inchangée pour l'entreprise (la valeur d'utilité étant toujours égale au coût d'acquisition). En revanche, une dépréciation serait à constituer si la valeur d'utilité devenait inférieure à la valeur nette comptable ou en cas d'intention de céder l'oeuvre (matérialisée par des éléments tangibles) voir n° 1450-2.

Fiscalement, Pour être déductible, la dépréciation doit être constatée par un expert agréé auprès des tribunaux lorsque le coût d'acquisition de l'oeuvre est supérieur à 7 600 € (CGI, art. 39-1-5°, al. 2 ; D. adm. 4 E-3113, n° 6 et BOI 4 E-3-96 ; voir Mémento Fiscal n° 9795).
Cas particulier : oeuvres d'artistes vivants et instruments de musique La dépréciation n'est déductible que pour la fraction qui excède la déduction fiscale pratiquée au titre du mécénat (D. adm. 4 E-3113, n° 4 et 5). En conséquence, il convient d'effectuer les retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- réintégration (ligne WI) de la fraction de la (provision pour) dépréciation correspondant au montant déjà admis en déduction au titre du mécénat (voir ci-avant II.) ;

- déduction (ligne WU) de la reprise ultérieure de cette fraction de dépréciation.

Pour une synthèse des différents régimes de mécénat d'entreprise, voir n° 849-6.

Linge et vêtements professionnels loués

1495-6

Selon l'Administration (D. adm. 4 D-2661, n° 58), leur amortissement peut être pratiqué en 18 mois à partir de l'achat dans la limite des taux mensuels ci-après : 40 % le 1er mois, 12 % le 2e et 3 % les 16 mois suivants.

Dépenses de mise en conformité d'une installation existante

1495-8

Si elles répondent aux critères d'immobilisations (voir n° 1394 s.), ces dépenses doivent être amorties sur leur durée réelle d'utilisation (prenant le cas échéant en compte le prolongement prévisible de l'utilisation de l'installation grâce à cette mise en conformité).
Si la durée d'utilisation de l'immobilisation existante est modifiée du fait de sa mise en conformité, le plan d'amortissement doit être revu de manière prospective (voir n° 1467 s.).

Ces principes peuvent s'appliquer, à notre avis, d'une manière générale **à toute dépense d'amélioration** d'une installation existante (voir n° 1392).

Biens reçus en apport

1495-9

La comptabilisation des biens reçus en apport s'effectue à leur coût d'acquisition qui figure sur le **traité d'apport** (voir n° 1441). Selon l'AMF (Bull. COB n° 170, mai 1984, p. 5 s.), ce coût ne peut être ramené à la valeur actuelle, déterminée lors de l'inventaire annuel, par d'autres moyens que l'amortissement ou la dépréciation, qui ont leur contrepartie au débit du compte de résultat. Ainsi les autres procédés, comme par exemple le prélèvement sur primes d'apports ou de fusion, ne sont pas conformes aux règles de droit comptable.

Immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété

1495-10

Selon le CNC (NI n° 33 et Doc. n° 24), dans la mesure où l'acquéreur est appelé à supporter l'éventuelle dépréciation des biens entre le moment de la livraison et celui du transfert de propriété sans que le prix qu'il doit payer puisse en être diminué, la dépréciation des biens doit être constatée chez l'acquéreur par voie d'amortissement ou de dépréciation dont le montant est déterminé suivant les **règles communément admises,** c'est-à-dire **comme en l'absence de clause.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 104).

Immobilisations ne servant plus mais ayant une valeur comptable

1495-11

Ces biens cessant d'être utilisés, ils doivent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel (voir n° 1504) et être sortis du bilan si aucun profit n'est attendu d'une éventuelle cession.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

Immobilisations complexes spécialisées

1495-12

Voir n° 1389-1.

Immobilisations achetées en devises

1495-13

Les amortissements (et les éventuelles dépréciations) sont calculés (PCG, art. 342-1) sur la base du coût de l'immobilisation converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération (achat ou livraison à soi-même) ou, dans le cas où l'acquisition est couverte, évaluée au taux de couverture (voir n° 1421).
Ils n'ont pas à être recalculés si le cours de la devise a varié entre le jour de l'opération (cours du jours ou cours de couverture le cas échéant) et la date de paiement.

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 1421).

Si l'immobilisation est **financée par un emprunt,** voir n° 2083-2.

Biens somptuaires autres que les véhicules de tourisme

1495-14

Sur les véhicules de tourisme, voir n° 1495-4.

Cette qualification fiscale de certains biens « somptuaires » (voir n° 964) n'a **aucune incidence** sur l'amortissement comptable à pratiquer (en dehors des amortissements dérogatoires). Comme tous les autres biens, ils sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation (voir n° 1460 s.) et sur une base réduite, le cas échéant, de leur valeur résiduelle (voir n° 1458-1).

Fiscalement, Selon l'Administration, **en principe,** ces biens doivent obligatoirement être amortis sur leur prix de revient (non minoré de la valeur résiduelle), en fonction de leur durée d'usage (BOI 4 A-13-05, n° 100). Il en résulte donc un **amortissement dérogatoire obligatoire** sur la base, le cas échéant (voir n° 1477) et sur la durée (voir n° 1476). A défaut, les amortissements non comptabilisés seraient considérés comme irrégulièrement différés (voir n° 1452). **En pratique,** l'obligation de comptabiliser un amortissement dérogatoire :

- n'a pas de portée pour les sociétés soumises à l'IS, l'**amortissement** de ces biens, autres que les véhicules de tourisme (voir n° 1495-4), étant **non déductible en totalité** (CGI, art. 39-4), y compris lors de leur cession (voir n° 1536-1) ;

- conserve un intérêt pour les sociétés soumises à l'IR, l'amortissement non déductible étant réputé déduit pour la détermination du caractère court et long terme de la plus-value de cession (voir Mémento Fiscal n° 18030).

L'amortissement non déductible est réintégré sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE).

Pièces de rechange

1495-15

Voir n° 1137.

Immobilisations d'importance secondaire constamment renouvelées

1495-16

Voir n° 1395-1.

Dépréciation d'une immobilisation en cours

1495-17

Selon le Bulletin CNCC (n° 91, septembre 1993, EC 93-39, p. 407 s.), un matériel acquis peut être maintenu en immobilisation en cours, donc sans être amorti, dès lors que les coûts de mise en place de ce matériel :

- sont significatifs par rapport à son coût d'acquisition,

Dans le cas cité par le bulletin, le rapport coût d'installation/coût d'acquisition était de 2 000 pour 2 700.

- n'ont pas encore été engagés,

- et apparaissent techniquement liés au fonctionnement du matériel.

En effet, dans ce cas, la période d'acquisition (ou de production) n'est pas encore achevée. Or, dans la plupart des cas, la date de mise en service correspond à la date de fin de la période d'acquisition (ou de production), voir n° 1459. **Toutefois** (Bull. précité), si à la clôture de l'exercice la valeur d'inventaire de ce matériel est inférieure à son coût d'acquisition, une **dépréciation doit être constatée** (C. com. art. R 123-179). Cette dépréciation temporaire peut notamment résulter d'une incertitude sur la destination finale du matériel, et donc sur son utilité même pour l'entreprise.

Fiscalement, Voir n° 1459.

Coûts de démantèlement et de remise en état

1496

Sur les règles de comptabilisation de ces coûts à l'actif, voir n° 1396-1.
Sur l'évaluation de ces coûts, voir n° 1411.

L'obligation d'inclure les coûts de démantèlement et de remise en état dans le coût d'acquisition des immobilisations corporelles, en contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état, est expressément prévue par le PCG (art. 321-10.1, voir n° 1516-1).

Le PCG (art. 321-10) indique que l'actif de démantèlement fait l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode. Précisant l'article 321-10 du PCG, l'assemblée plénière du CNC, réunie le 27 octobre 2004, a indiqué que l'actif de démantèlement est à amortir :

a. Sur la durée de production (ou d'utilisation) de l'immobilisation corporelle au titre de laquelle la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état est constituée.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C ; BOI 4 A-13-05, n° 94 et BOI 4 E-2-07, n° 56). **Aucun amortissement dérogatoire** ne peut être comptabilisé **au titre de la durée.** En effet, même si un amortissement dérogatoire par rapport à la durée d'usage est possible sur le bien lui-même (voir n° 1476), il n'est pas accepté pour les coûts de démantèlement et de remise en état (BOI 4 E-2-07, n° 57).

Remarques

1. Durée d'amortissement limitée à celle de la production L'actif de démantèlement ne peut être amorti sur la durée de l'obligation. En effet, aucun avantage économique futur n'existe entre la date de fin de production et l'extinction de l'obligation. En conséquence, dans l'hypothèse où un délai sépare la date de fin d'utilisation de l'installation et la date d'engagement des dépenses de démantèlement et de remise en état, ce délai ne vient pas majorer la durée d'amortissement.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C ; BOI 4 E-2-07, n° 56 et BOI 4 A-13-05, n° 94).

2. Lorsque l'obligation porte sur un terrain Lorsque le coût du terrain inclut le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site, cette partie de l'actif incorporée au terrain (l'actif de démantèlement) doit être amortie sur la durée des avantages obtenus en encourant ces coûts.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 E-2-07, n° 55).

b. Sur le mode linéaire. Toutefois, selon le CU CNC n° 2005-H, quand l'actif sous-jacent est amorti selon le **mode des unités de production,** ce dernier peut être retenu pour l'actif de démantèlement.

Fiscalement, Il en est de même. En effet, si l'article 39 ter C du CGI impose l'amortissement linéaire comme seul mode d'amortissement de l'actif de démantèlement, l'Administration admet toutefois (BOI 4 E-2-07, n° 59) qu'un amortissement selon les unités d'oeuvre puisse être retenu dès lors qu'il l'est sur le plan comptable et qu'il répond aux conditions définies par l'instruction 4 A-13-05, n° 102 (sur ces conditions, voir n° 1464). En revanche, l'actif de démantèlement ne peut être amorti dégressivement ou sur un mode d'amortissement exceptionnel, même si l'immobilisation sous-jacente est éligible à ces modes d'amortissement (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 E-2-07, n° 58, voir n° 1468).

Remarque
Remise en état d'une installation complexe spécialisée (voir n° 1389-1) : l'actif de démantèlement doit suivre un plan d'amortissement distinct de celui de l'immobilisation corporelle sous-jacente, même si cette immobilisation bénéficie du régime des installations complexes spécialisées (Note de présentation de l'avis CU CNC n° 2005-H).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.



Exemple Une immobilisation corporelle, construite au 1/01/n doit être démantelée 50 ans plus tard. Les différentes durées concernant cette immobilisation sont les suivantes :

Les durées d'amortissement à retenir sont les suivantes :

Immobilisation concernée	Durée d'amortissement
- Immobilisation corporelle liée à l'obligation de démantèlement	Durée de production (40 ans) + Amortissement dérogatoire sur durée d'usage (30 ans)
- Actif de démantèlement	Durée de production (40 ans)

c. Date de début des amortissements Elle coïncide avec la date de comptabilisation de la provision comptabilisée en contrepartie, c'est-à-dire à la date de naissance de l'obligation (voir n° 1516-1 I.) :

- **dès la réalisation de l'installation** ;

- ou **postérieurement à la date de mise en service de l'installation** en cas de changement de réglementation ou de politique de l'entreprise.

Dans ce cas, l'actif de démantèlement est amorti à partir de la date de naissance de la nouvelle obligation, de manière prospective (Avis CU CNC n° 2005-H, § 2.2).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

d. Changement d'estimation :

Il y a changement d'estimation lorsque :

- une nouvelle obligation de remise en état apparaît postérieurement à la date de mise en service de l'installation (voir n° 1516-1),

- le montant estimé du passif relatif au démantèlement varie (voir n° 1516-1 II.c).

Dans ce cas, le complément de coût comptabilisé en contrepartie à l'actif est amorti de manière prospective (Avis CU CNC n° 2005-H, § 2.2).

Pour plus de détails sur la révision d'un plan d'amortissement pour le futur, voir n° 1467.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C ; BOI 4 E-2-07, n° 71 et BOI 4 A-13-05, n° 94).

e. Cas particulier des coûts d'élimination des déchets issus des EEE (équipements électriques et électroniques, voir n° 1397).

Fiscalement, A notre avis, l'amortissement de cet actif devrait être déductible.

B. Dépréciations des immobilisations

Remarque terminologique
Les termes « provision pour dépréciation » sont remplacés par « dépréciation ». (décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 et règlement CRC n° 2005-09 du 3 novembre 2005, art. 7). En effet, le terme « provision » est désormais réservé aux provisions figurant au passif (voir n° 2551).

Définition des dépréciations

Les règles de dépréciation des immobilisations ont été modifiées par le règlement CRC n° 2002-10 sur l'amortissement et la dépréciation des actifs, applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1301).

1500

La dépréciation d'une immobilisation (corporelle ou incorporelle) est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable (PCG, art. 322-1.4). Toutefois, pour constater une dépréciation, la **différence** entre valeur actuelle et valeur nette comptable doit être **significative** (PCG, art. 322-5.3).

Sur la **valeur nette comptable,** voir n° 1450-1.
Sur la **valeur actuelle,** voir n° 1450-2.
Sur le **caractère significatif,** voir n° 1450 II. (Remarque 1).

Fiscalement, (CGI, art. 39-1-5° et CGI A III, art. 38 sexies), une dépréciation peut être déduite, en supplément de l'amortissement, et ce même si l'entreprise n'a pas l'intention de céder l'immobilisation, lorsque la valeur probable de réalisation du bien à la clôture de l'exercice est inférieure à sa valeur nette comptable (BOI 4 A-13-05, n° 144 et D. adm. 4 E-312 ; CE 12 janvier 2005, n° 253865 et CE 10 décembre 2004, n° 236706). Selon l'Administration, le caractère probable de la perte doit être étayé par l'existence d'une dépréciation effective, par référence soit à des événements particuliers ayant affecté la valeur de l'immobilisation, soit à une valeur de marché s'il en existe une, soit à une valeur d'expertise indépendante (BOI précité, n° 145). D'une manière générale, l'Administration n'admet pas comme seule justification d'une perte probable (en particulier si la dépréciation porte sur des actifs isolés) :

- la simple baisse de performance,

- la baisse de valeur liée à une évolution purement financière (taux d'intérêt ou de rendement),

- une évolution défavorable de l'environnement économique général (en ce sens TA Cergy-Pontoise 7 avril 2011, n° 0806065 concernant la dépréciation d'un terrain suite à l'abandon d'un projet de construction d'une implantation commerciale),

- des anticipations de marché de l'entreprise (mauvaise appréciation des cash-flow futurs).

Ces données peuvent seulement être prises en compte en tant qu'éléments d'un faisceau d'indices justifiant la dépréciation. Sur la déductibilité des dépréciations, voir n° 1502 et 1502-1.

A la clôture, les entreprises doivent suivre une démarche précise pour :

- **identifier** les éventuelles pertes de valeur (voir n° 1501) ;

- **déterminer le montant** de la perte de valeur (voir n° 1502) ;

- déterminer si la perte subie par l'actif est une **dépréciation ou un amortissement exceptionnel** (voir n° 1504).

Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants (C. com. R 123-179, al. 3).

Pour plus de détails sur le classement au bilan et au compte de résultat, voir n° 1560.

Remarque
En cas de dépréciation d'une immobilisation décomposable : en général, la comparaison entre valeur actuelle et valeur nette comptable n'est pas effectuée pour chacun des composants et pour la structure, ceux-ci n'ayant pas de flux de trésorerie directs. Il convient donc de les regrouper pour procéder à l'évaluation globale de l'immobilisation.

Sur la possibilité, en outre, de regrouper plusieurs immobilisations pour procéder à leur évaluation, voir n° 1450-2.

Dans ces conditions, se pose la question de savoir sur quel élément doit porter la dépréciation calculée le cas échéant. En l'absence de disposition spécifique, la position fiscale ci-après nous paraît applicable.

Fiscalement, La dépréciation devrait en principe, et à défaut de règle comptable, porter en priorité sur la seule structure, l'excédent éventuel du montant de la dépréciation par rapport à la valeur de la structure pouvant être réparti sur les composants selon une méthode rationnelle et cohérente, par exemple au prorata de la valeur des composants (BOI 4 A-13-05, n° 109).

Règles de constitution et d'évaluation des dépréciations

Sur les cas particuliers de dépréciation, voir n° 1490 s. et 1502-1.

Identification des dépréciations

1501

Une démarche pour identifier les éventuelles dépréciations à constater est explicitement prévue par le PCG à l'article 322-5.1.

La comparaison est effectuée élément par élément (PCG, art. 322-1.9). Pour plus de détails, voir n° 1450 I.b.

I. Date de mise en oeuvre de la démarche
Cette démarche d'identification des dépréciations est obligatoire :

- à la **clôture** des comptes ;

- à **chaque situation intermédiaire.**

II. Déclenchement du test de dépréciation
La réalisation d'un test de dépréciation est obligatoire lorsqu'il existe **un indice de perte de valeur.** En revanche, s'il n'existe aucun indice de perte de valeur, il n'y a pas lieu de déclencher le test de dépréciation.

Sur la divergence avec les normes IFRS sur la fréquence du test de dépréciation, dans le cas particulier des actifs détenus en vue de leur vente, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6925.

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants (PCG, art. 322-5.2 et extrait de l'avis CNC n° 2002-07, § 2.2.1) :

Cette liste n'est pas exhaustive. Une entreprise peut identifier d'autres indices laissant penser qu'un actif a pu perdre de la valeur.

a. Indices externes :

- valeur de marché ;

Durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué (même à titre temporaire) de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif.

- changements importants ;

Des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont intervenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'entreprise opère ou auquel l'actif est dévolu.



Exemple Une entreprise exploite une salle de cinéma de 300 places, dont la valeur brute est de 1 000. Pour se conformer à un changement de réglementation fixant à 150 le nombre maximal de spectateurs, l'entreprise doit réduire cette salle de moitié. Le changement de réglementation constitue bien un indice de perte de valeur pour la salle de cinéma. Toutefois, l'entreprise doit a priori constater une dépréciation, sauf à démontrer que les flux de trésorerie peuvent être maintenus, c'est-à-dire, au cas particulier si le prix des places peut être augmenté de manière à conserver une valeur d'usage de la salle de cinéma supérieure à sa valeur comptable et ainsi éviter la perte de valeur.

Pour plus de détails sur le test de dépréciation à effectuer en cas d'indice de perte de valeur, voir n° 1502.

- taux d'intérêt ou de rendement.

Les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont augmenté durant l'exercice et il est probable que ces augmentations diminuent de façon significative les valeurs vénales et/ou d'usage.

b. Indices internes :

- obsolescence ou dégradation physique ;

Il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement.

- changements importants dans le mode d'utilisation ;

Des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient (voir n° 941 s.) et les plans de sortie d'un actif avant la date prévue préalablement.



Exemple Tel est le cas :

- lorsqu'un immeuble est frappé d'alignement en vue de sa destruction ;

- pour les immobilisations d'une succursale à l'étranger sous le coup d'une mesure de nationalisation ou ayant dû cesser provisoirement son activité ;

- modification du plan d'occupation des sols (voir n° 1490-4).

- performances inférieures aux prévisions (voir n° 942).

Des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue (voir n° 942).

III. Modalités de réalisation du test de dépréciation

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est alors effectué : la **valeur nette comptable** de l'actif immobilisé est **comparée** à sa **valeur actuelle** (PCG, art. 322-5.1).
Pour plus de détails sur le calcul de :

- la valeur nette comptable, voir n° 1450-1 ;

- la valeur actuelle (comparaison entre valeur vénale et valeur d'usage), voir n° 1450-2.

Pour plus de détails sur :

- le montant de la dépréciation à comptabiliser le cas échéant, et sa déductibilité fiscale, voir n° 1502 ;

- la distinction entre dépréciation et amortissement exceptionnel, voir n° 1504 ;

- les conséquences de la dépréciation d'une immobilisation sur son plan d'amortissement, voir n° 1505 s.

Détermination du montant des dépréciations

1502

A l'issue du test de dépréciation (voir n° 1501), si la valeur actuelle (la plus haute de la valeur vénale et de la valeur d'usage, voir n° 1450-2) est notablement inférieure à la valeur nette comptable, les entreprises doivent, en plus de l'amortissement, constater une dépréciation pour **ramener** leurs immobilisations corporelles **à leur valeur actuelle** (C. com. art. R 123-178-5° et PCG, art. 322-5.3).

Sur la notion de **« notablement inférieure »,** voir n° 1450 II.

Toutefois, sur la possibilité de constater un amortissement exceptionnel, voir n° 1504.

Sur le cas particulier d'un bien subventionné, voir n° 1450-1.

Fiscalement, Une (provision pour) dépréciation peut être déduite à hauteur de la différence entre la valeur nette comptable et la valeur probable de réalisation de l'élément d'actif (CE 12 janvier 2005, n° 253865 et CE 10 décembre 2004, n° 236706 ; D. adm. 4 E-312). En pratique, la déductibilité de la (provision pour) dépréciation dépend de ses modalités de calcul.

1. Dépréciations calculées sur la base de la valeur vénale A notre avis, elles devraient en principe être déductibles, cette valeur étant très proche de la valeur probable de réalisation retenue sur le plan fiscal (voir n° 1500). Toutefois, selon l'Administration, la valeur vénale ne devant pas tenir compte des coûts de sortie, la fraction de la dépréciation correspondant à ces coûts n'est pas déductible (BOI 4 A-13-05, n° 145). En conséquence, les entreprises doivent :

- réintégrer (ligne WI) la dépréciation à hauteur des coûts de sortie ;

- déduire (ligne WU) la reprise ultérieure correspondante.

En outre, en pratique, la déductibilité de ces dépréciations dépendra, à notre avis, de la capacité de l'entreprise à justifier la valeur vénale retenue auprès de l'Administration fiscale.

2. Dépréciations calculées sur la base de la valeur d'usage Selon l'Administration, dans certaines situations, une diminution de la valeur d'usage ne justifie pas à elle seule l'existence d'une dépréciation effective mais pourrait s'apparenter à la constitution d'une provision pour manque à gagner ou diminution de recettes non admise en déduction, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat sur les provisions pour pertes (voir n° 543-2). Dans ces situations, la dépréciation est admise en déduction à hauteur de la valeur vénale, le différentiel entre la valeur d'usage et la valeur vénale devant être réintégré extra-comptablement (BOI précité, n° 145).

Selon nos informations, la réserve de l'Administration quant à la déductibilité des dépréciations calculées sur la valeur d'usage se justifie notamment par la latitude laissée aux entreprises dans la méthode de détermination des flux futurs de trésorerie et dans le niveau d'appréciation de ces derniers qui devraient être appréciés au niveau d'un groupe d'actifs (et non immobilisation par immobilisation), une immobilisation ne générant que rarement des flux de trésorerie séparément d'autres actifs.

Nos commentaires :

a. Lorsque la valeur d'usage a été retenue sur le plan comptable car supérieure à la valeur vénale En principe, à notre avis, les entreprises devraient le plus souvent pouvoir justifier la déduction d'une dépréciation calculée sur la valeur d'usage grâce à la valeur vénale. En effet, la dépréciation étant calculée sur la plus élevée des deux valeurs entre la valeur de marché et la valeur d'usage, la dépréciation calculée sur la valeur d'usage est inférieure à celle qui aurait pu être déduite si elle avait été calculée sur la valeur vénale. Toutefois, la fraction de la dépréciation correspondant à la différence entre la VNC et la valeur nette fiscale doit être réintégrée (voir ci-après **3.**).
En conséquence, à notre avis, la déductibilité de ces (provisions pour) dépréciation est essentiellement une question d'appréciation et de justification de la valeur vénale à retenir sur le plan fiscal (voir ci-avant **1.**).

b. En l'absence d'une valeur de marché déterminable Elle pourrait, à notre avis, être non déductible lorsque la valeur d'usage a été retenue sur le plan comptable. En conséquence, si l'entreprise souhaite éviter tout risque de redressement, elle doit :

- réintégrer (ligne WI) la dépréciation ;

- déduire (ligne WU) la reprise ultérieure.

3. Partie dans tous les cas non déductible Selon l'Administration (BOI précité, n° 146), la déduction d'une dépréciation est limitée, en tout état de cause, à la valeur nette fiscale de l'immobilisation dépréciée. En conséquence, quelle que soit la valeur actuelle retenue pour le calcul de la dépréciation (valeur vénale ou valeur d'usage), lorsque la valeur nette comptable de l'immobilisation à déprécier (servant de base au calcul de la dépréciation) est supérieure à sa valeur nette fiscale (c'est-à-dire nette des amortissements pour dépréciation mais également dérogatoires), la dépréciation comptabilisée n'est pas déductible à hauteur de cette différence. Tel sera notamment le cas des immobilisations fiscalement amortissables sur une durée d'usage plus courte que la durée réelle retenue sur le plan comptable (pour un exemple, voir n° 1505-2, exemple 2). Dans ce cas, les entreprises doivent :

- réintégrer (ligne WI) la dépréciation à hauteur de la différence ;

- déduire (ligne WU) la reprise ultérieure correspondante.

Par ailleurs, selon nos informations, la quote-part de dépréciation non déduite devrait devenir progressivement déductible au fur et à mesure de l'amoindrissement du décalage entre la valeur nette comptable et la valeur nette fiscale de l'immobilisation (voir n° 1505-2, exemple 2).

4. Lorsque la (provision pour) dépréciation porte sur une immobilisation non amortissable dont le prix de revient est inférieur au coût de revient comptable Cette provision n'est susceptible d'être admise en déduction que si la valeur réelle de l'immobilisation est inférieure à son coût de revient fiscal et dans la limite de la différence entre ces deux montants (CGI, art. 39-1-5°). Tel peut notamment être le cas des immobilisations reçues dans le cadre de fusions et opérations assimilées réalisées à la valeur réelle (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8630).

5. Sur le cas particulier de la dépréciation des immeubles de placement, voir n° 1502-1.

6. Corrections extra-comptables liées à la 1re application des nouvelles règles sur les actifs (voir n° 1301) :

- **Immobilisations dont le coût d'entrée inclut des frais financiers maintenus dans le coût d'entrée lors de la 1re application des nouvelles règles sur les actifs** Sur les corrections extra-comptables à effectuer au titre de la dépréciation de ces immobilisations, voir n° 1410, remarque 2.

- **Immobilisations dont le coût d'entrée inclut des dépenses antérieurement comptabilisées en charges différées ou à étaler** Sur les corrections extra-comptables à effectuer au titre de la dépréciation de ces immobilisations, voir n° 2301.

Immeubles de placement

1502-1

Sur le plan comptable, les immeubles de placement suivent les mêmes règles de dépréciation que les autres immobilisations (voir n° 1500 s.).

Fiscalement, Les (provisions pour) dépréciation des immeubles de placement ne sont déductibles qu'à hauteur des moins-values latentes nettes afférentes à l'ensemble des immeubles de placement détenus par l'entreprise, c'est-à-dire à hauteur de l'excédent des moins-values latentes sur les plus-values latentes (CGI, art. 39-1-5°, al. 34 ; BOI 4 E-1-07). Les plus-values latentes s'entendent de la différence entre la valeur réelle des immeubles de placement à la clôture de l'exercice et leur prix de revient fiscal (c'est-à-dire corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition ; BOI précité, n° 63). Le prix de revient des constructions n'est pas minoré des amortissements déjà pratiqués.
Sur la définition d'un immeuble de placement, voir n° 1461-4.
En conséquence :

a. Lorsque l'entreprise ne détient qu'un seul immeuble de placement La (provision pour) dépréciation est déductible dans les conditions générales (voir n° 1502) ;

b. Lorsque l'entreprise détient plusieurs immeubles de placement :

- elle doit déterminer le montant des plus-values latentes recelées par l'ensemble de ses immeubles de placement et les réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI), dans la limite de la somme des (provisions pour) dépréciation effectivement dotées ;

- la (provision pour) dépréciation non admise en déduction (en tout ou partie) doit être mentionnée sur l'état de suivi n° 2027 H-SD ;

- la (provision pour) dépréciation résiduelle (correspondant à la moins-value latente nette) est déduite dans les conditions générales (voir n° 1502).

Remarques
1. La reprise ultérieure des (provisions pour) dépréciation est réputée porter en priorité sur la fraction non déduite et non encore rapportée de ces provisions (la reprise est non imposable dans la limite de cette fraction et doit donc être déduite extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A, ligne WU).
2. La fraction antérieurement non déduite et non encore reprise d'une (provision pour) dépréciation minore le montant des plus-values latentes prises en compte pour calculer la limite de déduction des (provisions pour) dépréciation. Cette mesure vise à ne pas utiliser deux fois une même plus-value latente pour limiter le montant des dépréciations déductibles constatées au titre d'exercices successifs. Pour plus de détails, voir BCF 5/07 France, inf. 8 et Mémento Fiscal, n° 9805.

Sur l'amortissement des immeubles de placement, voir n° 1461-4.

Obligations en matière de dépréciation

1503

Sur les sanctions en matière de (non-) constitution de dépréciations, voir n° 2573.

I. Constatation obligatoire des dépréciations
Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux dépréciations (et amortissements) nécessaires pour que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-20, al. 2 et PCG, art. 311-5).

A notre avis, la constatation d'une dépréciation est nécessaire lorsque :

- une dépréciation est identifiée (voir n° 1501) et ;

- son montant est significatif (voir n° 1502).

Sur le schéma de comptabilisation des dépréciations, voir n° 1560.
Sur les conséquences de la dépréciation d'une immobilisation sur son plan d'amortissement, voir n° 1505 s.

II. Reprise obligatoire par le résultat des dépréciations devenues sans objet
Alors que les amortissements ne peuvent être repris en résultat que dans des cas exceptionnels justifiés dans l'annexe, les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister (C. com. art. R 123-179, al. 5 et PCG, art. 311-5).
Lorsque l'indice montrant que l'actif avait pu perdre de la valeur (voir n° 1501 II.) a disparu ou diminué, la valeur actuelle est réestimée et la dépréciation est ajustée (Avis CNC n° 2002-07, n° 2.2.3).

Sur les conséquences de la reprise de dépréciation sur le plan d'amortissement de l'immobilisation, voir n° 1506.
Sur les travaux en cours au sein du CNC pour transférer progressivement la dépréciation en compte d'amortissement, voir n° 1505.
Sur le schéma de comptabilisation des reprises de dépréciations, voir n° 1560.

Distinction entre dépréciation et amortissement exceptionnel

1504

Alors que les amortissements constatent des dépréciations continues et de caractère définitif, les dépréciations sont généralement occasionnelles et ne sont pas jugées irréversibles (C. com. art. R 123-179).
En conséquence, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, il est procédé à la constitution :

- soit d'une **dépréciation** pouvant être reprise si l'actif **continue à être utilisé** (PCG, art. 322-1.4) ;

Pour plus de détails sur l'incidence sur le plan d'amortissement, voir n° 1505 s.

Fiscalement, Sur la déductibilité de la dépréciation, voir n° 1502.

- soit d'un **amortissement exceptionnel** ne pouvant pas être repris si l'**actif cesse d'être utilisé,** le reliquat du plan d'amortissement étant modifié en conséquence (voir n° 1467).

Tel est le cas, par exemple :

- si l'entreprise décide de démolir un immeuble afin de revendre ou d'exploiter son terrain nu (voir n° 1415-1 III.),

- si une obligation de mise en conformité entraîne la mise au rebut immédiate et obligatoire d'un matériel (voir n° 1394-1 III.a).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 144) que l'immobilisation soit ou non amortissable (pour une position en matière d'immobilisation non amortissable, CAA Paris 10 juillet 2003, n° 00-3421).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6845 et 6930-1 (cas particulier des actifs détenus en vue de leur vente).

Conséquences de la dépréciation d'un actif sur son amortissement

Modification de la base amortissable

1505

En cas de comptabilisation d'une dépréciation, le **plan d'amortissement** est **modifié pour l'avenir** de la manière suivante (PCG, art. 322-5.3) :

- l'exercice de la comptabilisation de la dépréciation, celle-ci vient diminuer la base amortissable (perte de valeur),

La base amortissable correspond en effet à la valeur actuelle, c'est-à-dire à la valeur d'origine diminuée des amortissements déjà pratiqués et de la dépréciation comptabilisée. Il en est de même en cas de reprise de dépréciation, celle-ci augmentant la base amortissable (PCG, art. 322-4.6 ; voir n° 1506).

- l'exercice suivant cette diminution, les amortissements sont recalculés sur la nouvelle base (réduite du montant de la dépréciation comptabilisée à la clôture de l'exercice précédent).

Si, à la fin de l'exercice, la dépréciation est toujours justifiée, aucune reprise de dépréciation n'est constatée (voir n° 1503). La dépréciation ne peut donc pas être reprise au fur et à mesure des amortissements.

Ainsi, les amortissements comptables constatés à compter de la dépréciation seront inférieurs à ce qu'ils auraient été en l'absence de dépréciation et de modification de la base amortissable.
Inversement, les amortissements comptables seront majorés en cas de reprise de la dépréciation (voir n° 1506).

Sur la reprise « automatique » de la dépréciation, en fonction des amortissements pratiqués (pour des raisons fiscales ; avis CNC n° 2006-12), voir n° 1505-1.
Pour un exemple d'application, voir n° 1505-2.

Fiscalement, La base amortissable s'entend en principe du prix de revient de l'immobilisation (CGI A II, art. 15), lequel ne doit pas être minoré des (provisions pour) dépréciations constatées sur cette immobilisation.
En conséquence, compte tenu des règles comptables impliquant la minoration de la base amortissable (voir ci-avant), le CNC a été contraint d'accepter une écriture à caractère fiscal, applicable depuis le 1er janvier 2006 (voir n° 1505-1).

Ecriture de transfert de la dépréciation en amortissement (à des fins fiscales)

1505-1

Selon l'avis CNC n° 2006-12, afin d'assurer la déductibilité fiscale des dépréciations de leurs immobilisations amortissables, les entreprises doivent, depuis le 1er janvier 2006, **transférer annuellement une quote-part de la dépréciation en compte d'amortissement, à hauteur de la différence entre les deux montants suivants** :

- **la dotation aux amortissements calculée sur la nouvelle base amortissable** (c'est-à-dire minorée de la dépréciation comptabilisée, voir n° 1505),

- **la dotation aux amortissements qui aurait été comptabilisée en l'absence de dépréciation.**

Remarque
Intérêt pour les entreprises : cette solution permet notamment de transformer progressivement une dépréciation non déductible en amortissement déductible. En effet, **en absence d'une telle écriture,** les règles sur l'amortissement **seraient pénalisantes** pour les entreprises en cas de **dépréciation non déductible,** c'est-à-dire dans les deux cas suivants :

-

lorsque la dépréciation est calculée sur la valeur d'usage (voir n° 1502) ;

Pour un exemple d'application, voir n° 1505-2, exemple 1.

-

lorsque le rythme d'amortissement est plus rapide sur le plan fiscal que sur le plan comptable (amortissement dérogatoire) ; en effet, dans ce cas, la VNC de l'immobilisation à déprécier (servant de base au calcul de la dépréciation) est supérieure à sa valeur nette fiscale (correspondant à la différence entre le coût de revient du bien et les amortissements fiscalement déduits, amortissements dérogatoires compris) et la dépréciation comptabilisée n'est alors pas admise en déduction à hauteur de cette différence (BOI 4 A-13-05, n° 146).

Pour un exemple d'application, voir n° 1505-2, exemple 2.

Dans ces deux hypothèses, la dotation aux amortissements correspondant à la quote-part du coût d'entrée faisant l'objet de la dépréciation non déductible ne pourrait pas être déduite fiscalement (avant la sortie de l'immobilisation) puisqu'elle n'est pas constatée comptablement (voir n° 1505).

Fiscalement, Selon nos informations, l'Administration considérerait, toutefois, que cette écriture doit être comptabilisée même si la (provision pour) dépréciation est fiscalement déductible.

L'avis CNC n° 2006-12 préconise, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2006 :

- **une écriture de reprise de dépréciation** au rythme des amortissements qui auraient été comptabilisés en l'absence de dépréciation ;

- cette reprise de dépréciation étant **compensée par une dotation aux amortissements** de même montant.

Ces écritures ayant un caractère fiscal, elles sont comptabilisées en **résultat exceptionnel** à la fois pour la dotation aux amortissements et la reprise de dépréciation et ce, même si la dotation correspondante a été comptabilisée en résultat d'exploitation.

En effet, ni la reprise ni la dotation ne sont calculées selon les règles comptables mais uniquement selon des **considérations fiscales.** De ce fait, cette solution ne permet pas de reprendre, par le résultat d'exploitation, les dépréciations comptabilisées sur les immobilisations (sauf disparition ou diminution de l'indice de perte de valeur, voir n° 1503).

Fiscalement,

- la dotation aux amortissements dérogatoires est déductible (voir n° 1475),

- lorsque la (provision pour) dépréciation n'a pas été admise en déduction (sur les retraitements qui ont dû être effectués lors de la dotation, voir n° 1502), sa reprise en résultat exceptionnel doit être déduite de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WU). Pour des exemples d'application, voir n° 1505-2.

Remarque
Neutralité de l'écriture : ces écritures n'ont pas d'incidence :

- sur le compte de résultat (la dotation et la reprise passant toutes deux par le résultat exceptionnel),

- sur la présentation du bilan (amortissement et dépréciation étant cumulés dans une même colonne),

- sur la base d'amortissement (qui reste diminuée de la dépréciation comptabilisée jusqu'à la disparition, ou diminution, de l'indice de perte de valeur).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6110.

Exemples d'application

1505-2

Les exemples ci-après sont ceux exposés dans les annexes 1 et 2 de la note de présentation de l'avis CNC n° 2006-12, et sont applicables pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006 :

- Exemple 1 : la totalité de la dépréciation, calculée sur la valeur d'usage, n'est pas déductible fiscalement,

- Exemple 2 : une quote-part de la dépréciation n'est pas déductible fiscalement, en raison d'un rythme d'amortissement plus rapide sur le plan fiscal que sur le plan comptable.



Exemple 1 **Dépréciation non déductible calculée sur la valeur d'usage**
Un matériel industriel (non décomposable) est acquis le 1er janvier n pour une valeur de 1 000 K €, amorti sur 10 ans selon le mode linéaire.
En n + 4, une dépréciation de 200 K € est constatée sur le plan comptable. Elle reste justifiée, dans son principe et à ce montant, au cours des exercices suivants.
Par hypothèse :

- le bien est fiscalement amorti sur la même durée de 10 ans,

- aucune valeur résiduelle n'a été prise en compte (celle-ci n'étant pas mesurable),

- la dépréciation comptabilisée en n + 4, calculée sur la base de la valeur d'usage du matériel, n'est pas fiscalement déductible.

Depuis le 1er janvier 2006 (après l'avis CNC n° 2006-12), les montants d'amortissements et de dépréciations pour chaque exercice sont les suivants :

Année	**Base amortissable**	**Dotation aux amortissements (b)**	**Dotation exceptionnelle aux amortissements**	**Amortissements cumulés au 31/12/n**	**VNC avant nouvelle dépréciation et écriture de transfert (c) = a (n-1) - b**	**Valeur actuelle**	**Dotation aux dépréciations**	**Reprise exceptionnelle de dépréciations**	**Dépréciation**	**VNC au 31/12/n (après dépréciation) (a)**
n	1 000	(100)		(100)	900					900
n + 1	1 000	(100)		(200)	800					800
n + 2	1 000	(100)		(300)	700					700
n + 3	1 000	(100)		(400)	600					600
n + 4	1 000	(100)		(500)	500	300	(200) (2)		(200)	300 (1)
n + 5	300 (1)	(60) (1)	**(40)** (3)	(600)	240 (1)	240		**40** (3)	(160)	240 (1)
n + 6	300 (1)	(60) (1)	**(40)** (3)	(700)	180 (1)	180		**40** (3)	(120)	180 (1)
n + 7	300 (1)	(60) (1)	**(40)** (3)	(800)	120 (1)	120		**40** (3)	(80)	120 (1)
n + 8	300 (1)	(60) (1)	**(40)** (3)	(900)	60 (1)	60		**40** (3)	(40)	60 (1)
n + 9	300 (1)	(60) (1)	**(40)** (3)	(1 000) (4)	0 (1)	0		**40** (3)	0	0 (1)

(1) L'avis CNC n° 2006-12 ne modifie pas la règle comptable consistant à :

- considérer la dépréciation comme une perte de valeur venant minorer la base amortissable,

- corriger de manière prospective la base amortissable du montant des dépréciations comptabilisées.

(2) Par hypothèse, la dépréciation calculée sur la valeur d'usage n'est fiscalement pas déductible et sa dotation doit donc être réintégrée extra-comptablement (voir tableau ci-après).
(3) En application de l'avis CNC précité, une quote-part de la dépréciation comptabilisée est transférée en compte d'amortissements (voir n° 1505-1). Sur le traitement fiscal de ce transfert, voir ci-après note (4).
(4) **Fiscalement,** au terme du plan d'amortissement, la déduction de la totalité du coût de revient de l'immobilisation (1 000) est assurée par la déduction des dotations aux amortissements, les dotations exceptionnelles étant fiscalement déductibles (voir tableau ci-après).

Année	Dotations aux amortissements (exploitation + exceptionnelle)	Dotation aux dépréciations	Reprise exceptionnelle de dépréciations	Impact sur le résultat comptable (cumulé)	Réintégrations extra-comptables	Déductions extra-comptables	Impact sur le résultat fiscal (cumulé)
n	(100)			**(100)**			**(100)**
n + 1	(100)			**(200)**			**(200)**
n + 2	(100)			**(300)**			**(300)**
n + 3	(100)			**(400)**			**(400)**
n + 4	(100)	(200)		**(700)**	200 (i)		**(500)**
n + 5	(100)		40	**(760)**		(40) (ii)	**(600)**
n + 6	(100)		40	**(820)**		(40)	**(700)**
n + 7	(100)		40	**(880)**		(40)	**(800)**
n + 8	(100)		40	**(940)**		(40)	**(900)**
n + 9	(100)		40	**(1 000)**		(40)	**(1 000)**

(i) Par hypothèse, la dépréciation calculée sur la valeur d'usage n'est fiscalement pas déductible ; sa dotation doit donc être réintégrée extra-comptablement (tableau n° 2058-A, ligne WI ; voir n° 1502).
(ii) La dotation aux dépréciations n'ayant pas été déduite, la reprise de dépréciation est déduite extra-comptablement (tableau n° 2058-A, ligne WU).



Exemple 2 **Dépréciation dont une quote-part est non déductible en raison du rythme d'amortissement plus rapide sur le plan fiscal que sur le plan comptable**
Un bien (non décomposable) est acquis le 1er janvier n pour une valeur de 2 000 K € et amorti linéairement sur 10 ans. En n + 4, une dépréciation calculée sur la valeur vénale de 400 K €, est constatée sur le plan comptable. Par hypothèse :

- le bien est fiscalement amorti linéairement sur 8 ans (durée d'usage),
- aucune valeur résiduelle n'a été prise en compte (celle-ci n'étant pas mesurable),
- à la clôture de chaque exercice, la valeur vénale est estimée à :
- n + 4 400
- n + 5 320
- n + 6 240
- n + 7 160

- n + 880

- n + 90

Depuis le 1er janvier 2006 (après l'avis CNC n° 2006-12), les montants d'amortissements et de dépréciations pour chaque exercice sont les suivants :

Année	**Base amortissable**	**Dotation aux amortissements (b)**	**Dotation exceptionnelle aux amortissements**	**Amortissements cumulés au 31/12/n**	**VNC avant nouvelle dépréciation et écriture de transfert (c) = a (n-1) - b**	**Amortissements dérogatoires**	**Valeur nette fiscale avant dépréciation**	**Valeur actuelle**	**Dotation aux dépréciations**	**Reprises exceptionnelle de dépréciations**	**Dépréciation**	**VNC au 31/12/n (après dépréciation) (a)**
n	2 000	(200)		(200)	1 800	(50)	1 750					1 800
n + 1	2 000	(200)		(400)	1 600	(50)	1 500					1 600
n + 2	2 000	(200)		(600)	1 400	(50)	1 250					1 400
n + 3	2 000	(200)		(800)	1 200	(50)	1 000					1 200
n + 4	2 000	(200)		(1 000)	1 000	(50)	750	400	(600)		(600) [3]	400 [1]
n + 5	400 [1]	(80) [1]	**(120)** [2]	(1 200)	320	(50)	500	320		**120** [2]	(480) [3]	320 [1]
n + 6	400 [1]	(80) [1]	**(120)** [2]	(1 400)	240	(50)	250	240		**120** [2]	(360) [3]	240 [1]
n + 7	400 [1]	(80) [1]	**(120)** [2]	(1 600)	160	(50)	0	160		**120** [2]	(240) [3]	160 [1]
n + 8	400 [1]	(80) [1]	**(120)** [2]	(1 800)	80	200	0	80		**120** [2]	(120) [3]	80 [1]
n + 9	400 [1]	(80) [1]	**(120)** [2]	(2 000) [4]	0	200	0	0		**120** [2]	0 [3]	0 [1]

(1) L'avis CNC n° 2006-12 ne modifie pas la nouvelle règle comptable consistant à :

- considérer la dépréciation comme une perte de valeur venant minorer la base amortissable,

- corriger de manière prospective la base amortissable du montant des dépréciations comptabilisées.

(2) En application de l'avis CNC précité, une quote-part de la dépréciation comptabilisée est transférée en compte d'amortissements (voir n° 1505-1). Sur le traitement fiscal de ce transfert, voir ci-après note (4).
(3) La dépréciation n'est déductible qu'à hauteur de la différence entre la valeur nette fiscale et la valeur vénale et, selon nos informations, la quote-part de dépréciation initialement réintégrée deviendrait progressivement déductible au fur et à mesure de l'amoindrissement du décalage entre la valeur nette comptable et la valeur nette fiscale de l'immobilisation (voir tableau ci-après).

	Valeur nette fiscale (a)	**Valeur vénale (b)**	**Quote-part déductible (c) = (a) - (b)**	**Total dépréciation**	**Quote-part non déductible**	**Réintégrations/ Déductions extra-comptables**
n + 4	750	400	**350**	600	250	250
n + 5	500	320	**180**	480	300	50
n + 6	250	240	**10**	360	350	50
n + 7	0	160	**0**	240	240	(110)
n + 8	0	80	**0**	120	120	(120)
n + 9	0	0	**0**	0	0	(120)

(4) **Fiscalement,** au terme du plan d'amortissement, la déduction du coût de revient de l'immobilisation (2 000) est assurée par la déduction des dotations aux amortissements et sur la même durée (8 ans) (voir tableau ci-après).

Année	**Dotations aux amortissements (exploitation + exceptionnelles)**	**Dotation aux dépréciations**	**Reprise exceptionnelle de dépréciations**	**Impact sur le résultat comptable (cumulé)**	**Réintégrations extra-comptables**	**Déductions extra-comptables**	**Impact sur le résultat fiscal (cumulé)**
n	(250)			**(250)**			**(250)**
n + 1	(250)			**(500)**			**(500)**
n + 2	(250)			**(750)**			**(750)**
n + 3	(250)			**(1 000)**			**(1 000)**

Année	Dotations aux amortissements (exploitation + exceptionnelles)	Dotation aux dépréciations	Reprise exceptionnelle de dépréciations	Impact sur le résultat comptable (cumulé)	Réintégrations extra-comptables	Déductions extra-comptables	Impact sur le résultat fiscal (cumulé)
n + 4	(250)	(600)		**(1 850)**	250 (i)		**(1 600)**
n + 5	(250)		120	**(1 980)**	50 (i)		**(1 680)**
n + 6	(250)		120	**(2 110)**	50 (i)		**(1 760)**
n + 7	(250)		120	**(2 240)**		(110) (i)	**(2 000)**
n + 8	0		120	**(2 120)**		(120) (i)	**(2 000)**
n + 9	0		120	**(2 000)**		(120) (i)	**(2 000)**

(i) Voir (3) ci-avant (années n + 7 à n + 9, dernière colonne du tableau). La quote-part de la (provision pour) dépréciation non admise en déduction sur le plan fiscal doit être réintégrée extra-comptablement sur le tableau n° 2058-A (ligne WI ; voir n° 1502). En revanche, selon nos informations, la quote-part de (provision pour) dépréciation devenant déductible devrait pouvoir être déduite extra-comptablement sur le tableau n° 2058-A (ligne WU).

Suivi des dépréciations

1506

Toute modification ultérieure du montant de la dépréciation (sauf cas des reprises automatiques de dépréciation pour des raisons fiscales, voir n° 1505-1) entraîne une modification de la base amortissable et donc des amortissements à comptabiliser (PCG, art. 322-5.4 et avis CNC n° 2002-07, § 2.2.2). Toutefois, **en cas de reprise de dépréciation** (voir n° 1503 II.), il convient de s'assurer qu'après la constatation de cette reprise, la valeur nette comptable reste **inférieure ou égale** à celle qui aurait été comptabilisée si aucune dépréciation n'avait été constatée (avis CNC n° 2002-07, § 2.2.2).

Ce qui nécessite en permanence de pouvoir faire le double calcul d'amortissement : avec et sans dépréciation [voir ci-après notre exemple renvoi (4)].

Les conséquences de l'ajustement du montant des dépréciations constatées sont illustrées par l'exemple suivant.



Exemple Un matériel industriel acquis 100 000 au début de l'exercice 1 est amorti selon le mode linéaire en 10 ans (par hypothèse, la durée réelle d'utilisation, comptable, est égale à la durée d'usage, fiscale). A la fin de l'exercice 3, la direction décide de supprimer une activité constituant un débouché pour les éléments produits par ce matériel. La valeur d'usage (pour l'entreprise) de ce matériel est désormais de 20 000, puis de 15 000 en fin d'exercice 4.

Remarques

1. L'actif continuant d'être utilisé, cette suppression n'entraîne pas la constitution d'un amortissement exceptionnel (voir n° 1504) ;

2. La valeur d'usage étant, par hypothèse, supérieure à la valeur vénale, la dépréciation devrait être totalement déductible (voir n° 1502, 2.a).

En fin d'exercice 5, la progression du portefeuille de clients permet, à partir du début de l'exercice 6, d'augmenter le volume de production du matériel industriel concerné, et d'ajuster en conséquence sa valeur d'usage. Elle est alors estimée à 60 000. Puis cette valeur diminue régulièrement jusqu'à la fin de l'utilisation du bien.
Le montant des amortissement et dépréciation pour chaque exercice s'élève à :

Année	**Base amortissable**	**Dotation aux amortissements (b)**	**Dotation exceptionnelle aux amortissements**	**Amortissements cumulés au 31/12/n**	**VNC (avant nouvelle dépréciation et écriture de transfert) (c) = a (n - 1) - b**	**Valeur actuelle**	**Dotation/ Reprise de dépréciations**	**Reprises exceptionnelle de dépréciations**	**Dépréciation**	**VNC au 31/12/n (après dépréciation) (a)**
1	100 000	(10 000)		(10 000)	90 000					90 000
2	100 000	(10 000)		(20 000)	80 000					80 000
3	100 000	(10 000)		(30 000)	70 000	20 000	(50 000)		(50 000)	20 000
4	20 000	(2 857)	(7 143) (1)	(40 000)	17 143	15 000	(2 143)	7 143 (1)	(45 000)	15 000
5	15 000	(2 500)	(7 500) (1)	(50 000)	12 500	60 000	37 500 (2)	7 500 (1)	0	50 000 (2)
6	50 000 (3)	(10 000)		(60 000)	40 000	40 000			0	40 000
7	50 000 (4)	(10 000)		(70 000)	30 000	30 000			0	30 000
8	50 000	(10 000)		(80 000)	20 000	20 000			0	20 000
9	50 000	(10 000)		(90 000)	10 000	10 000			0	10 000
10	50 000	(10 000)		(100 000) (4)	0	0			0	0

(1) Sur les écritures de transfert entre amortissement et dépréciation, voir n° 1505-1.
(2) La valeur actuelle étant augmentée à 60 000, la dépréciation devrait être reprise à concurrence de la différence entre la VNC (12 500) et la valeur actuelle (60 000), soit 47 500. Toutefois, la VNC ne pouvant excéder celle qui aurait été calculée en l'absence de dépréciation, en fin d'exercice 5 (50 000), la reprise de dépréciation est limitée à 37 500.

Remarque
Schéma de comptabilisation de la reprise de dépréciation : la reprise de dépréciation (37 500) est à comptabiliser au débit du compte 291 « Dépréciation des immobilisations corporelles », par le crédit du compte 781 ou 787 « Reprise de dépréciation » (voir n° 1560).
Cette reprise de dépréciation, due à l'augmentation de la valeur actuelle, ne doit pas être confondue avec la reprise « automatique » de

dépréciation, comptabilisée pour des raisons purement fiscales sans impact sur le résultat (sur cette écriture de transfert, voir n° 1505-1).

(3) La modification du montant de la dépréciation entraîne celle du montant de la base amortissable. Comme dans le cas précédent, ce montant est alors égal à la valeur nette comptable après comptabilisation de la variation de la dépréciation.
(4) En l'absence d'une nouvelle dépréciation, la base amortissable n'est pas modifiée.

Remarque
Reprise de dépréciation : une dépréciation ne peut être reprise ou ajustée que si l'indice montrant que l'actif avait pu perdre de la valeur a disparu ou diminué (Avis CNC précité, § 2.2.2 ; voir n° 1503 II.). En conséquence, le seul fait que la valeur nette comptable diminue au rythme de l'amortissement pour finalement retrouver le niveau de la valeur actuelle ayant été à l'origine de la constatation de la dépréciation, ne justifie pas la reprise de cette dépréciation, dès lors que la valeur actuelle n'a pas augmenté depuis.

C. Provisions liées aux immobilisations

Principe

1514

Certaines obligations liées aux immobilisations peuvent nécessiter la constitution de provisions destinées à couvrir de futures charges (gros entretien, démantèlement...) liées à ces immobilisations.

Sur les provisions pour charges liées aux immobilisations corporelles qui ne figurent pas au bilan, voir n° 1548-1.

En principe, selon le PCG (art. 312-1 s.), lorsqu'une obligation existe à la clôture, et que l'extinction de cette obligation nécessite une sortie de ressource sans contrepartie pour l'entreprise, une provision doit être constatée (voir n° 2577-1).
En pratique, dans le cas particulier des charges liées à une immobilisation :

a. Soit ces futurs coûts ont pour objet de remplacer une composante du coût d'acquisition initial. Dans ce cas, même s'il existe une obligation d'effectuer la dépense, la sortie de ressource n'est pas sans contrepartie pour l'entreprise qui peut continuer à utiliser le bien dans des conditions normales. L'obligation ne doit donc **pas donner lieu à** la constatation d'une **provision** au passif.

Tel est le cas :

- des dépenses de **remplacement** (voir n° 1372),

- des dépenses de **gros entretien et de grandes visites** si l'approche par composants a été retenue (voir n° 1373).

Sur le **cas particulier des dépenses de gros entretien et grandes visites,** qui peuvent donner lieu à la constitution d'une provision, bien que ne répondant pas aux critères de comptabilisation d'un passif (provision pour des raisons fiscales), voir n° 1515.

b. Soit il s'agit de coûts supplémentaires par rapport au coût d'acquisition initial. Dans ce cas :

1. Soit ils répondent, lors de leur engagement, aux critères de comptabilisation d'un actif La sortie de ressource n'étant pas sans contrepartie pour l'entreprise (comptabilisation d'un actif), l'obligation ne doit **pas donner lieu à** la constatation d'une **provision** au passif.

Tel est le cas :

- des dépenses d'**amélioration** (voir n° 1392),

- des dépenses ultérieures liées à **l'environnement ou à la sécurité,** lorsqu'elles ne conditionnent pas la poursuite de l'activité (voir n° 1394-1).

2. Soit ils ne répondent pas, lors de leur engagement, aux critères de comptabilisation d'un actif mais trouvent en contrepartie la possibilité d'utiliser le matériel au-delà de la date butoir de mise en application d'une nouvelle norme. L'obligation ne doit **pas donner lieu à** la constatation d'une **provision** au passif.

Tel est le cas, notamment, de certaines dépenses de mise en conformité avec de nouvelles normes (voir n° 1518).

3. Soit ils n'ont pas, lors de leur engagement, de contrepartie future pour l'entreprise mais soldent une situation passée. Dans ce cas, l'obligation doit donner lieu à une **provision** au passif.

Sont visés :

- les coûts de remise en état d'une **dégradation immédiate** (démantèlement, voir n° 1516-1 ; élimination des DEEE par les utilisateurs, voir n° 1516-3 II.),

- les dépenses liées à la remise en état d'une **dégradation progressive** (dépollution..., voir n° 1516-2 ; élimination des DEEE par les producteurs, voir n° 1516-3 I.),

- les dépenses liées au **désamiantage** (voir n° 1516-4).

Provisions pour gros entretien et grandes visites

Sur les provisions pour renouvellement spécifiques aux concessions, voir n° 4120 s.

1515

Selon le PCG (art. 311-2), les dépenses de gros entretien et de grandes visites (dépenses de 2e catégorie) peuvent être constatées, au choix de l'entreprise :

- soit sous forme de **provisions** pour gros entretien et grandes visites,

- soit sous forme de **composants** (même si elles n'ont pas été identifiées dès l'origine, mais ultérieurement lors de la dépense).

Le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations (avis CU CNC n° 2003-E, § 4). Pour une comparaison des deux approches, voir n° 1373.

Fiscalement, L'inscription à l'actif des dépenses de gros entretien et grandes visites sous forme de composants n'est pas reconnue (CGI A II, art. 15 bis ; BOI 4 A-13-05, n° 42). En effet, selon l'Administration, ces dépenses ne constituent pas des immobilisations mais des charges. Pour plus de détails et sur les retraitements extra-comptables à effectuer, voir n° 1373. En revanche (BOI précité, n° 42), pour les entreprises ayant opté pour la comptabilisation de ces dépenses sous la forme de provisions pour gros entretien, celles-ci sont déductibles dans les mêmes conditions que les anciennes provisions pour grosses réparations, c'est-à-dire dès lors qu'elles respectent les conditions de déductibilité fixées à l'article 39-1-5° du CGI et précisées par la D. adm. 4 E-2352, n° 9 s. (BOI précité, n° 42 ; voir ci-après III.).

En pratique, les entreprises auront le plus souvent intérêt, pour des raisons fiscales, à comptabiliser les dépenses de gros entretien et de grandes visites, dans les comptes individuels, sous forme de provision pour charges.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6214.

I. Nature des dépenses pouvant faire l'objet d'une provision pour gros entretien et grandes visites
Les dépenses concernées par ces provisions de gros entretien et de grandes visites (dépenses dites « de 2e catégorie ») sont les dépenses d'entretien (PCG, art. 311-2 et avis CNC n° 2000-01, § 5.10) :

- **s'inscrivant dans un programme pluriannuel** en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;

Par « programme pluriannuel », il convient d'entendre, à notre avis, la planification de travaux ponctuels, en principe dès l'acquisition du bien, à l'issue d'une période définie sur plusieurs années.

- et qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) **sans prolonger leur durée de vie** au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations (et ne peuvent donc faire l'objet de telles provisions), les dépenses pluriannuelles suivantes :

- les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations, voir n° 1390-1) ;

- les remplacements de composants (qui ont le caractère d'immobilisations).

Sur l'identification des composants, voir n° 1372 (identification initiale) et n° 1375 (identification ultérieure).

II. Exemples de provisions pour gros entretien et grandes visites



- ravalement d'un immeuble (pour plus de détails sur les provisions concernant les immeubles, voir ci-après V. Cas particulier des SA d'HLM) ;

- révisions d'avions pour motif de sécurité ;

- carénage de la coque des navires (D. adm. 4 E-2352, n° 9) ;

- révision triennale des wagons imposée par la SNCF (CE 8 juillet 1987, n° 49158 repris dans la D. adm. 4 E-2352, n° 14) ;

- remise en état des fours (industries du verre) ;

- arrêt périodique et révision générale dans certaines industries lourdes, telles que la chimie, la sidérurgie, le pétrole ;

- remise en état des semi-remorques frigorifiques (arrêté du 20 juillet 1998 fixant les conditions techniques et hygiéniques applicables au transport des aliments, art. 48 et 49) ;

- contrôle des citernes hydrocarbures (arrêté du 1er juin 2001 relatif au transport des marchandises dangereuses, art. 49).

III. Comptabilisation

Si l'entreprise choisit de comptabiliser ses dépenses de gros entretien et de grandes visites sous forme de provisions (et non sous forme de composants), la provision doit être constatée dans le compte 1572 « Provision pour gros entretien ou grandes révisions » à la clôture de l'exercice.
En effet, les conditions de constitution d'un passif sont remplies :

a. Existence d'une obligation à la clôture de l'exercice Une entreprise peut, du fait de la loi, de règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise en la matière (obligation implicite), devoir effectuer des dépenses de gros entretien ou de grandes visites (pour des exemples, voir ci-avant **II.**) ;

b. Sortie de ressources Si un composant avait été identifié à l'origine au titre du gros entretien, l'obligation de réparer serait « couverte » par cet actif et ne donnerait donc pas lieu à provision (son amortissement étant effectué au rythme de la dégradation). En revanche, dès lors que l'entreprise choisit de ne pas retenir l'approche par composants, l'obligation n'est pas couverte et une provision est nécessaire pour couvrir la sortie de ressources future (l'amortissement de la quote-part du prix d'acquisition correspondant au composant non identifié est effectué au rythme de la structure et donc plus lentement que la dégradation).

c. Evaluation de la provision La probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation. En conséquence, si l'entreprise choisit de comptabiliser ses dépenses de gros entretien et de grandes visites sous forme de provisions pour gros entretien et grandes visites (et non sous forme de composants) la provision doit être constituée **à hauteur de la quote-part des dépenses futures d'entretien rapportée linéairement à l'usage passé** (avis CNC n° 2000-01, § 5.10). La constitution linéaire de la provision, préconisée par l'avis du CNC, n'avait pour seul objectif que de refléter l'usage passé qui, en général, se mesure au temps qui passe. Si l'usage passé se mesure en fonction d'unités d'oeuvre (sur cette notion, voir n° 1464), la provision devrait, à notre avis, être constituée au rythme de consommation de ces unités d'oeuvre. Par exemple, dans le cas des grandes révisions pour un avion programmées en fonction d'un nombre d'heures de vol, la provision devrait être calculée en fonction des heures de vol déjà effectuées.

Fiscalement, En revanche, la Cour administrative d'appel de Marseille estime que l'étalement de la provision pour grosses réparations est nécessairement linéaire et a ainsi refusé la déduction d'une provision calculée en fonction des heures de vol d'hélicoptères de location (CAA Marseille 24 avril 2012, n° 09MA00808, décision définitive).

Remarques

Si l'entreprise opte pour la comptabilisation de provisions (et non pour l'approche par composants) :

1. Bien acquis neuf La provision pour gros entretien et grandes visites doit être constituée dès l'acquisition du bien et répartie jusqu'à la date des travaux (pour un exemple chiffré, voir n° 1373).

2. Bien acquis usagé Si le bien acquis n'est pas neuf et que son prix reflète déjà l'obligation de l'entreprise d'encourir à l'avenir des dépenses qui seront nécessaires pour mettre l'actif en condition de fonctionnement (prix réduit pour tenir compte des futures dépenses),

la provision devrait, à notre avis, être constituée lors de l'acquisition et déterminée en tenant compte de l'usage antérieur à son acquisition ; cette provision aurait, à notre avis, pour contrepartie une augmentation du coût d'entrée de ce bien et non pas une charge. Cette position est identique à celle prise en matière de coûts de démantèlement et de remise en état (voir n° 1396).

3. Parc d'immobilisation Les entreprises gérant un parc d'immobilisations doivent provisionner ces dépenses même si, globalement, elles ont un caractère constant et donc courant. En effet, c'est l'obligation de l'entreprise liée à l'usage passé de **chaque bien** qui est à l'origine de la constitution de la provision (Bull. CNCC n° 125, mars 2002, p. 108 s., EC 2001-81-8).

4. Entreprises appartenant à un secteur spécifique (SA d'HLM par exemple) Elles ne peuvent plus appliquer leurs dispositions sectorielles pour constituer leurs provisions pour gros entretien et grandes visites et **doivent appliquer les principes généraux** ci-avant résultant du règlement CRC n° 2000-06 (réponse de la Chancellerie publiée dans le Bull. CNCC n° 125, mars 2002, p. 6 s. « Application du règlement CRC n° 2002-06 » sur les passifs aux sociétés HLM).

Fiscalement, Les mêmes conditions de forme et de fond que sur le plan comptable sont, à notre avis, applicables. En effet (BOI 4 A-13-05, n° 42), pour pouvoir donner lieu à la constitution de provisions fiscalement déductibles, les dépenses de gros entretien et de grande visite doivent :

a. ne pas se traduire par une augmentation des valeurs d'actif (CE 27 octobre 1965, n° 61815 ; CE 21 janvier 1972, n° 80309) ;

b. être probables ;
Sont considérés comme probables les travaux résultant d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle. Tel est le cas des dépenses engagées dans le cadre de la révision triennale de wagons imposée par la SNCF (CE 8 juillet 1987, n° 49158), des dépenses de révision du matériel naval (D. adm. 4 E-2352, n° 9) et, des dépenses de révision des avions (CAA Marseille 24 avril 2012, n° 09MA00808).
La probabilité des travaux est plus délicate à établir lorsque ceux-ci résultent d'une décision de l'entreprise. Ont ainsi été considérés comme probables des travaux ayant fait l'objet de délibérations du conseil d'administration (CE 6 juillet 1990, n° 73078). En revanche, des travaux identifiés et évalués par une société mère, mais n'ayant pas donné lieu à délibération du conseil d'administration de la filiale ayant constitué la provision, n'ont pas été considérés comme probables, les délibérations annuelles approuvant les comptes ayant été jugées insuffisantes (CAA Nancy 15 mars 2001, n° 97-1229 rendu définitif par CE (na) 27 mars 2002, n° 233967). Toutefois, le Conseil d'Etat est moins formaliste et a admis, en l'absence de décision des organes de direction, que la probabilité des travaux puisse résulter de nécessités liées aux circonstances constatées à la date de clôture, en l'espèce l'état de dégradation de la propriété (CE 27 juillet 2005, n° 259009). Une telle approche devrait permettre d'effacer toute divergence fiscalo-comptable en matière de provisions pour gros entretien, ce qui est, à notre avis, indispensable, ces provisions n'étant comptabilisées dans les comptes individuels qu'à des fins fiscales.

c. excéder par leur nature et leur importance les travaux courants d'entretien et de réparation et représenter une charge excessive pour un seul exercice (CE 24 juillet 1981, n° 17974 ; CE 8 juillet 1987, n° 49158 et D. adm. 4 E-2352, n° 9) ;

d. être définies avec précision à la clôture de l'exercice, ce qui suppose une **programmation détaillée** des travaux à entreprendre assortie d'une **estimation précise** de leur coût (D. adm. 4 E-2352, n° 10 et CE 1er juillet 1985, n° 49711) :

- sur **la programmation détaillée,** le Conseil d'Etat considère que l'absence de programmation et de calendrier de travaux ne constitue pas un obstacle à la constitution de provisions, dès lors que les travaux sont effectués dans un délai raisonnable et qu'il est établi que l'état de l'immobilisation à la clôture rendait les travaux nécessaires (CE 27 juillet 2005, n° 259009 et 259678 ; CAA Marseille 9 janvier 2007, n° 04-8) ;

- sur **la situation précise,** il a été jugé que la provision constituée pour faire face à des travaux de gros entretien ayant fait l'objet de multiples devis modifiés n'est pas déductible, son montant ne pouvant être évalué avec précision (CAA Nancy 4 avril 2002, n° 97-1540). En revanche, une société détermine avec une précision suffisante les provisions pour faire face au remplacement périodique de certaines pièces de machines en établissant pour chacune d'elles une fiche de calcul individuelle mentionnant notamment ses conditions d'utilisation, le délai au terme duquel elle doit être changée compte tenu des usages habituellement pratiqués, l'estimation de son coût ainsi que le rapport entre la valeur totale du bien et le coût de la pièce (TA Dijon 31 décembre 2002, n° 01-3421).

Sur les provisions pour désamiantage, voir n° 1516-4.

IV. Exemples



Exemple 1 **Vérification du bon état de fonctionnement des installations** Une compagnie aérienne est tenue, de par la loi, de procéder à la révision de ses avions une fois tous les trois ans. Elle acquiert début février 2004 un nouvel appareil. Les dépenses sont effectuées dans le cadre d'un programme pluriannuel de réparation et ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie. Une provision doit être constituée si l'approche par composants n'a pas été retenue par l'entreprise (PCG, art. 311-2). En effet, il existe une obligation légale de réviser les avions tous les trois ans.

Fiscalement, S'agissant d'une obligation légale, cette provision pour grosses réparations est fiscalement déductible.



Exemple 2 **Caractère courant des travaux de gros entretien** Une société immobilière détient des immeubles de placement. Elle réalise à intervalles réguliers des travaux importants sur ses immeubles, tels que les ravalements, les contrôles des réseaux d'eaux, etc.
Globalement, le flux annuel de ces travaux, tous immeubles confondus, est constant d'une année à l'autre.
Une provision doit être constituée si l'approche par composants n'a pas été retenue par l'entreprise (PCG, art. 311-2). En effet, la pratique de l'entreprise étant de réaliser des travaux importants de vérification du bon état de fonctionnement des immeubles qu'elle détient et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie, selon des programmes pluriannuels, elle a par conséquent une obligation implicite d'effectuer des travaux dès l'acquisition de l'immeuble.

Fiscalement, S'agissant de travaux que l'entreprise n'est juridiquement pas tenue de réaliser, cette provision est, à notre avis, fiscalement déductible dès lors que la probabilité des travaux résulte de faits précis et concordants (condition en pratique remplie sur le plan comptable), sans qu'une décision des organes de direction soit nécessaire (voir fiscalement b. ci-avant III.).

V. Cas particulier des organismes de logement social

(SA, fondations et coopératives d'HLM, offices publics de l'habitat soumis aux règles de la comptabilité de commerce et sociétés d'économie mixte immobilières de logement) Le CNC a précisé les points suivants (Avis CNC n° 2004-11 du 23 juin 2004, § 5) :

- lorsque les organismes de logement social optent pour la méthode de comptabilisation des dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien sous forme de provisions pour gros entretien, celles-ci ne peuvent plus être constituées de manière forfaitaire mais doivent être déterminées sur la base des coûts des programmes pluriannuels ;
En effet, selon le bulletin CNCC (n° 125, mars 2002, EC 2001-34, p. 117 s.), le simple respect des règles mécaniques de dotation et de reprise de provision à hauteur du pourcentage prévue par le Code de la construction n'est pas un critère suffisant pour constituer des provisions pour grosses réparations. Celles-ci doivent être étayées par une estimation des besoins d'intervention sur le patrimoine.

Sur ce point, la Fédération Nationale des SA d'HLM a engagé ses adhérents à généraliser l'élaboration des « plans de patrimoines » consistant en une estimation programmée et chiffrée des interventions à réaliser, fondée sur un diagnostic technique de l'état du patrimoine.

- les dépenses qui ne font pas l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien en application de lois, règlements, ou pratiques de l'organisme, sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation. Tel est le cas généralement des contrats d'entretien ;
En effet, selon le bulletin CNCC précité, les dépenses anticipées par voie de provision doivent se limiter aux dépenses de gros entretien (travaux programmables destinés au maintien ou à la remise à neuf d'éléments non essentiels d'un immeuble, détériorés par l'usure). Elles ne peuvent inclure des grosses réparations ayant pour objet de remplacer une partie substantielle des immobilisations (toitures, ascenseurs, chaufferies, etc.) et qui in fine doivent être immobilisées.

- la note de présentation de l'avis CNC précité (Annexe B) fournit, à titre indicatif, une liste des travaux de gros entretien pouvant donner lieu à une provision : entretien des couvertures et traitement des charpentes, descentes d'eaux usées et pluviales, peinture, traitement et nettoyage des façades (hors ravalement avec amélioration), réparation des menuiseries, peinture des parties communes et menuiseries, entretien des aménagements extérieurs, curage des égouts, élagage.

La CNCC précise que, dès lors qu'aucune provision pour gros entretien n'a par ailleurs été constituée, il est nécessaire d'identifier un composant « gros entretien », quand bien même le plan comptable spécifique à ces organismes ne prévoit pas de numéro de compte pour ce type de composant. Elle recommande l'utilisation du sous-compte de composant pour les bâtiments 2131118 « autres » (Bull. CNCC n° 158, juin 2010, EC 2010-18, p. 448 s.).

Provision pour coûts de démantèlement, de remise en état d'un site et de dépollution (dommages avérés)

Sur le cas particulier des provisions pour remise en état :

- du matériel à l'autorité concédante par les concessionnaires, voir n° 4120 s. ;

- des biens appartenant à autrui, voir n° 1548-1.

Sur les dépenses engagées au titre de la prévention et de la réduction des dommages environnementaux, voir n° 1518.
Sur la définition des charges à caractère environnemental, sur leurs impacts en comptabilité et sur l'information à fournir par les entreprises, voir n° 956 s.

1516

En cas de coûts futurs de démantèlement et de remise en état de site, une provision doit être constituée dès lors que les conditions suivantes sont remplies (Avis CNC n° 2000-01, § 5.9 et CU CNC n° 2005-H, § 2.1 et 2.2) :

I. Existence d'une obligation à la clôture

a. Existence d'un engagement envers un tiers L'obligation peut être :
1. Légale ou réglementaire Elle peut résulter d'une loi ou d'un règlement, national ou communautaire, relatif à la protection de l'environnement, et qui oblige l'entreprise ayant causé, à la clôture, une dégradation à réparer sous peine de sanctions.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 E-2-07, n° 13 à 15).

En conséquence, il appartient à l'entreprise :

- d'analyser le **cadre juridique** dans lequel elle exerce son activité et d'identifier si des obligations lui incombent en matière de démantèlement ou de remise en état de site,

- de prendre également en compte les obligations de même nature nées de **décisions administratives** spécifiques à l'entreprise concernée.

Remarques
1. Principe pollueur-payeur Depuis le 1er août 2008, en application du principe pollueur-payeur, les entreprises ayant une activité risquée ont l'obligation légale de réparer tout dommage environnemental avéré intervenu **après le 30 avril 2007, même en l'absence de faute de leur part,** c'est-à-dire même si aucune décision administrative ou aucune remise en cause par un tiers ne les oblige à remettre en état (C. env. art. L 160-1 à L 165-2).
Les dommages visés sont ceux liés à la contamination des sols, à l'atteinte à l'état écologique des eaux, aux espèces et aux sites protégés, aux services écologiques (C. env. art. L 161-1).
Les **activités visées** sont notamment (C. env. art. R 162-1) :

- les opérations de collecte, de transport, de valorisation, d'élimination de déchets, ainsi que les mouvements transfrontaliers à l'entrée et à la sortie de l'UE,

- la gestion des déchets de l'industrie extractive,

- la fabrication, l'utilisation, le stockage, la transformation, le conditionnement, le rejet dans l'environnement, le transport, la manutention portuaire... de certaines marchandises dangereuses ou polluantes,

- l'utilisation confinée et la mise sur le marché d'organismes et micro-organismes génétiquement modifiés,

- l'exploitation de certaines installations déjà soumises à autorisation.

2. Obligation des sociétés mères Ces dernières sont exclues du dispositif pollueur-payeur (sur ce dispositif, voir ci-avant). En conséquence, la défaillance d'une filiale ne doit pas entraîner la constatation d'une provision au titre de la réparation du dommage dans les comptes de la société mère, cette dernière n'ayant aucune obligation légale de réparer le dommage environnemental causé par sa filiale (en ce sens également, Cass. com. 26 mars 2008, n° 420 F-D). Toutefois, si la société mère s'est engagée de manière contractuelle ou implicite à réparer le dommage, elle doit comptabiliser une provision à ce titre.
3. Cas particulier des sociétés mères de filiales exploitant des sites classés pour la protection de l'environnement (au sens des articles C. env. L 512-1, L 512-7 et L 512-8) Lorsqu'une filiale détenue à plus de 50 % est en **procédure de liquidation judiciaire** et s'il est établi l'existence d'une **faute caractérisée commise par la société mère ayant contribué à une insuffisance d'actif de la filiale,** cette société mère peut être condamnée à financer tout ou partie de la remise en état du ou des sites en fin d'activité. De même, si la société mère n'est pas en mesure de financer la remise en état incombant à sa filiale, sa propre société mère ou grand-mère peut être condamnée à son tour, aux mêmes conditions, au financement de la remise en état du ou des sites en fin d'activité (C. env. art. L 512-17). En conséquence, la défaillance d'une filiale peut entraîner la constatation d'une **provision** au titre de la réparation du dommage dans les comptes de la société mère dès lors que cette dernière est responsable de la défaillance de sa filiale. En dehors de ce cas, une société mère n'a pas à constater de provision au titre des dommages causés à l'environnement par sa filiale (sauf si elle s'est engagée de manière contractuelle ou implicite à réparer le dommage, voir remarque **2.**).



Exemple **Obligations d'ordre légal ou réglementaire** :

- obligation de remise en état mise à la charge des entreprises « Seveso » exploitant au moins une installation soumise à autorisation du préfet ou à déclaration (C. env. art. L 512-17),

- obligation de démantèlement des centrales nucléaires (Loi n° 2006-739 du 28 juin 2006),

- obligation de démantèlement incombant aux propriétaires d'éoliennes (C. env. art. L 553-3).

Sur l'obligation d'élimination des déchets issus des équipements électriques et électroniques, voir n° 1516-3.

2. Implicite L'obligation peut résulter des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités (PCG, art. 212-1.2). A notre avis, cet engagement doit être suffisamment précis et détaillé pour qu'il puisse s'appliquer à un site ou une installation en particulier.

La recommandation CNC n° 2003-R-02 du 21 octobre 2003 précise qu'en dehors de tout engagement explicite (public) de la part de l'entreprise, les pratiques passées ou présentes du secteur ne peuvent à elles seules créer une obligation implicite pour l'entreprise que dans la mesure où sa direction n'a pas la possibilité de s'abstenir d'agir. De même, une simple décision du Conseil d'Administration, assortie d'aucune publicité ou communication externe, ne suffit pas à créer une obligation implicite.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI précité, n° 6, 17 à 19).



Exemple **Obligation implicite** liée à une politique affichée de dépollution systématique (entreprises certifiées ISO 14001 ou engagées dans une démarche de certification en matière environnementale) : annonce publique de la dépollution faite à des tiers, collectivités locales, institutions de protection de l'environnement, etc.

Lorsqu'une pratique devient courante, la comptabilisation d'une nouvelle provision suit le traitement des changements d'estimation (impact prospectif, voir n° 364-1).

3. Contractuelle L'obligation peut également naître d'un contrat.

Tel est le cas, par exemple, d'une obligation mise à la charge de l'entreprise au titre des immobilisations corporelles construites sur le sol d'autrui, dans le cadre de contrats de location (voir n° 1548-1) ou dans le cadre d'un contrat de concession (voir n° 4120 s.).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI précité, n° 6, 16 et 22).

b. Existence d'une obligation probable à la date de clôture Si l'obligation est **conditionnelle** à la date de clôture, il en résulte non pas une provision, mais un passif éventuel à mentionner dans l'annexe (PCG, art. 312-5), voir n° 2833.



Exemple **Obligations conditionnelles** :

- la remise en état obligatoire d'un site peut être conditionnée à l'arrêt de l'activité ou à la cession du site. Dans ce cas, les coûts de remise en état ne sont pas provisionnés tant que l'arrêt ou la cession ne sont pas probables ;

- la remise en état d'un site loué peut n'être obligatoire que lorsque le bail prendra fin. Dans ce cas, tant qu'il n'est pas probable à la clôture que le bail prendra fin, aucune provision ne doit être comptabilisée (voir n° 1548-1).

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes et sans contrepartie Dès la réalisation de la dégradation, la sortie de ressources est inéluctable et sans contrepartie pour l'entreprise.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 20 et 21).

III. Possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante La provision est constituée pour le montant des travaux correspondant à la **dégradation effective** du site ou du bien **à la date de clôture** de l'exercice, que la dégradation soit immédiate ou progressive. Ce montant doit correspondre à la meilleure estimation, à la date de clôture de l'exercice, de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 35 et 36).

Remarque
Estimation non fiable : dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation **ne peut être estimé de manière fiable,** aucune

provision n'est comptabilisée. Toutefois, l'obligation donnera lieu à une information obligatoire en annexe, au titre des **passifs éventuels** (art. 212-4 du PCG ; CU CNC n° 2005-H, § 2.2 ; voir n° 956-5 et n° 2833). Ce cas ne devrait concerner, à notre avis, que les obligations conditionnelles (voir ci-avant).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 37).

Pour plus de détails sur les conditions de comptabilisation d'un passif, voir n° 2577-1.

IV. Contrepartie de la provision

La **contrepartie** de cette provision dépend de la dégradation subie :

- **en cas de dégradation immédiate** constatée dès la réalisation de l'installation, la contrepartie de la provision est un **actif** (voir n° 1516-1) ;



Exemple Démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire.

- **en cas de dégradation progressive,** c'est-à-dire constatée au fur et à mesure de l'exploitation, la contrepartie de la provision est une charge (voir n° 1516-2).



Exemples

- remise en état des carrières, gravières après exploitation (BTP ; sucreries),

- élimination des déchets produits par l'entreprise au fur et à mesure de son activité.

En cas de dégradation immédiate

1516-1

(sur la définition d'une dégradation immédiate, voir n° 1396).

La provision doit être constituée immédiatement pour le **montant total** du coût de la remise en état, **dès que les conditions de constitution sont réunies** (Avis CNC n° 2000-01, § 5.9 ; CU CNC n° 2005-H, § 2.1 et 2.2) :

Sur les conditions de comptabilisation de la provision, voir n° 1516.

- soit **dès la réalisation de l'installation** ;

- soit en cours d'utilisation de l'installation, **en cas de changement de réglementation ou de politique de l'entreprise** (à condition que l'utilisation soit à des fins autres que la production de stocks).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 E-2-07, n° 24 et 68).

En cas de nouvelle réglementation, postérieure à la date de mise en service de l'installation, l'obligation nouvelle doit être prise en compte dès qu'elle répond aux conditions de comptabilisation d'une provision (CU CNC n° 2005-H, § 2.2) de manière **prospective** (c'est-à-dire que la provision est évaluée à la date de naissance de la nouvelle obligation).

Il n'est donc **pas possible de répartir** dans le temps la constitution de telles provisions au passif.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 E-2-07 n° 7 et 34). Sur la non-déductibilité de la provision, voir ci-après **I.**

I. Contrepartie de la provision

La contrepartie de cette provision est un « actif de démantèlement ». En effet, conformément aux règles de comptabilisation des actifs, les coûts de démantèlement doivent être inclus dans le **coût de l'actif** lié, concerné par l'obligation de démantèlement (la dégradation subie étant **nécessaire à l'exploitation ultérieure,** voir n° 1396-1).

Ainsi, l'étalement du coût de la dégradation immédiate s'effectue par le biais de l'amortissement de cet « actif de démantèlement » (voir n° 1496).
Tel est le cas, notamment, des coûts :

- de démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire,

- d'élimination des déchets issus des équipements électriques et électroniques (DEEE) par les utilisateurs (pour plus de détails sur cette provision, voir n° 1516-3 II.).

Fiscalement, Cette provision pour coûts de démantèlement et de remise en état n'est pas déductible (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 E-2-07, n° 4, 43 et 47), celle-ci n'étant pas dotée par le compte de résultat et ne générant pas de diminution d'actif net. Toutefois, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer puisqu'aucune charge n'est comptabilisée. Sur la déduction de l'amortissement de l'actif de contrepartie, voir n° 1496.
Toutefois, le caractère non déductible de cette provision n'exonère pas les entreprises de l'obligation de pouvoir justifier l'estimation au regard de l'article 39-1-5° du CGI (voir n° 2577-1), le montant déductible de l'amortissement des coûts de démantèlement dépendant de cette estimation (BOI précité, n° 43). Sur l'estimation de cette provision, voir ci-après **II.**

Remarque
Obligation déclarative : les entreprises qui comptabilisent de telles provisions doivent joindre en annexe à leur déclaration de résultat, la copie de la partie de l'annexe comptable mentionnant les informations relatives aux coûts de démantèlement et à leurs modalités de comptabilisation (voir n° 1586, l'état des amortissements, voir n° 2600 l'état des provisions et ci-après **V.**, les informations complémentaires requises par l'avis CU CNC précité) (BOI précité n° 78 et 79).

II. Evaluation de la provision
Le montant de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état est déterminé selon les modalités générales d'estimation des provisions (voir n° 2577-3). Toutefois, dans le cas particulier des provisions pour remise en état suite à une dégradation immédiate (Avis CU CNC n° 2005-H, § 3) :

a. Evaluation initiale Selon l'avis CU CNC précité (§ 3.1) :

- la provision doit comprendre les **coûts directement attribuables** aux opérations de remise en état de site, qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes, y compris les études préalables d'estimation de faisabilité et de préparation ;

En pratique, l'évaluation peut être fondée soit sur des **données internes** (si des opérations de démantèlement ou de remise en état d'installation ou de site ont déjà été engagées par l'entreprise par le passé), soit sur la base de **devis** estimatifs réalisés par l'entreprise ou des prestataires tiers.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 35 et 36).



Exemples de coûts de remise en état directement liés aux opérations de démantèlement :

- démantèlement proprement dit des constructions, au terme de leur utilisation, pour rendre le site dans l'état fixé par la réglementation,

- enlèvement ou transfert hors du site des installations et constructions ainsi démantelées,

- opérations consistant à redonner au site son aspect initial ou un aspect naturel,

- sécurisation du site.

- il convient de prendre en compte les **événements futurs** qui pourraient avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation (par exemple, évolution prévisible de la technologie ou des coûts) lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ;

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 35 et 36).

- lorsque le démantèlement d'une installation **nécessite des équipements lourds** qui devront également être démantelés, les coûts d'entrée et de démantèlement de ces équipements doivent être intégrés dans la provision pour démantèlement, dès lors que ces derniers ne peuvent être utilisés à d'autres fins que le démantèlement de l'installation et ont une valeur résiduelle non significative à l'issue des opérations de démantèlement ;

- lorsque plusieurs méthodes sont possibles, l'entreprise doit retenir l'estimation résultant du **scénario le plus probable** ;

A ce propos, l'article 2 du décret n° 2007-243 du 23 février 2007 précise, dans le cadre de l'évaluation des charges de démantèlement spécifiques aux installations nucléaires, que l'évaluation des charges de démantèlement est effectuée au moyen d'une méthode reposant sur :

- une analyse des différentes options raisonnablement envisageables pour conduire l'opération,

- sur cette base, le choix prudent d'une stratégie différente,

- la prise en compte des incertitudes techniques résiduelles au sein de la stratégie de référence retenue,

- la prise en compte des aléas de réalisation,

- la prise en compte du retour d'expérience, notamment pour les opérations en cours de réalisation.

- lorsque des indices objectifs suffisants existent, que la promulgation d'une **nouvelle législation est quasiment certaine,** son effet est pris en compte dans l'évaluation de l'obligation existante.

Remarque
En cas de prise en charge par un tiers : la provision est comptabilisée en totalité au passif (avis précité, § 3.2). Sur la créance à comptabiliser au titre du remboursement attendu, voir n° 1396-1 II.

b. Actualisation Contrairement aux autres provisions (voir n° 2577-2 V), son **actualisation devrait être obligatoire** (Avis CU CNC n° 2005-H).

En effet, l'échéance de décaissements de ressources étant en général à long terme, l'effet de l'actualisation est significatif.

Cette option est distincte de celle applicable aux autres provisions. En pratique, s'agissant de deux options différentes, une entreprise peut donc décider d'actualiser ses provisions pour démantèlement et remise en état, sans être tenue d'actualiser l'ensemble de ses autres provisions pour risques.

Toutefois, dans l'attente de précisions sur les modalités de cette actualisation (des discussions sont en cours au CNC) et d'une position de l'Administration fiscale sur l'étalement possible de l'écart de première application de l'actualisation, celle-ci **reste optionnelle** (sauf dans le cas particulier des installations nucléaires, pour lesquelles l'actualisation des provisions pour démantèlement est expressément prévue par l'article 3 du décret n° 2007-243 du 23 février 2007).

Fiscalement, Selon l'Administration, les entreprises ont le choix de procéder ou non à cette actualisation (BOI précité, n° 41 et 42). Des précisions complémentaires seront données sur ses conséquences fiscales (et notamment sur celles de la première application de l'actualisation) à l'issue des travaux menés par le CNC (voir ci-avant).
Dans l'attente de ces précisions, l'Administration a indiqué (BOI précité, n° 43) que :

- les entreprises ayant procédé à l'actualisation des coûts de démantèlement devraient en tirer toutes les conséquences fiscales que ce soit sur l'estimation de la provision (voir ci-avant) ou sur la valorisation de l'actif de contrepartie (voir n° 1411) ;

- la charge de désactualisation serait admise en déduction du bénéfice imposable.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7030-1.

En pratique, lorsque l'entreprise choisit d'actualiser sa provision :

- **le taux d'actualisation** à retenir est un taux :

- avant impôts,

- sans risque (type obligation de l'Etat),

- majoré des risques inhérents au passif (sauf s'ils ont été pris en compte pour estimer le montant des décaissements futurs),

- sur la durée séparant la date de mise en service de l'actif de son démantèlement ;

Un groupe de travail au sein du CNC travaille actuellement sur la détermination du taux et sa réestimation sur la période.

En outre, dans le cadre de l'actualisation obligatoire à compter du 29 juin 2007 des provisions de démantèlement spécifiques aux installations nucléaires, l'article 3 du décret n° 2007-243 précise que le taux d'actualisation, déterminé par l'exploitant dans le respect des normes comptables :

- doit être issu d'une méthode précise et permanente,

- ne peut excéder un plafond fixé par arrêté ministériel, compatible avec les normes comptables.

- **le montant des décaissements futurs** (tels qu'ils auront lieu au terme de l'utilisation ou de la durée de vie de l'actif) doit prendre en compte :

- l'évolution de la législation sur les remises en état de site,

- l'évolution de la technologie et des techniques employées,

- l'évolution des coûts (de la main-d'oeuvre et des matières utilisées, taux d'inflation...),

- les risques inhérents au passif (sauf s'ils ont été pris en compte dans le taux d'actualisation), par exemple en probabilisant différents scénarios de prix et/ou d'échéanciers de décaissement.

Remarque
Charge de désactualisation : la désactualisation, correspondant à la prise en compte de l'actualisation sur le passif de démantèlement au titre de la période écoulée, est comptabilisée en **charges financières.**

Fiscalement, Sur la déductibilité de cette charge financière, voir ci-avant.

c. Changements d'estimation L'estimation initiale du montant de la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état (voir ci-avant a.) peut être revue tant que l'obligation de démantèlement ou de remise en état n'a pas été remplie (éléments du coût, taux d'actualisation le cas échéant).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 68).

Ces variations peuvent notamment résulter (avis CU CNC précité, § 3.4) :

- de l'évolution de la législation, des technologies,

- d'une réestimation de la durée d'utilisation de l'immobilisation,

- d'une réestimation des ressources nécessaires pour éteindre l'obligation (y compris les effets d'un changement d'estimation de l'augmentation des prix),

- d'un changement de taux d'actualisation (si la provision est actualisée).

En cas de révision de l'estimation initiale des coûts, le montant de la provision inscrite au passif doit être modifié.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter C et BOI précité, n° 70).

Sur la contrepartie (à l'actif ou en charges) de ces variations, voir n° 1411 II.

Remarque
Modification du taux d'actualisation et désactualisation : il faut distinguer les conséquences de la **modification du taux d'actualisation** qui entraîne une **révision des coûts** comptabilisés au passif et à l'actif, et les conséquences de la seule désactualisation qui, ne constituant pas un changement d'estimation, n'entraîne **pas de modification** du montant de l'actif de contrepartie.

III. Exemple
voir n° 1516-2.

IV. Schéma comptable
La provision pour coûts de démantèlement et de remise en état s'enregistre au crédit du compte 1581 « Provision pour remise en état » par le débit du compte d'immobilisation correspondant au bien soumis à l'obligation de remise en état.

Pour un exemple d'application, voir n° 1411.

Sur le schéma de comptabilisation de la reprise de provision, au moment de l'engagement des dépenses de démantèlement, voir n° 1560.

V. Information en annexe

Sur les informations requises en général pour les provisions, voir n° 2600 s.

Sont requises, dans le cas particulier des provisions pour coûts de démantèlement et de remise en état (Avis CU CNC précité, § 5.3) :

- l'augmentation, au cours de l'exercice, du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation ;

- une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;

- l'indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ;

- les principales hypothèses retenues concernant les événements futurs ;

- en cas d'actualisation des provisions, mention de l'hypothèse retenue en matière de taux d'actualisation ;

- le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de la créance qui a été comptabilisée pour ce remboursement attendu.

Sur les informations requises concernant les passifs éventuels, voir n° 2833.

VI. Cession de l'immobilisation sous-jacente

a. Du côté du vendeur En cas de cession d'une immobilisation soumise à une obligation de remise en état, le vendeur transfère en général son obligation à l'acheteur. Le vendeur **n'ayant plus d'obligation,** la **provision** pour coûts de démantèlement doit alors être **reprise** (PCG, art. 312-10) par le crédit du compte 7815 « Reprise sur provisions d'exploitation ».

Fiscalement, Il en est de même, le transfert du passif représentatif de l'obligation transférée lors de la cession constituant un produit immédiatement imposable. En effet, selon l'Administration, en cas de cession, le traitement fiscal de la provision pour coûts de démantèlement aboutit en pratique à constater un résultat identique à celui dégagé sur le plan comptable (BOI 4 E-2-07, n° 49).

Les coûts de démantèlement étant inclus dans le coût d'entrée de l'immobilisation sous-jacente (voir ci-avant), l'actif de démantèlement (constitué à l'origine en contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement) suit les règles générales de comptabilisation d'une cession. En conséquence, la cession de l'immobilisation sous-jacente entraîne son retrait du bilan par comptabilisation de sa **VNC en résultat,** celle-ci incluant la VNC de l'actif de démantèlement.

Fiscalement, La valeur d'origine de l'actif sous-jacent ne comprend pas l'actif de démantèlement (voir n° 1396-1). Toutefois, selon l'Administration (BOI 4 E-2-07, n° 49), la cession d'une immobilisation corporelle à laquelle sont attachés des coûts de démantèlement doit être assortie non seulement du transfert du passif représentatif de l'obligation (voir ci-avant), mais également du transfert de l'actif de contrepartie net des amortissements déjà effectués. Dans ces conditions, la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement constitue, comme sur le plan comptable, une charge immédiatement déductible et aucun retraitement extra-comptable n'a à être effectué.

b. Du côté de l'acquéreur En cas d'acquisition d'une immobilisation soumise à une obligation de remise en état, dès lors que cette **obligation est transmise à l'acquéreur,** celui-ci doit constituer, à la date d'acquisition de l'immobilisation, une **provision** pour coûts de démantèlement, en contrepartie d'un **actif** de démantèlement.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 E-2-07, n° 49).

Pour plus de détails sur :

- la constitution du passif de démantèlement, voir ci-avant ;

- la constitution de l'actif de démantèlement, voir n° 1396-1.

VII. Engagement des coûts
Au terme de la durée de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, l'entreprise doit engager les coûts nécessaires à son extinction. Lors de l'engagement effectif de ces coûts :

- la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6 afin de faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice (PCG, art. 441/15 et 446) ;

- la provision pour coûts de démantèlement ayant rempli son objet, elle doit alors être reprise par le crédit du compte 7815 « Reprise sur provisions d'exploitation » (PCG, art. 441/15).

Pour plus de détails, notamment lorsque la charge effective est inférieure à la provision, voir n° 2583.

Fiscalement, Ce produit est immédiatement imposable (CGI, art. 39 ter C et BOI 4 E-2-07, n° 61).

En cas de dégradation progressive

1516-2

(Sur la définition d'une dégradation progressive, voir n° 1396)
La provision doit être constatée **au fur et à mesure de cette dégradation,** c'est-à-dire à hauteur du montant des travaux

correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. Aucune provision ne peut donc être constatée pour la partie du site qui n'a pas encore été exploitée, et qui n'est donc pas encore dégradée (Avis CNC n° 2000-01, § 5.9).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 E-2-07, n° 32).

Sur les conditions de comptabilisation de la provision, voir n° 1516.

I. Contrepartie de la provision

La contrepartie de cette provision est une **charge,** la dégradation ayant été nécessaire à l'**exploitation passée.**

En conséquence, contrairement aux dégradations immédiates nécessaires à l'exploitation ultérieure (voir n° 1516-1), ces dépenses de remise en état ne sont pas porteuses d'avantages économiques futurs ; la provision ne peut donc pas avoir pour contrepartie une immobilisation.

Fiscalement, Il en est de même, le dispositif de l'article 39 ter C du CGI (provision en contrepartie d'un actif, voir n° 1516-1) ne s'appliquant pas aux dégradations progressives (BOI précité, n° 25 et 32).

Toutefois, ces coûts sont incorporables au **coût des stocks** produits au cours de la dégradation du site (voir n° 1396-2).

Tel est le cas, notamment, des coûts :

a. de remise en état des carrières, gravières après exploitation (BTP, sucreries...),

Fiscalement, Les travaux de remise en état d'une carrière peuvent faire l'objet d'une provision déductible, dès lors qu'ils sont évalués avec une approximation suffisante, qu'ils font l'objet d'un plan d'étalement si les travaux doivent être effectués sur plus d'un exercice et qu'ils ne confèrent pas au terrain réhabilité une valeur supérieure à celle qui aurait été la sienne si la carrière n'avait pas été ouverte (D. adm. 4 E-1131 et 4 E-2352 ; CE 18 décembre 1974, n° 84875).

b. de dépollution :

- enlèvement des déchets produits par l'entreprise au fur et à mesure de son activité,

- élimination des déchets issus des équipements électriques et électroniques (DEEE) par les producteurs (pour plus de détails sur cette provision, voir n° 1516-3 I.).

Fiscalement, Cette provision est déductible dans les conditions posées à l'article 39-1-5° du CGI (BOI 4 E-2-07, n° 32 ; voir n° 2577-1).

Remarque

En cas de nouvelle obligation (nouvelle réglementation) : la provision doit être réestimée et comptabilisée (CU CNC n° 2005-H, § 2.2) :

- **immédiatement** (avec contrepartie immédiate en résultat) au titre des **dégradations passées** (par exemple au titre des déchets produits dans le passé et pour lesquels le retraitement intervient à une date ultérieure, voir n° 1516-2),

- **progressivement** (au fur et à mesure des dotations aux provisions) pour les **dégradations futures.**

II. Evaluation de la provision

Le montant de cette provision est déterminé selon les modalités générales d'estimation des provisions (voir n° 2577-3).

Remarque

En cas de remboursements attendus de tiers : le montant de la provision ne doit pas tenir compte des indemnités d'assurance à recevoir qui doivent être comptabilisées séparément à l'actif (PCG, art. 323-8). Pour plus de détails, voir n° 2577-2 point VII.

III. Exemples



Exemple 1 **Remise en état d'un site - dégradation progressive - obligation légale** Une entreprise exploite une carrière. Sa licence d'exploitation lui impose de réhabiliter le site au terme de l'extraction des matériaux. L'extraction des matériaux est le fait générateur de l'obligation de réhabilitation.
La sortie de ressources est probable pour la partie du site qui a déjà été dégradée. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise. Une provision pour remise en état doit donc être constituée à hauteur des coûts nécessaires à la réhabilitation du sol et correspondant à la dégradation causée à la date de clôture de l'exercice.

Fiscalement, Les provisions constituées en vue de faire face à la réhabilitation d'une carrière sont déductibles dès lors que les travaux sont évalués avec une approximation suffisante et font l'objet d'un étalement (voir ci-avant **I. a.**).



Exemple 2 **Remise en état d'un site - dégradations immédiate et progressive - obligation légale** Une entreprise exploite une plate-forme pétrolière sur 15 ans. Sa licence d'exploitation lui impose de démonter la plate-forme à la fin de l'exploitation et de remettre en état les fonds marins.
1er cas - A la clôture, la plate-forme est construite mais l'extraction du pétrole n'a pas commencé (dégradation immédiate).
La construction de la plate-forme est le fait générateur de l'obligation de démanteler la plate-forme.
La sortie de ressources est probable. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
L'entreprise doit donc comptabiliser une provision pour la totalité des coûts de démantèlement de la plate-forme. En contrepartie, le coût d'entrée de la plate-forme doit inclure le coût total de la remise en état. Cet actif fera l'objet d'un amortissement selon le plan défini. En revanche, il n'existe à la clôture aucune obligation de remédier aux dommages qui seront causés par l'extraction du pétrole, le site n'ayant pas encore été dégradé : aucune provision ne peut donc être constituée à ce titre.

Fiscalement, La provision n'est pas déductible, celle-ci n'étant pas dotée par le compte de résultat (voir n° 1516-1 I). En revanche, l'amortissement des coûts de démantèlement est déductible (voir n° 1496).

2e cas - A la clôture, le pétrole est extrait depuis 5 ans (dégradation progressive).
La dégradation des fonds liée à leur exploitation est le fait générateur de l'obligation de les remettre en état.
La sortie de ressources est probable. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
L'entreprise doit provisionner les coûts nécessaires à la remise en état des fonds dégradés à la clôture de l'exercice par l'extraction du pétrole.

Fiscalement, La provision pour remise en état des fonds dégradés est, à notre avis, déductible dans les conditions de droit commun (voir ci-avant **I.**).

Les coûts de démantèlement, correspondant à la dégradation immédiate lors de l'installation de la plate-forme, ont déjà été provisionnés en totalité lors de l'installation de la plate-forme avec pour contrepartie la constatation d'un actif, voir 1er cas. A chaque exercice, l'entreprise amortit cet actif pour 1/15e de son montant.

Fiscalement, Sur la déduction de la provision pour coûts de démantèlement et de l'amortissement de l'actif de contrepartie, voir 1er cas.



Exemple 3 **Remise en état d'un site (dépollution) - dégradation progressive - obligation implicite** L'activité d'une entreprise, bien que non classée parmi les activités polluantes, dégrade le sol. L'entreprise a pour politique de remettre en état les sites qu'elle détériore et s'est engagée publiquement à le faire.
La pollution est le fait générateur de l'obligation. Une obligation implicite existe du fait de la politique environnementale de l'entreprise qui a créé une attente légitime chez les tiers que l'entreprise procédera à la dépollution. La sortie de ressources est probable pour la partie du site qui a déjà été dégradée. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
La provision ne comprend que les coûts nécessaires à la remise en état du sol et correspondant à la dégradation causée à la date de clôture de l'exercice.

IV. Schéma comptable

La provision pour coûts de démantèlement et de remise en état s'enregistre au crédit du compte 1581 « Provision pour remise en état » par le débit du compte de dotation aux provisions.

Provision pour élimination des déchets issus des équipements électriques et électroniques (DEEE)

1516-3

Le Code de l'environnement prévoit de faire supporter la charge de retraitement des équipements électriques et électroniques aux producteurs et aux utilisateurs.

I. Obligations des producteurs et utilisateurs d'équipements électriques et électroniques :
a. les producteurs d'équipements électriques et électroniques :

- **ménagers** sont tenus d'enlever (ou faire enlever) et de traiter (ou faire traiter) les DEEE ménagers collectés quelle que soit la date à laquelle ces équipements ont été mis sur le marché (C. env. art. R. 543-188) ;

- **professionnels** sont tenus d'enlever (ou faire enlever) et de traiter (ou faire traiter) les DEEE professionnels pour les produits mis sur le marché depuis le 13 août 2005 (sauf accord différent entre les producteurs et les utilisateurs) (C. env. art. R. 543-195) ;

b. les utilisateurs d'équipements électriques et électroniques professionnels sont tenus d'enlever (ou de faire enlever) et de traiter (ou faire traiter) les DEEE **professionnels** pour les produits mis sur le marché avant le 13 août 2005 (C. env. art. R. 543-198).

Remarque
Catégories d'EEE concernées : il s'agit des gros et petits appareils ménagers, équipements informatiques et de télécommunications, matériel grand public, matériel d'éclairage (sauf éclairage domestique et ampoules à filament), outils électriques et électroniques (à l'exception des gros outils industriels fixes), jouets, équipements de loisir et de sport, dispositifs médicaux (à l'exception de tous les produits implantés ou infectés), instruments de surveillance et de contrôle, distributeurs automatiques (C. env. art. R 543-172). Sur l'attestation du commissaire aux comptes demandée par les éco-organismes au titre de la déclaration annuelle des EEE, voir n° 5359-4.

II. Constitution d'une provision
Une provision pour enlèvement et retraitement doit, à notre avis, être constatée pour les déchets **professionnels** par :

- les producteurs (pour les EEE mis sur le marché après le 13 août 2005, voir ci-avant **I. a.**),

- les utilisateurs, c'est-à-dire, toute entreprise quelle que soit son activité détenant des EEE professionnels (pour les EEE mis sur le marché avant le 13 août 2005, voir ci-avant **I. b.**).

En revanche, le système de collecte des DEEE **ménagers** est tel que les producteurs ne devraient, à notre avis, rien provisionner.

En effet :

- d'une part, l'obligation de collecte, d'enlèvement et de traitement des DEEE est annuelle,

- d'autre part, les producteurs versent leur contribution aux éco-organismes trimestriellement d'avance.

a. Provision chez les producteurs Une provision doit, à notre avis, être constatée, dès lors que les conditions de comptabilisation prévues par le PCG (art. 312-1 s.) sont remplies :

- les producteurs ont l'obligation de retraiter les déchets issus des EEE professionnels mis sur le marché depuis le 13 août 2005 ;

- la sortie de ressources est probable à la date d'arrêté des comptes et sans contrepartie pour l'entreprise ;

- il est possible d'estimer avec une fiabilité suffisante les coûts de retraitement, soit en fonction des coûts réels, soit en fonction de prix à la tonne de produits retraités donnés par des organismes agréés.

Le montant de la provision est le suivant : [ventes des EEE en France de l'exercice (depuis le 13 août 2005)] × (coût de retraitement)]. Il peut ou non être actualisé (voir n° 2577-3 V.). Le montant provisionné peut tenir compte, à notre avis, si l'entreprise dispose de données statistiques fiables sur les retours, d'un coefficient de retours probables sur le nombre d'équipements vendus.
La provision a pour **contrepartie une charge.**

Sur l'exclusion de cette charge du coût de production de ces équipements, voir n° 1184.

Elle est **reprise** lors de l'engagement des coûts de retraitement des produits.

Les équipements n'étant pas nécessairement systématiquement retournés, la provision peut être ajustée chaque année en fonction des retours réels selon la durée de vie estimée des équipements.

Fiscalement, A notre avis, cette provision devrait être déductible (sous réserve de respecter les conditions fixées par l'article 39-1-5° du CGI, voir n° 2577-1).

Remarque
Producteurs n'ayant pas mis en place une filière individuelle de collecte et de traitement : les producteurs peuvent s'acquitter de leurs obligations (C. env. art. R 543-196) :

- soit en mettant en place un système individuel approuvé ;

- soit en adhérant à un organisme agréé. Dans ce cas, ils doivent acquitter une cotisation annuelle à un éco-organisme qui les libère de toute obligation. Aucune provision ne doit alors être constituée au titre du traitement des déchets des équipements. Sur la comptabilisation de la contribution aux éco-organismes, voir n° 815-2.

b. Provision chez les utilisateurs (professionnels) Une provision doit, à notre avis, être constatée, dès lors que les conditions de comptabilisation prévues par le PCG (art. 312-1 s.) sont remplies :

- les utilisateurs ont l'obligation de retraiter les déchets issus des EEE professionnels mis sur le marché avant le 13 août 2005 ;

Toutefois, les producteurs et utilisateurs ont toujours la possibilité de modifier contractuellement cette prise en charge. Ainsi, un utilisateur peut signer une convention :

- de reprise des déchets anciens par le producteur. Dans ce cas, la responsabilité du retraitement incombe en totalité au producteur et aucune provision n'est à constater chez l'utilisateur ;

- de retraitement des EEE acquis postérieurement au 13 août 2005, en principe à la charge du producteur (voir ci-avant **I.**). Dans ce cas, la responsabilité du retraitement incombe en totalité à l'utilisateur et aucune provision n'est à constater chez le producteur.

Par ailleurs, s'il est probable que les EEE seront cédés avant leur fin de vie, aucune provision n'est à comptabiliser.

- la sortie de ressources est probable à la date d'arrêté des comptes et sans contrepartie pour l'entreprise ;

- il est possible d'estimer avec une fiabilité suffisante les coûts de retraitement.

Le montant de la provision est le suivant : [Parc des EEE situés en France et acquis avant le 13 août 2005 + /- équipements dont le retraitement est mis contractuellement à la charge de l'utilisateur/du producteur] × (coût de retraitement)]. Il devrait être actualisé (voir n° 1411 I.).
La provision a pour **contrepartie un actif** assimilable à un actif de démantèlement et amorti selon la durée de vie du bien.

Pour plus de détails :

- sur l'actif de contrepartie et son amortissement, voir n° 1397 ;

- sur son évaluation, voir n° 1411.

La provision est **reprise** lorsque les coûts de retraitement sont supportés par l'entreprise.

Toutefois, dans certains cas (reprise par le producteur, cession avec transfert de l'obligation), aucune charge ne sera constatée et la provision sera alors reprise sans objet.

Fiscalement, A notre avis, par analogie avec le traitement fiscal applicable aux coûts de démantèlement (voir n° 1516-1), la provision ne devrait pas être déductible car comptabilisée en contrepartie d'un compte d'actif.

Provision pour désamiantage

1516-4

Le Code de la santé publique (art. L 1334-12-1 et R 1334-4 à R 1334-18) obligeait les propriétaires (ou exploitants) à rechercher la présence d'amiante dans les locaux et, si celle-ci est détectée, à effectuer un diagnostic de l'état de conservation de ce matériau et, selon la concentration en amiante détectée, à effectuer le cas échéant les travaux de désamiantage. Le préfet peut prendre des mesures nécessaires en cas de carence du propriétaire (ou exploitant) ou en cas d'urgence (Code de la santé publique, art. L 1334-15 et L 1334-16).

Une **provision** doit être constituée :

Ces règles s'appliquent également, à notre avis, aux provisions pour désamiantage dans des locaux loués.

a. immédiatement, **dès que la pollution a été détectée** ;

En effet, les futurs coûts de dépollution répondent aux conditions de comptabilisation d'un passif (voir n° 1516) :

- **existence d'une obligation à la clôture** : si, à la clôture, l'entreprise détecte de l'amiante, la dégradation causée par l'entreprise est immédiate. L'entreprise est responsable de ce type de contamination et la loi l'oblige à réparer ;

- **sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes et sans contrepartie** : dès la réalisation de la dégradation, la sortie de ressources est inéluctable et sans contrepartie pour l'entreprise qui ne peut se soustraire à cette obligation (notamment, elle ne peut vendre le site sans avoir procédé à son désamiantage).

Ces dépenses, bien qu'elles soient liées à l'environnement, ne sont pas activables. En effet, le non-respect de l'obligation de désamiantage n'entraîne pas l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'entreprise, condition nécessaire à leur immobilisation selon l'avis CU CNC n° 2005-D (voir n° 1394-1).

b. pour le montant correspondant à la **meilleure estimation,** à la date de clôture de l'exercice, de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation ;

c. en contrepartie d'une **charge,** ces coûts étant liés à la réparation d'une situation passée (qui n'était pas nécessaire à l'activité ultérieure de l'entreprise, contrairement aux coûts de démantèlement, voir n° 1516-1).

Fiscalement, L'Administration fiscale avait admis par le passé que les dépenses de désamiantage dans les bâtiments professionnels puissent faire l'objet de provisions pour grosses réparations déductibles (comme sur le plan comptable), dès lors que ces provisions s'appuyaient sur une programmation détaillée des travaux à entreprendre assortie d'une estimation précise de leurs coûts (Rapport de l'Office parlementaire d'évaluation des choix scientifiques et technologiques : « L'amiante dans l'environnement de l'homme : ses conséquences et son avenir », octobre 1997, p. 105).
Ces dépenses de désamiantage faisant désormais l'objet, sur le plan comptable, d'un provisionnement total immédiat en contrepartie d'une charge, l'Administration semble aujourd'hui accepter la déduction fiscale de ces provisions (BOI 4 A-13-05, n° 40), ce qui nous paraît pleinement justifié au regard des conditions posées par l'article 39-1-5° du CGI (voir n° 2577-1).

Exemple

Exemple **Dépollution - dégradation immédiate (désamiantage) - obligation légale** Une entreprise est propriétaire d'un immeuble contenant de l'amiante. Compte tenu de l'état de conservation des matériaux et du niveau d'empoussièrement mesuré, la loi lui impose de retirer l'amiante existant dans l'immeuble.
La détection de la présence d'amiante est le fait générateur de l'obligation juridique de procéder aux travaux de désamiantage. La sortie de ressources est inéluctable. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
La provision ne comprend que les travaux de désamiantage y compris les travaux de confinement et de nettoyage et d'assainissement. Les travaux de rénovation sont immobilisés et les loyers à engager au titre de la location d'autres bureaux pendant la période de travaux ainsi que le coût du déménagement du contenu des locaux dans des bureaux provisoires sont comptabilisés en charges au fur et à mesure qu'ils sont courus dès lors qu'ils ont une contrepartie pour l'entreprise (en ce sens, voir Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2002-06, p. 126 s.).

Fiscalement, Cette provision est déductible (voir ci-avant).

Prévention et réduction des dommages environnementaux

1517-1

Sur la définition des charges à caractère environnemental, sur leurs impacts en comptabilité et sur l'information à fournir par les entreprises, voir n° 956 s.

Remarque préalable
Ce paragraphe ne concerne pas les dépenses de remise en état des dommages déjà commis (pour ces dépenses voir n° 1516 s) mais uniquement les dépenses engagées au titre de la prévention et de la réduction des risques environnementaux.

En général, les obligations portant sur la **prévention ou la réduction des dommages environnementaux** provoqués par l'activité de l'entreprise ne devraient pas donner lieu à la comptabilisation de provisions. En effet, les conditions de comptabilisation d'un passif ne nous semblent pas remplies :

a. les entreprises ont certes l'**obligation** de prévenir certains risques environnementaux ;

- légales, réglementaires (ou contractuelles) : le champ des obligations légales est appelé à se développer dans les prochaines années avec la transposition à venir dans la législation française de la directive européenne n° 2004-35 du 21 avril 2004 sur la responsabilité environnementale qui vise la prévention et la réparation des dommages environnementaux. En effet, cette directive met à la charge des entreprises, quel que soit leur secteur d'activité, une obligation de prendre des mesures afin de prévenir ou de limiter au maximum certains dommages environnementaux dont la probabilité de survenance est suffisante ;

- implicites : c'est le cas si l'entreprise a une politique de protection de l'environnement claire et affichée, qu'elle a toujours respectée par le passé. Il s'agit par exemple des entreprises qui sont certifiées ISO 14001 ou engagées dans une démarche de certification en matière environnementale.

Pour plus de détails sur l'absence de provision liée à la mise en conformité avec de nouvelles normes, voir n° 1518.

En outre, depuis le 1er août 2008, en application du principe **pollueur-payeur,** la **responsabilité** des entreprises ayant une activité risquée peut être engagée en cas de risque imminent de dommage environnemental **même en l'absence de règlement, décision administrative ou remise en cause par un tiers** les obligeant à prévenir ce risque (C. env. art. L 160-1 à L 165-2).

Pour plus de détails sur les activités et dommages visés, voir n° 1516.

b. mais la **sortie de ressources,** même si elle est probable à la date d'arrêté des comptes, n'est en général **pas sans contrepartie** pour l'entreprise.

Par exemple, les dépenses engagées pour limiter la quantité de déchets sont porteuses d'avantages économiques futurs pour l'entreprise dans la mesure où elles lui permettent de réduire ses coûts d'enlèvement de déchets. Dans ces conditions, lorsque l'obligation d'engager ces dépenses apparaît, aucune provision n'est à comptabiliser ; les dépenses devront être immobilisées lors de leur engagement.

Pour un exemple d'application, voir n° 1518 (mise en conformité à de nouvelles normes).

Mise en conformité avec de nouvelles normes

1518



Exemples de mise en conformité avec de nouvelles normes :

- mise en conformité de machines ou d'installations avec de nouvelles normes (hygiène, sécurité, pollution),
- mise en conformité liée à une impossibilité matérielle de continuer à utiliser le bien sans l'adapter (passage à Bâle II),
- mise en conformité avec le règlement Reach (voir n° 1638-4).

Remarque préalable :
Cette partie traite des mises en conformité de matériel pour une utilisation future du matériel. En revanche, elle ne traite pas des mises en conformité avec une loi ou un règlement qui obligent à réparer une situation passée, telles que les obligations de dépollution :

- le désamiantage : voir n° 1516-4,
- l'élimination des DEEE : voir n° 1516-3,
- l'élimination des déchets dus à l'exploitation : voir n° 1516-2.

Selon l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.11), une entreprise **ne peut pas constituer** une **provision** pour mise en conformité avec de nouvelles normes car une telle provision ne répond pas aux conditions fixées par le PCG (art. 312-1 s.) :

I. Existence d'une obligation à la clôture
Une entreprise peut, du fait d'une loi ou d'un règlement, devoir mettre en conformité ses machines ou installations avec de nouvelles normes (hygiène, sécurité, pollution). La modification des textes en vigueur lui impose donc une obligation nouvelle, qui s'accompagne généralement d'un délai permettant à l'entité d'adapter son immobilisation sans arrêter immédiatement son utilisation.

Pourraient être visées également, à notre avis, les mises en conformité liées à une impossibilité matérielle de continuer à utiliser le bien sans l'adapter, du type de celles qui avaient été constatées lors du passage à l'euro ou du passage à l'an 2000.

II. Sortie probable de ressources à la date d'arrêté des comptes
Mais cette obligation n'entraîne pas la constitution d'une provision, quelle que soit la solution choisie par l'entreprise :

a. Arrêt de l'utilisation du matériel non conforme. Dans ce cas, l'entreprise sera conduite non pas à constater une provision mais à **changer le plan d'amortissement** du matériel et à amortir sa valeur nette comptable sur sa durée d'utilisation résiduelle (réduite par l'entrée en application de la nouvelle norme ou par la mise en service du matériel de remplacement).

b. Adaptation du matériel non conforme pour continuer à l'utiliser conformément aux prévisions antérieures à la nouvelle norme. Dans ce cas, la sortie de ressources constituée par les dépenses d'adaptation trouve en contrepartie la possibilité d'utiliser le matériel au-delà de la date butoir de mise en application de la norme et aucune provision pour charges ne peut donc être constatée.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 40).

En revanche :

- à notre avis, une dépréciation devrait être constatée si la valeur actuelle des biens devient inférieure à leur valeur nette comptable (voir n° 1394-1 III.) ;

- si le délai de mise en conformité est déjà expiré, le montant des pénalités doit faire l'objet d'une provision si le paiement effectif est probable (voir n° 2418).

Sur le traitement de la dépense de mise en conformité en charge ou en immobilisation, voir n° 1394 s.

Remarques

1. Traitement comptable de la dépense Lorsqu'elle sera réalisée, cette dépense sera comptabilisée :

- en immobilisation si elle répond aux critères de comptabilisation à l'actif (voir n° 1390 s.),

- ou, à défaut, en charge de la période.

2. Sur les provisions pour amendes et pénalités qui peuvent devoir être constituées en cas de défaut de mise en conformité dès lors que la date butoir pour se conformer à la nouvelle législation est passée, voir n° 2418.

Exemple

Exemple Une nouvelle loi publiée en n impose à une entreprise (qui ne l'a pas encore fait) de s'équiper de filtres à fumée au plus tard le 30 juin n + 2. A défaut, elle encourt des pénalités.
1er cas - Au 31 décembre n, l'entreprise décide de remplacer le matériel non conforme.

Aucune provision n'est constituée car le coût de remplacement du matériel est immobilisé. En revanche, le plan d'amortissement est revu pour ramener la VNC à zéro à la date de mise en service du matériel de remplacement.

2e cas - Au 31 décembre n + 1, l'entreprise décide d'adapter le matériel non conforme pour continuer à utiliser le matériel sans payer de pénalités.

L'entreprise ayant choisi de continuer à utiliser le matériel non conforme, elle a l'obligation de l'adapter.
La sortie de ressources est probable mais les dépenses d'adaptation ont pour contrepartie la possibilité de continuer à utiliser le matériel.
Aucune provision pour charges n'est donc constituée.

Le cas échéant, une dépréciation du matériel non conforme est constituée.

3e cas - Au 31 décembre n + 2, l'entreprise qui a décidé d'adapter le matériel non conforme ne l'a toujours pas fait mais continue de l'utiliser.

L'entreprise ne peut pas constater une provision pour couvrir les dépenses d'adaptation car ces dépenses ont une contrepartie (voir cas n° 2).

Le cas échéant, une provision pour dépréciation du matériel non conforme est constituée.

En revanche, le fait de ne pas avoir adapté le matériel au 31 décembre n + 2 est le fait générateur de l'obligation légale de payer des amendes et pénalités pour non-respect de la réglementation en vigueur. Elle est sans contrepartie au moins équivalente pour l'entreprise.
Si la sortie de ressources est probable, ce qui dépend notamment de la probabilité que l'entreprise soit poursuivie en paiement des amendes (voir n° 2415), une provision est constituée, correspondant à la meilleure estimation des amendes et pénalités qui seront à payer.

Fiscalement, La provision pour amendes et pénalités n'est fiscalement pas déductible (CGI, art. 39-2 ; voir n° 2418).

IV. Evaluation lors de la sortie du patrimoine

1520

La sortie d'une immobilisation du patrimoine de l'entreprise, qu'elle résulte d'une cession à un tiers, volontaire (vente, donation) ou forcée (expropriation, expulsion, confiscation, ...) ou d'un simple retrait d'actif volontaire (destruction, mise au rebut, achat d'une immobilisation neuve avec reprise du matériel usagé...) ou forcé (incendie, vol, ...) entraîne :

- d'une part, son **retrait du bilan** par annulation de sa valeur nette comptable à la date de l'opération (voir n° 1521) ;

Il en est de même pour les remplacements de composants, voir n° 1523 s.

- d'autre part, en cas de cession à un tiers, une **créance** sur celui-ci du montant du prix de cession (voir n° 1522).

La différence entre le **prix de cession** (voir n° 1522) et la **valeur nette comptable** (voir n° 1521) constitue la **plus-value ou moins-value de cession.**

Fiscalement,

1. Il faut entendre par « **cession** » toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif : vente volontaire ou forcée, échange, apport, retrait d'actif (D. adm. 4 B-123, n° 10 s.).

2. Taux applicables Les plus et moins-values de cession d'immobilisations corporelles réalisées par les sociétés soumises à l'IS relèvent du régime fiscal de droit commun (CGI, art. 219-I-a quater ; voir Mémento Fiscal n° 18650 s.). En revanche, pour les entreprises soumises à l'IR, ces plus et moins-values relèvent du régime du court et long terme (voir Mémento Fiscal n° 18000 s.) à l'exception de la fraction revenant à leurs associés ou membres qui relèvent de l'IS (CGI, art. 238 bis K-I ; voir Mémento Fiscal n° 18650). C'est la raison pour laquelle nous continuons à préciser dans cet ouvrage, dans les paragraphes où cela semble utile, la distinction entre plus-value à court terme et à long terme. Les plus-values nettes à long terme sont taxées au taux unique de 16 % (CGI, art. 39 quindecies I-1), auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux (voir Mémento Fiscal n° 18100).

3. Toutefois, selon la nature des biens cédés, la nature des opérations ou les parties à l'opération, certaines plus-values bénéficient d'**exonération, d'imposition à taux réduit,** de **report d'imposition ou d'un étalement** (voir notamment n° 1536-3).

Sur la date d'enregistrement de la sortie, voir n° 1565.
Sur les cas particuliers de sortie, voir n° 1523 s.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS sur le calcul du résultat de cession, dans le cas particulier des actifs détenus en vue de la vente, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6949.

A. Valeur nette comptable

1521

Selon le PCG, la valeur nette comptable des immobilisations amortissables est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements cumulés ainsi que les dépréciations (PCG, art. 322-1.7).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS sur le calcul du résultat de cession, dans le cas particulier des actifs détenus en vue de la vente, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6949.

Toutefois, en pratique, elle ne tient pas compte des dépréciations.

En effet, la définition énoncée par le PCG a été introduite par le règlement CRC n° 2002-10 dans le cadre des nouvelles règles sur les amortissements et dépréciations des actifs. Elle signifie notamment que la dépréciation constitue désormais une perte de valeur à imputer sur la base amortissable pour le calcul des dépréciations et des amortissements (voir n° 1505 s.).

Toutefois, ceci ne doit pas conduire, à notre avis, à compenser, lors de la cession de l'immobilisation, la dépréciation comptabilisée sur cette immobilisation avec son montant brut (comme c'est le cas pour les amortissements).

En conséquence, lors de la cession d'une immobilisation :
- le montant de la valeur brute de l'immobilisation, diminué des amortissements, est comptabilisé au débit du compte 675X « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » ;

Fiscalement, Il en est de même : il convient donc de retenir les amortissements déduits des bénéfices imposables et ceux réputés l'avoir été, tels que, notamment :

- les amortissements irrégulièrement différés (voir n° 1452) ;

- les amortissements pratiqués sur des biens « somptuaires » et exclus des charges déductibles (voir n° 1536-1).

Sur la prise en compte des amortissements dérogatoires dans la valeur nette fiscale de l'actif, voir ci-après **II.**

Remarques

1. Lorsque des dotations aux amortissements n'ont pas été totalement admises en déduction La quote-part d'amortissement non encore déduite fiscalement majore le plus souvent la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée, ce qui revient à la déduire massivement sur l'exercice de cession. Tel est le cas des dotations aux amortissements :

- des dépenses de 2e catégorie (BOI 4 A-13-05, n° 42 ; voir n° 1373) ;

- des biens amortis sur une durée d'utilisation plus courte que la durée d'usage (BOI précité, n° 99 ; voir n° 1460) ;

- des biens amortis selon le mode des unités d'oeuvre (à notre avis ; voir n° 1464) ;

- des biens loués ou mis à disposition d'un dirigeant ou du personnel (voir n° 1493-1).

En revanche, restent non admises en déduction les dotations aux amortissements :

- des véhicules de tourisme non déductibles pour la fraction excédant le plafond de déduction prévu à l'article 39-4 du CGI (9 900 € ou 18 300 € TTC, selon le cas (voir n° 1495-4 et 1536-1) ;

- des biens somptuaires (voir n° 1536-1).

2. Immobilisation grevée d'un sursis d'imposition Le résultat fiscal de cession est, dans ce cas, calculé par rapport à la valeur nette fiscale et non par rapport à la valeur nette comptable. Tel peut être le cas des immobilisations reçues dans le cadre de fusions ou opérations assimilées réalisées à la valeur réelle et placées sous le régime de faveur (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8640).

3. Corrections extra-comptables liées à la 1re application des nouvelles règles sur les actifs (voir n° 1301) :

- **Immobilisations dont le coût d'entrée inclut des frais financiers maintenus dans le coût d'entrée lors de la 1re application des nouvelles règles sur les actifs** : sur les réintégrations extra-comptables à effectuer au titre de la cession de ces immobilisations, voir n° 1410, remarque 2.

- **Immobilisations dont le coût d'entrée inclut des dépenses antérieurement comptabilisées en charges différées ou à étaler** : sur les réintégrations extra-comptables à effectuer au titre de la cession de ces immobilisations, voir n° 2301.

- les éventuelles dépréciations, devenues sans objet, sont rapportées au résultat. Elles constituent une « reprise sur dépréciations » à comptabiliser au crédit du compte 78X « Reprise sur amortissement, dépréciations et provisions » (voir n° 1566-2). La valeur nette comptable n'en est donc pas affectée.

Fiscalement, Il en est de même. Toutefois, si la dépréciation ainsi reprise n'a pas donné lieu à déduction lors de sa dotation, le produit correspondant doit être déduit extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WU).

Ce traitement comptable appelle les précisions suivantes :

I. Amortissement de l'exercice de la cession
Il convient, **en principe,** et **si l'impact est significatif,** de tenir compte de la dotation aux amortissements relative à la période courue depuis le début de l'exercice au cours duquel la cession a lieu jusqu'à la date de cette cession.

Les deux solutions qui consisteraient, au titre de l'exercice de la cession, soit à ne pas amortir du tout le bien, soit au contraire à comptabiliser une dotation entière sont à notre avis à rejeter.
En effet, en principe :

- à la clôture de chaque exercice, il doit (C. com. art. L 123-20 al. 2 et PCG, art. 331-5) être procédé aux amortissements nécessaires ;

- ne pas constater d'amortissement revient à transférer une charge d'exploitation en une charge exceptionnelle, et constater une annuité entière (sans prorata temporis) aboutit au résultat inverse.
Ces incidences peuvent, si elles sont significatives, nuire aux comparaisons du résultat courant sur plusieurs exercices. En outre, cet impact peut être éventuellement accentué si les amortissements concernés sont incorporés dans les stocks.

Fiscalement, En cas de cession d'un élément non totalement amorti :

a. Possibilité de ne pas pratiquer un amortissement au titre de l'exercice de cession : selon l'Administration **l'entreprise cédante reste libre de ne pas pratiquer d'amortissement** au titre de l'exercice de cession (D. adm. 4 D-2123, n° 8), **sauf** s'il s'agit de **biens somptuaires** (notamment les véhicules de tourisme, voir n° 1495-4 et les autres biens, voir n° 1495-14) visés à l'article 39-4 du CGI (CE 23 août 2006, n° 264228 et D. adm. précitée, n° 8). Pour le Conseil d'Etat, en revanche, cet amortissement doit être comptabilisé (CE 23 août 2006, n° 264228). Toutefois, la doctrine administrative étant opposable aux entreprises, celles-ci conservent la possibilité de choisir de pratiquer ou non, pour leurs biens autres que somptuaires, un amortissement au titre de l'exercice de cession.
En pratique, la constatation de l'amortissement au titre de l'exercice de cession devrait le plus souvent être la règle. En effet :

- d'une part, un tel amortissement est obligatoire sur le plan comptable (dès lors qu'il est significatif),

- d'autre part, le choix de constater ou non cet amortissement n'a en général pas d'incidence sur l'impôt (lorsque la plus-value est imposée au taux de droit commun) sauf pour les entreprises soumises à l'IR qui ont intérêt à comptabiliser un tel amortissement, celui-ci venant majorer la plus-value à court terme dont l'imposition peut être étalée sur 3 ans (voir n° 1571) ;

b. Calcul du prorata temporis : si l'entreprise choisit de pratiquer un tel amortissement, celui-ci doit, en principe, être effectué - indépendamment du régime d'amortissement applicable - au prorata du temps écoulé depuis le commencement de l'exercice en cours jusqu'à la date de cession. Toutefois, s'agissant d'un bien amortissable selon le mode dégressif, il est admis par mesure de simplification que l'entreprise puisse calculer l'amortissement afférent au bien considéré en fonction d'une période d'utilisation résiduelle courant depuis la date d'ouverture de l'exercice en cours jusqu'au début du mois au cours duquel est intervenue la cession (D. adm. 4 D-2223, n° 11).

- les immobilisations **mises au rebut** doivent être complètement amorties avant d'être sorties de l'actif : le compte d'amortissement est alors crédité par le débit du compte 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles » (PCG, art. 442/28). Voir également n° 1524.

II. Amortissements dérogatoires
La valeur nette comptable ne tient pas compte des amortissements dérogatoires. En conséquence, ils sont annulés, lors de la cession, par le compte 787 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels) » (subdivision 7872 « Reprises sur provisions réglementées - Immobilisations » ou 78725 « Amortissements dérogatoires »).

Fiscalement, Les incidences de l'amortissement dérogatoire sur le régime des plus ou moins-values sont les suivantes (Inst. du 17 décembre 1984, 4 G-6-84) :

- pour le calcul du montant de la plus-value ou de la moins-value, la valeur résiduelle comptable doit être diminuée du montant de la provision pour amortissement dérogatoire éventuellement constituée et non encore apurée à la date de cession du bien.

- pour la détermination du montant de la plus-value à court terme (**entreprises soumises à l'IR**) consécutive à la cession d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans, les amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt au sens de l'article 39 duodecies-2 b du CGI s'entendent du montant cumulé des dotations pour amortissement technique majoré de la provision pour amortissement dérogatoire éventuellement constituée et non encore apurée à la date de cession du bien. Il convient, bien entendu, d'en tirer les conséquences pour la détermination du montant de la plus-value à long terme (CGI, art. 39 duodecies-3).

Pour un exemple d'application, voir n° 1566-3.

III. Reversement de TVA
(cas des immeubles) Lorsque la cession donne lieu à reversement d'une fraction de la TVA acquittée lors de l'acquisition du bien, le montant à reverser augmente le prix d'achat ou de revient du bien (CGI A II, art. 209) par le crédit du compte 4457 « TVA collectée » (voir n° 1570-1).

IV. Immobilisations réévaluées
La valeur nette comptable est la différence entre le coût d'entrée réévalué et les amortissements réévalués (voir n° 1567 s.).

V. Immobilisations financées à l'aide de subventions
Voir n° 3251.

B. Prix de cession

1522

Le prix de cession est le **prix indiqué dans l'acte** (ou facture de vente), indépendamment des modalités de son règlement.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6360 (renvoyant au n° 6145).

Remarques

1. Prix hors taxes En l'absence de précisions relatives à la TVA, le prix figurant dans un contrat conclu entre commerçants est un prix hors taxes (Cass. com., 9 janvier 2001, n° 46 FP-P).

2. Reprise d'un ancien matériel par un fournisseur La reprise par un fournisseur d'un ancien matériel pour l'achat d'un matériel neuf correspond, à notre avis, au prix de cession de l'ancien matériel et non à une réduction du prix d'achat du nouveau matériel (voir n° 1403).

Fiscalement,

1. Le prix de cession est en principe retenu. Toutefois, lorsque le **prix** est **payable à terme,** il est nécessaire de distinguer selon que la perte financière liée à ce différé de paiement est compensée ou non par des intérêts (suffisants) ou une clause d'indexation (appropriée) (CE 6 décembre 1978, n° 12561 ; Rép. Liot, Sén. 11 décembre 1969, p. 1656 et Piot, AN 25 mars 1978, p. 965) :

- s'il y a **compensation,** le **prix de cession** doit être retenu ;

- s'il n'y a **pas de compensation,** c'est la **valeur actualisée** du prix de cession qui doit être retenue.

En cas de versement d'une **rente viagère,** le prix à retenir est le capital représentatif de la rente à la date de la cession (BOCD 1965-II-2988 confirmée par Rép. Bussereau, AN 31 août 1987, p. 4868).
Par ailleurs, la plus-value demeure inchangée même si l'acquéreur a déposé son bilan et ne peut honorer les traites signées (CE 18 février 1987, n° 47516) ; mais, à notre avis, une provision pour créances douteuses est à constituer.

2. Le prix de cession stipulé dans l'acte peut être remis en cause par l'Administration si elle établit l'existence d'une **dissimulation** de prix (auquel cas c'est le prix rectifié qui est retenu pour le calcul de la plus-value) ou d'une **insuffisance de prix.** Ainsi, la différence positive entre la valeur vénale et le prix de cession par une société mère à sa filiale constitue en principe une libéralité à réintégrer au résultat de la société cédante (CE 21 novembre 1980, n° 17055). Le fait pour une société de céder à ses actionnaires un élément de l'actif immobilisé pour un prix inférieur à sa valeur vénale constitue une distribution de bénéfices (CE 9 juillet 1980, n° 12050). Notons que ces éléments pourraient constituer, par ailleurs, **un élément** du délit d'**abus de biens.**

3. En ce qui concerne la **TVA,** voir n° 1566.

4. En cas de **réduction de prix** au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession, voir n° 1534.

La comptabilisation des **frais de cession** dépend, à notre avis, de leur lien direct ou non avec la cession :

- **s'ils ne sont pas inhérents à la cession,** ils doivent être enregistrés selon leur nature (selon les comptes prévus par le PCG), par exemple dans le compte 6226 « Honoraires » ;

Il s'agit, à notre avis, des charges diverses exposées pour la préparation de la vente telles que les honoraires d'expertise ou de conseil.

Fiscalement, Ces frais constituent des frais généraux déductibles du résultat imposable. Il en est ainsi des frais liés au remboursement de l'emprunt souscrit pour l'acquisition du bien cédé (CAA Nancy 29 novembre 2001, n° 97-1768) ou des honoraires d'expertise en vue d'une évaluation du bien cédé (CE juin 1995, n° 132531).

- **s'ils sont inhérents à la cession,** notamment quand l'accord de cession les prévoit, ils peuvent être comptabilisés au compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés ».

Tel est le cas, à notre avis :

- des frais notariés, des droits de mutation,

- des frais de commissions ou de courtages versés à l'intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente.

Remarques

1. Si la vente n'est pas réalisée dans le même exercice que celui de l'engagement des frais : les frais de cession devraient pouvoir, à notre avis, être comptabilisés en **charges constatées d'avance,** dès lors que la vente est quasiment certaine à la clôture de cet exercice.

2. Certains autres frais engagés dans le but de la cession ont un caractère immobilisable car ils augmentent la valeur du bien. Dans ce cas, lors de la cession, ces frais sont de facto comptabilisés au compte 675. Tel est, par exemple, le cas :

- des frais de démolition d'une construction pour vendre un terrain nu (voir n° 1415-1 III.b),

- des indemnités d'éviction versées par le propriétaire à son locataire pour vendre les locaux devenus libres,

- des travaux d'aménagement d'un terrain nécessaires à la cession (voir ci-après fiscalement pour un exemple),

- des travaux d'agencement et d'aménagement de locaux en vue de les vendre.

Fiscalement, Le **prix de vente** s'entend du **prix net,** c'est-à-dire **déduction faite des frais spéciaux** qui s'appliquent directement à l'opération **de cession,** tels que :

- les courtages ou commissions payées à l'intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente (Rép. Liot, Sén. 23 août 1966, p. 1198 et Diméglio, AN 31 octobre 1988, p. 3108 et en ce sens CE 21 juin 1995, n° 132531, voir n° 1881),

- les frais de mainlevée du gage grevant le bien cédé (CAA Nancy 29 novembre 2001, n° 97-1768),

- les travaux d'aménagement de terrain (CAA Bordeaux, 11 juin 1992, n° 446, à propos de travaux d'aménagement effectués par une commune afin de transformer un terrain à usage agricole en un terrain à usage industriel en vue de sa vente).

Ces frais viennent donc réduire le montant de la plus-value de cession ou augmenter le montant de la moins-value de cession.

Sur la date d'enregistrement du prix de cession, voir n° 1565.

C. Cas particuliers

Pour une cession comportant une dation en paiement, voir n° 2211.
Pour une cession des droits de superficie, voir n° 1637-2.

Sortie de composants

1523

Appliquer l'approche par composants à un actif impose non seulement de décomposer le bien dès l'origine (voir n° 1371 s.) mais également d'identifier ultérieurement tout composant qui n'aurait pas été identifié à l'origine (voir n° 1375). Dans les deux cas :

- le nouveau composant est comptabilisé à l'actif (voir n° 1371 s.),

- le composant remplacé doit être sorti (voir n° 1523-1 et 1523-2).

Remplacement de composants identifiés à l'origine

1523-1

La valeur nette comptable du composant remplacé devrait être nulle, celui-ci étant, en principe, complètement amorti.

Si tel n'est pas le cas (en cas de panne non programmée à l'origine par exemple) une charge est constatée lors de la sortie de l'actif pour le montant du composant identifié et comptabilisé à l'origine, diminuée des amortissements pratiqués et des dépréciations existant au moment du remplacement.

Remplacement de composants identifiés ultérieurement

1523-2

Lorsque ces composants sont identifiés, un pourcentage de la structure correspondant à la **valeur nette comptable du composant remplacé, non identifié à l'origine,** est **comptabilisé en charges** (Bull. CNCC, n° 149, mars 2008, EC 2007-94, p. 126 s.).
N'ayant pas été identifiée à l'origine, la question de l'évaluation de la VNC de ce composant se pose :

a. Les dépenses de remplacement. Les textes n'apportent aucune précision sur les modalités d'évaluation de la valeur du composant non identifié à l'origine, lors de sa sortie de l'actif.
A notre avis, la valeur nette comptable peut être estimée sur la base du coût de remplacement amorti (par analogie avec le traitement proposé par les règles sur les dépenses de gros entretien et grandes visites, voir ci-après **b.**).

Exemple

Exemple Une entreprise acquiert une immobilisation pour 1 000 le 1/01/n. A cette date, l'entreprise ne dispose pas des informations lui permettant d'effectuer une décomposition de l'immobilisation acquise. En conséquence, aucun composant n'est constaté.
Au 1/07/n + 4, l'entreprise doit toutefois procéder au remplacement d'une partie de cette immobilisation. La dépense de remplacement engagée est de 200. Conformément aux règles d'identification des composants (voir n° 1370 s.), l'entreprise doit identifier un composant lors de l'engagement de la dépense et sortir la valeur nette comptable du composant remplacé (et non identifié à l'origine).
1. Détermination de la valeur brute comptable du composant remplacé Cette valeur est rarement connue directement. A notre avis, à partir du montant des dépenses de remplacement à supporter réellement (soit 200), il convient d'extrapoler le montant qui aurait pu être porté à l'actif initialement en tant que composant ; ainsi, pourraient être prises en compte : l'inflation (par l'actualisation), la différence entre prix à l'unité et prix dans un produit global, l'évolution des technologies (dans les deux sens), etc.
Par hypothèse, pour la suite de l'exemple, ce montant est de 150.
2. Détermination de la valeur nette comptable du composant remplacé La durée réelle d'amortissement de l'immobilisation non décomposable est de 20 ans (par hypothèse et par simplification, cette durée est égale à la durée d'usage fiscale). Sa valeur nette lors du remplacement est déterminée de la manière suivante :

Valeur brute	150
Amortissements	(34) [(1)]
Valeur nette	116

(1) 34 = 150 (valeur brute estimée) / 20 (durée d'amortissement pratiquée sur l'immobilisation non décomposable) x 4,5 (durée sur laquelle le composant a été amorti à la date du remplacement).

3. Sortie de la VNC du composant remplacé et immobilisation du nouveau composant L'impact sur le résultat de l'identification ultérieure du composant est de (116), correspondant à la perte résultant de la sortie de la VNC du composant non identifié à l'origine et remplacé lorsque la dépense survient.

Si le composant avait été identifié à l'origine, l'entreprise n'aurait pas constaté de résultat négatif lors de son remplacement. En effet, à cette date, le composant aurait été totalement amorti (voir n° 1523-1).

Le nouveau composant est comptabilisé à l'actif pour 200 et devrait être amorti sur la durée séparant deux remplacements, c'est-à-dire 4,5 années, sauf informations particulières laissant à penser que cette durée ne se répétera pas.
Pour plus de détails sur l'amortissement des composants, voir n° 1461-1.

Fiscalement,

1. Cas général : il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 38). Ainsi, selon l'Administration, lorsque le prix d'origine de l'élément remplacé ne peut être déterminé avec précision, la valeur brute de l'élément remplacé doit être reconstituée, à la date du remplacement, selon une méthode rationnelle et cohérente. A titre d'exemple, lorsque le remplacement porte sur un élément incorporé à un immeuble, la

valeur brute de l'élément remplacé pourra être reconstituée à partir de la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction.

2. Petites et moyennes entreprises : toutefois, à titre de simplification, pour les **petites et moyennes entreprises** ne dépassant pas certains seuils, l'Administration admet que la VNC du composant remplacé soit égale au coût de remplacement amorti (BOI 4 A-13-05, n° 38). Sur les seuils à ne pas dépasser pour bénéficier de cette mesure de simplification, voir n° 1460-4.



Exemple (reprenant les hypothèses du précédent exemple) Dans le cas d'une PME :

- la valeur brute du composant non identifié à l'origine est égale aux dépenses de remplacement réellement supportées (soit 200),

- le montant des amortissements estimé au moment du remplacement est égal à 45 (soit 200 / 20 × 4,5),

- la VNC du composant à sortir est égale à 55 (soit 200 - 45).

b. Les dépenses de gros entretien ou grandes visites. Le coût du composant à sortir de l'actif peut être estimé sur la base du coût du gros entretien ou de la grande révision comme si celui-ci avait été engagé à la date de l'acquisition de l'immobilisation ou de l'achèvement de sa production (PCG, art. 321-14.2).

A notre avis, à partir du montant des dépenses de remplacement à supporter réellement, il convient d'extrapoler le montant qui aurait pu être porté à l'actif initialement en tant que composant. Ainsi, pourraient être prises en compte l'inflation, l'évolution des technologies...

Fiscalement, En revanche, la VNC doit être réintégrée extra-comptablement. En effet, l'inscription à l'actif, sous forme de composants, des dépenses de gros entretien et grandes visites n'est pas reconnue par l'Administration (voir n° 1373).

Divers

En cas de démolition, destruction, mise hors service d'une immobilisation

1524

résultant d'un acte volontaire ou d'un événement indépendant de la volonté de l'entreprise (tel que : incendie, inondation, etc.), **le prix de cession est nul.**

Tel est le cas des composants remplacés en fin d'utilisation et mis au rebut (voir n° 1523-1).
Tel n'est pas le cas lorsque la destruction est couverte partiellement ou totalement par une indemnité d'assurance, voir n° 2400-1.

Sur la destination de la valeur comptable résiduelle en cas de **démolition d'immeuble** pour revendre le terrain nu ou pour reconstruire, voir n° 1415-1 et n° 1435-1.
Sur l'obligation de constituer une provision pour frais de démolition à la date de clôture, voir n° 1516-1 (biens comptabilisés à l'actif) et 1548-1 (biens appartenant à autrui).

Indemnité d'expropriation

1525



En cas d'expropriation d'une entreprise, une ventilation doit être opérée entre :

- d'une part, l'**indemnité principale,** ayant pour objet de compenser la perte ou la dépréciation définitive d'immobilisations, dont le montant correspond à la valeur vénale des biens cédés ;

- d'autre part, les **indemnités accessoires** destinées à couvrir les frais que l'exproprié devra engager pour se réinstaller ainsi que les pertes et préjudices subis.
En conséquence, sur le plan comptable, à notre avis :

- l'**indemnité principale** est assimilée au **prix de cession** des immobilisations ;

- les **indemnités accessoires** constituent des **produits** exceptionnels (compte 7788).

Fiscalement, La même distinction est opérée avec quelques nuances (Rép. Gabriel, AN 15 décembre 1977, p. 8745 et CE 13 mai 1988, n° 56468). Ainsi :

1. l'**indemnité principale** dégage une plus-value (ou une moins-value) susceptible de faire l'objet, sous conditions, d'un différé ou d'un étalement (voir n° 1571) et soumise :

- en ce qui concerne les entreprises soumises à l'IS, au régime de droit commun ;

- en ce qui concerne les entreprises soumises à l'IR, au régime fiscal des plus-values (ou moins-values) d'actif immobilisé (régime du court terme / long terme) ; voir n° 1520.

2. les **indemnités accessoires** (D. adm. 4 A-242, n° 26 à 31 ; CE 18 juillet 1973, n° 86950) :

- bénéficient du même régime que l'indemnité principale, si elles ont pour objet de compenser la dépréciation ou la perte, totale ou partielle, d'éléments de l'actif immobilisé, notamment du fonds de commerce (par exemple, indemnité de préjudice commercial ou indemnité pour troubles définitifs d'exploitation) ;

- doivent être comprises dans le bénéfice d'exploitation imposable au taux normal, si elles sont destinées à couvrir des charges déductibles, telles que des frais de réinstallation ou des pertes temporaires de recettes pendant la période de réinstallation (indemnité de remploi, indemnité pour transfert et remontage des installations transportables ou indemnité pour manque à gagner).

Remarque
(comptable et fiscale) **Utilisation de l'indemnité** : le Conseil d'Etat (CE 16 janvier 1980, n° 4811 et CE 15 octobre 1980, n° 14488) :

- considère que l'emploi ultérieurement donné par le contribuable à l'indemnité de remploi reste sans incidence sur la nature de celle-ci et donc sur sa comptabilisation et son mode d'imposition ;

- ne s'estime pas lié par les stipulations convenues entre les parties, appréciant au cas par cas, si une indemnité dite de remploi constitue un élément du prix de cession ou un produit.

Sur la date d'enregistrement de l'indemnité d'expropriation, voir n° 1565.

1525

En bref... - Comptabilité et fiscalité - Redevances de fortage - Ce sont des charges, même pour le Conseil d'Etat ! *FRC 10/12 Inf. 3*

Cession par une vente avec faculté de rachat (à réméré)

1526

La vente avec faculté de rachat (à réméré) s'analyse en une vente unique conclue sous la condition résolutoire de l'exercice de l'option de rachat. Par ce contrat, le vendeur se réserve le droit de reprendre la chose vendue moyennant la restitution du prix et le remboursement des frais de vente ainsi que des dépenses et réparations nécessaires faites par l'acheteur.

Juridiquement, Ces biens deviennent la propriété de l'acheteur dès la signature du contrat (C. civ. art. 1659 s.). Toutefois, dans certains cas (notamment lorsque le rachat est probable), le bien reste sous le contrôle du vendeur (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1310). Dans ces conditions, en application des critères de comptabilisation des actifs, les biens ainsi cédés devraient, à notre avis, rester comptabilisés à l'actif du vendeur :

- **après la date de transfert** de propriété, qui a lieu en général dès la conclusion du contrat,

- **jusqu'à ce que les risques** liés à la résolution de la vente soient considérés comme négligeables.

En pratique, toutefois, en raison des incertitudes juridiques et selon les règles actuelles de prise en compte du chiffre d'affaires (voir n° 562-2), il nous paraît possible :

- de sortir l'immobilisation du bilan du vendeur au transfert de propriété (bien que le transfert de contrôle ne soit pas intervenu),

Fiscalement, Il en est de même (D.adm. 4 A-221, n° 13 et 4 B-123, n° 18).

- de constater une provision, le cas échéant, à hauteur de la plus-value constatée jusqu'à renonciation à la faculté de rachat ou expiration du délai.

Remarque
Appréciation de l'intention du vendeur : dans le domaine de l'immobilier, la certitude d'exercer l'option de rachat ne peut être en aucun cas considérée comme systématique et dépendra de l'appréciation de l'intention du vendeur et des chances d'exercice de la faculté de rachat eu égard au prix de rachat convenu et à l'évolution du marché de l'immobilier.

Fiscalement, La déduction de la provision est admise dès l'exercice de conclusion de la vente, dès lors que le rachat est probable. Il en est ainsi d'une vente à réméré conclue à un prix nettement inférieur à la valeur de l'immeuble ainsi assimilable à une opération de crédit procurant à l'acquéreur une rémunération sous forme de loyers commerciaux (CAA Lyon 12 octobre 2010, n° 08-815).

Sur le cas particulier des ventes à réméré de titres, voir n° 1910-2 et 1910-3.

Cession d'un ensemble immobilier

1527

La répartition du résultat de cession entre les parts afférentes au terrain et au bâtiment peut faciliter l'établissement des plus ou moins-values fiscales et leur suivi en comptabilité.

Sur la ventilation du coût d'acquisition entre terrain et construction, voir n° 1351.

Fiscalement, Pour les entreprises soumises à l'**IS,** les plus-values relèvent du régime de droit commun. En revanche, les plus-values sont à court ou long terme pour les entreprises soumises à l'**IR** (voir n° 1520).

Remarque
Occupation du domaine public : en cas d'autorisation d'occupation du domaine public, la ventilation doit être faite entre la valeur de l'élément incorporel représenté par le droit d'occupation et celle correspondant aux droits réels détenus sur les constructions et ouvrages réalisés (voir n° 1638).

Construction sur sol d'autrui

1527-1

A l'expiration du bail :

a. Le locataire doit sortir de l'actif les immobilisations concernées, la différence entre la valeur VNC (normalement égale à la valeur résiduelle) et le montant de l'indemnité éventuellement perçue constituant, selon le cas, une plus ou moins-value de cession ;
Seule la reconduction de la location permet de maintenir à l'actif les travaux effectués par le locataire.

Théoriquement, le résultat de cession devrait être nul :

- la construction ayant été amortie sur la durée du bail (voir n° 1494) ;

- la base amortissable ayant été réduite, le cas échéant, du montant de l'indemnité prévue (voir n° 1494)

Toutefois :

- sur la difficulté de prévoir les périodes de renouvellement du bail raisonnablement assurées, voir n° 1494 ;

- en cas de déménagement en cours de bail, voir n° 1494.

b. Les constructions sont comptabilisées dans les comptes du bailleur.

Sur les conditions de comptabilisation de la construction dans le patrimoine du bailleur, voir n° 1326 II.
Sur l'évaluation de son coût d'entrée chez le bailleur, voir n° 1415-3 II.
Sur son amortissement chez le bailleur, voir n° 1494.

Confiscation sans indemnité

1528

Il en résulte, à notre avis, une cession pour une valeur nulle.

Fiscalement, Cette opération équivaut à la perte totale de l'immobilisation (CE 25 juillet 1980, n° 11535).

Apport en société d'une activité professionnelle

1529

Les exploitants qui procèdent à l'apport en société de leur entreprise individuelle peuvent, sur option, se placer sous un régime spécial où les plus-values sont traitées fiscalement comme suit (CGI, art. 151 octies ; BOI 4 B-1-95 ; voir Mémento Fiscal n° 19710 s.) :

- **immobilisations non amortissables** : report de l'imposition au nom de l'apporteur, jusqu'à leur date de cession ou jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de leur apport.

Fiscalement, Ce report d'imposition est toutefois maintenu en cas de réalisation d'opérations successives à l'occasion desquelles les plus-values sont également placées en report ou en sursis d'imposition (CGI, art. 151-0 octies).

- **immobilisations amortissables** : réintégration sur 5 ans par parts égales dans le bénéfice imposable au taux de droit commun de la société bénéficiaire de l'apport (sauf cas particulier des constructions) ou, sur option, imposition immédiate de la plus-value à long terme globale au taux réduit au nom de l'apporteur.

Fiscalement, Ce régime est subordonné à diverses conditions (voir Mémento Fiscal n° 19780) dont :

- l'option conjointe par l'apporteur et le bénéficiaire pour le régime spécial dans l'acte d'apport [et non pas seulement dans la décision de l'assemblée extraordinaire de la société bénéficiaire (CE 18 mai 2009, n° 298039)],

- la tenue d'un registre des plus-values dégagées,

- la production d'un état spécial des plus-values dont l'imposition est reportée.

I. Pour la société créée, à notre avis, l'incidence comptable est la suivante :

a. plus-values sur immobilisations non amortissables : aucune, l'imposition étant au nom de l'apporteur ;

b. plus-values sur immobilisations amortissables :

- l'entreprise doit comprendre dans le bilan apporté à la société une **provision pour impôt** du montant de la charge transférée à celle-ci ;

Si l'apporteur exerce l'option pour l'imposition au taux réduit de la plus-value à long terme globale, la provision pour impôt est limitée au montant de l'imposition des plus-values à court terme, la plus-value à long terme globale ayant déjà été imposée (CGI, art. 151 octies).

- la société reprend dans ses produits exceptionnels (soit à la clôture de son premier exercice, soit par 1/5 chaque exercice si elle a opté pour l'étalement de l'imposition) la provision pour impôt comprise dans son bilan initial et elle ajoute la plus-value (soit globalement, soit par 1/5) à son résultat fiscal sur la liasse fiscale ; d'où un supplément d'impôt qui compense la reprise de la provision en produits exceptionnels (l'incidence comptable de l'opération est **nulle**).

S'agissant des **subventions d'équipement** relatives aux immobilisations apportées qui n'auraient pas encore été rapportées aux résultats de l'entreprise apporteuse, le maintien de leur étalement dans les résultats de la société bénéficiaire est possible, même si celles-ci ne sont pas placées sous le régime du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI (CGI, art. 42 septies 1.).

c. valeur des immobilisations apportées : les immobilisations sont comptabilisées à leur valeur d'apport.

II. Au niveau de l'exploitant, le montant de la plus-value doit être comptabilisé en produits exceptionnels sur opérations en capital.

Fiscalement, L'incidence des plus-values bénéficiant du régime spécial mentionné à l'article 151 octies du CGI est neutralisée dans la déclaration des résultats de l'exercice clos au moment de l'apport déposée dans les 45 jours de la cession effective (D. adm. 4 B-3512, n° 64).

Opérations de cession-bail (lease back)

1530

Ces opérations visent un contrat de vente d'un bien accompagné d'un contrat de bail conclu entre le vendeur et l'acheteur sur le même bien. Le contrat de vente peut conduire à faire apparaître des plus-values (dites « plus-values de lease-back »).

Remarque préalable
Les opérations de cession-bail n'ont encore fait l'objet d'aucune position définitive de la part des organismes comptables compétents. Principalement, la question se pose de savoir si ces opérations sont incluses ou non dans le champ d'application des contrats de location, c'est-à-dire si elles doivent être analysées comme :

- une opération de vente suivie d'une opération de location,

- ou une opération unique de financement.

En pratique, en l'absence de position des organismes comptables compétents, c'est la première position qui est retenue. Dans ce cas, les contrats de location ayant été exclus du champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs, le traitement comptable proposé par l'OEC (Avis n° 29, approuvé par décision du Conseil supérieur le 15 novembre 1995, sur la comptabilisation des contrats de location dans les comptes individuels et les comptes consolidés) doit, à notre avis, continuer d'être appliqué (voir ci-après).

I. Sortie de l'immobilisation
Le bien est sorti du bilan du vendeur (futur preneur) et comptabilisé dans le bilan de l'acheteur (futur bailleur) au moment du transfert de propriété, c'est-à-dire à la signature du contrat de vente initial. Le contrat de vente conduit, le cas échéant, à faire apparaître une plus-value ou une moins-value de cession.

II. Retraitement de la plus ou moins-value de cession
Pour l'OEC (Avis n° 29 précité), le traitement de cette plus-value varie selon la nature du contrat de location suivant la cession :

a. Dans le cas de contrats de location-financement (notamment crédit-bail) :

- le bien reste comptabilisé au bilan du bailleur, bien que le preneur (futur propriétaire) garde l'essentiel des avantages et risques inhérents à la propriété du bien ;

En effet, les contrats de location ayant été exclus du champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs (voir n° 1540), il n'est pas possible, dans les comptes individuels, de comptabiliser à l'actif du preneur le bien donné en location, même si c'est bien ce dernier qui contrôle le bien.

- la **plus-value** réalisée lors de la vente est enregistrée en **« Produits constatés d'avance »** et **reprise** dans les résultats ultérieurs **pendant la durée du contrat au prorata des loyers.**

En effet, selon le Bull. CNCC (n° 127, septembre 2002, EC 2002-47, p. 362 s.), la plus-value de cession doit être analysée non pas comme un « enrichissement », mais comme une avance de fonds destinée à être remboursée par des loyers plus importants que la charge d'amortissement calculée sur la valeur d'origine du bien dans les comptes du cédant.
Il en est de même, que la cession soit intervenue directement auprès du bailleur, ou par l'intermédiaire d'un tiers (Bull. CNCC précité).
Sur la comptabilisation d'un impôt différé actif en application de la méthode de l'**impôt différé** en cas de plus-value immédiatement imposable, voir n° 2884-2.

Lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise preneuse ou en cas de résiliation du contrat de crédit-bail, le solde du produit constaté d'avance est immédiatement repris en résultat.

Fiscalement,

1. En principe (sauf pour certaines plus-values immobilières réalisées entre 2009 et 2012, voir **2.** ci-après**),** la plus-value de cession-bail est obligatoirement imposée au cours de l'exercice de cession. Le produit constaté d'avance comptabilisé (voir ci-avant) doit donc donner lieu aux retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- l'année de la cession, réintégration du solde comptabilisé en produit constaté d'avance (ligne WQ) ;

- les années ultérieures, déduction de la quote-part de produit constaté d'avance comptabilisée en produit (ligne XG).

2. Plus-values de cessions d'immeubles enregistrées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012 : elles peuvent, comme en comptabilité, être réparties sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail (CGI, art. 39 novodecies). Ce dispositif s'applique (BOI 4 B-5-09) :

- à tous les immeubles de placement ou d'exploitation, bâtis ou non bâtis (sont en revanche exclues les cessions portant sur des droits afférents à des immeubles ou sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière) ;

- cédés au profit exclusif d'une entreprise de crédit-bail agréée en qualité d'établissement de crédit (Code monétaire et financier art. L. 515-2) ;

- dès lors que le cédant récupère immédiatement et conserve de manière continue la jouissance de l'immeuble cédé (ce qui ne lui interdit pas de le sous-louer).

La répartition se fait (CGI, art. 39 novodecies) :

- par parts égales (alors que sur le plan comptable, la répartition de la plus-value n'est pas nécessairement linéaire mais peut suivre le rythme des loyers) ;

- sur une durée maximale de 15 ans (alors que sur le plan comptable, la plus-value est étalée sur la durée totale du contrat de crédit-bail).

Si l'entreprise décide de bénéficier de ce nouvel avantage fiscal, la comptabilisation de la plus-value de lease-back en produit constaté d'avance ne devrait plus donner lieu à retraitements extra-comptables, sauf dans des cas particuliers, comme par exemple, en cas de répartition non linéaire des loyers.

Dans ces cas, la différence entre la quote-part comptable et la quote-part fiscale de la plus-value rapportée au résultat doit donner lieu, l'année de cession et les exercices suivants, à une réintégration (ligne WN) ou une déduction (ligne WZ) sur l'imprimé n° 2058-A.

En revanche, la **moins-value** est comptabilisée immédiatement en charges (Bull. CNCC n° 150, juin 2008, EC 2008-09, p. 317 s.).

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité).

Sur le traitement en règles françaises, dans les comptes consolidés, voir notre Mémento Comptes consolidés n° 3382). Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6560.

b. Dans le cas de contrats de location simple Le bien reste comptabilisé au bilan du bailleur, l'essentiel des avantages et risques inhérents à la propriété du bien lui ayant été transféré.
La **plus-value** dégagée lors de la cession initiale (voir ci-avant I.) doit être traitée différemment selon l'analyse faite de la situation :

- si le contrat et la vente du bien ont été conclus aux conditions de marché : il y a lieu de constater immédiatement au compte de résultat du preneur la totalité du gain provenant de la cession ;

- lorsque le prix de vente est supérieur à la juste valeur du bien, l'excédent du prix de vente est étalé sur la durée du contrat en atténuation des loyers.

Par analogie, à notre avis, si le prix de vente est inférieur à la fois à la juste valeur de l'actif et à sa valeur comptable, tout résultat de cession est immédiatement comptabilisé en résultat, sauf, le cas échéant, la partie de la moins-value qui est compensée par des loyers futurs plus faibles que le prix du marché ; cette perte doit alors être rapportée au résultat sur la durée d'utilisation prévue, au prorata des loyers.

Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 1587, point 2 du tableau.

Fiscalement, La plus-value de cession-bail est obligatoirement imposée au cours de l'exercice de cession. Le produit constaté d'avance comptabilisé le cas échéant (voir ci-avant) doit donc donner lieu aux retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- l'année de la cession, réintégration du solde comptabilisé en produit constaté d'avance (ligne WQ) ;

- les années ultérieures, déduction de la quote-part de produit constaté d'avance comptabilisée en produit (ligne XG).

Promesse de vente

1531



I. Cas général

Ne comportant pas habituellement l'engagement d'acheter de la personne qui accepte la promesse de vente, la cession du bien n'a lieu qu'à la date à laquelle cette dernière déclare se prévaloir de ses droits en levant l'option (si, bien entendu, l'auteur de la promesse ne s'est pas rétracté avant cette date ; CA Paris, 2[e] ch. B, 5 décembre 1991).

En revanche, l'échange d'une promesse unilatérale d'achat et d'une promesse unilatérale de vente vaut vente définitive (Cass. com., 22 novembre 2005, n° 1463 F-PB) :

- dès lors que les deux promesses réciproques ont le même objet et qu'elles sont stipulées dans les mêmes termes,

- même si les options n'ont pas été levées à l'expiration du délai imparti à chacune des parties,

- sauf si les parties indiquent expressément dans chaque promesse que celle-ci n'entraînera vente qu'à partir de la levée de l'une ou l'autre des options et qu'à défaut, l'accord deviendra caduc.

En effet, « la promesse de vente vaut vente, lorsqu'il y a consentement réciproque **des deux parties** sur la chose et sur le prix » (C. civ. art. 1589).

L'article C. com. L 123-21 n'autorisant la prise en compte des bénéfices que s'ils sont réalisés à la date de clôture d'un exercice, la plus-value potentielle, même si elle est fortement probable, ne peut donc pas être comptabilisée. En revanche, la moins-value probable doit être constatée par le biais d'une dépréciation du bien en cours de cession au plus tard à la signature de la promesse de vente.
En cas de dédit, la somme qui reste acquise au vendeur constitue sur le plan comptable un produit exceptionnel (compte 778), taxable au taux de droit commun sur le plan fiscal (CE 28 juillet 2000, n° 194153).

II. Ventes d'immeubles

Il est courant que la vente se réalise en deux étapes : un compromis de vente (acte sous seing privé) puis un acte authentique. Les relations qui s'établissent entre les deux actes dépendent de la volonté des parties (en ce sens, Rép. Millon, AN 31 mars 1980, p. 1335 et Bull. CNCC n° 38, juin 1980, EC 80-11, p. 254).
A notre avis, en l'absence de précision des doctrines française et internationale, la date de comptabilisation de la cession (ou de l'acquisition) dépend de l'intention des parties lors de la signature du compromis :

a. La signature de l'acte authentique constitue une condition suspensive de la vente (cas le plus fréquent), la vente n'ayant lieu que lors de la signature de l'acte notarié :

Tel est le cas lorsque les parties sont engagées lors de la signature de la promesse de vente, mais seulement dans les délais indiqués dans le compromis. Si les parties ne signent pas l'acte authentique dans ce délai, la promesse de vente devient caduque, les parties sont libérées de leur engagement et la vente n'est pas réalisée.

Dans ce cas, il convient, lors de la signature de l'acte sous seing privé, d'enregistrer la somme reçue (ou versée) dans un compte de tiers et de porter le montant total dans les engagements hors bilan.
Il n'est pas possible d'enregistrer la cession d'un immeuble (et donc la plus-value), si la conclusion de l'acte notarié n'est intervenue qu'après la clôture (voir n° 562-1). L'engagement doit toutefois être indiqué dans l'annexe dans les engagements hors bilan (voir n° 2652 s.) ainsi que les effets potentiels du compromis signé entre les parties et la portée de la condition suspensive (voir n° 562-1).

Ce traitement est également retenu en cas de déclaration d'intention d'aliéner, voir n° 562-1.

b. La vente par acte authentique est une simple formalité complémentaire ne constituant pas une condition du contrat (notamment si le transfert des principaux risques : incendie, destruction et avantages : jouissance, perception des loyers, est intervenu). La vente est parfaite lors de la signature de l'acte sous seing privé : l'enregistrement dès ce moment est par conséquent exceptionnellement possible.

Fiscalement, Dans le cas d'une promesse unilatérale de vente, la plus-value est réputée réalisée, en l'absence d'un contrat antérieur comportant une promesse synallagmatique de vente, à la date où l'acte authentique de transfert de propriété a été effectivement signé (CE 4 octobre 1972, n° 83422 et D. adm. 4 B-123, n° 13).

1531

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Agents immobiliers** - Les coûts engagés pour vendre un bien pourraient être stockés
FRC 10/12 Inf. 6

Transfert d'une immobilisation dans le patrimoine civil de l'exploitant individuel

1532

Un tel transfert est assimilable à une cession du bien.

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Balligand, AN 14 février 1983, p. 782).

Cession à titre gratuit d'immobilisation

1533

Tel est le cas, par exemple, de la donation de son fonds de commerce à son héritier par un entrepreneur individuel. A notre avis, il en résulte une moins-value de cession du montant de la valeur nette comptable du bien à la date de la donation.

Fiscalement, Voir Mémento Fiscal n° 96150 s.

Annulation d'une cession d'immobilisation

1534

L'immobilisation est réenregistrée à l'actif du vendeur pour le montant pour lequel elle figurait avant la cession.

En effet, ce traitement traduit les effets juridiques d'une condition résolutoire qui, lorsqu'elle est remplie, annule tous les effets de la vente (voir n° 562-2).

Le montant du prix de cession est, à notre avis, à enregistrer, lors de l'exercice de survenance de l'annulation, au compte 671 « Charges exceptionnelles sur opérations de gestion » (en cas de plus-value lors de la cession initiale) par le crédit du compte 462 « Cessionnaire » ou du compte 512 « Banque » et le montant de la valeur nette comptable du bien est enregistré au compte 771 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte d'immobilisation concerné et, s'il s'agit d'un bien amortissable, par le crédit du compte d'amortissement concerné.

Fiscalement, L'entreprise doit constater un résultat inverse de celui pris en compte initialement (CGI, art. 39 duodecies-9). Ce résultat suit le même régime fiscal (court terme ou long terme) que la plus ou moins-value initiale, le taux d'imposition applicable étant celui en vigueur à la date de l'annulation (D. adm. 4 B-3721, n° 10 et 11).
Les biens restitués à l'entreprise sont repris à l'actif, ainsi que les amortissements et les provisions y afférents, pour des valeurs identiques à celles qui figuraient dans les comptes à la date de la cession. Les amortissements correspondant à la période écoulée depuis la cession peuvent être déduits en une seule fois l'exercice de restitution du bien (D. adm. 4 B-3721, n° 3).
Pour les annulations de vente ou révisions de prix de titres, voir n° 1915-3.

Cas particuliers liés à la fiscalité

Cession de biens « somptuaires »

1536-1

Cette qualification fiscale de certains biens « somptuaires » (voir n° 964) n'a aucune incidence sur l'écriture de comptabilisation de cession.

Fiscalement, Il en est de même :

- elle n'a **pas de conséquence sur le montant du résultat de cession** : alors même que les dotations aux amortissements constatées n'ont pas été déduites en tout (voir n° 1495-14) ou partie (voir n° 1495-4), la plus ou moins-value de cession est calculée comme si les

amortissements avaient été déduits en totalité. Ils ne donnent donc lieu à aucun retraitement extra-comptable et doivent être mentionnés sur le tableau B de l'imprimé n° 2059-A (ligne 15) (CGI, art. 39 duodecies 2-a ; voir Mémento Fiscal n° 18030) ;

- elle n'a **pas d'incidence sur la déductibilité de la perte, le cas échéant, constatée lors de la cession,** l'interdiction de déduction des charges afférentes aux biens somptuaires (voir n° 964) ne s'étendant pas aux moins-values de cession, qui demeurent déductibles dans les conditions de droit commun (CE 8 juillet 1985, n° 31755).

Sur l'intérêt pour les sociétés soumises à l'IR d'amortir le bien au titre de l'exercice de cession, voir n° 1521.

Cession d'oeuvres d'art

1536-2

Sur les oeuvres d'artistes vivants et les instruments de musique, voir n° 1495-5 I.
Sur les dons d'oeuvres d'art à l'Etat, voir n° 1495-5.

Cessions par une PME

1536-3

Parmi les principaux dispositifs de faveur applicables aux cessions réalisées par les PME, les plus importants sont les suivants :

- **exonération en fonction de la valeur des biens transmis** : les entreprises soumises à l'IR ou à l'IS peuvent, sous certaines conditions, être exonérées à raison des plus-values dégagées (à l'exception des plus-values immobilières) notamment à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit d'une branche d'activité dont la valeur vénale n'excède pas 300 000 € (exonération totale) ou est comprise entre 300 000 et 500 000 € (exonération partielle) (CGI, art. 238 quindecies ; BOI 4 B-1-10).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 19650 s.

- **exonération en fonction des recettes** : les entreprises soumises à l'IR peuvent également bénéficier d'une exonération de leurs plus-values professionnelles lorsque leurs recettes n'excèdent pas un certain montant (CGI, art. 151 septies ; voir Mémento Fiscal n° 18200 et s.).

V. Réévaluations des immobilisations

1539

L'ensemble des conséquences relatives à l'opération de réévaluation elle-même est regroupé aux n° 3305 s. Les conséquences comptables, quant à elles, sont examinées dans la Section IV - Schémas usuels de comptabilisation - pour chaque problème concerné.

Section 3 Immobilisations acquises en application d'un contrat de location

I. Définition et comptabilisation du contrat de location

S'il s'agit d'un crédit-bail portant sur un **fonds de commerce** ou un établissement artisanal, voir n° 1751-1.
Sur le cas particulier du **lease back,** voir n° 1530.

Règles de définition et de comptabilisation spécifiques

1540

Les immobilisations prises en location suivent des **règles de définition et de comptabilisation spécifiques, différentes des règles générales** de définition et de comptabilisation des actifs (voir n° 1303 s.).

En effet, ces contrats de location ont été **exclus** du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 (ayant introduit les règles générales sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs) pour des raisons juridiques et fiscales : la notion de contrôle notamment (voir n° 1309 s.) aurait impliqué, dans certains cas, la comptabilisation de certaines de ces immobilisations à l'actif du preneur, créant ainsi des problèmes juridiques (en cas de faillite du locataire par exemple) et fiscaux.

Les immobilisations suivantes suivent donc des règles de définition et de comptabilisation spécifiques :

- les biens pris en **crédit-bail,**

- les biens pris en **location simple.**

En effet, pour ces biens :

- **chez les locataires,** aucune immobilisation ne peut être constatée dans les comptes individuels, et ce, même s'ils exercent un contrôle sur les biens pris en location : les dépenses ou redevances sont comptabilisées en **charges** ;

Pour plus de détails, voir n° 1542 s.

Toutefois :

- sur les sommes versées par le locataire, à son entrée dans le contrat, voir n° 1637 (droit au bail commercial) et 1637-1 (droit d'entrée ou « pas-de-porte ») ;

- sur les dépenses d'aménagement et d'installation de biens loués, voir n° 1545 s. ;

- sur les dépenses de renouvellement de biens ou de composants, voir n° 1546 s. ;

- sur les dépenses de remise en état, voir n° 1548-1.

- **chez les bailleurs,** les biens donnés en location doivent être **immobilisés,** et ce, même s'ils n'exercent plus aucun contrôle sur ces biens.

Dans les **comptes consolidés,** en règles françaises, les contrats de « location-financement » peuvent toutefois (méthode préférentielle) être retraités comme s'il s'agissait d'un achat à crédit (voir Mémento Comptes consolidés n° 3378 s.).
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6505 s.

Définition

1541

Le crédit-bail est une opération de location de biens - mobiliers ou immobiliers - qui donne la faculté au locataire d'en acquérir tout ou partie moyennant une prime convenue à l'avance tenant compte, pour partie au moins, des versements effectués à titre de loyers (C. mon. fin. art. L 313-7).
La réglementation fiscale conduit à distinguer :

- le crédit-bail mobilier (contrat souscrit à l'origine), voir n° 1542 s. ;

- le crédit-bail immobilier (contrat souscrit à l'origine), voir n° 1543 s. ;

- les cas particuliers (notamment crédit-bail sur fonds de commerce), voir n° 1751-1.

Pour un exposé complet du régime fiscal des opérations de crédit-bail mobilier et immobilier et des obligations déclaratives, voir D. adm. 4 A-217 et Doc. FL BIC-VII-75000.

Crédit-bail mobilier (contrat souscrit à l'origine)

1542

Est analysé successivement le traitement comptable :

- durant la période couverte par le contrat,

- lors de la levée de l'option,

- lors de la cession ultérieure du bien.

Période couverte par le contrat

1542-1

I. Le bien ne peut pas figurer à l'actif, l'utilisateur n'étant pas propriétaire, tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Fiscalement, Il en est de même (voir Mémento Fiscal n° 19330).

La CNCC a rappelé que les textes comptables n'envisagent pas l'inscription à l'actif des biens financés par contrat de crédit-bail dans les comptes individuels (Bull. n° 112, décembre 1998, EC 98-88, p. 611 s.). En conséquence, l'application d'une telle méthode dans les comptes individuels, doit conduire le commissaire aux comptes à exprimer une réserve ou un refus de certifier dans son rapport général, si les montants concernés sont significatifs.

Sur le traitement des dépenses ultérieures sur les biens ne figurant pas à l'actif (aménagements, renouvellement, remises en état), voir n° 1545 s.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6535.

II. Les **redevances** ou loyers sont enregistrés au compte 6122 « Redevances de crédit-bail mobilier » (PCG, art. 331-7 et 446/61/62). Voir développements n° 816.

Fiscalement, Ces redevances sont déductibles, sauf conventions abusives (voir n° 816) et sous réserve de la limitation légale concernant les véhicules de tourisme (voir Mémento Fiscal n° 19330).

Selon la CNCC (Bull. n° 57, mars 1985, EC 84-57, p. 147), si le fournisseur verse au locataire (à la conclusion du contrat) une ristourne importante, le produit pour le locataire (sans prise en compte de l'aspect fiscal) doit être étalé sur la durée du contrat (à notre avis « Produits constatés d'avance ») et être considéré comme « courant » si les loyers le sont également.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6535.

III. En cas de reversement immédiat par une société de crédit-bail à la société locataire d'une **subvention d'équipement,** cette dernière peut également bénéficier de l'étalement (voir n° 3245).

IV. Une **information** particulière sur ces opérations doit être fournie (voir n° 1549 s.).

V. Cas particulier : cession du contrat. Le produit réalisé est égal au prix de cession.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. n° 4 A-2172, n° 2). Pour les **entreprises soumises à l'IS,** les plus-values relèvent du régime de droit commun. Pour les **entreprises soumises à l'IR,** le prix de cession constitue (CGI, art. 39 duodecies A) :

1. si la cession intervient dans les 2 ans de la date de souscription du contrat, une plus-value à court terme (règle générale) ;

2. au-delà de 2 ans (règle spécifique) :

- une plus-value à court terme à hauteur de l'« amortissement théorique fiscal ». Il s'agit des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer selon le mode linéaire s'il avait été propriétaire du bien, ajustés à la période au cours de laquelle il a été titulaire du contrat ;

- une plus-value à long terme, pour le surplus.

Lors de la cession, « l'amortissement théorique fiscal » n'est pas comptabilisé.

Levée de l'option d'achat

1542-2

I. Coût d'entrée du bien
Il est porté au bilan de l'acquéreur pour son coût d'acquisition (PCG, art. 331-7) égal, à notre avis, au **prix contractuel de cession** comme le précisait le PCG 82 (p. II.130).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies), sauf conventions abusives (voir n° 816). Toutefois, les contrats conclus avec une Sofergie concernant les installations et matériels doivent être traités comme les contrats de crédit-bail immobilier conclus avec une société immobilière (voir n° 1543-2).

A notre avis, lorsque le locataire a dû supporter une indemnité en cas de **levée d'option anticipée,** celle-ci constitue un élément du coût d'acquisition (voir n° 2404-2).

II. Amortissement du bien
Il est amorti sur sa durée probable d'utilisation appréciée à la date de levée de l'option (voir n° 1492).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies), l'amortissement devant être linéaire s'agissant d'un bien d'occasion (BOI 4 A-7-91, n° 42 repris dans D. adm. 4 D-2632, n° 3).

Il n'y a donc **pas de divergence** entre les règles comptables et fiscales.

Cession ultérieure du bien

1542-3

Elle est comptabilisée comme toute cession d'immobilisation (voir n° 1520 à 1522).

Fiscalement, Il en est de même pour le calcul du résultat de cession (BOI 4 A-7-91, n° 76 repris dans D. adm. 4 B-2413, n° 2). Toutefois, pour la répartition court terme-long terme (sur le maintien de cette distinction pour les entreprises soumises à l'IR, voir n° 1520), la plus-value est :

1. si la cession intervient dans les 2 ans après la levée de l'option, intégralement à court terme (règle générale) ;

2. au-delà **(règle spécifique)** :

- à court terme, à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien augmentés de l'« amortissement théorique fiscal ». Il s'agit des amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien pendant la période au cours de laquelle elle a été titulaire du contrat ; ces amortissements sont calculés sur le prix d'acquisition du bien par le bailleur diminué du prix prévu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente ;

- à long terme, pour le surplus.

L'amortissement théorique fiscal, dont il est tenu compte uniquement en cas de cession, pour le calcul de la plus-value à court terme, n'est **pas comptabilisé.**

Crédit-bail immobilier (contrat souscrit à l'origine)

1543

Est examiné successivement le traitement comptable :

- durant la période couverte par le contrat,

- lors de la levée de l'option,

- lors de la cession ultérieure du bien.

Fiscalement, Compte tenu de la réforme fiscale du crédit-bail immobilier opérée par la loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire n° 95-115 du 4 février 1995 (art. 57), doivent être distingués les contrats conclus :

- avant le 1er janvier 1996,

- et à compter du 1er janvier 1996.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 19340 à 19365.

Période couverte par le contrat

1543-1

De même qu'en cas de crédit-bail mobilier (voir n° 1542-1), le bien n'est pas inscrit à l'actif et les redevances sont portées en charges (au compte 6125 « Redevances de crédit-bail immobilier »).

Sur le traitement des dépenses ultérieures sur les biens ne figurant pas à l'actif (aménagements, renouvellement, remises en état), voir n° 1545 s.

Fiscalement, Il convient de distinguer les contrats conclus :

1. **Avant le 1er janvier 1996,** pour lesquels les redevances sont en principe intégralement déductibles ;

2. **A compter du 1er janvier 1996,** pour lesquels les redevances ne sont plus intégralement déductibles.
L'objet de cette réforme, qui a créé l'article 39-10 du CGI, est de tendre vers un traitement comparable à celui d'un propriétaire (mais, au lieu de porter en immobilisation le bien comme dans les comptes consolidés, il s'agit de limiter la déductibilité des redevances à celle qu'elle aurait été si l'on avait été propriétaire), d'où la nécessité de procéder aux éclatements suivants :

- éclatement de la redevance entre « amortissements » (du capital engagé par le bailleur) et frais financiers,

- éclatement des « amortissements » (du capital engagé par le bailleur) entre éléments amortissables (constructions) et non amortissables (terrains).

Les quotes-parts de redevances correspondant aux frais financiers sont toujours déductibles en totalité.
Pour les quotes-parts de redevances correspondant aux « amortissements », la somme déductible **globale** sur toute la période du contrat est égale :

- aux frais d'acquisition de l'immeuble supportés par le bailleur,

- augmentés des « amortissements » correspondant aux constructions.

Les quotes-parts d'amortissements affectées aux terrains ne sont donc pas déductibles.
Tant que le montant **cumulé** des quotes-parts d'« amortissements » (constructions et terrains) des redevances payées est inférieur à cette somme, la redevance est déductible, les redevances étant fiscalement affectées au paiement des frais d'acquisition d'abord, puis des constructions et, en dernier lieu, aux terrains (pour un exemple chiffré, voir BCF 10/95, p. 30).
En conséquence, l'intégralité des redevances sera déductible en début de contrat, mais plus à la fin. Ainsi, sur les exercices en fin de période de contrat, il y aura lieu de procéder à des réintégrations extra-comptables sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) ; le montant sera déterminé à partir du tableau récapitulatif exigé par l'Administration qui doit mentionner la quote-part de redevances non déductible (CGI A III, art. 38 quindecies I).
Les montants réintégrés seront déductibles :

- si le contrat est résilié,

- si le contrat est cédé, le prix de cession étant minoré à cet effet (voir cas particulier ci-après),

- ou en cas de levée de l'option, le montant alors à réintégrer étant réduit à cet effet (voir n° 1543-2).

Remarque
Immeubles à usage de bureaux situés en Ile-de-France et achevés après le 31 décembre 1995 Des règles spécifiques de déductibilité ont été fixées pour ces immeubles (voir Mémento Fiscal n° 19340).

Cas particulier : cession du contrat Le bien n'ayant pas été inscrit à l'actif au moment de la conclusion du contrat et les redevances ayant été portées en charges (voir ci-avant), le produit réalisé est donc égal au prix de cession.

Fiscalement, Pour les contrats conclus :

1. **Avant le 1er janvier 1996,** voir n° 1542-1.

2. **A compter du 1er janvier 1996,** la plus-value est égale (CGI, art. 39 duodecies A), non plus au prix de cession, mais au prix de cession diminué des quotes-parts non déduites des redevances considérées comme un élément du prix de revient du contrat. La différence entre la plus-value comptable et la plus-value fiscale se traduit par une déduction sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) des loyers réintégrés par le preneur pendant la durée du contrat. Pour les entreprises relevant de l'IR, cette plus-value est à court terme à hauteur des quotes-parts de redevances représentatives des « amortissements » des constructions (hors frais d'acquisition) qui (voir ci-avant) ont été déduites.

Remarque
(valable pour **1.** et **2.**) : l'Administration (BOI 4 A-7-91, n° 8 repris dans D. adm. 4 B-2411, n° 13) demande une décomposition du prix de cession du contrat entre terrain et constructions, mais, en pratique, elle est inutile pour le cédant.
Pour les cessions résultant d'une opération de fusion placée sous le régime de l'article 210 A du CGI ou d'une opération d'apport en société d'une entreprise individuelle, placée sous le régime de l'article 151 octies du CGI, voir Mémento Fiscal n° 19345.

Levée de l'option

1543-2

I. Coût d'entrée de l'immeuble
Il est immobilisé par l'acquéreur pour son coût d'acquisition (PCG, art. 331-7) qui est égal, à notre avis, au **prix contractuel de cession** comme le précisait le PCG 82 (p. II. 130), augmenté, le cas échéant, des frais d'acquisition (voir n° 1404-3).
Il est **réparti,** entre le coût du terrain et celui des constructions, selon la **règle générale** (voir n° 1351) ; des informations utiles peuvent être recueillies auprès du bailleur pour aider à cette répartition.

En pratique, le prix de cession fixé par le contrat (couramment égal à 1 €) dépasse rarement le prix d'acquisition initial du terrain par le bailleur (ou la valeur réelle du terrain à la date de levée de l'option, cette valeur ayant généralement augmenté pendant la durée du contrat). Les constructions sont donc rarement immobilisées ou le sont pour une faible valeur.

En cas de levée anticipée de l'option, l'indemnité exigible constitue, à notre avis, un complément de coût d'acquisition (voir n° 2404-2).

Fiscalement, L'acquéreur doit :

- procéder à certaines réintégrations,

- déterminer le prix de revient fiscal de l'immeuble et procéder à sa ventilation entre terrain et constructions.

a. Réintégrations extra-comptables à opérer

1. Options exercées sur des contrats conclus avant le 1er janvier 1996 : le locataire acquéreur doit **réintégrer, dans les bénéfices** de l'exercice en cours au moment de la levée de l'option, la fraction des loyers versés correspondant à la différence entre la valeur résiduelle « théorique » de l'immeuble et le prix de cession de l'immeuble s'il est inférieur à cette valeur résiduelle (CGI, art. 239 sexies).
La valeur résiduelle « théorique » de l'immeuble cédé s'entend de la différence entre la valeur de l'immeuble à la signature du contrat (en pratique, le prix d'acquisition pour le bailleur) et le montant des amortissements que l'entreprise locataire **aurait pu pratiquer en tant que propriétaire** depuis le début du contrat (amortissement « théorique » du locataire).

Remarque
Contrats conclus auprès de Sicomi : pour les contrats (BOI 4 A-6-95, n° 66 et 67) :

- d'une durée **au moins égale à 15 ans,** la réintégration est limitée à la différence entre le prix d'acquisition du terrain par le bailleur et le prix de levée de l'option,

- d'une durée **inférieure à 15 ans,** conclus avant le 26 décembre 1995, et non cédés postérieurement à cette date, la réintégration peut être calculée d'après la valeur résiduelle de l'immeuble dans les écritures de la Sicomi, compte tenu des règles dérogatoires qui lui sont applicables en matière de durée d'amortissement (disposition également applicable aux contrats conclus auprès de Sofergie).
En cas de sous-location, voir n° 1543-4.

2. Options exercées sur des contrats conclus à compter du 1er janvier 1996 : la réintégration à effectuer, telle que définie ci-avant, est diminuée des quotes-parts de redevances non déduites pendant la durée du contrat (CGI, art. 239 sexies).

Remarque
Biens décomposables : l'amortissement « théorique » du locataire étant celui que l'entreprise locataire aurait pu pratiquer en tant que propriétaire depuis le début du contrat (CGI, art. 239 sexies), le locataire devrait, à notre avis, établir un plan d'amortissement composant par composant et calculer en conséquence la réintégration à effectuer.

Sur les modalités de décomposition d'un bien, dès l'origine, voir n° 1381.
Sur les durées d'amortissement, voir n° 1461-2 et 1461-4 (structure d'immobilisations décomposables) et n° 1461-1 (composants d'immobilisations décomposables).
En pratique, cette méthode de calcul aboutit à minorer (sauf pour les immeubles de placement) le montant de la réintégration. Toutefois, bien que l'Administration n'ait pas encore pris formellement position en faveur de cette méthode, elle devrait, selon nos informations, l'accepter.
Cas particuliers Sont dispensées de toute réintégration lors de la levée de l'option :

- les PME ayant conclu **entre le 1er janvier 1996 et le 31 décembre 2006** des contrats d'une durée **au moins égale à 15 ans** afférents à des immeubles à usage industriel ou commercial (y compris les immeubles de bureau) situés dans les zones d'aménagement du territoire, les territoires ruraux de développement prioritaire, les zones de revitalisation rurale et les zones de redynamisation urbaine sont dispensées de toute réintégration à l'échéance. Il en est de même, dans les limites prévues par les règles communautaires sur les aides d'Etat, pour les contrats d'une durée minimum de 15 ans conclus **entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2013** portant sur des immeubles situés dans les zones d'aide à finalité régionale, les zones de revitalisation rurale et les zones de redynamisation urbaine (CGI art. 239 sexies D ; BOI 4 A-3-02 ; voir Mémento Fiscal n° 19350).

- les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996 portant sur des immeubles de bureaux situés en Ile-de-France achevés à compter du 31 décembre 1995.

b. Prix de revient fiscal de l'immeuble : il est égal à la somme (CGI, art. 239 sexies C) :

- du prix d'acquisition prévu au contrat,

- augmenté du montant de la réintégration précédente (voir **a.**),

- augmenté, pour les options exercées sur des contrats conclus à compter du 1er janvier 1996, des quotes-parts de loyers non déduites pendant la durée du contrat (terrain, bureaux situés en Ile-de-France).

Ce prix est ventilé en deux :

- le **prix de revient du terrain,** qui est constitué par le prix de revient fiscal de l'ensemble retenu **dans la limite** du prix d'acquisition du terrain figurant dans la comptabilité du bailleur ;

- le **prix de revient des constructions,** pour le surplus.

Il résulte de ces **divergences** entre règles comptables et fiscales, les **conséquences** pratiques suivantes :

a. Nécessité d'assurer un suivi extra-comptable des données fiscales. En effet :

- d'une part, la somme des montants du terrain et des constructions portée à l'actif est différente de celle retenue sur le plan fiscal, du fait des réintégrations à opérer (voir ci-avant) ;

- d'autre part, la ventilation entre le terrain et les constructions effectuée à l'actif en fonction de clauses contractuelles peut diverger de celle applicable en fiscalité (le prix de revient fiscal global de l'immeuble étant affecté au terrain à concurrence de son prix de revient chez le crédit-bailleur, et pour le surplus aux constructions). Ainsi les **bases de coûts d'entrée** comptables et fiscales sont **différentes,** d'où des incidences :

- sur le calcul des amortissements des constructions (voir ci-après **II.**),

- en cas de cession (voir n° 1543-3).

b. Nécessité de faire une correction extra-comptable sur l'exercice de levée de l'option.

Fiscalement, Au titre de l'exercice de levée de l'option, des réintégrations sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ), calculées comme indiqué au **a.** ci-avant.

Cas général Réintégration extra-comptable pour les options concernant les contrats conclus :

- avant le 1er janvier 2006, des loyers correspondant à la différence entre la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat diminuée du prix de levée de l'option et le montant des amortissements que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date ;

- après le 1er janvier 2006, de la différence définie ci-avant diminuée des quotes-parts de loyers réintégrées pendant la durée du contrat (voir n° 1543-1).

Sicomi Réintégration extra-comptable de la différence définie ci-avant.
Cas particuliers des PME et des immeubles de bureaux en Ile-de-France cités ci-avant ; pas de réintégration extra-comptable.

c. Pour éviter de constater une charge importante d'impôt en fin de contrat (et à condition, à notre avis, que l'entreprise applique la méthode de l'impôt différé dans ses comptes individuels), il serait possible selon le bulletin CNC (n° 26, avril 1976, p. 11 s.), de constituer (lors de la comptabilisation des loyers) une **provision pour impôt** - non déductible fiscalement - calculée sur la partie excédentaire des loyers déduits, le fait générateur de l'impôt étant constitué par la déductibilité des redevances versées et le caractère probable de la levée de l'option au terme du contrat (renforcé par l'immobilisation dans les comptes consolidés du bien pris en crédit-bail). La provision couvre ainsi le risque de reversement, lors de la levée de l'option, de l'impôt économisé du fait de la déductibilité des redevances.
Aucune provision ne peut en revanche être constituée si l'entreprise applique la méthode de l'impôt exigible (voir n° 2884-1 la méthode de l'impôt exigible et n° 2884-2 la méthode de l'impôt différé).
En revanche, à notre avis, il n'est **pas possible d'étaler cette charge d'impôt** après sa constatation lors de la levée de l'option dès lors que cette charge n'a aucune contrepartie sur les exercices futurs.

II. Amortissement des constructions
Il est normalement pratiqué sur leur durée probable d'utilisation appréciée à la date de levée de l'option et, le cas échéant, composant par composant.

Sur les modalités de décomposition d'un bien, voir n° 1381.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 239 sexies C), mais sur une **base différente.**
S'agissant de contrats conclus à compter du 1er janvier 1996 à raison d'immeubles de bureaux situés en **Ile-de-France** achevés à compter du 31 décembre 1995, la durée d'amortissement des constructions acquises à l'échéance correspond à leur durée normale d'utilisation restant à courir depuis leur acquisition par le bailleur (CGI art. 239 sexies C ; voir Mémento Fiscal n° 19350).

Du fait de cette différence, il est pratiqué :

a. un **amortissement pour dépréciation,** appliqué à la partie de la valeur d'actif correspondant aux constructions et calculé sur leur durée d'utilisation (le cas échéant, composant par composant) ;

La durée à retenir est bien, à notre avis, la durée d'utilisation et non la différence entre la durée initialement retenue par le bailleur dans ses écritures et la durée du contrat.

b. et, dans les cas où la base fiscale est supérieure à la base comptable (cas le plus fréquent en pratique, voir **I.**), afin de pouvoir bénéficier de leur déduction fiscale, un **amortissement dérogatoire** correspondant aux constructions, et calculé sur leur durée d'utilisation (le cas échéant, composant par composant).

Remarque
Présentation des amortissements dérogatoires au bilan : la somme des amortissements dérogatoires et des amortissements pour dépréciation peut aller au-delà du coût d'entrée (comptable) figurant à l'actif. Cet amortissement dérogatoire, de type particulier, peut donc apparaître au passif même si les constructions sont entièrement amorties ; il ne sera repris qu'en cas de cession.

Fiscalement, Aucune réintégration ou déduction extra-comptable n'est donc à pratiquer au titre des amortissements (sauf cas particulier des contrats portant sur des bureaux situés en Ile-de-France, voir Mémento Fiscal n° 19350).

Cession ultérieure de l'immeuble

1543-3

L'immeuble et les amortissements pour dépréciation sont soldés par le compte 675 et les amortissements dérogatoires repris en résultat.

Fiscalement, Il y a lieu de déterminer le résultat de la cession en distinguant la part du résultat afférente respectivement aux constructions et au terrain (D. adm. 4 B 1322, n° 5). Sur le maintien de la distinction court terme-long terme pour les entreprises soumises à l'IR, voir n° 1520.

a. La **plus-value de cession des terrains** est :

- si la cession intervient dans les deux ans de la levée de l'option, à court terme,

- au-delà, à long terme.

b. La **plus-value de cession des constructions** est déterminée par différence entre leur prix de cession et leur prix de revient fiscal (voir n° 1543-2), diminué des amortissements pratiqués (pour dépréciation et dérogatoires) (BOI 4 A-7-91, n° 76 repris dans D. adm. 4 B 2413, n° 1 s.). La plus-value est :

1. si la cession intervient **dans les deux ans** de la levée de l'option, intégralement à court terme (le délai de deux ans s'apprécie par rapport à la date du transfert de propriété sauf pour les bureaux situés en Ile-de-France où il court à compter de la date d'inscription de l'immeuble à l'actif du bailleur) ;

2. **au-delà** (règle spécifique) :

- à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués,

- augmentés, pour les biens cédés qui ont été initialement acquis en vertu de contrats conclus avant le 1er janvier 1996, de l'« amortissement théorique fiscal » (voir n° 1542-3), ou, pour les biens cédés qui ont été initialement acquis en vertu de contrats conclus à compter du 1er janvier 1996, des quotes-parts de redevances représentatives des « amortissements » des constructions (hors frais d'acquisition) déduites pendant la durée du contrat (voir n° 1543-1),

- diminués de la somme réintégrée lors de la levée de l'option (CGI, art. 39 duodecies A-4).

- à long terme, pour le surplus.

L'**amortissement théorique fiscal,** dont il est tenu compte uniquement en cas de cession, pour le calcul de la plus-value à court terme, n'est **pas comptabilisé.** La **plus-value** de cession **fiscale, différente de la plus-value comptable,** est déterminée grâce au suivi extra-comptable des données fiscales (dont la nécessité a été démontrée au n° 1543-2).

Sous-location de l'immeuble

1543-4

Sont, à notre avis, portés au compte 7083 « Locations diverses », les loyers perçus au titre de la sous-location d'immeubles faisant l'objet de contrats de crédit-bail immobilier.

Fiscalement,

a. Pour les contrats **conclus avant le 1er janvier 1996** auprès de Sicomi, la sous-location implique (BOI 4H-4-96) :

- pour le preneur, la limitation de la déductibilité des redevances de crédit-bail, le contrat devenant soumis au régime de droit commun des contrats conclus à compter du 1er janvier 1997 ;

- pour la Sicomi, l'imposition à l'IS des loyers de crédit-bail perçus mais seulement au titre du contrat concerné par la sous-location.

b. Pour les contrats **conclus à compter du 1er janvier 1997,** la sous-location n'a aucune incidence, le contrat de crédit-bail étant concerné par la limitation de déductibilité des redevances et les Sicomi étant soumises à l'IS. Les loyers perçus par le preneur au titre de la sous-location sont imposables dans les conditions de droit commun.

Achat d'un contrat en cours entre sociétés locataires

1544

Il convient de distinguer le crédit-bail immobilier du crédit-bail mobilier.

Achat d'un contrat immobilier

1544-1

I. Jusqu'à la levée de l'option

a. Coût d'entrée du contrat acheté Selon le bulletin CNCC (n° 71, septembre 1988, EC 88-36, p. 339 s.), l'acquisition d'un contrat de crédit-bail immobilier peut s'analyser en l'acquisition :

- d'une part, d'un droit au bail et,

- d'autre part, d'une promesse unilatérale de vente, c'est-à-dire d'un droit de nature incorporelle permettant au preneur de devenir propriétaire de l'immeuble au terme du contrat.

D'un point de vue économique et financier, le prix d'un contrat est égal (Bull. CNCC, n° 85, mars 1992, CD 91-29, p. 171 s.) à la différence entre :

- la valeur de l'immeuble, calculée par rapport à un prix de marché ou à une expertise ;

- et la valeur de la dette correspondant à la somme des redevances actualisées restant à courir plus la valeur résiduelle actualisée de l'actif immobilier en fin de contrat. Le taux d'actualisation à appliquer doit se situer entre le taux appliqué au contrat de crédit-bail et le taux du marché de l'argent au jour de l'« acquisition » du contrat.

Fiscalement, Le coût d'acquisition est identique et constitue un élément incorporel amortissable pour partie. En effet (CGI, art. 39 duodecies A-6), les droits afférents au contrat sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour une fraction de leur prix d'acquisition égale au rapport qui existe, à la date du transfert du contrat, entre la valeur réelle du terrain et celle de l'ensemble immobilier.

Remarque
Occupation du domaine public : cette ventilation n'a pas lieu d'être lorsque le terrain appartient au domaine public. En effet, les droits réels créés par la loi du 25 juillet 1994 (voir n° 1638) concernent exclusivement les constructions, le terrain étant exclu de l'opération de crédit-bail en raison de son appartenance au domaine public de l'Etat.

Pour ce qui est de la promesse de vente reçue par le preneur, le prix payé par l'acquéreur peut ainsi représenter le coût d'acquisition d'un nouvel **élément incorporel de l'actif immobilisé.**
Il nous paraît pouvoir être compris, tout comme le droit au bail, dans le compte 206 « Droit au bail ».

b. Amortissement A notre avis, les règles d'amortissement d'un crédit-bail mobilier exposées au n° 1544-2 sont applicables de la même façon à un crédit-bail immobilier. En effet, contrairement à la position du bulletin CNCC n° 71 précité, il n'y a pas lieu, à notre avis, de traiter différemment les crédits-bails mobilier et immobilier ; le droit au bail dans le cadre d'un crédit-bail immobilier prenant également fin à l'échéance du contrat.

Fiscalement, (CGI, art. 39 duodecies A-2) :

- la partie du coût d'acquisition du contrat correspondant aux droits sur le terrain n'est pas amortissable,

- la partie du coût d'acquisition du contrat correspondant aux droits sur les **constructions** est amortie sur la durée normale d'utilisation de l'immeuble appréciée à la date d'acquisition du contrat.

Remarque
Occupation du domaine public : en cas d'occupation du domaine public, la totalité des droits est amortissable, ceux-ci correspondant nécessairement aux constructions (voir Remarque fiscale ci-avant a.).

Il en résulte une divergence entre règles comptable et fiscale. Sur le traitement des divergences, voir n° 1544-2.

c. Dépréciation de la promesse de vente reçue Voir crédit-bail mobilier n° 1544-2.

d. Cas particuliers :

- **réévaluation du contrat acheté** Elle est impossible, s'agissant d'une immobilisation incorporelle (Bull. CNCC n° 89, mars 1993, EC 92-41, p. 142 s.).

- **cession du contrat acheté** Le résultat de cession est égal au prix de cession diminué du montant de l'élément incorporel inscrit à l'actif au compte 206 « Droit au bail ».

Les amortissements dérogatoires sont repris en totalité en résultat.

Fiscalement,

a. Pour les contrats conclus **avant le 1er janvier 1996,** si l'on tient compte de la reprise d'amortissements dérogatoires, la plus-value fiscale est égale à la plus-value dégagée sur le plan comptable. Il convient de distinguer (CGI, art. 39 duodecies A-2) les plus-values à court terme et à long terme (sur le maintien de cette distinction pour les entreprises soumises à l'IR, voir n° 1520) :

1. si la cession intervient dans les 2 ans de la date d'achat du contrat, elle constitue une plus-value à court terme (règle générale) ;

2. au-delà de 2 ans (règle spécifique), elle constitue :

- une plus-value à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix d'acquisition du contrat (amortissements dérogatoires),

- augmenté de l'amortissement que le précédent titulaire aurait pu pratiquer sur l'immeuble objet du contrat pendant la période où il a été titulaire du contrat (« **amortissement théorique fiscal** ») ;

- une plus-value à long terme, pour le surplus.

b. Pour les contrats conclus **à compter du 1er janvier 1996,** la plus-value fiscale est égale à la différence entre :

- le prix de cession, d'une part,

- et le prix d'acquisition diminué des amortissements déduits et augmenté des quotes-parts non déduites des redevances (voir n° 1543-1).
Elle est à court terme à hauteur des quotes-parts de redevances représentatives de l'« amortissement » des constructions qui ont été déduites.

Remarque
Amortissement théorique fiscal : l'« amortissement théorique fiscal » n'est pas comptabilisé.

II. De la levée de l'option à la cession de l'immeuble

a. Coût d'entrée de l'immeuble (lors de la levée de l'option) Il est égal au coût d'acquisition de l'immeuble augmenté, le cas échéant, de la valeur nette comptable de l'élément incorporel immobilisé au compte 206 « Droit au bail ».

Il n'y a pas lieu de prendre en compte les amortissements dérogatoires antérieurement constatés, qui sont maintenus (voir ci-après **b.** Amortissement).

La ventilation entre le terrain et les constructions s'effectue selon la règle générale (voir n° 1351).

Fiscalement, (CGI, art. 39 duodecies A-3 et 239 sexies C, al. 2 et BOI 4 A-7-91, n° 69 repris dans D. adm. 4 D-2632, n° 18), le prix de revient fiscal de l'immeuble est égal à la somme :

- du prix d'acquisition de l'immeuble prévu au contrat ;

- de la réintégration à opérer dans les bénéfices de l'exercice en cours au moment de la levée d'option (voir n° 1543-2, I. a.) ; le montant réintégrable est réintégré à hauteur du rapport entre la durée de détention du contrat par le crédit-preneur et la durée du contrat (D. adm. 4 A-2173, n° 78) ;

- du prix d'acquisition du contrat diminué des amortissements déjà pratiqués (amortissements dérogatoires).

Le prix de revient fiscal global est ventilé en pratique comme suit (BOI 4 A-7-91, n° 66 s. repris dans D. adm. 4 D-2632, n° 20 s.) :

1. le prix de revient fiscal du **terrain** est égal à la somme :

- du prix d'acquisition prévu au contrat augmenté de la réintégration effectuée, retenu dans la limite du prix d'acquisition du terrain par le bailleur,

- et de la fraction du prix d'acquisition des droits qui correspond au terrain.

2. le prix de revient fiscal des **constructions** correspond au surplus.

Il résulte de ces **divergences** entre règles comptables et fiscales, la nécessité :

- d'**assurer un suivi extra-comptable** des données fiscales, les bases de coût d'entrée, et donc d'amortissements, étant différentes ;

- de **faire une correction extra-comptable** sur l'exercice de levée de l'option (réintégration sur l'imprimé n° 2058-A, ligne WQ).

b. Amortissement de l'immeuble (après la levée de l'option et jusqu'à la cession) Il est calculé sur la durée d'utilisation probable de l'immeuble compte tenu du temps déjà écoulé (Bull. CNCC n° 71 précité).

Fiscalement, Il en est de même (CGI art. 39 duodecies A-3) mais sur une base différente.

En conséquence :

- les amortissements pour **dépréciation** seront calculés sur la **base comptable** ;

- les amortissements **dérogatoires** constatés avant la levée de l'option, comme le cas échéant après, seront repris à la clôture d'un exercice dans la mesure où l'amortissement pour dépréciation de l'exercice excède l'annuité fiscalement déduite.

Sur le caractère particulier de ces amortissements dérogatoires, voir n° 1543-2 II.

III. Cession de l'immeuble
L'immeuble et les amortissements pour dépréciation sont soldés par le compte 675 et les amortissements dérogatoires repris au résultat.

Fiscalement, Voir n° 1543-3 (cession de l'immeuble dans le cas d'un contrat souscrit à l'origine).
En ce qui concerne les constructions (CGI, art. 39 duodecies A-4), l'**amortissement théorique fiscal** est calculé comme suit : (Prix d'acquisition du bien par le bailleur - Prix de cession à la levée d'option d'achat en faveur du locataire) × durée de détention du contrat par le cédant / durée du contrat.

Remarque
Amortissement théorique fiscal : l'« amortissement théorique fiscal » n'est pas comptabilisé.

Achat d'un contrat mobilier

1544-2

I. Jusqu'à la levée de l'option

a. Coût d'entrée du contrat acheté Selon le bulletin CNCC (n° 71, septembre 1988, EJ 88-36, p. 339 s.), l'acquisition d'un contrat de crédit-bail mobilier peut s'analyser, de la même manière que celle d'un crédit-bail immobilier (voir n° 1544-1), comme l'acquisition :

- d'une part, d'un droit au bail,

- d'autre part, d'une promesse unilatérale de vente du bien (option d'achat).

L'ensemble de ces deux éléments incorporels est porté au compte 206 « Droit au bail », pour le montant du prix payé pour l'acquisition du contrat (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, EC 2005-41, p. 505 s.).

Pour une analyse économique du prix du contrat, voir n° 1544-1.
Sur la possibilité de dissocier ces deux éléments, notamment pour leur amortissement, voir ci-après b.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 duodecies A-2).

b. Amortissement du contrat acheté Selon la CNCC (bull. précité), le droit incorporel ainsi comptabilisé est en général **amortissable.**

En effet, la charge annuelle totale liée au contrat (charge d'amortissement plus redevances versées) correspond bien aux redevances qui auraient été dues si le contrat avait été conclu à la date de son rachat.

Toutefois, lorsque la valeur de la **promesse de vente** est **significative** et que la **levée de l'option d'achat est probable,** la CNCC admet que :

- la quote-part du coût du rachat correspondant à la promesse **ne soit pas amortie.**

Cette situation peut notamment se présenter lorsque l'acquisition du contrat de crédit-bail se fait à une date proche de son échéance. Dans ce cas, l'acquéreur du droit bénéficie avant tout du droit de lever une option d'achat à un prix bien inférieur à la valeur du bien. Cette solution implique cependant de distinguer, au sein du coût de rachat du contrat, la valeur de chacune de ses composantes :

- la **promesse unilatérale de vente** est égale (en valeurs actualisées) à l'écart entre la valeur vénale estimée du bien lors de l'option et le prix à payer pour la levée de l'option. Ce montant est comptabilisé dans une subdivision du compte 206. Correspondant à un élément du coût d'acquisition futur du bien, il n'est pas amortissable pendant la durée du contrat ; toutefois, il fait l'objet d'une dépréciation dès lors que sa valeur actuelle devient inférieure à sa valeur comptable et notamment s'il devient improbable que l'option soit levée (Bull. CNCC n° 139 précité) voir d. ci-après ;

- le **droit au bail** est égal à la différence entre le prix payé pour le rachat du contrat et le montant estimé (précédemment calculé) de la promesse unilatérale de vente. Ce montant est amorti sur la durée restant à courir du contrat.

- ou, par mesure de simplification, que la totalité du droit incorporel soit amorti sur la **durée d'utilisation du bien** ainsi que le préconise l'OEC (Avis n° 29 du 15 novembre 1995).

Cette solution évite ainsi une décomposition du prix d'achat du contrat entre la promesse de vente et le droit au bail.

Fiscalement, Quel que soit le traitement comptable de la promesse de vente (CGI, art. 39 duodecies A-2) :

- la **totalité** du prix d'acquisition est amortissable ;

- l'amortissement s'effectue selon le **mode linéaire** sur la **durée normale d'utilisation du bien,** appréciée à la date d'achat du contrat. La durée d'amortissement retenue est donc indépendante de la durée restant à courir du contrat de crédit-bail à la date du transfert et de la durée d'amortissement résiduelle du bien qui résulte du plan d'amortissement technique établi par l'entreprise bailleresse (D. adm. 4 D-2631, n° 5).

Ainsi :

- la durée d'amortissement comptable est égale ou plus courte que la durée d'amortissement fiscal ;

- à l'inverse, la base sur laquelle porte l'amortissement comptable (tout ou partie du droit au bail) est inférieure ou égale à celle retenue en fiscalité (droit au bail en entier).

En conséquence :

- si l'amortissement comptable est **supérieur** à l'amortissement fiscal, il convient de **réintégrer le surplus** comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE) ;

- si l'amortissement comptable est **inférieur** à l'amortissement fiscal, il convient de comptabiliser le supplément fiscal en **« Amortissements dérogatoires ».**

c. Dépréciation éventuelle de la promesse unilatérale de vente Lorsque la quote-part du coût de rachat correspondant à la promesse de vente n'est pas amortie, une dépréciation peut devoir être constatée, voir b. ci-avant.

Fiscalement, Cette provision n'est susceptible d'être déduite qu'au-delà des amortissements (dérogatoires) déjà déduits.

Remarque
Ecriture de transfert des amortissements dérogatoires vers le compte dépréciation : si une dépréciation doit être constituée, il n'est pas possible de considérer qu'elle est déjà couverte en partie par les amortissements dérogatoires (ceux-ci n'étant pas représentatifs d'une dépréciation). Toutefois, afin d'éviter de grever le résultat comptable du double montant de la dépréciation et des amortissements dérogatoires, il peut être conseillé, pour des raisons pragmatiques contraires aux règles comptables, de transformer les amortissements dérogatoires (reprise) en amortissements pour dépréciation (dotation) et de ne constituer une dépréciation que pour le surplus.

d. Cas particulier : cession du contrat acheté Le résultat de la cession est égal au prix de cession diminué de la valeur nette comptable du contrat.

Fiscalement, Il est égal au prix de cession diminué de la valeur nette fiscale du contrat (BOI 4 A-7-91, n° 10).

Ainsi :

- **si l'amortissement comptable** était **supérieur** au fiscal, il y a lieu de **déduire extra-comptablement** la quote-part d'amortissement préalablement réintégrée sur l'imprimé 2058-A (ligne XG) ;

- **si l'amortissement comptable** était **inférieur** au fiscal, le résultat de cession fiscal est égal au résultat comptable majoré de la **reprise d'amortissements dérogatoires.**

Fiscalement, La plus-value de cession ainsi déterminée est (CGI, art. 39 duodecies A-1) :

1. si la cession intervient dans les 2 ans de l'achat du contrat, à court terme (règle générale) ;

2. au-delà des 2 ans (règle spécifique) :

- à court terme à hauteur de l'amortissement (fiscal) pratiqué sur le prix d'acquisition du contrat ; augmenté de l'amortissement que le précédent titulaire (cédant) aurait pu pratiquer sur le bien objet du contrat pendant la période où il a été titulaire du contrat (« amortissement théorique fiscal ») ;

- à long terme, pour le surplus.

Sur le maintien de la distinction court terme/long terme pour les entreprises soumises à l'IR, voir n° 1520.

II. De la levée de l'option à la cession du bien

a. Coût d'entrée du bien (lors de la levée de l'option) Il est égal au coût d'acquisition du bien majoré du montant net du droit au bail figurant à l'actif (qui se trouve ainsi soldé).

Ce montant net peut être nul s'il a été décidé d'amortir en totalité le droit au bail avant la levée de l'option. Les amortissements dérogatoires ne sont pas pris en compte dans ce montant net et sont maintenus au passif.

Fiscalement, Le principe est le même (CGI, art. 39 duodecies A-3), mais le montant net du droit au bail à retenir est différent, puisqu'il tient compte uniquement des amortissements déjà déduits fiscalement. En outre, si l'opération est réalisée auprès d'une Sofergie, le prix de revient est majoré, le cas échéant, de la fraction des loyers réintégrée en application de l'article 239 sexies A du CGI, comme pour les contrats immobiliers (voir n° 1543-2).

Il en résulte une **différence entre** les coûts d'entrée **comptable** et **fiscal,** ce qui nécessite un suivi extra-comptable des données fiscales.

b. Amortissement du bien (après la levée de l'option jusqu'à la cession) Il est pratiqué sur sa durée probable d'utilisation appréciée à la date de levée de l'option.

Fiscalement, Il en est de même (CGI art. 39 duodecies A-2) mais la base est différente.

Il en résulte les conséquences suivantes, selon les différentes situations existant **avant la levée** de l'option :

- si l'**amortissement comptable** du contrat était **supérieur à l'amortissement fiscal** (ce qui aura entraîné une réintégration fiscale), l'amortissement comptable après la levée de l'option sera nécessairement inférieur à l'amortissement fiscal : en conséquence, une **déduction extra-comptable** (correspondant à une quote-part de la réintégration antérieure) doit être effectuée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) ;

- si, à l'inverse, l'**amortissement comptable** du contrat était **inférieur à l'amortissement fiscal** (ce qui aura entraîné la comptabilisation d'amortissements dérogatoires), l'amortissement comptable après la levée de l'option sera nécessairement supérieur à l'amortissement fiscal ; en conséquence, une **reprise d'amortissements dérogatoires** doit être effectuée.

III. Cession du bien
Elle est traitée comptablement de la même manière que lorsque le contrat a été souscrit à l'origine (voir n° 1542-3).

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 1542-3).

II. Traitement des dépenses ultérieures sur des immobilisations

(qui ne figurent pas au bilan)

Dépenses de construction financées par le locataire

1545

Il est fréquent que le bailleur limite le montant des dépenses de construction qu'il est appelé à financer ; les dépenses complémentaires sont alors prises en charge par le locataire sans que leur sort soit réglé par le contrat initial. A notre avis, par assimilation aux dépenses effectuées par un locataire dans une construction ne lui appartenant pas :

a. Comptabilisation initiale Il convient de les inscrire dans un sous-compte « Installations générales, agencements, aménagements divers » (dans des constructions dont l'entreprise n'est pas propriétaire ; compte 2181).

b. Amortissement Elles sont amorties sur la **durée d'utilisation du bien** (voir n° 1460 s.).

S'il s'agit d'un contrat de location simple, cette durée est limitée à la durée du bail (qui tient compte des périodes de renouvellement raisonnablement assurées).
S'il s'agit d'un contrat de crédit bail avec option d'achat, la durée d'utilisation doit tenir compte de la probabilité de lever l'option d'achat sur la construction.
Lorsque la durée de renouvellement est définitivement connue (ou bien que l'entreprise sait que le bail ne sera pas renouvelé) elle a l'obligation de revoir prospectivement le plan d'amortissement des constructions sur la nouvelle durée résiduelle du bail (voir n° 1467).

c. Transfert d'immobilisation En **cas de levée d'option** à la fin du contrat, la partie de la construction financée par le preneur est transférée au compte d'immobilisations approprié.

d. Sortie A l'expiration du bail, si l'**option n'est pas levée,** les constructions ne peuvent plus figurer au bilan du locataire.

Dès que son caractère de probabilité apparaît le preneur doit modifier le plan d'amortissement de manière prospective (voir n° 1467).
En cas de déménagement en cours de bail, voir n° 1494.
Sur l'obligation de démantèlement des agencements installés par un locataire, voir n° 1548-1.

Frais accessoires à la mise en service d'une immobilisation louée (prise en location)

1545-1

Aucun texte du PCG ne traite précisément de la comptabilisation des frais accessoires à la mise en service d'une immobilisation prise en location. En effet, les immobilisations louées étant exclues du règlement sur les actifs, leur comptabilisation ne suit pas les règles générales d'activation des frais accessoires d'installation et de mise en état de fonctionnement d'une immobilisation telles que prévues par le PCG (art. 321-10, voir n° 1404 s.).
Néanmoins, l'exclusion du règlement sur les actifs ne signifie pas que ces frais doivent être obligatoirement comptabilisés en charges.

En pratique, aujourd'hui, les frais accessoires à la mise en service d'immobilisations louées ne sont en général **pas activés.** Toutefois, dans l'attente d'une position des organismes compétents sur le traitement de ces frais accessoires et en l'absence d'interdiction explicite, il nous semble possible de les activer dès lors qu'ils procurent des avantages économiques sur toute la durée d'utilisation de l'immobilisation louée.

Deux approches pourraient, à notre avis, être envisagées :

1. **Ces frais auraient dû être à la charge du bailleur et permettent de réduire les futurs loyers.** Selon cette approche, les frais engagés pour la mise en service de l'immobilisation devraient être traités comme des loyers versés d'avance à comptabiliser en charges constatées d'avance et à reprendre sur la durée d'utilisation probable de l'immobilisation dans le cadre du contrat de location (en tenant compte des renouvellements probables).

2. **Ces frais ont permis d'acquérir le droit d'utiliser l'immobilisation et constituent donc des frais accessoires à l'acquisition d'un droit.** Selon cette approche, ils devraient être comptabilisés en immobilisation incorporelle et amortis sur la durée du contrat ou sur la durée prévisible d'utilisation de l'immobilisation (en cas d'option d'achat dont l'exercice est fortement probable).

Dépenses de remplacement d'un matériel financées par le locataire

Remplacement de matériel loué

1546

Lorsque le contrat de location prévoit que le locataire doit pourvoir, à ses frais, au remplacement du matériel appartenant au bailleur et devenant inutilisable du seul fait de l'usure normale, le nouveau matériel acquis par le locataire pour le compte du bailleur constitue une **immobilisation** à amortir sur la durée d'utilisation du bien.

S'il s'agit d'un contrat de location simple, la durée d'utilisation du bien est limitée à la durée résiduelle du bail (qui tient compte des périodes de renouvellement raisonnablement assurées).
S'il s'agit d'un contrat de crédit-bail avec option d'achat, la durée d'utilisation doit tenir compte de la probabilité de lever l'option d'achat.
Sur la provision pour remise en état lorsque le locataire a une obligation de remettre le bien dans un état défini en fin de contrat, n° 1548-1.

Remplacement des composants d'un matériel loué

1546-1

Selon l'avis CU CNC n° 2006-C, **l'identification des composants** d'une immobilisation louée est **effectuée soit par le propriétaire** (bailleur), **soit par le locataire,** en fonction des modalités contractuelles relatives à la charge de remplacement des composants :

Cet avis du Comité d'Urgence n'est pas applicable aux entreprises industrielles et commerciales pour ses dispositions concernant l'amortissement des biens donnés en location (voir n° 1493). En revanche, les règles relatives aux composants sont applicables à tous les biens donnés en location, quel que soit le statut de l'entité bailleresse.

Charge de remplacement	Identification des composants	
	Chez le propriétaire	Chez le locataire
Le remplacement incombe au propriétaire	Composants **identifiés à l'origine** (ou lors du remplacement)	Pas de décomposition
Le remplacement incombe au locataire	Pas de décomposition	Composants **identifiés lors du remplacement**

En conséquence :

I. le locataire n'identifie les différents composants du bien loué que **lorsque la charge de remplacement lui incombe.** Dans ces conditions, les **coûts des composants** remplacés sont :

- **immobilisés** à l'actif lors du remplacement ;

- amortis sur la plus courte des deux durées suivantes : la durée séparant deux remplacements et la durée d'utilisation du bien (celle-ci pouvant être limitée à la durée résiduelle du bail dans certains cas, voir n° 1546).

Remarque

Entretien courant : les dépenses courantes d'entretien engagées par le locataire, et qui ne répondent pas aux critères de définition d'un composant, constituent des charges, (voir n° 1391).

II. le bailleur identifie les différents composants du bien loué lorsqu'il en a l'obligation, c'est-à-dire lorsque, selon le contrat de location, le remplacement des composants est à sa charge. En revanche, si le contrat de location prévoit le remplacement à la charge du locataire, le bailleur ne décomposera le bien qu'à l'issue du contrat.

En effet, le bailleur ne maîtrisant pas l'état du bien à l'issue du contrat, il ne peut pas en pratique anticiper une décomposition de ce bien. Sur la provision pour remise en état lorsque le locataire a une obligation de remettre le bien dans un état défini en fin de contrat, n° 1548-1.

III. Provisions liées aux immobilisations

(qui ne figurent pas au bilan)

Provisions pour coûts de démantèlement et de remise en état de biens ou de sites appartenant à autrui

1548-1

Des provisions liées aux immobilisations corporelles qui ne figurent pas au bilan (biens pris en location simple ou en crédit-bail) peuvent devoir être constituées pour couvrir les charges futures prévues par une obligation (généralement contractuelle ou légale).

Sont notamment concernés :

- les entreprises **locataires d'un bien** dont le contrat de location, éventuellement renouvelable, prévoit une obligation de remise en état lors de la restitution du bien ;

- les entreprises concessionnaires qui sont tenues, en vertu de leur cahier des charges, de restituer le matériel concédé en bon état à l'autorité concédante à l'expiration de la concession (voir n° 4120 s.) ;

- les entreprises édifiant des **constructions sur sol d'autrui,** en cas de bail prévoyant que les constructions édifiées par le locataire reviendront gratuitement et en bon état au propriétaire du terrain à l'expiration du contrat ; ou si le contrat prévoit la destruction des constructions ;

- les **occupants du domaine public** qui, lors de l'expiration de leur titre d'occupation, devront supporter des frais en raison de la cessation immédiate de leur activité (frais de démolition, frais de remise en état d'abattoirs publics, etc.).

Sur le cas particulier des dépenses de **gros entretien et de grandes visites,** qui peuvent être provisionnées, voir n° 1515.

Fiscalement, Il en est de même. En effet, selon Olivier Sivieude, directeur de la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), interrogé par nos soins dans le cadre de la Conférence « Panorama des redressements fiscaux 2011 » Les Echos Conférences Landwell et Associés en partenariat avec le Feuillet Rapide fiscal et social (Ed. F. Lefebvre), les obligations de remise en état ouvrant droit à la constitution d'une provision pour démantèlement ne sont pas limitées aux obligations d'ordre environnemental.

I. Conditions de comptabilisation de la provision
Les coûts de remise en état de biens appartenant à autrui doivent être provisionnés si les conditions suivantes sont remplies à la clôture de l'exercice (PCG, art. 312-1 s. ; avis CNC n° 2000-01, § 5.9 et CU CNC n° 2005-H, § 2.1 et 2.2 ; voir n° 2577-1) :

a. Existence d'une obligation à la clôture Ces coûts résultent d'une dégradation (immédiate ou progressive) causée par l'entreprise à la clôture et que la loi, un règlement, le contrat de bail ou l'engagement volontaire et affiché de l'entreprise (obligation implicite) l'oblige à réparer.

Par exemple, il a été jugé que l'obligation légale de remise en état d'une installation classée (C. env. art. L 512-17) incombe au locataire, dernier exploitant de l'installation classée et ce même si le site était déjà pollué avant sa prise de possession des lieux (Cass. civ. 10 avril 2002 et Cass. 3e civ. 2 avril 2008, n° 07-12155, 07-13.158). Sur la contrepartie de la provision, dans ce cas, voir ci-après III. Exemple 3.
Pour plus de détails sur ces obligations, voir n° 1516.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 39 ter c. ; BOI 4 E-2-07, n° 23). En effet, dans certains cas, l'obligation juridique de démanteler ou de remettre en état n'incombe pas au propriétaire des actifs corporels devant être démantelés ou remis en état, mais à l'exploitant du site ou des installations concernées. Dans ces cas, le passif correspondant à l'obligation ne peut être comptabilisé que chez la personne à qui incombe effectivement cette obligation.

Remarque
Obligation conditionnée à la fin d'un bail : En cas d'obligation conditionnelle (par exemple, l'obligation de remettre en état est conditionnée à la sortie du bail), tant qu'il n'est pas probable à la clôture que la condition sera levée, **aucune provision** ne doit être comptabilisée. En revanche, une information est nécessaire dans l'annexe au titre des passifs éventuels ; voir n° 2833). Toutefois, lorsque la société dispose d'un grand nombre de baux similaires, une sortie de ressources peut être estimée probable à la clôture sur l'ensemble des baux. Pour plus de détails, voir ci-après c.1 (notre remarque 3).

b. Sortie de ressources sans contrepartie pour l'entreprise Les dépenses de remise en état sont sans contrepartie pour l'entreprise :

- lorsqu'elles sont liées à l'apurement d'une situation passée et ont déjà permis à l'entreprise de bénéficier des avantages économiques liés à l'exploitation du bien loué ; tel est le cas de la **dépollution** ;

- lorsque la durée résiduelle du contrat ne permet pas de rentabiliser les dépenses engagées au titre de la remise en état. Tel peut être le cas d'une obligation de **renouvellement** d'un matériel loué lorsque, par exemple, le renouvellement a lieu 2 ans avant la fin du contrat et qu'un tel matériel peut être utilisé pendant encore 5 ans.

c. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes En l'absence de dépenses programmées à une date déterminée (soit par obligation, soit par décision de l'entreprise l'engageant vis-à-vis des tiers), il convient de tenir compte dans l'estimation de la probabilité de la sortie de ressources du caractère renouvelable ou non du contrat :

1. Contrats renouvelables En principe, la sortie de ressources est probable à la clôture lorsque la date de fin de contrat est connue ou qu'il devient probable, à la clôture, que le contrat ne sera pas renouvelé.

Le Bulletin CNCC (n° 125, mars 2002, EC 2001-81-9 & 10, p. 106 s.) précise que la fin définitive du bail, soit du fait du bailleur, soit du fait d'une décision de l'entreprise matérialisée par un acte ou des faits tangibles connus de tiers, rend probable la sortie de ressources.

En pratique, la sortie de ressources est probable à la clôture :

- lorsque le renouvellement est à l'initiative du bailleur. En effet, dans ces conditions, il n'est pas nécessairement probable que le contrat sera renouvelé ;

Fiscalement, Même en présence d'une clause de tacite reconduction, une entreprise délégataire d'un service public n'a pas à apprécier ses chances de reconduction et peut donc constituer une provision pour remise en état dès lors que l'autorité délégante procède nécessairement à une nouvelle mise en concurrence des offres à l'échéance du contrat (TA Paris 19 novembre 2008, n° 03-3954).

- lorsque le contrat est renouvelable à l'initiative du locataire, dès lors qu'il existe une date de fin de contrat prévisible. Cette fin prévisible du contrat (ou son absence) peut être recherchée dans les hypothèses retenues notamment dans l'élaboration des business plans et dans la durée d'amortissement des investissements dépendant du bail.

Remarques

1. Baux commerciaux 3-6-9 Dans le cas particulier des baux commerciaux 3-6-9 indéfiniment renouvelables, la durée d'exploitation peut ne pas être déterminable. Dans ce cas, sauf si le locataire ou le bailleur a décidé de mettre fin à la location, la sortie de ressources est conditionnée à la fin du contrat. Seul un passif éventuel doit être indiqué en annexe (voir n° 2833). Toutefois, si l'entreprise détient un ensemble de baux présentant des obligations similaires, une provision peut devoir être constituée sur une base statistique (voir remarque **3.** ci-après).

2. Dégradations progressives En cas de dégradation progressive, même si la date de fin de contrat n'est pas déterminable, l'entreprise peut avoir d'ores et déjà pris la **décision d'effectuer des travaux de remise en état avant le terme du premier contrat,** sans attendre les périodes d'éventuels renouvellements. Dans ce cas, la sortie de ressources étant probable à la clôture, ceux-ci doivent être provisionnés à hauteur de la dégradation déjà constatée.

3. Ensemble de contrats de bail Lorsqu'il existe un grand nombre de baux comportant des obligations de remise en état similaires, la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout (PCG art. 323-2 ; voir n° 2577-1). En pratique :

- même si, à la clôture, on ne peut pas estimer pour chacun des baux que le contrat sera ou non renouvelé,

- il peut en revanche être estimé, sur la base de statistiques par exemple, qu'un certain nombre de ces baux (par exemple 70 %) ne le seront pas. La sortie de ressources doit être considérée comme probable pour 70 % des baux.

2. Contrats non renouvelables La sortie de ressources est probable, la date de fin de contrat étant connue à la clôture.

Le tableau suivant, établi par nos soins, présente une synthèse du traitement comptable applicable en cas d'obligation de dépollution d'un bien loué :

	Bail non renouvelable	**Bail renouvelable**
Obligation conditionnée à la fin du bail	**Provision**	- si la fin probable du bail peut être estimée : **Provision** - sinon (baux 3-6-9) : **Passif éventuel** (hors bilan) sauf si parc de baux (voir ci-après)
Injonction ou décision de réparer avant la fin du contrat	**Provision**	
Parc de baux	**Provision**	**Provision** à hauteur du % de non-renouvellement probable

II. Contrepartie de la provision en charges ou en immobilisation
Lorsque les conditions sont réunies, une **provision** est constituée en distinguant si la dégradation est immédiate ou progressive. A notre avis, les règles s'appliquant aux provisions pour remise en état de sites (voir n° 1516 s.) s'appliquent également aux provisions pour remise en état d'un bien loué. En conséquence :

a. en cas de dégradation immédiate constatée dès la **signature du contrat** (ou dès la dégradation), la contrepartie de la provision est un **actif** (pour plus de détails, voir n° 1516-1) ;

Tel est le cas pour l'obligation :

- de **démantèlement** des constructions édifiées sur le domaine public et que l'entreprise est tenue de détruire, en fin de concession,

- de démantèlement des agencements installés par un locataire (cloisons, câblages) et devant être retirés à la fin d'un contrat, l'obligation existant dès la date d'installation des agencements,

- de réalisation des travaux d'aménagement d'un terrain, en fin d'exploitation d'une décharge contrôlée d'ordures ménagères,

- de dépollution d'un site classé pour la protection de l'environnement, pour la partie correspondant à la pollution antérieure à la date de prise du bail et connue à cette date (voir ci-après III. Exemple 3).

Fiscalement, La provision pour remise en état d'immobilisations louées n'est pas déductible car comptabilisée en contrepartie d'un compte d'actif (CGI art. 39 ter C ; BOI 4 E-2-07, n° 10 et 23 ; voir n° 1516-1).

b. en cas de dégradation progressive, c'est-à-dire constatée au fur et à mesure de l'exploitation et donc nécessaire à l'activité passée de l'entreprise, la provision constituée au titre de l'obligation de remise en état de biens ne peut pas avoir comme contrepartie un actif mais une **charge** (pour plus de détails, voir n° 1516-2).

Tel est le cas pour les obligations :

- de **remise en état** (de dégradations constatées au fur et à mesure de l'exploitation : par exemple, renouvellement des agencements mis à la disposition du locataire, renouvellement de composants...),

- de **dépollution** (élimination des déchets produits par l'entreprise au fur et à mesure de son activité).

Fiscalement, Les frais de remise en état des locaux que l'entreprise devra supporter en exécution de son obligation contractuelle peuvent faire l'objet de provisions déductibles dès lors qu'à la clôture de l'exercice des éléments de fait rendent probable la résiliation ou le non-renouvellement du bail ou de la concession (D. adm. 4 E-2352, n° 17 s.).

III. Exemples



Exemple 1 - Remise en état de biens appartenant à autrui - dégradation progressive - contrat non renouvelable Une entreprise loue un bien depuis 2 ans. Le contrat sur 5 ans prévoit que le locataire doit remettre en état le bien lors de sa restitution.

La signature du contrat et la remise du bien à l'utilisateur sont le fait générateur de l'obligation contractuelle de le remettre en l'état à l'issue du contrat. La sortie de ressources est probable, le contrat n'étant pas renouvelable. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise. Une provision est constituée pour les coûts de remise en état qui devraient être engagés si le bien était restitué à la clôture.

Fiscalement, Le contrat n'étant pas renouvelable, la remise en état des biens est considérée comme probable. La provision est déductible dans les conditions de droit commun (voir fiscalement ci-avant).

Exemple

Exemple 2 - Remise en état de biens appartenant à autrui - dégradation immédiate - contrat renouvelable sans durée déterminable Une entreprise prend à bail (bail commercial 3-6-9) des bureaux qui se présentent sous la forme de plateaux. Son contrat, renouvelable, prévoit qu'elle devra les restituer dans l'état dans lequel elle les a pris. Le non-renouvellement du bail est à l'initiative du locataire. Pour son activité, elle est contrainte d'effectuer des travaux d'aménagement : cloisons, câblage, etc.

La réalisation des travaux d'aménagement est le fait générateur de l'obligation contractuelle de remettre les locaux en l'état. A notre avis, la sortie de ressources n'est pas probable tant que la date de départ des locaux n'est pas connue, le contrat étant renouvelable et rien ne laissant penser qu'il ne le sera pas. En ce sens, également, Bulletin CNCC précité. Aucune provision ne peut donc être constituée. Les travaux d'aménagements sont amortis sur leur durée de vie.

En revanche, dès lors que la fin du contrat de location est probable, la provision doit être constatée.

Fiscalement, La provision n'est pas déductible car comptabilisée en contrepartie d'un actif.

Exemple

Exemple 3 - Remise en état d'un site classé pour la protection de l'environnement endommagé - dégradations immédiate et progressive - crédit-bail non renouvelable - l'option ne sera pas levée Une entreprise prend à bail un site classé pour la protection de l'environnement. A l'entrée dans le contrat, des dommages environnementaux causés par les anciens exploitants sont constatés.
Le nouveau locataire a une obligation contractuelle et légale (Cass. civ. 2 avril 2008, n° 07-12.155, 07-13.158) de remettre le site en l'état à l'issue du contrat, même s'il ne lève pas in fine l'option d'achat. La sortie de ressources est probable, le contrat n'étant pas renouvelable. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise.
A l'entrée dans le contrat, une provision doit donc être constituée pour la pollution qui existait au début du contrat du fait de

l'activité du précédant exploitant du site. Un actif est à comptabiliser en contrepartie de cette provision. Dans ce cas, le coût de dépollution est en effet pris en compte dans le coût global du contrat.
Les futures pollutions qui seront générées par l'exploitation du locataire feront l'objet d'une provision à doter progressivement, au fur et à mesure des dégradations causées, en contrepartie d'une charge.

Fiscalement, Une provision doit également être constatée (BOI 4 E-2-07, n° 23 et D. adm. 4 E-2352, n° 17 s. concernant les frais pour remise en état de locaux loués). A notre avis :

- la provision correspondant à la pollution constatée lors de l'entrée dans les lieux n'est pas déductible car comptabilisée en contrepartie d'un compte d'actif ;

- la provision correspondant à la pollution progressive du fait du locataire devrait être déductible car comptabilisée en contrepartie du résultat.

IV. Présentation des comptes annuels et autres informations

Information en matière de crédit-bail

1549

Les entreprises commerciales qui ont eu recours à des **opérations de crédit-bail** pour se procurer des biens d'équipement, des matériels ou des immeubles à usage professionnel sont soumises à certaines **obligations** de publicité comptable (C. mon. fin. art. R 313-14).

Remarques

1. Application à un GIE Ces obligations ne concernant que les entreprises commerciales, leur application à un **GIE** dépend donc de son objet :

- objet civil : il n'est pas tenu de respecter les dispositions suivantes ;

- objet commercial (ou activité réelle commerciale) : il est tenu de les respecter lorsqu'il publie ou communique ses comptes annuels (Bull. CNCC n° 47, septembre 1982, EJ 82-89, p. 322).

2. Crédit-bail sur fonds de commerce Les opérations de crédit-bail sur fonds de commerce ne sont pas visées par ce texte.

L'absence de cette information obligatoire est sanctionnée pénalement

1549-1

Toute infraction aux dispositions de l'article C. mon. fin. R 313-14 est punie de l'amende prévue pour les contraventions de la 5e classe, soit 1 500 € au plus ; en cas de récidive, le maximum de la peine d'amende encourue est portée à 3 000 € (C. mon. fin. art. R 351-4).
Peut-elle être omise du fait qu'elle n'a pas un caractère significatif pour l'entreprise, comme le préconisent le PCG et le CNC pour l'ensemble des informations de l'annexe (voir n° 368-2) ?
Deux réponses paraissent possibles :

a. La première, prudente, qui exigerait toute l'information concernant le crédit-bail dans l'annexe, considérant :

- qu'elle est **nécessairement significative** de par sa nature même (financement particulier de l'actif), indépendamment des montants en cause (valeur des biens, redevances) ;

- que **toute omission** pourrait entraîner des **sanctions** envers les dirigeants et constituerait un **fait délictueux** à révéler par le commissaire aux comptes.

b. La deuxième considérerait, comme l'indique la recommandation du CNC, que « le principe de l'importance significative domine l'ensemble des prescriptions concernant l'annexe » et que, dans ces conditions, l'information concernant le crédit-bail ne devrait être

fournie que si elle est significative.
C'est également la position de l'OEC (Avis n° 29 du 15 novembre 1995 sur la comptabilisation des contrats de location) que le caractère significatif doit s'apprécier tant par rapport aux données du bien que par rapport à celles du compte de résultat, par exemple, à notre avis, en comparant le total brut des biens d'équipement, matériels ou immeubles figurant à l'actif avec celui des biens utilisés en ayant recours à des opérations de crédit-bail, ou bien en comparant le montant des redevances de l'exercice et des dotations aux amortissements.

Sociétés commerciales ne bénéficiant pas du régime de présentation simplifiée de l'annexe

1550

Sur la possibilité d'une présentation simplifiée de l'annexe, voir n° 3659 s.

Mention dans l'**annexe** des informations suivantes (C. mon. fin. art. R 313-14 et PCG, art. 531-4/3) :

- valeur de ces biens au moment de la signature du contrat ;

- montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que montant cumulé des redevances des exercices précédents ;

Si la TVA n'est pas récupérable (exemple : véhicule de tourisme), ce montant nous paraît devoir être fourni TTC ; en outre, il n'y a pas lieu, à notre avis, de retenir les frais accessoires payables en complément du loyer lui-même.

- dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entreprise ainsi que montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ;

- évaluation à la date du bilan des redevances restant à payer (ventilées selon les échéances : à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus, à plus de cinq ans), ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulé au contrat.

Ces informations sont ventilées selon les postes du bilan dont auraient relevé les biens concernés (voir modèles de **tableaux** ci-après, **proposés à titre indicatif**).

Exemple

Exemple L'information peut être présentée dans le tableau (établi par nos soins) ci-après dont les données sont les suivantes :

- Valeur d'origine du bien au 1er janvier n - 2 : 40 000.

- Durée du contrat : 8 ans.

- Durée de vie du bien : 10 ans (linéaire).

- Redevance annuelle (payée le 1er janvier de chaque année) : 11 960 TTC (10 000 HT).

- Valeur de rachat : 1 € (symbolique).

Immobilisations en crédit-bail				
Postes du bilan	**Coût d'entrée (1)**	**Dotations aux amortissements**		**Valeur nette**
		de l'exercice (2)	**cumulées (2)**	
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage	40	4	12	28

Immobilisations en crédit-bail				
Postes du bilan	Coût d'entrée [(1)]	Dotations aux amortissements		Valeur nette
		de l'exercice [(2)]	cumulées [(2)]	
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en cours				
TOTAUX	40	4	12	28

(1) Valeur de ces biens au moment de la signature des contrats.
(2) Dotations de l'exercice et dotations cumulées qui auraient été enregistrées pour ces biens s'ils avaient été acquis, avec mention du mode d'amortissement retenu.

Engagements de crédit-bail							
Postes du bilan	Redevances payées		Redevances restant à payer				Prix d'achat résiduel [(1)]
	de l'exercice	cumulées	jusqu'à 1 an	+ 1 an à 5 ans	+ 5 ans	Total à payer	
Terrains							
Constructions							
Installations matériel	10	30	10	40	-	50	1
Autres immob. corporelles							
Immobilisations en cours							
TOTAUX	10	30	10	40	-	50	1

(1) Selon contrat.

Remarque

Actualisation des redevances : le Code monétaire et financier ne parle pas d'**actualisation** du montant des redevances restant à supporter (il parle toutefois d'évaluation à la date du bilan).

Si les redevances sont actualisées, à défaut d'un taux d'actualisation publié officiellement, les taux utilisés risquent d'être très différents selon les sociétés. C'est pourquoi il nous paraît souhaitable de mentionner le taux d'actualisation retenu.

Afin que l'annexe donne une « image fidèle » de l'endettement réel de l'utilisateur du crédit-bail, il suffirait que, pour chaque contrat de crédit-bail, l'**utilisateur demande au bailleur un tableau d'amortissement financier** et fasse figurer, en engagements donnés, la valeur du bien en crédit-bail, au moment de la signature du contrat, valeur qui serait réduite chaque année par l'amortissement financier inclus dans les loyers et dans la valeur résiduelle financière. Les redevances des exercices précédents, celles de l'exercice et celles

restant à payer pourraient ainsi être ventilées en intérêts et en amortissement financier, ce qui évite le problème du taux d'actualisation (et **facilite** en outre **le retraitement des opérations du crédit-bail dans les comptes consolidés**).

En pratique, en cas de crédit-bail immobilier, le crédit-preneur dispose de ces informations, voir n° 1543 s.

Autres personnes morales et personnes physiques

1550-1

Les autres personnes morales et les personnes physiques ayant la qualité de commerçants doivent donner les informations suivantes :

a. Compte de résultat (C. mon. fin. art. R 313-14) Indication séparée des **loyers** correspondant à l'exécution des contrats en distinguant :

- les opérations de crédit-bail mobilier,

- les opérations de crédit-bail immobilier.

b. Annexe (C. mon. fin. art. R 313-14 ; PCG art. 532-11 et 532-12) Indication de l'évaluation, à la date du bilan, du montant total des **redevances restant à supporter** en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit-bail, en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier de celles de crédit-bail immobilier.

Section 4 Schémas usuels de comptabilisation

I. Acquisition et production d'immobilisations

Date d'enregistrement

1551

En pratique, la comptabilisation est effectuée lors du **transfert de contrôle du bien** qui correspond le plus souvent au transfert de propriété, c'est-à-dire, habituellement, à la **livraison acceptée du bien** et à la **réception de la facture** ; à la clôture de l'exercice, les éventuels décalages entre facturation, livraison et transfert de propriété sont régularisés (voir n° 731 s.). Toutefois, pour certains contrats une date d'enregistrement particulière est retenue :

- contrat de crédit-bail (voir n° 1542-1) ;

- vente comportant des conditions particulières, voir n° 560 s.

Pour l'analyse détaillée des circonstances dans lesquelles le transfert du contrôle du bien ne correspond pas au transfert de propriété, voir n° 1324.

Ecritures comptables

Acquisition d'immobilisations

1552

A la réception de la facture, la dette envers le fournisseur est créditée au compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » par le débit du compte 21 « Immobilisations corporelles » (sous-compte concerné) pour le montant hors TVA déductible et du compte 4456 « TVA déductible » pour le montant de cette taxe (PCG, art. 444/40).

Rappelons que :

- le montant à porter dans le compte d'immobilisations est le coût d'acquisition (prix d'achat + frais accessoires). Pour plus de détails, voir n° 1402 s.

- les composants identifiés lors de l'acquisition doivent être comptabilisés séparément de l'actif principal.

Sur l'identification des composants au sein de l'actif principal, voir n° 1371 s.
Sur les modalités de décomposition, voir n° 1380 s.

Les **avances et acomptes versés** par l'entreprise à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 238 (PCG, art. 442/23).

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.30), il faut entendre par :

- **avances** : les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés ;

- **acomptes** : les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Pour des raisons pratiques, un seul compte a été prévu pour les avances et acomptes ; mais les entreprises peuvent avoir avantage à distinguer les unes des autres par une subdivision appropriée des comptes (PCG, art. 442/23).

Les entreprises ont la faculté de comptabiliser en cours d'exercice tous les acomptes et avances dans le compte 4091 « Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes », mais, en fin d'exercice, elles doivent virer aux comptes 237 et/ou 238 ceux concernant les commandes d'immobilisations (PCG, art. 442/23 et 444/40). Le cas échéant, les avances ou acomptes sont alors soldés par le débit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ». Ce solde représente la dette de l'entreprise envers son fournisseur à cette date.



Exemple Avance versée lors de la commande : 300.
Facture : matériel HT 1000 et TVA récupérable : 196.

Production d'immobilisations

1553

Selon le PCG (art. 442/23 et 447/72), la production de l'exercice, conservée par l'entreprise en vue de son immobilisation, constitue un produit d'exploitation enregistré à son coût de production (ce qui équilibre les charges correspondantes). Il est crédité au compte 72 **« Production immobilisée »** :

Pour plus de détails sur le coût de production, voir n° 1430 s.

- soit par le débit du compte 231 **« Immobilisations corporelles en cours »** du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise, au fur et à mesure de la progression des travaux ; lors de la mise en service du bien, le compte 231 est crédité (et soldé) par le débit du compte d'immobilisation intéressé ;

- soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

A notre avis :

- le **transit** par le compte 23 est nécessaire si la **production** d'immobilisations **s'étale sur deux exercices** ; En effet, selon le PCG (art. 442/23), le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

- les composants identifiés lors de l'immobilisation du bien produit doivent être comptabilisés séparément de l'actif principal.

Sur l'identification des composants au sein de l'actif principal, voir n° 1371 s.
Sur les modalités de décomposition, voir n° 1380 s.

En ce qui concerne la **TVA** :

Fiscalement, Cette production constitue une livraison à soi-même en principe passible de la TVA (voir Mémento Fiscal n° 47390).

Il en résulte sur le plan comptable que la TVA exigible est créditée au compte 4457 « TVA collectée par l'entreprise » par le débit du compte d'immobilisation concerné (montant de la TVA non déductible) et du compte 4456 « TVA déductible » (montant de la TVA déductible).

Exemple

Exemple 1 : Soit un matériel en cours de fabrication à la clôture de l'exercice n pour un coût hors TVA de 400 000. En n + 1, il est achevé pour un coût total de 1 000 000 et mis en service. L'entreprise peut déduire intégralement la TVA.

Exemple

Exemple 2 : Soit un matériel créé par l'entreprise pour un coût hors TVA de 1 000 000. Le pourcentage de droit à déduction de l'entreprise est de 80 %.

- TVA collectée : 196 000

- TVA déductible : 196 000 × 80 % = 156 800 (arrondi 157)

- Coût de l'immobilisation : 1 000 000 (coût hors TVA) + 39 200 (arrondi 39, TVA non déductible) = 1 039 200

En ce qui concerne la sous-traitance : lorsque l'entreprise crée l'immobilisation, tout en sous-traitant **une partie** ou en incorporant des éléments achetés à des tiers, les factures des sous-traitants et/ou des fournisseurs sont enregistrées, à notre avis, en classe 6 aux comptes 604 « Achats d'études et prestations de services » et 605 « Achats de matériels, équipements et travaux » (voir n° 815-1), puis retenues dans le coût de production par l'intermédiaire du compte 72.
A notre avis, même lorsque le bien est sous-traité **en totalité,** il convient de suivre ce schéma de comptabilisation et non de porter directement à l'actif le bien ; en effet, un bien sous-traité est assimilé à un bien produit et non à un bien acquis (voir n° 1430).

Apport d'une immobilisation

1554

Le compte d'immobilisation concerné est débité, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine, de la valeur d'apport par le crédit du compte 101 « Capital individuel » ou « Capital social » (et éventuellement du compte 1043 « Prime d'apport ») ou du compte 45611 « Associés-Apports en nature ».

Sur les opérations de fusion et opérations assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7605 s.

Les composants identifiés lors de l'immobilisation du bien produit doivent être comptabilisés séparément de l'actif principal.

Sur l'identification des composants au sein de l'actif principal, voir n° 1371 s.
Sur les modalités de décomposition, voir n° 1380 s.

II. Amortissements des immobilisations

Sur le contenu de la liste des comptes du PCG concernant les amortissements, voir n° 7002 (bilan), n° 7006 et n° 7007 (compte de résultat).

Date d'enregistrement

1555

Les amortissements sont constatés, en principe, lors de l'inventaire à la clôture annuelle. Les entreprises peuvent cependant les enregistrer au fur et à mesure (par exemple mensuellement ; voir abonnement n° 771).

Amortissement d'immobilisations non réévaluées

1556

Il convient de distinguer, d'une part, l'amortissement pour dépréciation, et d'autre part, l'amortissement dérogatoire (pour plus de détails sur la distinction, voir n° 1453).

I. L'amortissement **pour dépréciation** résultant de l'application du plan d'amortissement est débité au compte 681 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation » par le crédit de la subdivision concernée du compte 28 « Amortissements des immobilisations » (PCG, art. 442, 442/28 et 446/68).

II. L'éventuel complément fiscal constitue un amortissement **dérogatoire** débité au compte 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles » [subdivisions 6872 « Dotations aux provisions réglementées (immobilisations) » ; 68725 « Amortissements dérogatoires »] par le crédit du compte 145 « Amortissements dérogatoires ».
L'insuffisance fiscale qui en résulte lors des exercices suivants, est débitée au compte 145 par le crédit du sous-compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) », à inscrire dans les produits exceptionnels (PCG, art. 441/14, 446/68 et 447/78).

Pour plus de détails sur les amortissements dérogatoires, voir n° 1475 s.

Fiscalement, Le montant est égal :

- **pour un élément** d'actif déterminé, à l'annuité d'amortissement pour dépréciation majorée de la dotation à la provision pour amortissement dérogatoire, ou diminuée de la reprise opérée sur cette provision, selon le degré d'exécution du plan d'amortissement de l'élément (voir ci-après exemple 1) ;

- **pour l'ensemble des éléments amortissables** (mis à part les amortissements non déductibles), à la somme des dotations (amortissements pour dépréciation et dérogatoires) diminuée des reprises opérées sur la provision pour amortissement dérogatoire (voir ci-après exemple 2).

Une mesure de simplification est prévue pour les PME, afin de leur permettre d'amortir les immobilisations non décomposables à l'origine sur les durées d'usage, sans rechercher les durées réelles d'utilisation.

Pour plus de détails sur cette mesure de simplification, voir n° 1460-4.

En ce qui concerne l'incidence des amortissements dérogatoires sur les impôts différés, voir n° 2885-5.

Exemple

Exemple 1 : Une installation technique achetée 100 000 le 15 avril de l'exercice 1 (année civile) est amortie (économiquement) selon le mode linéaire en 4 ans (soit un taux de 25 %). L'entreprise (qui ne bénéficie pas de la mesure de simplification permettant de ne pas rechercher les durées réelles d'utilisation) utilise les possibilités fiscales qui lui sont offertes et pratique un amortissement dégressif (soit un taux de 37,5 %). Le calcul des amortissements est le suivant :

Amortissements	**pour dépréciation linéaires** (1)	**fiscaux dégressifs** (2)	**dérogatoires** (2) - (1)
Exercice 1	17 809 (1)	28 125 (2)	10 316
Exercice 2	25 000	26 953	1 953
Exercice 3	25 000	22 461	- 2 539
Exercice 4	25 000	22 461	- 2 539
Exercice 5	7 191	0	- 7 191
Total	100 000	100 000	0
(1) 17 809 = 25 000 × 260/365. (2) 28 125 = 37 500 × 9/12.			

Remarque

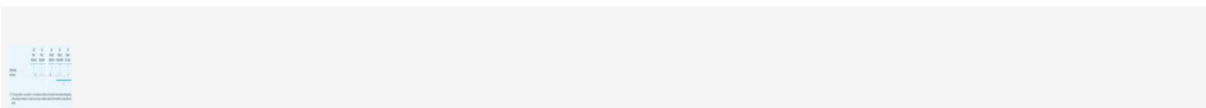
Modalité d'amortissement : dans cet exemple, nous avons retenu comme amortissement pour dépréciation un amortissement linéaire, mais cet amortissement aurait pu être autre (en fonction des unités d'oeuvre par exemple).



Exemple

Exemple 2 : Sur un exercice, trois immobilisations (A, B, C) sont amorties de la manière suivante :

Immobilisations	**Amortissements**		
	pour dépréciation (1)	**fiscaux** (2)	**dérogatoires** (2) - (1)
A	5 000	5 000	-
B	6 000	8 000	2 000 (1)
C	9 000	8 000	(1 000) (2)
Total	20 000	21 000	1 000
(1) dotation. (2) reprise.			



Reprises d'amortissements

1556-1

Elles sont enregistrées au compte **781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation) ».**
Sur les possibilités de reprise, voir n° 1468.

Amortissement des immobilisations réévaluées

1557

Sont examinées successivement les différentes réévaluations.

Réévaluation légale 1976

1557-1

Lorsqu'une immobilisation a fait l'objet d'une réévaluation, il en résulte :

I. La majoration des charges d'exploitation par le biais de l'amortissement, la réévaluation ne modifiant pas les plans d'amortissement. L'amortissement des biens réévalués se poursuit donc, en général, sur la période d'utilisation résiduelle et selon le régime retenu lors de l'opération. L'augmentation de la charge annuelle d'amortissement est donc directement fonction de celle de la valeur nette comptable des immobilisations réévaluées.
En fonction des schémas antérieurs adaptés à l'actuel PCG (celui-ci ne fournissant pas de précisions), l'amortissement pour dépréciation sur la **valeur réévaluée** est enregistré dans les charges d'exploitation (compte 681 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation »).

II. La reprise dans les produits exceptionnels au compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées » de la **provision spéciale à concurrence des suppléments d'amortissements** engendrés par la réévaluation en vue d'assurer la neutralité de l'opération au regard du résultat. Ce rapport est effectué avec des modalités différentes selon que les biens relèvent de l'amortissement linéaire ou entrent dans le champ d'application de l'amortissement dégressif (CGI, art. 238 bis J ; D. adm. 4 D-1331, n° 22) :

- **amortissement linéaire** : par fractions annuelles égales pendant la durée résiduelle d'amortissement appréciée au 31 décembre 1976 ;

- **amortissement dégressif** : par fractions annuelles dont chacune est calculée dans les mêmes conditions et au même taux que l'annuité correspondante d'amortissement.

Réévaluations libres 1980 à 1983

1557-2

Les règles édictées pour la réévaluation légale 1976 sont à appliquer (voir n° 3350) et en particulier celles ci-avant concernant les amortissements. Toutefois, l'écart de réévaluation est à inclure dans les provisions réglementées ; à défaut de compte retenu dans le PCG, un compte est à créer, par exemple 1486 « Provision spéciale de réévaluation libre ».

Fiscalement, La plus-value dégagée lors de l'opération ayant été comprise dans le bénéfice imposable au taux de droit commun, l'amortissement est calculé d'après la valeur comptable réévaluée, sous réserve de l'application des dispositions de la réévaluation légale 1976 si l'élément considéré a été antérieurement réévalué dans ce cadre (Rép. Sergheraert AN 17 mai 1982, p. 2040).

Réévaluations à partir de 1984

1557-3

Lorsque l'entreprise décide d'en pratiquer une, elle doit être effectuée dans les conditions fixées par le Code de commerce (voir n° 3355 s.) Ce texte n'opère pas de distinction entre immobilisations amortissables et non amortissables (l'écart est, dans les deux cas, porté au compte 1052 « Ecarts de réévaluation libre ») et ne prescrit pas la reprise au résultat de la fraction de la dotation aux amortissements provenant de l'écart de réévaluation.
En conséquence, les **dotations aux amortissements** doivent être pratiquées sur la base de la **valeur réévaluée** et portées en charges d'exploitation, **sans reprise au résultat de la fraction de l'écart de réévaluation correspondante** (traitement confirmé par le Règl. CRC n° 2003-04 qui ne permet pas cette reprise mais uniquement un reclassement de l'écart de réévaluation en réserve distribuable, voir n° 1567-3).
La fraction de l'écart de réévaluation correspondant à la dotation enregistrée peut, sous certaines conditions, être transférée vers un compte de réserves distribuables (Règl. CRC n° 2003-04 ; voir n° 1567-3 et 3357-2).

Pour un exemple, voir n° 3358.
Pour les conséquences sur les amortissements dérogatoires, voir n° 3359.

Fiscalement, La dotation aux amortissements est calculée sur la valeur réévaluée (CE 8 février 1999, n° 161306 ; D. adm. 4 D-2124, n° 8).

Cas particulier

Bien totalement amorti

1558-2

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.27), les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan, tant qu'elles subsistent dans l'entreprise.

L'adoption de plans d'amortissement définis selon les durées d'utilisation réelle (voir n° 1460 s.) et leur révision obligatoire (voir n° 1467 s.), devrait théoriquement rendre marginaux les biens totalement amortis encore utilisés.

Les immobilisations qui subsistent au bilan restent comprises dans les bases de la cotisation foncière des entreprises. D'où l'utilité d'en vérifier l'existence physique.

Sur l'information en annexe, voir n° 1585-4.

III. Dépréciation des immobilisations

Sur le contenu de la liste des comptes du PCG concernant les dépréciations voir n° 7002 (bilan), n° 7006 et 7007 (compte de résultat).

Immobilisations non réévaluées

1560

Le schéma de comptabilisation est le suivant :

I. Lors de sa **constitution,** la dépréciation est créditée (PCG, art. 442) au compte 29 « Dépréciation des immobilisations » (subdivision selon la nature de l'immobilisation) par le débit :

- soit du compte 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles » (subdivision 6876 « Dotations pour dépréciations exceptionnelles »), la dépréciation des immobilisations (incorporelles et corporelles) présentant habituellement un caractère exceptionnel ;

- soit du compte 681 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation » (subdivision 6816 « Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »), dans le cas où elle aurait un caractère courant.

Les textes ne fournissent aucune précision concernant la nature de ces dépréciations (exploitation ou exceptionnelles) et leur présentation dans le compte de résultat. En conséquence, les entreprises ont toujours le choix, à notre avis, de les constater en exploitation ou en exceptionnel. Ce choix dépend de la conception du résultat courant et du résultat exceptionnel qu'elles ont retenue. Pour plus de détails sur cette conception, voir n° 2755.

Le traitement retenu doit faire l'objet d'une information en annexe (voir n° 1585-2).

Remarque
Dépréciations figurant déjà dans les bilans antérieurs : elles ne peuvent donner lieu, chaque exercice, à une reprise des dépréciations antérieurement constituées et à une nouvelle dotation (supérieure). En effet, le PCG (art. 442/29) raisonne en variations (augmentation ou diminution) de la dépréciation déjà existante, la reprise et la (re)dotation en totalité ne semblent donc pas être la règle. Sur les conséquences de la dépréciation d'un actif sur son amortissement, voir n° 1505 s.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6860 et 6969-1 (cas particulier des actifs détenus en vue de la vente).

II. A la **clôture de chaque exercice** :

- l'augmentation de la dépréciation est créditée au compte 29 par le débit du compte 687 (ou éventuellement 681) ;

- la diminution de la dépréciation est débitée au compte 29 par le crédit du compte 7 « Reprises sur dépréciations et provisions » (à inscrire dans les produits exceptionnels, subdivision 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles » ou éventuellement 781/7816).

En revanche, sur les reprises « automatiques » de dépréciation pour des raisons fiscales, voir n° 1505-1.

III. Lors de l'**annulation** d'une dépréciation devenue sans objet ou ayant rempli son objet, le compte de dépréciation est débité, pour solde, par le crédit du compte 787 (ou éventuellement 781).

Exemple

Exemple Une immobilisation corporelle acquise 600 000 l'exercice 1 a les valeurs vénales suivantes : fin exercice 1 : 500 000, fin exercice 2 : 520 000.
Elle est cédée l'exercice 3 pour 530 000.



Toutefois, lorsque la charge effective est inférieure à la dépréciation comptabilisée, le compte 781 ou 787 peut être subdivisé de façon à permettre de distinguer les reprises correspondant aux excédents de dépréciation.

Exemple

Exemple - Reprise de l'exemple précédent L'exercice 3, le compte 7876 peut être ventilé entre :

- la charge effective : 600 (prix d'achat) - 530 (prix de vente) = 70

- et la reprise correspondant à l'excédent de provision : 80 - 70 = 10

Remarque
Intérêt de la distinction entre dotation et reprise : cette distinction entre charge et reprise offre peu d'intérêt sur le plan de l'information financière externe puisqu'elles sont regroupées dans le même poste du compte de résultat. En revanche, sur le plan interne, elle permet de juger la politique de constitution des dépréciations.

Immobilisations réévaluées

Généralement, ne sont concernées que les immobilisations non amortissables.

1561

Sont examinées successivement les différentes réévaluations.

Réévaluation légale 1976

1561-1

I. Détermination de la dépréciation lors de chaque clôture d'exercice
Selon l'AMF (Bull. COB mars 1978, p. 5), il convient de recourir chaque année aux mêmes techniques : si la réévaluation des terrains au 31 décembre 1976 a été appuyée par exemple sur les rapports de deux experts immobiliers, il conviendrait normalement de faire appel de nouveau à eux chaque année pour s'assurer que les valeurs des terrains n'ont pas diminué à moins que les rapports des experts n'aient fourni une méthode d'évaluation susceptible d'être mise en oeuvre ultérieurement par la direction de l'entreprise. De même, si la valeur réévaluée d'un fonds de commerce a été déterminée par différence entre la valeur globale de l'entreprise et le total des valeurs réévaluées portées au bilan, le même calcul, actualisé, devra être effectué à chaque arrêté des comptes.

II. Traitement comptable
La dépréciation, venant éventuellement affecter un élément précédemment réévalué, suit la règle générale. Mais cette dépréciation présente la particularité de devoir être dotée par imputation sur la réserve de réévaluation à concurrence du montant de l'écart de réévaluation non capitalisé afférent à l'élément correspondant.

Fiscalement, Dans la limite du montant de la réévaluation, la (provision pour) dépréciation n'est pas déductible (ou, s'il s'agit d'une (provision pour) dépréciation de titres de participation, n'est pas imputable sur les plus-values à long terme) que la réserve de réévaluation ait été, ou non, capitalisée (CGI A II, art. 171 duodecies), ce qui permet le respect de la neutralité de l'opération.

La dépréciation est créditée au compte 29 par le débit du compte 1053 « Réserve de réévaluation » à concurrence de la plus-value de réévaluation, ou du montant de la réserve non capitalisée s'il est inférieur et, pour l'éventuel complément de dépréciation, du compte 6876 « Dotations pour dépréciations exceptionnelles ».

Exemple

Exemple Réévaluation d'un terrain :

Prix d'achat	300 000	
Ecart de réévaluation	100 000	(dont 75 000 incorporés au capital)

Prix d'achat réévalué	400 000
Dépréciation	90 000
Valeur actuelle	310 000



A défaut d'une imputation précise retenue par la société, l'incorporation au capital est présumée avoir été opérée proportionnellement sur chacune des plus-values dégagées par la réévaluation (D. adm. 4 B-3212, n° 16).

III. Disparition puis reconstitution de l'écart de réévaluation

Lorsque le montant de la dépréciation diminue, la **reprise de dépréciation** doit, à notre avis, être comptabilisée comme suit :

- par inscription au compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles », à hauteur de la provision qui avait, le cas échéant, été constituée par dotation ;

- puis, par **reconstitution** partielle ou totale **de la réserve de réévaluation correspondante.**

Fiscalement, Les dotations aux (provisions pour) dépréciation n'étant déductibles qu'au-delà du montant de l'écart de réévaluation, les reprises de dépréciation ne sont imposables qu'au-delà de ce même montant.

Exemple

Exemple Terrain acquis pour 100 000.
Réévaluation faite à fin 1978 pour 150 000.
Dépréciation en n de 170 000.
Diminution de la dépréciation en n + 1 de 80 000.



Ainsi l'immobilisation est-elle maintenue à l'actif pour sa valeur réévaluée et la réserve de réévaluation, dans la mesure où elle n'a pas été capitalisée, suit les variations de la dépréciation du bien, sans qu'il en résulte une incidence sur les résultats.

Réévaluations libres de 1980 à 1983

1561-2

Les règles édictées pour la réévaluation légale 1976 sont à appliquer (voir n° 3350). Toutefois, l'écart de réévaluation est à porter au compte 1052 « Ecart de réévaluation libre ».
Concernant les dépréciations, les règles édictées pour la réévaluation légale 1976 sont également applicables. La dépréciation est créditée au compte 29 par le débit du compte 1052 « Ecart de réévaluation libre » :

- à concurrence du montant de la réserve ;

- et, pour l'éventuel complément de dépréciation, du compte 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles ».

Fiscalement, La plus-value dégagée lors de l'opération ayant été comprise dans le bénéfice imposable au taux de droit commun, le complément de (provision pour) dépréciation dotée par prélèvement sur la réserve est à déduire sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Réévaluations à partir de 1984

1561-3

Lorsque l'entreprise décide d'en pratiquer une, elle doit être effectuée dans les conditions fixées par le Code de commerce (voir n° 3355 s.). Selon ce texte, la réévaluation est portée au passif au compte « Ecarts de réévaluation » (à notre avis compte 1052).

Ce compte est unique, la distinction entre immobilisations amortissables et non amortissables de la réévaluation 1976 étant supprimée.

En conséquence, à notre avis, les dépréciations sont à pratiquer sur la base de la valeur réévaluée, sans reprise au résultat de l'écart de réévaluation.

Le caractère de la dotation dépend de la nature de la dépréciation (exploitation ou exceptionnelle).

Fiscalement, La plus-value dégagée lors de l'opération ayant été imposée, les (provisions pour) dépréciation doivent, à notre avis, être calculées, comme en comptabilité, sur la base de la valeur réévaluée, comme c'est le cas pour les amortissements et les plus-values de cession (D. adm. 4 B-322, n° 5).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6338 et 6630 (immeubles de placement).

IV. Sortie d'immobilisations du patrimoine

1564

Les immobilisations sorties du patrimoine de l'entreprise, soit par cession, soit par disparition ou destruction, soit par remplacement (composants) cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations.

Date d'enregistrement de la cession

1565

Remarque préalable
Le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs ne précise pas les critères de décomptabilisation d'un actif. En l'absence de précision, il convient, à notre avis, d'appliquer symétriquement les critères de comptabilisation d'un actif.

La cession doit être enregistrée à la date de l'opération ou de l'événement qui a pour résultat de faire sortir l'immobilisation de l'actif, soit :

- en cas de **vente,** lors du transfert de contrôle (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1310). Sauf cas particulier, le transfert de contrôle correspond au transfert de propriété (voir n° 1324) ;

Sur l'obligation de comptabiliser une provision au titre de l'engagement de rachat, voir notamment n° 562-2 (vente sous condition résolutoire) et n° 565 (vente avec accord de rachat).

Ce principe s'applique également en cas de vente d'immeubles avec promesse de vente, voir n° 1531.

Sur les autres cas particuliers d'entrée (et de sortie) d'actif, voir n° 1326 s.

- en cas de **vente avec clause de réserve de propriété,** lors de la remise matérielle au client (voir n° 1327) ;

- en cas d'**échange** ou d'**apport,** à la date prévue par l'acte pour le transfert de propriété ;

- en cas de **sinistre,** l'année du sinistre, pour l'indemnité d'assurance couvrant celui-ci, voir n° 2400-1 ;

- en cas d'**expropriation** ou d'**éviction** (voir n° 1525), lors de la fixation définitive de l'indemnité par l'ordonnance d'expropriation.

Fiscalement, La plus-value est réalisée à la date à laquelle l'indemnité est certaine dans son principe et son montant, à savoir à la date du jugement qui a fixé l'indemnité d'expropriation même si le jugement n'a été notifié à l'entreprise qu'au cours de l'exercice suivant (D. adm. 4 B-123, n° 55 et Rép. Charles, AN 22 mai 1989, p. 2337) et même si elle n'est perçue qu'ultérieurement (CE 10 novembre 1980, n° 18139) ou a fait l'objet d'un appel (CE 6 novembre 1974, n° 93547). L'ordonnance d'expropriation devenue définitive transfère la propriété du bien qui doit donc sortir de l'actif de l'entreprise, même si l'entreprise occupe encore les locaux après cette date. S'y substituent, jusqu'à la fixation définitive de l'indemnité, à concurrence de sa valeur comptable, les droits à indemnité nés de l'expropriation (CE 4 février 1972, n° 79751), ce qui revient à **neutraliser** l'effet de l'expropriation jusqu'à la naissance exacte de l'indemnisation.

Règles générales de comptabilisation d'une cession

Pour la cession d'immobilisations réévaluées, voir n° 1567 s.

Principe général

1566

Le résultat de cession est distingué en comptabilité en deux parties (PCG, art. 442, 444/46, 446/67 et 447/77) :

Fiscalement, Cette distinction est sans incidence sur les règles d'imposition des plus ou moins-values.

- d'une part, la sortie du bien cédé de l'actif ; la **valeur nette comptable** est débitée à un compte de charge exceptionnelle, le compte **675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés »,** par le crédit des comptes d'immobilisations et d'amortissements concernés (valeur nette) qui s'en trouvent ainsi soldés.

A notre avis, une analyse préalable des **frais de cession** est nécessaire pour définir ceux qui ne constituent pas des charges d'exploitation, mais des charges exceptionnelles à comptabiliser également au compte 675, voir n° 1522.

Fiscalement, Cette analyse des frais de cession a également une incidence (voir n° 1522).

Pour la constatation d'un amortissement au titre de l'exercice de la cession, voir n° 1521.

- d'autre part, le produit de la cession ; le prix de cession TTC est débité au compte **462 « Créances sur cessions d'immobilisations »** ou du compte de trésorerie intéressé par le crédit des comptes **775 « Produits des cessions d'éléments d'actif »** (pour le prix HT) et **4457 « TVA collectée »** (pour la TVA facturable sur le prix de cession).

Fiscalement, (CGI, art. 261-3-1° a), la **cession** d'un bien mobilier d'investissement usagé **est imposable à la TVA** sur son prix de vente, dès lors qu'il a ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de son acquisition.
Il n'y a donc pas de régularisation de TVA, **sauf dans certains cas pour les immeubles,** voir n° 1570-1, et pour les biens autres que les immeubles qui n'ont fait l'objet que d'une déduction partielle lors de leur acquisition (voir n° 1477 III b).

Exemple

Exemple Un matériel acheté 800 000 HT (la TVA ayant été par hypothèse totalement déduite : affectation exclusive à des opérations imposables ouvrant droit à déduction), amorti à hauteur de 600 000, est vendu 598 000 (dont 98 000 de TVA).

Remarque
Classement en résultat courant ou en résultat exceptionnel : lorsque les cessions d'immobilisations sont réalisées **dans le cadre de l'activité courante de l'entreprise,** leur comptabilisation dans le résultat exceptionnel [comme le prévoit le plan de comptes (PCG, art. 432-1)] peut fausser l'analyse du résultat d'exploitation. En conséquence, selon le bulletin CNCC (n° 166, juin 2012, EC 2012-09, p. 403 s.) dans cette situation, la valeur comptable nette constitue une charge diverse de gestion courante (à inscrire en compte 658, par exemple « Valeurs comptables des éléments d'actif couramment cédés ») et le prix de cession un produit divers de gestion courante (à inscrire en compte 758, par exemple « Produits des cessions courantes d'éléments d'actif »).
Quel que soit le choix de la société, le classement retenu pour comptabiliser les cessions doit être appliqué de manière cohérente d'une

année sur l'autre, et faire l'objet d'une description dans l'annexe et le rapport de gestion, si l'information est significative. Pour plus de détails sur la distinction entre résultat courant et résultat exceptionnel, voir n° 2755 et 2757.

Fiscalement, Pour les besoins du calcul de la CVAE (et du plafonnement de la CFE), le chiffre d'affaires à prendre en compte doit inclure les plus-values de cession d'immobilisations, corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante (les moins-values correspondantes venant en déduction de la valeur ajoutée) (CGI, art. 1586 sexies). Tel est le cas, selon l'Administration, des cessions rentrant dans le cycle de production de l'entreprise, comme, par exemple, les cessions de véhicules par les loueurs de voitures à l'issue de la période de location (BOI 6 E-1-10, n° 11).

Cession d'immobilisations libellées en devises

1566-1

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.12), lorsque leur valeur d'entrée est définitive, c'est seulement au moment où les immobilisations (corporelles et incorporelles) sortent de l'actif que le bénéfice (ou la perte) résultant des fluctuations des monnaies étrangères est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés.

I. En conséquence, **en principe,** il convient, à notre avis (en l'absence de précision pratique du PCG), de distinguer :

- le **résultat de change** : différence entre la valeur nette comptable du bien au **cours du change** de la date de son **entrée** dans le patrimoine retenu en comptabilité et le cours du change de la date de la cession ; il est enregistré au compte 666 « Pertes de change » ou 766 « Gains de change » ;

- le **résultat de cession** : différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable au **cours du change** de la date de la **cession.**

Exemple

Exemple (arrondi en milliers d'unités de monnaie nationale) :

Prix d'achat	100 000 D × 2,33 =	233 000
Amortissement	40 000 D × 2,33 =	93 000
Valeur nette comptable		
- au cours de change historique =		140 000
- au cours de change du jour de cession : 60 000 D × 2,50 =		150 000
Profit de change =		10 000
Prix de cession :	50 000 D × 2,50 =	125 000
Valeur nette comptable (cours du jour de cession) =		150 000
Moins-value de cession =		- 25 000

Remarque

Ecart de change entre le prix payé à l'acquisition et le coût historique : l'écart de change entre le prix réellement payé à l'acquisition et le coût historique n'a aucune incidence ici ; il a été passé en résultat lors du paiement de l'acquisition de l'immobilisation.

II. Toutefois, à notre avis, cette distinction, sauf si elle est significative, offre peu d'intérêt pour l'information financière (si ce n'est de fournir pour le tableau de financement la ressource exacte provenant des cessions d'actifs immobilisés) et complique le traitement comptable.
C'est pourquoi elle n'est pas fréquemment retenue dans la pratique.

Fiscalement, Cette **distinction** n'est **pas opérée et n'a aucune incidence.**

Existence d'une dépréciation

1566-2

Devenue sans objet, elle est annulée par le crédit du compte de reprises de dépréciation des immobilisations corporelles 7816 ou 7876 selon que la dotation a été inscrite au compte 6816 ou 6876 (caractère courant ou exceptionnel) et la cession est traitée comme précédemment.

Pour un exemple d'application, voir n° 1782-1.

Sur la possibilité d'éclatement du compte 7876 entre charge effective et excédent de dépréciation, voir n° 1560.

Bien cédé ayant fait l'objet d'un amortissement dérogatoire

1566-3

L'amortissement dérogatoire est annulé par le compte 787 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels) » (subdivision 7872 « Reprises sur provisions réglementées - Immobilisations » ou 78725 « Amortissements dérogatoires »).

Fiscalement, Voir n° 1521.

Exemple

Exemple Matériel acquis pour 500 000 (HT) ; amortissements pratiqués : 300 000 (pour dépréciation : 200 000 ; dérogatoires : 100 000) ; prix de cession : 418 600 (dont 68 600 de TVA).

Dans ce cas, les éléments de la plus-value fiscale se trouvent compris dans trois comptes de charges et produits exceptionnels : 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés », 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » et 787 « Reprises sur dépréciations et provisions - Produits exceptionnels ».

Cession d'immobilisations réévaluées

Cession d'immobilisations amortissables réévaluées

1567

Sont examinées successivement les différentes réévaluations :

Réévaluation légale 1976

1567-1

La comptabilisation est opérée de la manière suivante :

- la fraction résiduelle de la provision spéciale correspondant à l'élément cédé est rapportée au résultat de l'exercice : elle est débitée au compte 146 « Provision spéciale de réévaluation » (réévaluation légale 1976) ou 1486 « Provision spéciale de réévaluation libre » (compte à créer) par le crédit du compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées » (subdivision 78726 « Provision spéciale de réévaluation ») ;

- le résultat de la cession est calculé à partir de la valeur réévaluée.

Fiscalement, La plus ou moins-value de cession est égale à la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable réévaluée.

Exemple

Exemple Construction amortissable en 30 ans réévaluée au 31 décembre 1976 (n) avec un coefficient de réévaluation de 1,5, cédée début n + 7.

Prix d'achat :	900 000	× 1,5 =	1 350 000
Amortissements au 31/12/76 :	350 000	× 1,5 =	- 525 000
Valeur comptable au 31/12/76 :	550 000		
Valeur réévaluée au 31/12/76 :			825 000
Amortissements n + 1 à n + 6 : 1 350 000 × 1/30 × 6 ans :			- 270 000
Valeur nette comptable au 31/12/n + 6 :			555 000
Prix de cession			700 000
Plus-value de cession			145 000
Provision spéciale au 31/12/76 : 825 000 - 550 000 =			275 000
Reprise aux résultats n + 1 à n + 6 : (45 000 - 30 000) × 6 ans =			- 90 000
Provision spéciale résiduelle au 31/12/ n + 6 :			185 000

Ecritures de cession en n + 1 :

Sur l'incidence sur la réserve spéciale des plus-values à long terme, voir n° 3214.

Réévaluations libres 1980-1983

1567-2

Les règles de la réévaluation légale 1976 leur sont applicables.

Fiscalement, Sous réserve de l'application des dispositions de la réévaluation légale 1976 si l'élément considéré a été antérieurement réévalué dans ce cadre (Rép. Sergheraert, AN 17 mai 1982, p. 2040), le résultat de cession comptable est le même que le résultat fiscal. Toutefois, l'écart de réévaluation ayant été imposé l'exercice de la réévaluation, sa reprise lors de la cession de l'immobilisation doit être déduite extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Réévaluations à partir de 1984

1567-3

En ce qui concerne leurs conditions d'application et leurs comptabilisations, voir n° 3355 s.

I. Traitement de l'écart de réévaluation constaté sur un bien cédé
Outre la possibilité de l'incorporer au capital, l'écart de réévaluation provenant d'un bien cédé **peut** être transféré à un compte de réserves distribuables (PCG, art. 350-1) mais, en tout état de cause, il n'a pas à être réintégré au résultat.

A notre avis, s'agissant d'une décision de gestion, au même titre que l'opération de réévaluation, la décision de transférer tout ou partie de l'écart de réévaluation ne relève pas d'une assemblée générale. Par contre, celle-ci devra se prononcer, dans les conditions habituelles, sur la mise en distribution effective des sommes concernées.

En cas de cession de l'immobilisation réévaluée, l'écart de réévaluation peut être transféré à hauteur de l'excédent du produit, hors frais de cession, sur la valeur nette comptable de l'immobilisation avant réévaluation, dans la limite du montant résiduel de l'écart de réévaluation comptabilisé au passif (PCG, art. 350-1).
Il en est de même lors de chaque exercice bénéficiaire pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation (voir n° 1557-3).
In fine, ce transfert, opéré au fil des amortissements (si les situations bénéficiaires le permettent), et au plus tard lors de la cession, permet de **retrouver des sommes distribuables identiques** à celles qui auraient été constatées si le bien n'avait pas été réévalué (voir n° 3357-2).

II. Incidence de la réévaluation sur le résultat de cession du bien réévalué
A notre avis (confirmé par Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, EC 92-63, p. 648 s.), l'**écart de réévaluation** constaté lors de l'exercice de la réévaluation **est définitif,** ce qui conduit à calculer le résultat de cession à partir de sa valeur réévaluée.

Fiscalement, Il n'y a pas de distorsion entre la plus-value comptable et la plus-value fiscale, les deux étant calculées par différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable réévaluée. **Aucun retraitement extra-comptable** n'est donc à opérer au titre du produit de la cession.

Par ailleurs, l'apurement progressif du compte « Ecart de réévaluation libre » permet de reconstituer, au jour de la cession, les capitaux propres tels qu'ils se présenteraient si l'entreprise n'avait pas réévalué l'immobilisation.

Cession d'immobilisations non amortissables réévaluées

1568

Sont examinées successivement les différentes réévaluations.

Réévaluation légale 1976

1568-1

Le résultat de la cession représente la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable réévaluée. La situation est différente selon que l'écart de réévaluation a été ou non incorporé au capital.

Fiscalement, La plus ou moins-value de cession est égale, dans tous les cas, à la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable **non** réévaluée.

I. Ecart de réévaluation non incorporé au capital
La totalité de la plus-value de réévaluation qui n'a pas été incorporée au capital est virée au **crédit du compte de résultat** de l'exercice en cours à la date d'aliénation de l'immobilisation » (décret de 1977, art. 7). A notre avis, le compte 7788 « Produits exceptionnels divers » peut être utilisé.
Lorsque le bien a fait précédemment l'objet d'une **dépréciation,** la réserve de réévaluation a été réduite d'autant et la dépréciation, devenue sans objet, est normalement rapportée au résultat (compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles »).

Exemple

Exemple Cession d'un terrain réévalué, puis déprécié par suite d'un changement dans la réglementation de l'urbanisme.

Prix d'achat	500 000
Ecart de réévaluation	200 000
Prix d'achat réévalué au 31/12/1976	700 000
Dépréciation au 31/12/1978	- 80 000
Valeur nette comptable au 31/12/ 1978 et au 31/12/n	620 000
Prix de cession au 1/1/ n + 1	- 550 000
Différence (moins-value) se décomposant en	- 70 000
reprise de la dépréciation	+ 80 000
et en moins-value de cession (700 000 - 550 000)	- 150 000

Ecritures de cession en n + 1


II. Ecart de réévaluation incorporé au capital
Lorsque la plus-value de réévaluation a été préalablement incorporée au capital, cette **capitalisation** a eu un caractère **définitif.** Il n'est donc pas possible de la rapporter au résultat comptable lors de l'aliénation du bien.

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent, l'écart de réévaluation ayant été incorporé au capital avant l'existence de la dépréciation.


Fiscalement, La plus-value de cession est identique au cas précédent, soit 50 000.

III. Ecart de réévaluation partiellement incorporé au capital
A défaut d'une imputation précise, l'incorporation au capital est présumée avoir été opérée proportionnellement sur chacune des plus-values dégagées par la réévaluation (BODGI 4 A-14-78, n° 80 repris dans D. adm. 4 B-3212, n° 16).

Réévaluations libres de 1959 à 1976

1568-2

A l'occasion de la réévaluation légale de 1976, il a été prescrit de virer l'écart de réévaluation au compte de report à nouveau, au moment où les éléments correspondants sont sortis de l'actif (décret n° 78-737, art. 17).

A notre avis, ce virement n'est possible que si l'écart de réévaluation a été originellement compris dans le résultat comptable. En revanche, s'il a, alors, été porté directement dans les capitaux propres, sa reprise au résultat s'impose, lors de la sortie de l'actif du bien (reprise à déduire du résultat fiscal sur la liasse fiscale).

Exemple

Exemple Terrain à bâtir acheté en 1950 et cédé en n :

	Valeur comptable	Résultat comptable		Résultat fiscal
		(1)	(2)	
Prix d'achat en 1950	100			
Ecart de réévaluation libre en 1960	400			400
1) écart porté en réserves		0		
2) écart porté en résultat			400	
Valeur au bilan 1960	500			
Ecart de réévaluation légale 1976	300	0		0
Valeur au bilan 1976	800			
Ecart de réévaluation libre 1981	500	0		500
Valeur au bilan n - 1	1 300			
Plus-value de cession n	200	200		500
Prix de cession n	1 500			
Reprise au résultat des écarts portés en réserves [3]		1 200	1 000	0

	Valeur comptable	Résultat comptable		Résultat fiscal
		(1)	(2)	
Cumul résultats (1 500 - 100)		1 400	1 400	1 400

(1) Ecart 1960 porté en réserves.
(2) Ecart 1960 porté en résultat.
(3) Si une fraction avait été incorporée au capital, elle n'aurait pu être reprise au résultat comptable.

Réévaluations libres de 1980 à 1983

1568-3

Le précédent traitement de la réévaluation légale 1976 leur est applicable (voir n° 1568-1).

Fiscalement, Le résultat de cession est basé sur la valeur réévaluée (Rép. Sergheraert, AN 17 mai 1982, p. 2040) ; dans ce cas, le résultat de cession comptable est identique au résultat fiscal si l'écart n'a pas été incorporé au capital, mais la reprise de l'écart de réévaluation est à porter en déduction du résultat fiscal sur la liasse fiscale (il a été compris dans le résultat fiscal de l'exercice de la réévaluation).

Réévaluations à partir de 1984

1568-4

En ce qui concerne leurs conditions d'application, voir n° 3355 s.
En ce qui concerne le traitement comptable, voir n° 1567-3.

Cas particuliers liés au régime de la TVA

Cession d'un immeuble

1570-1

Lorsque l'option pour la TVA, possible pour les cessions intervenues depuis le 11 mars 2010 (CGI, art 260-5° bis ; BOI 3 A-3-10), n'a pas été exercée, la TVA doit être régularisée (voir n° 1447 III. a). L'opération se traduit alors par deux écritures :

Sur la date de comptabilisation de la cession, voir n° 1531.

I. D'une part, la régularisation de la TVA antérieurement déduite : cette TVA reversée constitue un élément du coût de l'immeuble (CGI A II, art. 209 II) à porter au débit du compte d'immobilisation concerné ; la contrepartie de cet accroissement est enregistrée, à notre avis, au crédit du compte 4457 « TVA collectée ».

Bien qu'il s'agisse d'une diminution de la TVA déductible, l'utilisation du compte 4457 nous paraît préférable car elle facilite l'établissement de la déclaration de chiffre d'affaires : ce reversement y est compris dans les opérations imposables.

Economiquement, il est clair que ce reversement de TVA réduit le profit réalisé sur la cession, mais, en général, il en est normalement tenu compte dans la fixation du prix de cession.

II. D'autre part, la cession de l'immeuble exonérée de TVA, à enregistrer comme toute cession d'immobilisation (voir principe général n° 1566) avec toutefois les deux particularités suivantes :

- la cession est ici exonérée de TVA et, donc, le prix de vente est HT ;

- la valeur comptable nette portée au débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » se trouve, du fait de l'écriture exposée au I. ci-avant, majorée du montant de la TVA régularisée.

Pour permettre à l'acquéreur du bien d'exercer son droit à déduction (CGI A II, art. 207 III-3), le cédant doit lui délivrer une **facture** comportant, outre les mentions habituelles (noms des parties, description du bien, prix), les dates d'acquisition initiale et de la cession ainsi que le montant de la taxe susceptible d'être déduite par le nouveau propriétaire. Ainsi complétée, cette facture **tient lieu de l'attestation** prévue par l'article 207 III-3 précité (D. adm. 3 D-1411, n° 54).

Remarque pratique
Ces deux écritures peuvent également être contractées ; dans ce cas, est également crédité dans l'écriture de cession le compte 4457 « TVA collectée » pour le montant à reverser, le compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » étant majoré d'autant.

Cessation d'assujettissement à la TVA

1570-3

(Cas, notamment de la cessation d'activité, de l'affectation de l'immobilisation à une activité non assujettie à la TVA ou de son utilisation personnelle par un exploitant individuel, voir Mémento Fiscal n° 57400). Ces cas donnent lieu à régularisation pour les immeubles et à la taxation d'une livraison à soi-même pour les biens mobiliers d'investissement, lorsque le bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA (Rescrit du 23 octobre 2007, n° 2007/42 et 2007/43 TCA) (voir Mémento Fiscal n° 57400). Concernant les immeubles, cette régularisation est traitée comptablement de la même manière que celle résultant de la cession d'un immeuble à un tiers, voir n° 1570-1.

Comptabilisation de l'impôt sur les plus-values de cession

1571

La plus-value est un des éléments du résultat fiscal de l'exercice. Toutefois, dans certains cas (notamment perception d'**indemnités d'assurances ou d'expropriation**), l'imposition peut être différée ou étalée :

I. Imposition différée des plus-values à long terme
(voir Mémento Fiscal n° 18075 et 19295) Lorsque l'imposition au taux réduit des plus-values à long terme est différée **de deux ans** (il s'agit d'un **report de paiement** de l'imposition, la plus-value étant rattachée au résultat de l'exercice de sa réalisation ; voir CE 30 septembre 1987, n° 58035), l'imposition étant certaine (elle aura lieu indépendamment des résultats fiscaux des deux exercices suivants qui peuvent être déficitaires), l'impôt constitue une **charge** de l'**exercice** au cours duquel la **plus-value** a été **réalisée** ; il est débité au compte 695 « Impôts sur les bénéfices » par le crédit du compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices » (sous-compte à créer, par exemple 4445 « Impôt sur plus-values différé »).

Fiscalement, Ce régime de différé d'imposition est applicable uniquement aux entreprises soumises à l'IR (voir n° 1520 et 1525). Par ailleurs, en cas de changement de taux, ces plus-values sont imposées d'après le taux en vigueur à la date de réalisation.

II. Etalement de l'impôt sur certaines plus-values à court terme
Il s'agit principalement :

- de l'étalement de l'imposition des plus-values nettes à court terme réalisées par les entreprises relevant de l'IR, par fractions égales, sur l'année de réalisation de la plus-value et les deux années suivantes (CGI art. 39 quaterdecies, voir Mémento Fiscal n° 18075) ;

- de l'étalement de l'imposition des plus-values nettes à court terme afférentes à des biens amortissables et réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou de l'expropriation d'immeubles, à partir de l'exercice suivant leur réalisation, sur la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée et au maximum sur 15 ans (CGI, art. 39 quaterdecies 1 ter, voir Mémento Fiscal n° 19285) ;

Pour les entreprises soumises à l'IS, ce dispositif d'étalement de l'imposition s'applique à la totalité de la plus-value réalisée (D. adm. 4 B-2231, n° 35).

- de l'étalement de l'imposition des plus-values de cession-bail (ou « lease-back ») d'immeubles réalisées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012 (CGI, art. 39 novodecies ; voir n° 1530) ;

- du report d'imposition, sous conditions, des plus-values réalisées lors de l'échange de biens immobiliers avec des collectivités et établissements publics en vue de la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif, se traduisant par un report pour les plus-values sur biens non amortissables et par un étalement sur les biens amortissables (CGI, art. 238 octies C ; BOI 4 B-2-12 ; voir Mémento Fiscal n° 19444).

En application de la méthode de l'impôt exigible, l'impôt correspondant à la partie de la plus-value qui a été étalée fiscalement (et non comptablement) n'a pas à être provisionné au cours de l'exercice de réalisation de la plus-value. En effet, il s'agit d'une charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs (PCG, art. 441/15).

Sur la possibilité de comptabiliser une provision pour impôt en application de la méthode de l'**impôt différé,** voir n° 2884-2.

Fiscalement, Sur l'imprimé n° 2058-A :

- au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value : déduction (ligne WZ) du montant total de la plus-value ;

- au titre des exercices ultérieurs : la fraction imposable de la plus-value doit être réintégrée extra-comptablement (ligne WN).

En pratique, la fraction de la plus-value qui bénéficie de l'étalement rapportée au bénéfice imposable de chacune des années de rattachement (D. adm. 4 B-2231, n° 9) est donc susceptible de subir les baisses ou les hausses du taux de l'impôt survenues depuis la date de réalisation de la plus-value.

Destruction d'immobilisations

1572

A notre avis, les immobilisations détruites sont sorties de l'actif du bilan de l'exercice au cours duquel est survenu le sinistre. En principe :

- l'éventuelle fraction non encore amortie fait l'objet d'un amortissement exceptionnel par le débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations » ;

- la valeur brute et les amortissements sont annulés l'un par l'autre, faisant apparaître une valeur résiduelle nulle.

On peut envisager une seconde solution qui consiste à enregistrer directement en charges exceptionnelles la valeur comptable nette. Tel est le cas lorsque la destruction est couverte partiellement ou totalement par une indemnité d'assurance, voir n° 2400-1. Par ailleurs, si le bien a fait l'objet d'un amortissement dérogatoire, il est rapporté au résultat en débitant le compte 145 par le crédit du compte 78725.

En ce qui concerne la constatation de l'indemnité d'assurance, voir n° 2399 s.

Remplacement d'un composant

1573

Lors du remplacement, le composant doit être sorti de l'actif en appliquant le principe général de comptabilisation des cessions (voir n° 1566) ou de mises au rebut (voir n° 1521).

Sur l'évaluation de la VNC des composants, voir n° 1523 s.
Sur le traitement fiscal particulier des dépenses de 2e catégorie, voir n° 1374.

Section 5 Valeur probante de la comptabilité et contrôle des immobilisations

I. Contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne institué dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Valeur probante de la comptabilité

Conditions

1575

Pour les immobilisations, les pièces justificatives sont normalement constituées par les factures et les actes de propriété en cas d'achat et par le décompte du coût de production en cas de livraison à soi-même ; mais elles ne peuvent, à elles seules, assurer à la comptabilité sa valeur probante. Celle-ci résulte (outre la conformité avec les règles juridiques d'acquisition ou de construction) de la **concordance** entre les **immobilisations figurant au bilan** et les **existants réels.** En conséquence, la valeur probante de la comptabilité est essentiellement assurée par des **procédures** permettant de suivre les acquisitions et les retraits d'immobilisations et d'obtenir constamment cette concordance qui doit être réalisée **en quantité** (même nombre d'éléments réels et d'éléments figurant en comptabilité) et **en valeur** (comptabilisation correcte des amortissements).

Sur l'importance et la nature des pièces justificatives, voir n° 326 s.

En pratique, les **documents** produits par la comptabilité sont considérés comme **probants** lorsque :

- le montant de chaque compte d'immobilisations est confirmé par un **état donnant la liste des biens possédés,** accompagnée des pièces justificatives ;

- cette liste est elle-même confirmée par un **inventaire physique périodique** permettant de s'assurer que tous les biens y figurant existent encore dans l'entreprise et que tous les biens inventoriés y sont portés ;

- les **amortissements** nécessaires ont été pratiqués sur tous les éléments de cette liste et le montant récapitulatif des amortissements ainsi pratiqués est égal au montant porté au bilan.
En outre, il est utile de disposer d'une évaluation périodique de ces biens.

Procédures de contrôle interne

1575-1

I. Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **immobilisations incorporelles et corporelles** (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1.1 et 4.2.2) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

1. Maîtrise des processus amont et de production comptable Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les règles comptables appliquées dans la société définissent pour les **immobilisations incorporelles et corporelles** :

a. les critères d'identification comportant notamment les règles de distinction entre les charges (entretien, réparations) et les immobilisations ;

b. les critères de comptabilisation des immobilisations traitant des questions suivantes :

- les éléments constitutifs du coût d'une immobilisation, y compris les modalités de détermination et de suivi du coût de remise en état des sites pour les immobilisations corporelles ;

- les méthodes et le point de départ de l'amortissement. Cette rubrique comprend les modalités d'application de l'approche par composants et les modalités retenues pour la détermination des valeurs résiduelles ;

- les critères de détermination des pertes de valeur et en particulier le mode d'établissement des taux d'actualisation et le niveau (sectoriel par exemple) retenu pour définir les unités génératrices de trésorerie et le calcul des taux ;

- les critères de classement en immobilisations destinées à être cédées (pour les comptes consolidés) ;

- les catégories d'immobilisations qui sont réévaluées et le mode de réévaluation adopté (juste valeur ou indiciaire) pour les comptes consolidés.

- ces règles sont revues régulièrement ;

- les mouvements d'immobilisations font l'objet d'un suivi en vue de leur comptabilisation ;

- les engagements d'achats d'immobilisations sont suivis, afin d'être pris en compte dans le cadre de l'élaboration des annexes aux comptes ;

- la classification des contrats de crédit-bail ou de location est clairement établie en vue de leur traitement comptable (pour les comptes consolidés) ;

- l'existence des immobilisations corporelles est vérifiée régulièrement par inventaire. Les sorties ou mises au rebut sont soumises à l'approbation d'un responsable et les corrections comptables nécessaires sont prévues ;

- les titres de propriété font l'objet d'une conservation adéquate (par exemple, a minima respect des obligations légales) ;

- les cessions d'immobilisations sont soumises à une procédure d'autorisation diffusée au sein de l'organisation ;

- un processus d'identification, de comptabilisation et de suivi des immobilisations incorporelles et des goodwills est mis en place, en particulier concernant le goodwill et l'allocation du coût d'acquisition, les marques, brevets, fonds de commerce, fichiers clients, autres droits contractuels, etc. (pour les comptes consolidés) ;

- la protection juridique et informatique des immobilisations incorporelles fait l'objet d'un suivi régulier et de mesures visant à sécuriser les ressources que la société pourra obtenir de ces immobilisations (protection des marques, des noms de domaine...) ;

- les investissements et désinvestissements font l'objet d'un processus organisé et documenté, qui prévoit l'information des services comptables.

Concernant les frais de recherche et de développement :

- les phases de recherche et de développement des projets sont clairement définies et séparées ;

- les règles comptables appliquées dans la société définissent les conditions d'immobilisation des coûts de développement.

2. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- lorsque la méthode de la juste valeur est appliquée, les évaluations sont réalisées par des spécialistes ou à partir de données de marchés et sont revues périodiquement ;

- une démarche d'identification d'indices de perte de valeur est mise en oeuvre au moins une fois par an et de façon systématique à chaque clôture pour les actifs incorporels non amortissables, les immobilisations incorporelles en cours et les goodwills.

Concernant les frais de développement, une vérification est faite à la date de clôture afin de confirmer que les conditions ayant conduit à leur activation sont toujours remplies.

II. Les travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC
(voir n° 390) Ces travaux mettent en évidence des règles de contrôle interne essentielles.
Elles doivent permettre au service comptable d'**être informé** :

- de toutes les **acquisitions** :

- transmission au service comptable de l'ensemble des informations nécessaires pour enregistrer de nouvelles immobilisations,

- copies des demandes d'investissement et des bons de commande,

- justificatifs de mise en service, copies des bons de livraison,

- renseignements techniques sur la nature de l'immobilisation pour déterminer sa classification comptable, ses composants éventuels et sa durée d'amortissement,

- rapprochements réguliers entre demande d'investissement, factures et bons de réception et définition de procédures pour traitement des écarts,

- de toutes les **créations** d'immobilisations par l'entreprise pour elle-même :

- identification de l'ensemble des projets en cours,

- outils de suivi et de détermination des coûts (comptabilité analytique, règles et méthodes, justificatifs...),

- de toutes les **cessions** (y compris les échanges et les cessions pour une valeur nulle) de toutes les **destructions** et les **mises au rebut** :

- identification périodique des immobilisations non utilisées,

- transmission au service comptable de l'ensemble des informations nécessaires pour la sortie comptable des immobilisations,

- justificatifs de cession ou procès-verbaux de mise au rebut,

- documents pour la facturation en cas de cession.

Il est, en outre, particulièrement recommandé que tous les **mouvements d'immobilisations,** qu'il s'agisse d'achats, de ventes, de créations ou de destructions, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise, ou même du passage d'un atelier ou d'un service à un autre, fassent l'objet de **bons internes** (à créer par l'entreprise) en double exemplaire, dont l'un sert de décharge au service livreur et l'autre à l'information du service comptable.

Suivi des immobilisations existantes

1575-2

Chaque immobilisation doit être classée selon une **catégorie appropriée** conformément aux règles comptables (voir n° 1350 s. pour les immobilisations corporelles et n° 1660 s. pour les immobilisations incorporelles). Des procédures doivent être mises en oeuvre :

- pour faciliter la comptabilisation des dépenses ultérieures engagées sur les immobilisations existantes ;

Sur la distinction entre charges et immobilisations, voir n° 1390 s. (immobilisations corporelles) et n° 1670 s. (immobilisations incorporelles),

- pour s'assurer de l'adéquation entre la durée réelle d'utilisation des immobilisations et le mode de l'amortissement retenu en comptabilité (voir n° 1455 s. pour les immobilisations corporelles et n° 1715 s. pour les immobilisations incorporelles) ;

- pour garantir une application uniforme et permanente des règles de dépréciation.

Sur l'identification des éventuelles dépréciations à constater, voir n° 1500 s. (immobilisations corporelles) et n° 1735 s. (immobilisations incorporelles).

Le service comptable doit en outre pouvoir **suivre les immobilisations élément par élément** (y compris les composants). A cet effet, il est particulièrement utile que chaque immobilisation soit **identifiée** (éventuellement par une description ou un numéro d'identification) et **localisée.**
Un des procédés les plus satisfaisants consiste à créer pour chaque élément immobilisé une **fiche** (manuelle ou informatique) comprenant :

- le nom du fournisseur ;
- la référence de la facture ;
- la date d'acquisition ;
- le montant HT et le montant TTC (éventuellement le montant immobilisé lorsque celui-ci n'est pas le montant HT) ;
- le taux et la méthode d'amortissement retenus ;
- le montant des amortissements pratiqués chaque année ;
- le total des amortissements cumulés ;
- la valeur résiduelle comptable ;
- l'immobilisation principale (s'il s'agit d'un

- la localisation du bien dans l'entreprise ; composant).

Les totaux récapitulatifs de ces fiches (total des montants immobilisés, total des amortissements pratiqués, total des amortissements de l'exercice) doivent correspondre, pour chaque rubrique d'immobilisation, à ceux portés en comptabilité.

Les immobilisations corporelles, en particulier celles exposées au vol, sont physiquement identifiées par des plaques portant leur numéro d'identification, le nom du propriétaire, leur localisation.
Les **contrats de crédit-bail et de location** font également l'objet d'un suivi régulier (échéanciers, mentions pour l'annexe, inventaire...).

Inventaire des immobilisations : comparaison du fichier avec les existants réels

1575-3

Le Code de commerce (art. L 123-12, al. 2) prévoit que chaque commerçant « doit **contrôler** par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'**existence** et la **valeur** des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ».
Il en résulte qu'un inventaire physique annuel est, en principe, nécessaire.
Toutefois, en pratique, la plupart des entreprises se limitent à la tenue d'un inventaire permanent (fichier).

Cette position paraît défendable, tout au moins dans les entreprises ayant un **bon contrôle interne** des immobilisations **et** chez lesquelles (cas général) la **rotation** de celles-ci est **faible.**

Fiscalement, Il n'existe aucune obligation spécifique concernant cet inventaire.

Autres aspects importants du contrôle interne

Contrôle des dépenses engagées

1576

Il est particulièrement recommandé que toute dépense d'investissement fasse préalablement l'objet d'une **autorisation** par une personne compétente, qui s'assure des raisons de la dépense, de l'estimation de son coût et de sa rentabilité. Pour les dépenses supérieures à un certain montant, l'autorisation peut être demandée au conseil d'administration (voir n° 971).
La détermination d'un **budget d'investissements** pour l'année et les années suivantes permet de sélectionner globalement les besoins et les projets les plus rentables en fonction des possibilités financières de l'entreprise.

Contrôle de l'utilisation et de l'utilité

1576-1

L'inventaire physique peut notamment mettre en évidence les biens non utilisés et contribuer ainsi à dégager des **ressources de financement.** Il est particulièrement utile que des dispositions soient prises pour détecter les immobilisations qui sont à vendre ou à abandonner.
En outre, le degré d'utilisation des biens peut avoir une incidence sur les prix de revient des produits fabriqués.

Suivi des immobilisations à caractère environnemental

1576-2

Dans la mesure où ces dépenses sont enregistrées dans les comptes habituels d'immobilisations, l'entreprise doit mettre en place un suivi spécifique de ces opérations pour les identifier en vue de renseigner l'annexe, voir n° 956-5.

Assurances

1576-3

Il est souhaitable de vérifier périodiquement que les immobilisations de l'entreprise sont correctement assurées : couverture des **risques** (incendie, vol, responsabilité civile, explosion, etc.) et des **capitaux.**

II. Contrôle externe

1577

Le contrôle externe des immobilisations est traité dans la note d'information n° 5 de la CNCC « L'observation physique ».

Section 6 Présentation des comptes annuels et autres informations

1580

Voir également les chapitres 17 « Les documents de synthèse (états financiers) » et 22 « L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise ».

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Pour le **passage des comptes aux postes** en général, voir n° 6005 s.

Présentation au bilan

1581

Les modalités à retenir sont les suivantes :

- les **amortissements pour dépréciation** sont portés à l'actif du bilan en déduction de la valeur des postes qu'ils concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan ;

- les **amortissements dérogatoires** sont compris parmi les capitaux propres dans le poste « Provisions réglementées » ;

- les **immobilisations corporelles entièrement amorties** demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'entreprise (sur l'information à donner en annexe, voir n° 1585-4) ;

- les immobilisations acquises avec **clause de réserve de propriété** doivent figurer sur une ligne spéciale à l'actif (voir n° 1585-4).

Présentation dans le compte de résultat

1582

Elle varie selon le système utilisé :

- **Système de base,** voir n° 6006-1 s. ;

- **Système développé,** voir n° 6010 ;

- **Système abrégé,** voir n° 6008.

B. Annexe (développements particuliers)

1583

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.
En ce qui concerne le contenu de l'annexe abrégée et les entreprises pouvant présenter une telle annexe, voir respectivement n° 3685 s. et 3661-1.

1583-1

Les tableaux récapitulatifs suivants, établis par nos soins, listent l'intégralité des informations concernant les immobilisations :

- informations expressément prescrites par le Code de commerce ;

Pour la liste complète des informations en annexe expressément prescrites par le Code de commerce, voir n° 3676-1 et n° 3676-2.

- informations expressément prescrites par le PCG ;

Pour la liste complète des informations en annexe expressément prescrites par le PCG, voir n° 3676-3.

- informations non expressément prescrites par les règles comptables.
Le contenu des informations prescrites varie selon la taille des personnes morales commerçantes et selon leur nature (personne morale ou physique). D'où quatre contenus d'annexe possibles, voir n° 3676 : l'annexe de base, l'annexe abrégée et les annexes simplifiées.

En conséquence, les tableaux ci-après détaillent les informations requises par l'annexe de base (personnes morales de grande taille), généralement requises également pour les annexes simplifiées. Toutefois, lorsque les personnes morales d'une petite taille et/ou les personnes physiques sont dispensées de l'information prescrite pour l'annexe de base, les renvois en bas des tableaux l'indiquent.

En outre, les tableaux indiquent également si un élément de la liasse fiscale (tableau ou élément joint) répond à l'information demandée dans l'annexe.

1583-2

Les informations à faire figurer dans l'annexe concernant les immobilisations sont relatives à quatre thèmes :

- les principes, règles et méthodes comptables, voir n° 1585 s.,

- les montants et mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé, voir n° 1586 s.,

- les engagements, voir n° 1587 s.,

- les autres informations requises, voir n° 1588 s.

Seuil de signification

1583-3

Seules les informations significatives sont à fournir. Pour plus de détails, voir n° 3674.

Pour plus de détails sur les objectifs et conséquences de l'annexe, voir n° 3674 s. Sur les précisions apportées sur le caractère significatif par les NEP 320 « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », voir n° 5340.

Principes, règles et méthodes comptables

Sur les informations à fournir concernant les principes, règles et méthodes comptables appliqués aux divers autres postes du bilan et du compte de résultat, voir n° 3679.

1585

Doivent être fournies en annexe, si ces informations sont significatives :

- les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux postes d'immobilisations (C. com. art. R 123-196-1° , PCG, art. 531-1 et 531-2/2), voir n° 1585-1 ;

- les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions fiscales (C. com. art. R 123-196-2° et PCG, art. 531-2/3), voir n° 1585-2 ;

- les informations nécessaires à l'obtention d'une image fidèle :

- les informations prescrites par les règles comptables, en cas de changement de méthode, lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas d'obtenir une image fidèle..., voir n° 1585-3 ;

- les informations non expressément prescrites par les règles comptables, voir n° 1585-4.

Modes et méthodes d'évaluation appliqués aux postes d'immobilisations

1585-1

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	**PCG art.**	
R 123-196-1°	531-1/2	**1.** Le cas échéant, indication et justification des **dérogations** : - aux hypothèses de base sur lesquelles est normalement fondée l'élaboration des documents de synthèse ; - aux règles générales d'établissement et de présentation des documents de synthèse renouvelés et conservés à l'actif pour une quantité et une valeur fixes ; - à la méthode des coûts historiques ; en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats. Par exemple : la réévaluation (voir n° 3305 s.).
	531-1/3	**2.** Lorsque pour une opération, **plusieurs méthodes** sont également praticables, les informations suivantes doivent également être fournies : - Mention de la méthode retenue ; - Justification de cette méthode, si nécessaire. Par exemple : - incorporation des frais d'acquisition dans le coût de l'immobilisation corporelle (voir n° 1404-3) ; - incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition ou de production (voir n° 1410 s.). Sur les informations en cas de changement de méthode comptable, voir n° 1585-3, point 3 du tableau.
	531-2/2.1	**3.** Pour chaque catégorie d'immobilisation (1), une information est fournie sur les méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer : - la **valeur comptable brute** des immobilisations ; Par exemple : - modalités générales d'évaluation du coût d'entrée des immobilisations : - acquises à titre onéreux (voir n° 1402 s.) ; - produites (voir n° 1431 s.) ; - reçues à titre d'apport en nature (voir n° 1441 s.) ; - acquises par voie d'échange (voir n° 1443) ; - acquises contre versement de rentes viagères (voir n° 1444) ; - reçues à titre gratuit (voir n° 1445). - mode de conversion des immobilisations libellées en devises (voir n° 1421). - les **coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de sites.** Par exemple (2) :

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		- nature des coûts pris en compte ; - actualisation ou non des coûts.

(1) **Catégories d'immobilisations** Les textes ne donnent pas de précision sur la notion de « catégorie d'immobilisation ». A notre avis, il s'agit des postes apparaissant dans le bilan « en tableau » (prévu à l'article 521-1 du PCG) :
- Terrains ;
- Constructions ;
- Installations techniques, matériels et outillages industriels et commerciaux ;
- Immobilisations en cours.

Toutefois, à notre avis, les catégories mentionnées ci-avant peuvent être ventilées (ou regroupées) en catégories plus fines (ou plus larges) si cela permet de fournir une information plus pertinente, par exemple :
- Terrains aménagés ;
- Agencements et aménagements de terrains ;
- Constructions Terrains ;
- Constructions sur sol d'autrui...

(2) **Coûts de démantèlement de remise en état** Sur les informations requises par l'avis CU CNC n° 2005-H concernant la provision pour coûts de démantèlement et de remise en état, (voir n° 1516-1 V).

Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, dépréciations et provisions réglementées

1585-2

Pour plus de détails sur :

- les méthodes d'amortissement des immobilisations corporelles, voir n° 1452 s.,
- les méthodes de dépréciation des immobilisations corporelles, voir n° 1500 s.,
- les provisions réglementées, voir n° 1475 s.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
R 123-196-2°	531-2/3.1	**1. Amortissements pour dépréciation** [(1)] : Pour chaque catégorie d'immobilisations [(2)], une information est fournie sur : - l'utilisation [(3)] ou les taux d'amortissement utilisés ; - les modes d'amortissement utilisés ; - le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements. En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes [(4)], indication des éléments suivants : - la valeur brute ; - l'utilisation ou le taux d'amortissement ; - le mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
	531-2/3.2	**2. Dépréciations** [1] : Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur : - le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ; - la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage [5] : • si la valeur vénale est retenue, une information est donnée sur la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; • si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination doivent être indiquées. - le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ; - les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation [6].
		3. Provisions réglementées : Une information est fournie sur les provisions pratiquées pour l'application de la législation fiscale [7]. Par exemple : amortissements dérogatoires résultant de la durée (voir n° 1476) ou de la base (voir n° 1477).

(1) Terminologie :
- Les termes « amortissements pour dépréciation » ne figurent pas dans le PCG, seul le terme « amortissements » étant évoqué (PCG, art. 322-1). Toutefois, dans cet ouvrage, ces termes sont employés afin de distinguer l'amortissement lié à l'utilisation du bien (ou amortissement pour dépréciation) de l'amortissement dérogatoire, comptabilisé pour des raisons fiscales.
- Les termes « provision pour dépréciation » sont remplacés par « dépréciation » (décret 2005-1757 du 30 décembre 2005 et règlement CRC n° 2005-09 du 3 novembre 2005, art. 7). En effet, le terme « provision » est désormais réservé aux provisions figurant au passif (voir n° 2551).
(2) **Catégories d'immobilisations** Voir n° 1585-1, notre renvoi (1).
(3) **Amortissement sur la durée d'utilisation** L'amortissement étant déterminé en fonction de l'utilisation du bien par l'entité (voir n° 1455), la justification de l'utilisation retenue doit faire l'objet de commentaires dans l'annexe.
Remarque Selon l'AMF :
- il est nécessaire que les dirigeants de sociétés décrivent de façon claire dans l'annexe quelles sont les méthodes d'après lesquelles les plans d'amortissement sont établis lors de la mise en service des biens et quelle est la nature des amortissements qui sont en conséquence classés en « Amortissements dérogatoires » (Bull. COB n° 189, février 1986) ;
- il s'agit d'une des informations les plus importantes dans les sociétés à activité industrielle. Une phrase du type « les amortissements pratiqués correspondent, compte tenu de l'activité de l'entreprise, à des amortissements économiquement justifiés » ne donne pas une information suffisante au lecteur (Bull. COB n° 181, mai 1985).
(4) **Information concernant les immobilisations décomposables** Pour plus de détails sur l'approche par composants, voir n° 1370 s.
(5) **Valeur actuelle** Pour plus de détails sur la valeur vénale, voir n° 1450-2 ; sur la valeur d'usage, voir n° 1450-2.
(6) **Identification des dépréciations** Cette information nouvelle résulte de la mise en place de la démarche pour identifier les éventuelles dépréciations à constater. Sur cette démarche, voir n° 1501 s.
Il conviendrait, à notre avis, que figure également une mention indiquant que la démarche d'identification des indices de dépréciation a été mise en oeuvre, même si celle-ci n'a donné lieu à aucun mouvement comptable.
(7) **Provisions réglementées** Le Code de commerce (art. R 123-198-6°) et le PCG (art. 531-2/19) prescrivent une indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application de ces provisions réglementées et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres.
Notamment (voir n° 3448) :
- dotations de l'exercice aux provisions réglementées ;
- reprises de l'exercice aux provisions réglementées ;

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
- impact des impôts résultant des dotations et reprises de provisions réglementées.		

Information nécessaire à l'obtention d'une image fidèle

1585-3

Une information est expressément prescrite :

- lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle,
- lorsque des circonstances empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, les immobilisations,
- en cas de changement de méthodes comptables, d'estimation comptable, d'option fiscale ou en cas de correction d'erreur.

Sur la définition :

- d'un changement de méthodes comptables, voir n° 363-1 ;
- d'un changement d'estimation, voir n° 363-2 ;
- d'un changement d'option fiscale, voir n° 363-3 ;
- d'une correction d'erreur, voir n° 363-2.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
L 123-14		**1. Lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle** : **a. Si elle ne suffit pas** pour donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe ; Par exemple : - obligation de pratiquer des amortissements, même sur les immeubles de rapport (voir n° 1455) ; - obligation de comptabiliser les reprises d'actifs d'une société en liquidation à leur coût d'acquisition, nonobstant leur valeur vénale (voir n° 1422). **b. Si, dans un cas exceptionnel, elle se révèle impropre à donner une image fidèle,** l'entreprise doit déroger à la règle. Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise (al. 3).

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
R 123-196-3°		**2. Lorsque des circonstances empêchent de comparer** d'un exercice à l'autre les postes d'actifs immobilisés. Des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe sur ces circonstances et, le cas échéant, les moyens qui permettent d'assurer la comparaison des exercices. Doivent être fournies les principales variations des postes de l'exercice (acquisitions, cessions d'immobilisations...). Par exemple : - événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice (voir n° 2829 s.) ; - diminution du poste « Amortissements dérogatoires » due à la reprise d'amortissements dérogatoires.
L 123-17	531-1/4	**3. En cas de changement de méthodes comptables** : - Justification de ce changement (sauf en cas de changement de réglementation) ; - Effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents en cas d'application rétrospective. Par exemple : - changement de réglementation ; - changement d'actionnaire dû à une entrée dans un groupe ; - incorporation pour la première fois des frais financiers dans le coût d'entrée des immobilisations ; - pour les comptes consolidés : activation pour la première fois des biens en crédit-bail.
R 123-179	531-1/4	**4. En cas de changement d'estimation** : **a. Indication et justification des changements d'estimation** et de modalités d'application. Par exemple : - modification du plan d'amortissement (voir également b.) ; - amortissement exceptionnel dû à une décision de ne plus utiliser le bien (voir n° 1504) ; - reprise exceptionnelle d'amortissement (voir également c.) ; - dépréciation à sa valeur de marché d'un actif, précédemment comptabilisé à sa valeur d'usage, si

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		l'entreprise a décidé de le vendre (voir n° 1450-2).
	531-2/3.1	**b. Nature et incidence des changements d'estimation conduisant à revoir les plans d'amortissement** [(1)]. Le changement d'estimation peut porter sur : - la durée de l'amortissement ; - le mode d'amortissement ; - la valeur résiduelle ; - les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état des sites ; - les durées d'utilité. **c. Motifs de la reprise exceptionnelle d'amortissements** (voir n° 1468)
	531-1/4	**5. En cas de changement d'options fiscales** : **a. Indication et justification des changements** [(2)]. Par exemple : - dotation massive des amortissements dérogatoires ; - reprise par anticipation des amortissements dérogatoires ou absence de dotation aux amortissements dérogatoires.
	531-2/18	**b. Détail et justification des corrections exceptionnelles** de valeurs **liées à la législation fiscale** et concernant les immobilisations.
(1) **Changements d'estimation** Seuls les changements d'estimation ayant un impact significatif sur l'exercice, ou susceptibles d'en avoir sur les exercices ultérieurs, donnent lieu à une information en annexe. (2) **Changements d'option fiscale** A notre avis, les possibilités fiscales non utilisées (provisions incomplètes, absence de dotation, aide fiscale non utilisée, etc.) ne nous semblent pas devoir être fournies systématiquement, sauf si elles constituent une modification de l'exercice. La seule obligation est de respecter la règle du minimum linéaire cumulé.		

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1585-4

Outre les informations précédentes, l'entreprise doit fournir toutes celles qu'elle estime significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	**PCG art.**	
		- Biens affectés à l'exploitation ne figurant pas à l'actif du bilan (voir n° 3522) ; - immobilisations mises en concession (voir n° 4138) : l'information générale sur l'existence de services publics est regroupée ; - immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété (1) ; - immobilisations érigées à titre précaire sur le domaine public (voir n° 1494-2) ; - constructions sur sol d'autrui (voir n° 1326) ; - montant des emballages immobilisés (et du fonds de consignation) dans les branches d'activité où ils représentent un élément important de l'actif (voir n° 2445) ; - valeur des actifs corporels temporairement inutilisés ; - valeur comptable brute des immobilisations entièrement amorties encore en usage ; - valeur comptable des immobilisations inutilisées et prêtes à être cédées ; - incidence d'un redressement fiscal sur certains amortissements (voir n° 2912-2).
(1) **Clause de réserve de propriété** En application de l'article 3 de la loi du 12 mai 1980, doivent figurer (voir également PCG art. 521-1 s. ; voir modèle n° 6005 s.) : - à l'actif du **vendeur** : les créances correspondant aux cessions avec clause de réserve de propriété, qui font alors l'objet d'une mention séparée associée à la rubrique concernée : « dont avec clause de réserve de propriété » ; - à l'actif de l'**acquéreur** : les immobilisations achetées avec une telle clause (voir n° 1327), qui font alors l'objet d'une mention propre à chaque rubrique : « dont avec clause de réserve de propriété ». Le texte fait référence à des « marchandises » vendues. Ce terme doit être pris au sens large de « biens ». Le texte est donc applicable : - aux immobilisations, - et aux stocks (voir n° 1291-1). L'information nous paraît également pouvoir être donnée dans l'annexe. **L'obtention de telles informations** serait facilitée par l'enregistrement distinct des transactions avec une clause de réserve de propriété dans des comptes ouverts à cet effet dans le plan comptable de l'entreprise (PCG, art. 444).		

Montants et mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé

Information sur les mouvements ayant affecté les immobilisations et les amortissements

1586

Outre les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements et des dépréciations (voir n° 1585 s.), doivent être fournis dans l'annexe, s'ils sont significatifs, les mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé (C. com. art. R 123-196-4° , PCG, art. 531-2/2 et 531-2/3).

Pour un modèle du tableau des mouvements fournis par le Balo, voir n° 1590.
Ces informations sont obligatoires dans une annexe abrégée :

- pour les mouvements relatifs aux immobilisations et le modèle proposé (PCG, art. 532-13), voir n° 3685-2 ;
- pour les mouvements relatifs aux amortissements et le modèle proposé (PCG, art. 532-13), voir n° 3685-3 ;
- pour les mouvements relatifs aux dépréciations et le modèle proposé (PCG, art. 532-13), voir n° 3685-4.

Réf.		**Détail des informations requises**
C. com. art.	**PCG art.**	
R 123-196-4°	531-2/2.2	**1.** Pour chaque catégorie [1] d'immobilisation, une information est fournie sur le **rapprochement** entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître [2] : - les **entrées** [3] ; - les **sorties** ou mises au rebut ; - les augmentations ou les diminutions résultant des **réévaluations** effectuées durant l'exercice (voir n° 3462) ; - les **autres variations** de valeurs [4].
	531-2/2.3	**2.** Dans des **cas exceptionnels** et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice.
	531-2/3.3	**3.** Un **rapprochement** entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, doit faire apparaître : - les **amortissements** comptabilisés au cours de l'exercice ; - les **dépréciations** comptabilisées au cours de l'exercice ; - les dépréciations reprises au cours de l'exercice.

(1) **Catégories d'immobilisations** Voir n° 1585-1, notre renvoi (1).
(2) **Rapprochement des valeurs brutes** Pour plus de détails, voir n° 3680-1.
(3) **Entrées** Parmi les points à renseigner obligatoirement dans l'annexe, certains peuvent présenter un caractère environnemental. Il est notamment recommandé aux entreprises, pour leurs comptes sociaux comme pour leurs comptes consolidés, d'indiquer dans l'annexe le montant des **actifs environnementaux comptabilisés au cours de l'exercice** (Rec. CNC n° 2003-R.02 du 21 octobre 2003). Les entreprises qui le souhaitent peuvent présenter et ventiler les entrées d'immobilisations à partir de la classification EUROSTAT, soit par domaines, soit par types d'action (n° 956-5).
(4) **Autres variations** Selon le PCG (art. 532-1.II), il s'agit principalement des postes à postes, apports, création, mouvements provenant de l'actif circulant.

Informations sur les montants

1586-1

Outre les mouvements (voir n° 1586), doivent être fournis dans l'annexe les montants de valeurs brutes, d'amortissements et de dépréciations, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice (C. com. R 123-196-2° , PCG, art. 531-2/3).

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
R 123-196-2°	531-2/3.3	**Montant des valeurs brutes comptables** pour chaque catégorie [(1)] d'actifs : - à l'ouverture ; - à la clôture.
	531-2/3.3	**Montant des amortissements et des dépréciations** [(2)] pour chaque catégorie [(1)] d'actifs, en distinguant ceux qui ont été pratiqués pour l'application de la législation fiscale : - à l'ouverture ; - à la clôture.
(1) **Catégories d'immobilisations** Voir n° 1585-1, notre renvoi (1). (2) **Terminologie** Voir n° 1585-2, notre renvoi (1).		

Engagements

Pour plus de détails sur les informations à fournir concernant les engagements, voir n° 2709 s.

Informations obligatoires

1587

Le Code de commerce (art. R 123-196-9°) prescrit une information sur le montant des engagements financiers. Le PCG, en outre, prescrit une information supplémentaire sur les engagements portant sur des immobilisations, notamment :

- les gages garantissant le paiement de dettes portant sur les immobilisations corporelles (voir ci-après point 1 du tableau) ;
- les engagements de crédit-bail (voir ci-après point 2 du tableau).

Réf.	Détail des informations requises

C. com. art.	PCG art.	
R 123-196-6°	531-2/2	**1. En cas d'engagements sur les immobilisations corporelles données en garantie du paiement de dettes (gages)** Une information est fournie, pour chaque catégorie d'immobilisations [(1)], sur la liste et le montant de ces engagements financiers [(2)].
	531-4/3	**2. En cas d'engagements pris en matière de crédit-bail** Les informations particulières suivantes sont à fournir [(3)] : - valeur des biens pris en crédit-bail au moment de la signature du contrat ; - montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ; - dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entité ; - le montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ; - évaluation des redevances restant à payer ; - évaluation du prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats. Pour plus de détails, voir n° 1549 s.

(1) **Catégories d'immobilisations** Voir n° 1585-1, notre renvoi (1).
(2) **Immobilisations données en garantie du paiement de dettes** L'information est donnée pour les nantissements, gages, hypothèques et sûretés réelles.
L'« état des sûretés consenties » prescrit par l'article C. com. L 232-1, et annexé au bilan, est insuffisant car il donne une information générique et non par catégorie d'immobilisation. L'AMF propose des modèles de tableaux prévoyant une information par type de nantissement et hypothèque et par catégorie d'immobilisation (Bull. COB n° 375, janvier 2003, p. 27 s.).
(3) **Crédit-bail** Les informations sont ventilées :
- selon les postes du bilan dont auraient relevé les biens concernés ;
- selon les échéances à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

Remarques 1. Cession-bail Les mêmes informations sont à fournir pour les opérations de cession-bail (voir n° 1530).
2. Information réduite Pour les personnes morales bénéficiant d'une présentation simplifiée de leurs comptes et les personnes physiques, seule l'évaluation du montant total des redevances restant à payer en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier de celles de crédit-bail immobilier est prescrite (PCG, art. 532-11 et 532-12).

Type de Nantissement / gage / Hypothèque	Date de départ	Date d'échéance	Montant d'actif nanti (a)	Total du poste de bilan (b)	% (a)/(b)
s/ immobilisation corporelle					
s/ immobilisation incorporelle					
s/ immobilisation financière					
Total					

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1587-1

Outre les informations précédentes, l'entreprise doit fournir sur les engagements toutes celles qu'elle estime significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		- Engagements réciproques. Par exemple : • commandes d'immobilisations importantes (voir n° 2710-2) ; • engagements pris à la signature d'un contrat de vente à terme ou de vente en l'état futur d'achèvement. - Engagements reçus. Par exemple : engagement reçu (chez le vendeur d'immobilisations avec faculté de rachat [à réméré]) de l'acheteur (voir n° 1526).

Autres informations

1588

Outre les informations sur les principes, règles et méthodes comptables (voir n° 1585 s.), les montants et mouvements ayant affecté les postes de l'actif immobilisé (voir n° 1586 s.) et les engagements (voir n° 1587 s.), d'autres informations doivent être fournies si elles sont significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle. Certaines sont obligatoires (voir n° 1588-1), d'autres non expressément prescrites par les règles comptables (voir n° 1588-2).

Informations obligatoires

1588-1

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
	531-2/2.1	**1. Immobilisations corporelles en cours de production** Pour chaque catégorie d'immobilisations [1], une information est fournie sur le **montant des dépenses** comptabilisées au titre des immobilisations corporelles **en cours de production** [2].
R 123-178-2°	321-5.1 531-2/13	**2. Coûts d'emprunt** La méthode comptable adoptée pour les **coûts d'emprunt** (voir n° 1410 s.) doit être explicitement mentionnée en annexe. L'annexe comprend les compléments d'information suivants : - montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice, par catégorie d'actifs [3] ; - taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).
	531-2/14	**3. Biens acquis ou produits conjointement pour un coût global** : nature, montant et traitement.
R 123-196-6°	531-2/5	**4. Réévaluations** **4.1 En cas de réévaluation postérieure au 1/1/1984** : - les méthodes utilisées pour le calcul des valeurs retenues ; - la liste des postes concernés au bilan et au compte de résultat ; - les montants correspondants ; - le traitement fiscal de l'écart de réévaluation ; - les mouvements ayant affecté pendant l'exercice les postes de passif concernés. - variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ; - mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart ; - rétablissement des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ; - mention de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation. **4.2 En cas de réévaluation antérieure au 1/1/1984** (Décrets du 1er juin 1977 et 78-737 du 11 juillet 1978) :

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		- modification de valeur des immobilisations résultant de l'opération ; - partie incorporée au capital correspondant à la réserve de réévaluation.
R 123-181 et R 123-197-6°		**5.** Indication des **avances et acomptes concernant les entreprises liées.**
(1) **Catégories d'immobilisations** Voir n° 1585-1, notre renvoi (1). (2) **Immobilisations en cours de production** Cette information est, en général, fournie avec les mouvements affectant les immobilisations (voir n° 1586). En effet, les tableaux de l'actif immobilisé généralement présentés en annexe prévoient une ligne spécifique pour les immobilisations corporelles en cours de production (voir n° 1590). (3) **Coûts d'emprunt** L'annexe pourra, à notre avis, définir d'autres catégories d'actifs que les immobilisations corporelles, incorporelles et stocks, et notamment distinguer, si l'information devient significative, les actifs acquis et les actifs produits.		

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1588-2

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		- Description des immobilisations en cours ; - S'il n'est pas présenté séparément au compte de résultat, le montant des indemnisations reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles dépréciées, perdues ou abandonnées qui sont incluses dans le compte de résultat ; - En cas d'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations : • durée d'éligibilité, c'est-à-dire, à notre avis, durée pendant laquelle les intérêts ont été inclus dans le coût de l'actif ;

Réf.		Détail des informations requises
C. com. art.	PCG art.	
		- En cas de réévaluation : • la date à laquelle la réévaluation a été effectuée ; • le recours ou non à un évaluateur indépendant ; • la mesure dans laquelle les valeurs réévaluées des immobilisations corporelles ont été soit déterminées par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normale, soit estimées par d'autres techniques d'évaluation.

II. Autres informations comptables et financières

Informations à indiquer dans le rapport de gestion :

1589

- politique d'investissements,
- effort global de recherche et de développement,
- informations environnementales.

Voir, en général, rapport de gestion n° 3696 s.

1590



Chapitre 8 Les immobilisations incorporelles

1600

Refonte des textes applicables depuis le 1er janvier 2005

1601

Dans le cadre de la convergence des règles françaises vers les normes IFRS, les règles concernant la définition, la comptabilisation, l'évaluation, l'amortissement et la dépréciation des immobilisations incorporelles ont été modifiées par le CRC.
Sur le processus d'élaboration des nouvelles règles comptables, voir n° 214 s.
Ces nouvelles règles, applicables aux exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005, sont largement inspirées des normes IAS 38 (immobilisations incorporelles), IAS 36 (dépréciation d'actifs) et IAS 23 (coûts d'emprunt).

Sur l'état de la convergence du PCG vers les IFRS, voir n° 5790 s.

Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente de manière synthétique :

- les textes élaborés au CNC ainsi que les thèmes et les principaux sujets abordés dans ces textes,

- les normes IFRS vers lesquelles la convergence du PCG a été réalisée.

Textes	Thèmes	Normes IFRS concernées	Commentaires	n°
- Règl. CRC n° 2002-10 - Avis CNC n° 2002-07 - Avis CU CNC n° 2005-D	Amortissement des actifs immobilisés	IAS 38 (Immobilisations incorporelles)	- Durée d'amortissement - Valeur résiduelle	1715 s.
	Dépréciation des actifs immobilisés	IAS 36 (Dépréciation d'actifs)	- Dépréciation en fonction de la valeur d'usage	1735 s.
- Règl. CRC n° 2004-06 - Avis CNC n° 2004-15 - Communiqué du CNC du 2 septembre 2005 - Avis CU CNC n° 2005-D	Définition, comptabilisation et évaluation des actifs	IAS 38 (Immobilisations incorporelles) IAS 23 (Coûts d'emprunt)	- Patrimoine comptable - Charges différées et à étaler - Coûts incorporables dans le coût d'entrée	1603 s. 2301 s. 1680 s.

Fiscalement, L'Administration a commenté les conséquences fiscales de ces nouvelles règles comptables dans une instruction du 30 décembre 2005 (BOI 4 A-13-05).

Section 1 Définition et éléments constitutifs des immobilisations incorporelles

I. Critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles

Définition d'une immobilisation incorporelle

Principe général

1603

Les critères de définition et de comptabilisation ont été introduits par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1601).
Selon le Code de commerce et le PCG, une immobilisation incorporelle est :

a. Un actif non monétaire sans substance physique (PCG, art. 211-1.3). En tant qu'actif, une immobilisation incorporelle est un élément qui doit respecter les critères cumulatifs suivants :

- il s'agit d'un **élément identifiable,** voir n° 1605 ;

- il est **porteur d'avantages économiques futurs,** voir n° 1608 ;

- il génère **une ressource** que l'entité **contrôle,** voir n° 1609 s. ;

- son **coût** est évalué avec une **fiabilité suffisante,** voir n° 1610 s.

b. Destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise (C. com. art. R 123-181), c'est-à-dire (par référence aux précisions données pour les immobilisations corporelles, voir n° 1303) :

- dont l'entreprise attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours (PCG, art. 211-1.2 ; voir n° 1135 I),

- destiné soit à être **utilisé** par l'entreprise dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit à être **loué** à des tiers, soit à des fins de **gestion interne** (voir n° 1135 II).

Fiscalement, Selon l'Administration, en l'absence de définition fiscale expresse de la notion d'immobilisation incorporelle (Rescrit du 6 juillet 2010, n° 2010/38), il en est en principe de même (BOI 4 A-13-05, n° 8 et 12), la définition des immobilisations incorporelles issue de la jurisprudence du Conseil d'Etat de 1996 ne s'appliquant qu'en matière de contrat de concession (voir n° 1639-4).

Remarque
Champ d'application des règles générales de définition et de comptabilisation des immobilisations (voir n° 1304 s.) : certains actifs incorporels restent définis selon des règles spécifiques, différentes des règles générales de définition, de comptabilisation et d'évaluation des actifs, retenues par le règlement CRC n° 2004-06, en raison :

- de l'exclusion du champ d'application du règlement CRC précité de certains actifs (voir n° 1304-2 I) ; tel est notamment le cas des contrats de location (voir n° 1750 s.) et de concession (voir n° 1639-4 et 1639-5) ;

- du statut indéterminé de certains éléments (voir n° 1304-2 II) ; tel sont notamment les cas des immobilisations faisant l'objet d'un démembrement (voir n° 1345) ou des droits d'occupation du domaine public (voir n° 1638) ;

- de l'existence de textes de hiérarchie supérieure, voir n° 1304-2 III.

Pour un arbre de décision présentant en synthèse les différentes conditions de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, voir n° 1313.
Sur les conséquences pratiques de cette définition, voir n° 1615 s.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6010 s.

Coûts concernés

1604

Une entité évalue, selon les critères définis au n° 1603, tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, c'est-à-dire :

- les **coûts initiaux** encourus pour acquérir ou produire une immobilisation incorporelle (voir n° 1605 s.),

- les **coûts** encourus **postérieurement** pour entretenir ou renouveler les immobilisations incorporelles (voir n° 1670 s.).

Notion d'élément identifiable

1605

Pour être comptabilisé à l'actif, l'élément doit être **identifiable** (PCG, art. 211-1).

Il doit également remplir les autres critères de définition et de comptabilisation :

- il est porteur d'avantages économiques futurs, voir n° 1608 ;

- il génère une ressource que l'entité contrôle, voir n° 1609 s. ;

- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante, voir n° 1610 s.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Contrairement aux actifs corporels (voir n° 1306), le PCG fournit une définition du caractère identifiable des actifs incorporels.

En effet, en l'absence de substance physique de ces actifs, le caractère identifiable peut se révéler difficile à appréhender en pratique.

Ainsi, un actif incorporel est **identifiable** (PCG, art. 211-3) :

- s'il est **séparable** des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif.
En général, ce critère ne pose pas de difficulté pour une **immobilisation incorporelle acquise** séparément, la transaction d'acquisition fournissant la preuve que l'immobilisation est séparable (Avis CNC n° 2004-15, § 2.3).

Exemple

Les éléments liés à la clientèle (portefeuille de mandats, fichier clients...) sont séparables des activités de l'entité lorsqu'ils sont acquis séparément (voir n° 1630).

En revanche, les dépenses engagées pour **créer en interne des actifs incorporels** sont réputées non séparables des dépenses liées au développement général de l'entreprise. Elles sont obligatoirement comptabilisées en charges (voir n° 1655 s.) sauf si elles créent un droit, voir ci-après.

Exemple

Les dépenses engagées pour créer des titres de journaux, les listes clients, les marques, les parts de marché, les fonds commerciaux... sont comptabilisées directement en charges (voir n° 1655 s.).

- ou s'il **résulte d'un droit légal ou contractuel,** même si ce droit n'est pas transférable (voir également n° 1609-1), que l'actif ait été acquis ou créé en interne.

Exemple

Exemples

- Droits légaux : élément déposé à l'Inpi (brevet, modèle..., voir n° 1635 s.), droit de propriété des logiciels (même non déposés, voir n° 1620 s.), droit de l'usufruitier (voir n° 1345)...

- Droits contractuels : droit de distribution (voir n° 1633-1), licence d'exploitation d'un film, d'un logiciel, d'un procédé industriel... (voir n° 1639-5).

Fiscalement, Selon l'Administration, il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 8 et 12).

Notion d'élément porteur d'avantages économiques futurs pour l'entité

1608

Pour être comptabilisé à l'actif, l'élément doit être **porteur d'avantages économiques futurs** (PCG, art. 211-1).

Il doit également remplir les autres critères de définition et de comptabilisation :

- il s'agit d'un élément identifiable, voir n° 1605 ;

- il génère une ressource que l'entité contrôle, voir n° 1609 s. ;

- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante, voir n° 1610 s.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Exemple

Exemple Une marque de luxe verse à un distributeur une indemnité à l'expiration d'un contrat d'exclusivité géographique non cessible.
Cet élément ne peut pas être comptabilisé à l'actif, n'étant pas porteur d'avantages économiques futurs. En effet, l'indemnité n'a pas comme contrepartie l'acquisition d'une clientèle appartenant au distributeur, dès lors que, compte tenu de la notoriété internationale de la marque et des conditions très contraignantes de vente de ses articles, le distributeur n'avait pu se constituer une clientèle distincte de celle attachée à la marque. L'entité détenant la marque ne recevra donc pas d'avantages économiques futurs supplémentaires.

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le **potentiel** qu'a cet actif de contribuer à des **flux nets de trésorerie** au bénéfice de l'entité (PCG, art. 211-2) :

- directement,

- ou indirectement.

Exemple

Les dépenses engagées pour enregistrer les substances chimiques conformément à la réglementation Reach ne sont pas directement porteuses d'avantages. Mais en l'absence d'enregistrement, l'entité ne serait plus autorisée à poursuivre l'activité liée à cette substance et perdrait donc les avantages économiques futurs qui y sont attachés (voir n° 1638-4).

Pour plus de détails sur la définition des avantages économiques futurs, voir n° 1308.

Fiscalement, Selon l'Administration, il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 8). En outre, la notion « d'avantages économiques futurs » est, à notre avis, très proche de la notion de « source régulière de profits », constitutive sur le plan fiscal avant 2005 de l'un des critères de définition des incorporels (et encore retenue depuis 2005 pour les contrats de louage de marques et de brevets, voir n° 1639-4). En conséquence, à notre avis, la jurisprudence du Conseil d'Etat relative à cette notion devrait conserver sa portée (voir, par exemple, CE 3 septembre 2008, n° 300420).

Notion de ressource contrôlée

1609

Pour être comptabilisé à l'actif, l'élément doit générer une ressource que l'entité **contrôle** du fait d'événements passés (PCG, art. 211-1).

Il doit également remplir les autres critères de définition et de comptabilisation :

- il s'agit d'un élément identifiable, voir n° 1605 ;

- il est porteur d'avantages économiques futurs, voir n° 1608 ;

- son coût est évalué avec une fiabilité suffisante, voir n° 1610 s.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

En conséquence, l'entrée dans le patrimoine intervient en principe, dans **tous les cas,** à la date de **transfert du contrôle** (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1609-1).

Sur les cas particuliers (non visés par les règles générales de définition et de comptabilisation des immobilisations) :

- des contrats de location-financement, voir n° 1750 s. ;

- des contrats de louage de marques et de brevets, voir n° 1639-4 ;

- des contrats de concession, voir n° 1639-5.

Pour plus de détails sur la notion de contrôle, voir n° 1309.

Fiscalement, Selon l'Administration, il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 8).

Le transfert de contrôle

1609-1

Il intervient dès qu'il est **probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants** (PCG, art. 311-1), ce qui implique, comme en IFRS, que l'entité ait le **pouvoir** :

- **d'obtenir les avantages économiques futurs** découlant de la ressource sous-jacente ;

Le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs implique également, en général, que l'entité assume les risques significatifs liés à l'actif (Avis CNC n° 2004-15, § 3.1), ce qui est généralement le cas lorsque le droit de propriété a été transféré.

Pour plus de détails sur la notion de risque significatif, voir n° 1310 I.

- **de restreindre l'accès des tiers à ces avantages.**

En conséquence, un élément générant des avantages économiques futurs ne pourra être porté à l'actif d'une entité que s'il existe une **certitude suffisante** que ces avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité (Avis CNC précité, § 3.1). Cette certitude peut, à notre avis, être acquise par plusieurs moyens :

a. Existence d'un droit légal, réglementaire ou contractuel. En général, l'entité dispose d'une certitude suffisante qu'elle bénéficiera des avantages économiques futurs attachés à l'élément lorsqu'elle est titulaire d'un droit sur cet élément, qu'elle peut faire appliquer par un tribunal. Tel est le cas :

- des **droits de propriété industrielle,** tels que les brevets (voir n° 1635 s.) ou des **droits d'auteur,** qui bénéficient d'une protection juridique ;

- des **droits contractuels.**

Il s'agit, par exemple, d'un portefeuille de contrats acquis. Pour d'autres exemples, voir n° 1637 s.

En effet, la détention de ce droit constitue en principe une **présomption de contrôle** suffisante dans la mesure où il est opposable aux tiers, et peut ainsi leur restreindre l'accès aux avantages générés par l'élément. Toutefois, dans certains cas, la possibilité de se prévaloir d'un droit de propriété ou contractuel ne constitue pas une condition suffisante pour démontrer le contrôle.
Il convient alors d'analyser la situation et les clauses des contrats de manière attentive, afin de s'assurer que tous les autres critères sont remplis (voir n° 1603 s.).

b. Autres moyens En l'absence de droits (ou si celui-ci ne permet pas de restreindre l'accès des tiers aux avantages économiques futurs afférents à l'immobilisation), la démonstration du contrôle est plus difficile.

Tel est le cas pour certains éléments comme les relations avec la clientèle, l'entité ne pouvant en général se prévaloir d'aucun droit (voir n° 1630 s.) ou les relations avec le personnel (voir n° 1639-2).

Toutefois, à notre avis :

- le fait de faire appliquer juridiquement un droit ne constitue pas une condition nécessaire du contrôle,

- dans la mesure où une entité peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs de quelque autre façon. Ainsi, le critère de contrôle ne devrait pas poser de difficulté, même en l'absence de droit pour une immobilisation incorporelle **acquise** séparément, l'existence même de la transaction étant la preuve que l'entité est capable de contrôler les bénéfices futurs attendus (Avis CNC n° 2004-15, § 2.3).

Il s'agit par exemple d'un fichier ou d'une liste de clients acquis (voir n° 1632). Pour d'autres exemples, voir n° 1630 s.
Sur les relations avec le personnel, voir n° 1639-2.

Notion de fiabilité du coût d'entrée

1610

Un élément est comptabilisé à l'actif lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une **fiabilité suffisante** (PCG, art. 311-1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 56).

Il doit également remplir les autres critères de définition et de comptabilisation :

- il s'agit d'un élément identifiable, voir n° 1605 ;

- il est porteur d'avantages économiques futurs, voir n° 1608 ;

- il génère une ressource que l'entité contrôle, voir n° 1609 s.

A défaut, l'élément est comptabilisé en charges, même si les autres critères de définition et de comptabilisation sont remplis.

Deux cas doivent être envisagés.

I. Cas général : le coût peut faire l'objet d'une évaluation directe
En général, le critère de fiabilité du coût devrait être rempli au moment de l'acquisition ou de la production de l'immobilisation (voir n° 1311).
Dans le cas particulier où le **coût n'est pas définitivement fixé lors de la transaction** :

Tel est le cas, à notre avis, d'une immobilisation incorporelle (brevet, marque, fonds de commerce...) :
- faisant l'objet d'une **clause de révision de prix** (sur la validité des clauses de fixation du prix, voir Mémento Sociétés n° 16960 à 16972) ;
- acquise moyennant le paiement de redevances basées sur des variables futures (chiffre d'affaires...) ; sur ce cas particulier, voir n° 1610-1.

a. A la date de transaction L'évaluation du coût de l'élément peut, à notre avis, être considérée comme fiable si l'entité dispose, à cette date, des éléments de calcul lui permettant d'estimer provisoirement ce coût.

Ces éléments doivent être **prévus de manière précise dans l'acte d'acquisition** du bien.

A notre avis, une **information en annexe** doit préciser le caractère provisoire du coût d'entrée ainsi que la clause contractuelle de fixation du prix de vente.

b. Lors du versement du prix définitif Le coût d'entrée est ajusté en fonction du prix définitif.

L'**effet de l'actualisation** est toutefois comptabilisé directement en **charges** financières.

Fiscalement, Il en est de même. Tel est le cas :

- lorsque le prix d'achat fait l'objet d'une révision (CGI, art. 39 duodecies, 9, BOI 4 A-13-05, n° 56) ;

- lorsqu'une promesse unilatérale de vente prévoit que le prix à verser par l'acquéreur sera augmenté des intérêts calculés sur la période comprise entre la date de signature de la promesse de vente et la date effective du transfert de propriété (acte notarié). Dans ce cas, ces intérêts constituent un élément du prix d'acquisition dans la mesure où ils se rapportent à une époque antérieure au transfert de propriété (CE 10 mars 1999, n° 169342).

Sur le cas particulier d'une immobilisation incorporelle (brevet, marque ou fonds de commerce) acquise moyennant le paiement de redevances, voir n° 1610-1.

II. Cas particulier : le coût ne peut pas faire l'objet d'une évaluation directe
Par exception (PCG, art. 311-1), même lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, le coût d'un élément d'actif peut être déterminé de manière fiable. En effet, celui-ci peut être obtenu par différence entre le coût total d'acquisition de l'ensemble et celui des autres éléments dont le coût est connu (voir n° 1698). Les éléments dont le coût est déterminé de manière résiduelle sont donc bien à inscrire à l'actif s'ils répondent par ailleurs aux autres conditions de définition et de comptabilisation (voir n° 1603 s.).

Il s'agit essentiellement du **fonds commercial,** élément « résiduel » du fonds de commerce, voir n° 1631.

Immobilisations acquises moyennant le paiement de redevances annuelles

1610-1

Cette partie traite de l'acquisition du droit de propriété d'une immobilisation (et non du droit d'utilisation de cette immobilisation).

Il s'agit notamment des fonds de commerce, listes de clients et brevets acquis moyennant le paiement d'une redevance calculée sur un chiffre d'affaires pendant une certaine durée.
Sur l'amortissement des brevets acquis au moyen de redevances, voir n° 1725.
Sur l'acquisition du droit d'utilisation d'une marque ou d'un brevet, voir n° 1639-4 ou d'une autre immobilisation incorporelle, voir n° 1639-5.

Les immobilisations incorporelles acquises dans ces conditions suivent les règles générales de comptabilisation des actifs (voir n° 1603 s.) et notamment le critère de fiabilité du coût d'entrée (voir n° 1610). En conséquence :

a. Lors de l'acquisition Le contrat pouvant prévoir une part fixe et une part variable :

- la **part fixe** du coût d'entrée est comptabilisée à l'actif ;

- la **part variable,** dès qu'elle peut être **évaluée de manière fiable,** est comptabilisée à l'actif.

Le prix d'acquisition étant aléatoire, le montant à retenir pour la comptabilisation à l'actif doit correspondre à la **valeur vénale** du bien au moment de la signature de l'acte, c'est-à-dire, à notre avis, à la **valeur actualisée des redevances probables** qui seront versées au cours de la période prévue (en plus de la part fixe prévue au contrat, le cas échéant).

Il ne suffit pas que les redevances à payer soient variables (et non fixes) pour ne pas remplir le critère de fiabilité du coût d'entrée. En effet, à notre avis, dès lors que les redevances peuvent être estimées grâce aux éléments prévus de manière précise dans l'acte d'acquisition, le coût répond au critère de fiabilité.
En revanche, lorsque les redevances dépendent d'événements futurs non évaluables de façon fiable (degré d'utilisation future, indices des prix futurs, taux d'intérêt du marché futurs, chiffre d'affaires sur un marché incertain...), le critère de fiabilité n'est pas rempli et seule la part fixe prévue, le cas échéant, au contrat, est à comptabiliser à l'actif.

La **contrepartie** du compte d'immobilisations incorporelles est le crédit du compte du cédant de l'immobilisation (compte 4041 « Fournisseurs - achats d'immobilisations »).

Fiscalement, La valeur d'inscription à l'actif de ces immobilisations correspond au coût estimé d'acquisition, égal au montant cumulé des redevances convenues, tel qu'il est possible de l'estimer sur la base des données disponibles lors de la conclusion de la convention, augmenté du montant de la somme fixe prévue au contrat (notamment CAA Bordeaux 7 juillet 2005, n° 01-1718 rendu définitif par CE (na) 7 juillet 2006, n° 284738 ; D. adm. 4 D-1321, n° 40). Par ailleurs, le montant des redevances retenues pour déterminer le coût d'entrée doit être actualisé (en dernier lieu CAA Bordeaux 7 juillet 2005, n° 01-1718 rendu définitif par CE (na) 7 juillet 2006, n° 284738).

Remarque
Valeur vénale et évaluation fiscale : l'estimation de la valeur vénale devrait correspondre, à notre avis, à l'évaluation fiscale retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

A notre avis, une **information en annexe** doit préciser le caractère provisoire du coût d'entrée ainsi que les modalités de paiement sous forme de redevances.

b. Au fur et à mesure du versement des redevances Le montant de celles-ci est porté au débit du compte 4041 par le crédit du compte de trésorerie concerné.
1. S'il apparaît que les redevances versées excèdent le montant initialement comptabilisé à l'actif, le complément de redevances constitue, selon une analyse à mener au cas par cas :
- une **charge exceptionnelle** lorsque ce complément correspond à la **création en interne d'éléments incorporels** (les frais de création de fonds de commerce ou marque créés en interne ne pouvant pas être comptabilisés en immobilisations, voir n° 1655 s.) ;

Tel est le cas lorsque le complément de chiffre d'affaires non escompté au moment de la transaction résulte des efforts de l'acquéreur pour développer son activité postérieurement à l'acquisition.

- une augmentation de la valeur de l'**immobilisation** lorsque le complément est analysé comme un véritable complément de prix correspondant à un élément non pris en compte dans la détermination du prix à l'origine.

Tel est en général le cas lorsque le montant des redevances n'a pu être évalué de manière fiable à l'origine.
L'**effet de l'actualisation** doit toutefois être comptabilisé directement en **charges** financières.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a jugé que lorsque les versements de redevances se poursuivent au-delà de la valeur d'inscription à l'actif de l'immobilisation, ils peuvent donner lieu à la constatation d'une perte exceptionnelle, imputable sur le résultat de l'exercice concerné (CE 14 octobre 2005, n° 262219).
Toutefois, cette position n'est pas partagée par le tribunal administratif de Paris (27 février 2006, n° 00-2090), ni par l'Administration fiscale selon laquelle (BOI 4 A-13-05, n° 56 ; D. adm. 4 D-1321, n° 41) :

- l'évaluation initiale des redevances ne constitue qu'une estimation provisoire,

- le complément de redevances ne constitue pas une charge déductible mais doit être porté à l'actif en ajustement du prix d'acquisition de l'immobilisation.

Selon Hervé Quéré, Directeur divisionnaire à la Direction de la législation fiscale (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC - DFCG, l'Administration devrait maintenir cette position stricte au motif notamment que la décision du Conseil d'Etat ne constituerait pas un arrêt de principe.
Cette position est à notre avis contestable, les termes de la décision du Conseil d'Etat étant clairs et conformes à l'analyse de son Commissaire du gouvernement.

2. Si le montant des redevances se révèle avant l'expiration de la période de versement, nettement **inférieur au montant estimé** et comptabilisé comme coût d'acquisition, cela constitue un indice de perte de valeur pouvant conduire à comptabiliser une dépréciation (voir n° 1501).

En revanche, il n'est pas possible, à notre avis :

- de modifier la valeur brute en réduisant la dette correspondante comptabilisée au compte 4041,

- de pratiquer un amortissement exceptionnel par rapport à la valeur nette comptable calculée en fonction des redevances payées au cours de l'exercice.

L'ajustement de la dette est un produit venant compenser la dépréciation comptabilisée.

II. Eléments constitutifs du patrimoine comptable

A. Principe général de comptabilisation des immobilisations incorporelles

1615

En principe, les immobilisations incorporelles portées à l'actif du bilan sont **tous** (et uniquement) **les éléments** qui respectent les **critères cumulés de définition et de comptabilisation** d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603 s.), introduits par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1601). La date de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle intervient donc, depuis le 1er janvier 2005, non plus à la date de transfert de propriété, mais au **transfert de contrôle** (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1609-1).

Sur les **conséquences pratiques** de l'application des critères de définition et de comptabilisation aux immobilisations incorporelles, voir n° 1620 s. (logiciels), n° 1630 s. (éléments liés à la clientèle), n° 1635 s. (autres éléments incorporels acquis ou reçus) et n° 1640 s. (coûts de développement).

Toutefois, **certains actifs ne suivent pas ce principe général.** En effet :

a. Certains éléments peuvent, sur **option,** ne pas être comptabilisés à l'actif alors même qu'ils répondent aux critères généraux de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1617 s.) ;

b. Certains actifs restent comptabilisés à l'actif, alors qu'ils ne répondent pas aux critères généraux de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, du fait de l'existence de **textes de hiérarchie supérieure au règlement du CRC** ayant introduit ces critères (voir n° 1618) ;

c. D'autres actifs restent définis et comptabilisés selon des **règles spécifiques,** du fait :

- de leur exclusion du champ d'application des règles générales sur les actifs (tels que les contrats de crédit-bail, voir n° 1750 s. ou de louage de marques ou de brevets, voir n° 1639-4 ou de concession, voir n° 1639-5) ;

- de l'absence de position définitive de la part des organismes comptables compétents sur leur statut et leur traitement comptable (tel est le cas du droit au bail commercial, voir n° 1637 ou des droits d'occupation du domaine public, voir n° 1638).

Conséquences pratiques

1616

Il résulte de l'application des critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles (voir n° 1603 s.) les conséquences suivantes :

I. Une analyse des contrats est nécessaire
Afin de s'assurer que les critères de définition et de comptabilisation sont remplis, il convient de procéder à une analyse minutieuse des clauses des contrats.
Est notamment recherchée la date de transfert de contrôle (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1609-1). C'est cette date qui permet de comptabiliser l'entrée et la sortie de l'immobilisation (voir n° 1615).

Pour un exemple d'analyse d'un contrat (fabrication d'un moule industriel), voir n° 1312.

II. Des difficultés d'identification
Il est souvent difficile d'apprécier si les critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles sont remplis. C'est notamment le cas :

- des éléments incorporels liés à la clientèle (voir n° 1630 s.),

- des éléments générés en interne (voir n° 1640 s.).

Exceptions

Options

1617

Certains éléments peuvent, sur **option, ne pas être comptabilisés à l'actif** alors même qu'ils répondent aux critères généraux de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle :

- les coûts de développement, voir n° 1617-1 ;

- certains éléments d'actif non significatifs, voir n° 1617-2 ;

- les biens non comptabilisés au bilan dans le cadre de la création d'une entreprise individuelle, voir n° 1617-3.

Les coûts de développement

1617-1

Du fait d'une option prévue par le Code de commerce, les coûts de développement peuvent être, au choix de l'entreprise (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 311-3.2) :

- soit comptabilisés en **immobilisations,** s'ils remplissent les critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne (voir n° 1643),

- soit comptabilisés en **charges** même s'ils répondent à ces critères.

Fiscalement, Il en est de même, les dépenses de développement peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées (CGI, art. 236 I). Selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 18), c'est l'option comptable retenue qui conditionne le traitement fiscal.

Toutefois, la comptabilisation à l'**actif** constitue la **méthode préférentielle** (PCG, art. 361-1). Pour plus de détails sur le traitement comptable et fiscal des coûts de développement, voir n° 1640-1 s.

Remarques

1. Logiciels Il est nécessaire de faire la distinction entre :

- les logiciels autonomes (voir n° 1620 III), devant obligatoirement être comptabilisés à l'actif si les conditions d'activation spécifiques aux logiciels sont remplies, voir n° 1622 ;

- et ceux faisant partie d'un projet de développement (voir n° 1620 II), bénéficiant de l'option pour la comptabilisation en charges ou en immobilisation, voir n° 1651.

2. Homogénéité du traitement La doctrine considère que si l'inscription à l'actif des coûts de développement est adoptée par l'entreprise, elle doit être appliquée à tous les projets remplissant ces conditions.

3. Changement de méthode Le changement de comptabilisation des coûts de développement consistant à enregistrer ces **frais non plus à l'actif mais en charges** est impossible, la comptabilisation à l'actif des coûts de développement répondant à certaines conditions étant une méthode préférentielle (PCG, art. 130-5).

4. Dérogation à la règle générale de comptabilisation à l'actif Le maintien de la possibilité d'inscrire en charges les coûts de développement déroge donc à la règle générale de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Cette dérogation est due à des raisons juridiques et fiscales :

- **Raisons juridiques** Le caractère optionnel de l'immobilisation des coûts de développement est prévu par le Code de commerce (art. R 123-186), texte de hiérarchie juridique supérieure au Règl. CRC n° 2004-06 (qui relève d'un arrêté). Le CNC n'a pas émis de voeu concernant la suppression de cette disposition.

- **Raisons fiscales** L'Administration ayant confirmé, dans le cadre des travaux du groupe « IAS et Fiscalité » du CNC, que le traitement fiscal des coûts de développement continuerait de dépendre de leur traitement comptable (voir ci-avant), l'immobilisation obligatoire des coûts de développement ferait obstacle à leur déduction immédiate. Celle-ci serait alors obligatoirement étalée sur la durée de l'amortissement, voire reportée au moment de la sortie des stocks dans le coût desquels l'amortissement des coûts de développement est inclus en cas d'immobilisation non amortissable (voir n° 1176-3).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

Eléments d'actif incorporel non significatifs

1617-2

Selon le PCG, certains « éléments d'actifs non significatifs » peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, dès lors, être comptabilisés immédiatement en charges et non en immobilisations (PCG, art. 331-4).
En l'absence de précision des textes comptables sur la notion d'« éléments d'actif non significatif », à notre avis, par simplification, la **tolérance fiscale,** exposée ci-après est **applicable en comptabilité.**

Fiscalement, Par mesure de simplification, les entreprises peuvent comprendre parmi leurs charges déductibles :

- les logiciels acquis d'une valeur inférieure à 500 € HT (voir n° 1621-II),

- les dépenses d'acquisition d'un site internet, assimilé sur le plan fiscal à un logiciel lorsqu'elles sont inférieures à 500 € HT (BOI 4 C-4-03, n° 16).

En revanche, contrairement à la fiscalité, le PCG n'introduit aucune restriction sur la nature des biens non significatifs bénéficiant de l'option sur le plan comptable. Ainsi, toutes les immobilisations incorporelles sont concernées, et pas seulement les logiciels.

Création d'une entreprise individuelle par affectation de certains biens

1617-3

Dans les **entreprises individuelles,** le chef d'entreprise **peut choisir de ne pas faire figurer** à son bilan **un bien** lui appartenant mais utilisé par l'entreprise. Il s'agit d'une décision de gestion dont il doit tirer les conséquences (voir n° 3519 et 3522).

Les frais d'établissement

1618

Du fait d'une option prévue par le Code de commerce, les frais d'établissement peuvent être comptabilisés à l'actif alors même qu'ils ne répondent pas aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 361-1).

Sur les voeux émis par le CNC afin que ces textes de niveau hiérarchique supérieur soient supprimés, voir n° 1304-2 III.

Toutefois, la comptabilisation en **charges** de ces frais constitue la **méthode préférentielle** (PCG, art. 361-1). Pour plus de détails sur le traitement comptable et fiscal des frais d'établissement, voir n° 2326 s.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6015-1 s.

Immobilisations incorporelles définies et comptabilisées selon des règles spécifiques

1619

Sur les immobilisations incorporelles acquises au moyen d'un contrat de **crédit-bail,** voir n° 1750 s.
Sur les **marques** et **brevets** faisant l'objet de **contrat de louage,** voir n° 1639-4.
Sur les droits d'utilisation acquis dans le cadre de contrats de concession, voir n° 1639-5.
Sur le **droit au bail commercial,** voir n° 1637.
Sur les **droits d'occupation du domaine public,** voir n° 1638.

B. Logiciels

Différents types de logiciels

1620

Afin de connaître le traitement comptable d'un logiciel, il est nécessaire de faire la distinction entre les logiciels :

- indissociables du matériel,
- faisant partie d'un projet de développement plus global,
- autonomes.

I. Les logiciels indissociables du matériel
Il s'agit des systèmes d'exploitation, logiciels de fabrication intégrés, etc., à opposer aux logiciels dissociés, c'est-à-dire les logiciels d'application ou progiciels. Faisant partie intégrante des matériels auxquels ils sont associés, les logiciels indissociables constituent des **immobilisations corporelles** à comptabiliser **obligatoirement** à **l'actif.**

Ils doivent suivre les conditions générales de comptabilisation des immobilisations corporelles (voir n° 1320 s.) et ne sont pas subordonnés au respect des conditions spécifiques propres aux logiciels (voir n° 1621 s.).

II. Les logiciels faisant partie d'un projet de développement
Il s'agit des développements informatiques réalisés pour les besoins ou à l'occasion d'un projet de développement plus global et

qui ne peuvent être identifiés en tant que logiciels au sens du Code de la propriété intellectuelle. Dans ce cas, les développements informatiques ne sont qu'une des composantes du projet de développement.

Par exemple, à notre avis :

- la création d'un site Internet (voir n° 1646 s.) ;

- la création d'un système d'information et de gestion (ERP), dès lors qu'il n'est pas possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel car les travaux vont au-delà du seul programme informatique de traitement de l'information ;

- les travaux de déploiement dans l'entreprise d'un ERP (acquis ou créé), dès lors que ces travaux nécessitent des développements internes significatifs. En revanche, le logiciel acquis servant de base à l'ERP reste comptabilisé en tant que logiciel ;

- la refonte du système de traitement de l'information incluant des développements informatiques permettant de nouvelles connexions entre les logiciels existants, non affectables distinctement à un nouveau logiciel.

Ces développements informatiques suivent les mêmes règles de comptabilisation que les autres coûts de développement (Bull. CNCC n° 150, juin 2008, EC 2008-09, p. 317 s.). En conséquence, tous les frais encourus (les frais de dépôt de brevet lorsqu'il y en a un) doivent être comptabilisés de la façon suivante (pour plus de détails, voir n° 1651) :

- les coûts engagés au cours de la phase de **recherche** sont comptabilisés obligatoirement en **charges** ;

- les coûts engagés au cours de la période de **développement** peuvent, au **choix** de l'entreprise, être constatés en **charges** ou portés à l'**actif** si les **conditions spécifiques aux coûts de développement** sont remplies.

Pour plus de détails sur la nature de l'option pour la comptabilisation des coûts de développement en charges ou à l'actif, voir n° 1617-1 et n° 1640 s.

Remarque
Distinction entre développements informatiques et logiciel autonome (voir ci-après III) : lorsque l'entreprise opte pour la comptabilisation à l'actif de ses frais de développement, cette distinction n'est pas pertinente, les coûts encourus dans les deux cas étant obligatoirement comptabilisés en immobilisation.

III. Les logiciels autonomes

Il s'agit des logiciels **acquis ou créés individuellement,** c'est-à-dire indépendamment d'un projet de développement plus global, et ayant une durée de vie propre. De tels logiciels sont comptabilisés obligatoirement à l'actif.

En effet, ils ne constituent pas des coûts de développement et ne peuvent donc pas bénéficier de l'option pour la comptabilisation en charges (voir ci-avant II).
Tel est le cas, à notre avis :

- des logiciels acquis servant de base à un ERP, ainsi que des travaux accessoires nécessaires à leur mise en place s'ils ne nécessitent pas de développements en interne significatifs (dans le cas inverse, voir ci-avant II) ;

- des travaux de création en interne d'un ERP dès lors qu'il est possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel (programme informatique identifiable) (dans le cas inverse, voir ci-avant **II.**).

Le traitement comptable de ces logiciels est précisé par le PCG (art. 331-3) et l'avis CNC n° 31 (avril 87), voir n° 1621 s. Il est nécessaire de distinguer selon que l'entreprise destine le logiciel :

- à un **usage interne** : « il s'agit de tous les logiciels qui ne répondent pas à la définition de l'usage commercial » (voir n° 1621 s.) ;

- à un **usage commercial** : « il s'agit des logiciels destinés à être vendus, loués ou commercialisés sous d'autres formes » (voir n° 1623 s.).

Logiciels autonomes à usage interne

En ce qui concerne :

- le classement comptable, voir n° 1663-1 ;

- le traitement des dépenses ultérieures, voir n° 1674 ;

- l'évaluation, voir n° 1685-3 (acquis) et n° 1695-1 (créés) ;

- le schéma de comptabilisation, voir n° 1774 ;

- l'amortissement, voir n° 1723 s. ;

- la cession, voir n° 1745 ;

- la cession-bail d'un logiciel ou d'un développement informatique, voir n° 1530 ;

- le traitement des logiciels faisant partie d'un projet de développement, voir n° 1651.

Logiciels autonomes acquis

1621

I. Un logiciel acquis constitue une **immobilisation incorporelle** du fait de l'existence d'un **droit de propriété** incorporelle exclusif.

En effet, ce droit de propriété permet au logiciel de répondre aux conditions de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Pour plus de détails, voir n° 1605 (élément identifiable) et 1609-1 (ressource contrôlée).

Remarques

1. Droit contractuel Ce droit résulte des articles L 112-1 et L 112-2 du Code de la propriété intellectuelle et concerne également le matériel de conception préparatoire (c'est-à-dire l'ensemble des travaux de conception aboutissant au développement d'un programme d'ordinateur à un stade ultérieur). Selon l'avis CNC n° 31 (avril 87), pour l'acquéreur, la protection du logiciel est généralement contractuelle.

2. Logiciel sous licence d'exploitation Depuis la loi du 3 juillet 1985, un logiciel est considéré comme acquis, alors même que l'entreprise n'en est **pas propriétaire,** car elle dispose d'un **droit d'utilisation accordé par le contrat** qui constitue la protection juridique.

Tel est le cas, par exemple, des logiciels de traitement de texte et des tableurs.

Fiscalement, Il en est de même (sur l'amortissement, voir n° 1723-1).

II. Cas particulier : logiciel acquis de faible valeur

Fiscalement, (BOI 4 C-3-02), les logiciels acquis pour un prix inférieur à 500 € HT peuvent être :

- soit immobilisés (sur leur amortissement dans ce cas, voir n° 1723-1) ;

- soit passés en charges, immédiatement déductibles.

Cette tolérance fiscale est, à notre avis, applicable en comptabilité (voir n° 1341).

Logiciels autonomes créés

1622

Un logiciel créé constitue une **immobilisation incorporelle** du fait de l'existence d'un droit de propriété incorporelle exclusif (voir n° 1621). En outre, selon l'avis CNC n° 31 (avril 87), la protection résulte, pour le créateur, des articles L 122-2 et L 123-1 s. du Code de la propriété intellectuelle et le **dépôt de brevet n'est nullement obligatoire.**

Elle se rencontre parfois, en pratique, pour des logiciels à applications industrielles.

Le traitement comptable préconisé par le PCG et l'avis CNC n° 31 précité est donc **identique en cas de création ou d'acquisition de logiciel,** ce qui permet de respecter la logique économique. Toutefois, en pratique, « la **détermination du coût d'acquisition** d'un logiciel acquis est théoriquement **plus aisée,** du fait de l'existence d'une facture comportant un prix, **que celle du coût de production** d'un logiciel créé qui pose des problèmes pratiques d'évaluation et de contrôle ». Pour plus de détails sur la détermination du coût d'entrée des logiciels, voir n° 1685-3 (logiciels acquis) et 1695-1 (logiciels produits).

En conséquence, pour les logiciels autonomes créés, il n'existe **pas de choix** entre une comptabilisation en charges ou en immobilisations **mais** une **double obligation** (PCG, art. 331-3 II.c) :
- **de laisser en charges** toutes les **dépenses** de logiciels tant que celles-ci **ne répondent pas aux conditions** de comptabilisation à l'actif (sur ces conditions, voir ci-après **I.**) ;

Il s'agit au minimum des dépenses de l'étude préalable et, en général, de l'analyse fonctionnelle (sur la distinction entre les phases de création, nécessaire pour apprécier si les conditions d'activation sont remplies, voir ci-après **II.**).

- **d'immobiliser** toutes les dépenses de logiciels survenues après le début du processus de production (c'est-à-dire lorsque les conditions sont remplies).

Remarques
1. Difficultés d'application La présence de conditions, aussi indispensables soient-elles, risque d'entraîner, en pratique, compte tenu du caractère subjectif de certaines, des choix de comptabilisation arbitraires.
2. Changement de méthode Le bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, EC 97-147, p. 241 s.) considère que le changement de comptabilisation consistant à immobiliser pour la première fois le coût de production d'un logiciel créé en interne ne constitue pas un **changement de méthode** dès lors que les conditions fixées pour l'immobilisation par l'avis du CNC n° 31 précité n'étaient pas remplies au cours des exercices antérieurs (absence d'outils de gestion notamment).
3. Dépenses passées antérieurement en charges Elles ne peuvent être rétroactivement immobilisées (en ce sens Bull. CNCC n° 92, décembre 1993, EC 93-86, p. 552).
4. Logiciels faisant partie d'un projet de développement Il est nécessaire de faire la distinction entre :

- les logiciels autonomes (voir n° 1620 III), devant obligatoirement être comptabilisés à l'actif si les conditions d'activation sont remplies, voir ci-avant ;

- et ceux faisant partie d'un projet de développement (voir n° 1620 II), bénéficiant, à notre avis, d'une option pour la comptabilisation en charges ou en immobilisation, voir n° 1651. Toutefois, lorsque l'entreprise opte pour la comptabilisation à l'actif de ses frais de développement, cette distinction n'est pas pertinente, les coûts encourus dans les deux cas étant obligatoirement comptabilisés en immobilisation.

Fiscalement, Les entreprises peuvent déduire les dépenses de création de logiciels alors même qu'elles les immobilisent comptablement (CGI, art. 236-I ; BOI 4 A-13-05, n° 21 et BOI 4 E-2-99).
Ainsi, si les dépenses de création de logiciel sont immobilisées comptablement, les entreprises ont le choix entre :

- suivre le traitement comptable (ce qui revient à étaler la déduction fiscale par le biais des dotations aux amortissements),

- ou déduire immédiatement les dépenses immobilisées.

Le choix est effectué pour chaque logiciel.
Une telle déduction s'opère par la constatation d'un **amortissement dérogatoire** sur l'exercice au cours duquel ces dépenses ont été inscrites à l'actif (BOI précité et voir BCF 5/99).
En revanche, si les dépenses de création de logiciels sont comptabilisées en charges, fiscalement les entreprises n'ont pas le choix et doivent toujours déduire ces dépenses.

Remarques
1. Exercice de constatation de l'amortissement dérogatoire Si l'amortissement dérogatoire n'est pas constaté dès la clôture de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été immobilisées, l'entreprise ne pourra pas revenir par la suite sur sa décision de gestion, c'est-à-dire ne pourra pas le constater sur les exercices ultérieurs.
2. Comparaison avec les logiciels acquis La constatation d'un amortissement dérogatoire permet de constater immédiatement en charges déductibles la totalité des dépenses de création ou de modification engagées au cours de l'exercice. La déduction de ces dépenses est donc plus rapide qu'en cas d'acquisition d'un logiciel et option pour l'amortissement exceptionnel sur 12 mois, celui-ci étant calculé prorata temporis (CGI, art. 236-II, al. 2 ; voir n° 1723-1 « Logiciels acquis »).
Cas particuliers :
a. Logiciel non achevé à la clôture de l'exercice La déduction devrait s'appliquer, à notre avis, de la même manière aux dépenses comptabilisées en « Immobilisations en cours » relatives à un logiciel non achevé, même si celui-ci n'est pas encore amorti comptablement, ces dépenses faisant l'objet, sur le plan fiscal, d'une déduction immédiate (BOI 4 E-2-99, n° 7) lorsque l'option est exercée. De même, dans ce cas, l'amortissement dérogatoire constaté à la clôture de l'exercice sera égal à la valeur totale des dépenses inscrites à l'actif. Toutefois, si, l'Administration subordonnait la constatation d'un amortissement dérogatoire à l'inscription à l'actif **des dépenses** concernées (BOI précité, n° 7), elle semble désormais exiger l'inscription du logiciel (totalité des coûts) pour constater l'amortissement dérogatoire (BOI 4 A-13-05, n° 21).
b. Logiciel faisant partie d'un projet de développement plus global Voir n° 1651.

I. Conditions de comptabilisation à l'actif
La comptabilisation à l'actif des logiciels autonomes à usage interne n'est obligatoire que si les **conditions** suivantes sont simultanément **remplies** (PCG, art. 331-3 II.c) :

a. Le projet est considéré comme ayant de **sérieuses chances de réussite technique** ;

Selon l'avis CNC n° 31 précité, « la réussite technique du projet suppose :

- que l'entreprise dispose de moyens matériels et humains suffisants pour pouvoir produire le logiciel ou a recours à la sous-traitance (qui répondra aux spécifications techniques fixées dans le cahier des charges) ;

- que les facteurs de risques susceptibles de remettre en cause la fiabilité technique du logiciel ont été identifiés et résolus. A ce titre, tout projet présentant le caractère d'une innovation technologique doit être examiné avec d'autant plus de prudence que sa réussite technique finale est parfois très aléatoire même à des stades avancés de son déroulement ».

b. L'entreprise manifeste sa **volonté de produire le logiciel,** indique la **durée d'utilisation minimale estimée** compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et **précise l'impact attendu** sur le compte de résultat.

Selon l'avis CNC n° 31 précité, « l'entreprise doit avoir **indiqué concrètement** (c'est-à-dire de manière précise et matérialisée - note, compte rendu, etc.) **l'intention de produire le logiciel** concerné et de **s'en servir durablement pour répondre à ses propres besoins** ».

En outre, selon le CNC, l'inexistence d'outils de gestion adaptés au suivi comptable d'un projet constitue un obstacle suffisant à l'inscription à l'actif (Bull. CNC, n° 71, 2e trimestre 1987).

II. Distinction entre les phases de création

Pour apprécier si un logiciel autonome remplit les conditions de comptabilisation à l'actif (voir ci-avant **I.**), une distinction doit être faite entre les phases de création du logiciel.

a. Trois phases dans la création d'un logiciel Le tableau de l'avis CNC n° 31 précité ci-après précise les trois grandes phases dans la création d'un logiciel regroupant huit étapes.

Selon l'avis CNC n° 31 précité, la frontière entre ces différentes phases n'est pas toujours bien marquée puisque les travaux réalisés à une phase donnée peuvent souvent remettre en cause des acquis des phases antérieures ; en outre, le début du processus de production est particulièrement délicat à définir, ce qui explique l'utilisation de pointillés par le CNC.

PHASE CONCEPTUELLE	1 Etude préalable
	2 Analyse fonctionnelle (appelée parfois conception générale de l'application)
	3 Analyse organique (appelée parfois conception détaillée de l'application)
PHASE DE PRODUCTION	4 Programmation (appelée parfois codification)
	5 Tests et jeux d'essais
PHASE DE MISE A LA DISPOSITION DE L'UTILISATEUR ET DE SUIVI	6 Documentation destinée à une utilisation interne et externe
	7 Formation de l'utilisateur
	8 Suivi de logiciel (souvent dénommé maintenance)

b. Date de début de l'activation Le PCG (art. 331-3 II.b) et l'avis CNC n° 31 précité situent le début de la production habituellement **après la phase 2.** « Analyse fonctionnelle ». En effet :

- la phase 1 « Etude préalable » a pour objet de définir les objectifs globaux et les contraintes du projet en vue de sa réalisation. En outre, à ce stade, le projet a une faible probabilité de succès technique. Par conséquent, les dépenses engagées lors de l'étude préalable ne peuvent être rattachées, avec exactitude, au coût d'un projet en cours d'individualisation ;

- la phase 2 « Analyse fonctionnelle » se situe généralement dans la phase d'activité de développement encore trop aléatoire.

c. Date de fin de l'activation Si, au niveau de sa création technique, le logiciel est achevé à la fin de la phase 5 « Tests et jeux d'essais », le PCG (art. 331-3 II.b) et l'avis CNC n° 31 précité retiennent sur le plan comptable la **fin de la phase 6 « Documentation »** sans laquelle l'utilisation du logiciel n'est pas possible.

Sur les dépenses de formation de l'utilisateur, voir n° 1695-1.
Sur le traitement des dépenses ultérieures :

- maintenance, amélioration, voir n° 1674 ;

- mise en conformité, voir n° 1394-2.

Sur la date de début de l'amortissement, voir n° 1723-2.

III. Outils de gestion à mettre en oeuvre
Afin d'être en mesure de satisfaire aux conditions énoncées ci-avant (sérieuses chances de réussite technique et intention de produire un logiciel durable et utile), l'entreprise, selon l'avis CNC n° 31 précité, « doit mettre en oeuvre des outils de gestion permettant :

- d'individualiser nettement chaque projet et d'établir distinctement leur coût ;

- de rattacher les charges engagées aux différentes phases techniques ;

- d'évaluer, à chaque étape, les chances de réussite technique du projet ».

Pour le CNC (Doc. n° 72, mars 1988), il paraît nécessaire de rappeler, qu'outre l'existence d'outils de gestion permettant de déterminer leur coût, l'inscription à l'actif du bilan des logiciels créés est subordonnée, **sous la responsabilité des dirigeants de l'entreprise et sous le contrôle des commissaires aux comptes,** aux conditions fixées par l'avis du CNC précité.

IV. Cas particulier : logiciel sous-traité
Selon l'avis CNC n° 31 précité, « une entreprise peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel, en assumant seule la responsabilité de la conception finale du projet. Dans cette hypothèse, les dépenses liées à l'acquisition de ces travaux confiés à un tiers doivent être comptabilisées chez l'acquéreur, selon la méthode énoncée en matière de logiciel créé ».

Notamment, les factures correspondant aux travaux sous-traités ne seront incorporées au coût de production que si les conditions générales sont remplies (voir **I.**).

Logiciels autonomes à usage commercial

1623

Pour le CNC (Avis n° 31, avril 87) « il s'agit des logiciels destinés à être vendus, loués ou commercialisés sous d'autres formes ».
Pour la commodité de l'exposé, nous les regrouperons en deux catégories :

- les logiciels utilisés par l'entreprise comme **moyen d'exploitation,** qui constituent des **immobilisations incorporelles** ;

- les logiciels **destinés à être vendus,** qui constituent des **stocks.**

Logiciels acquis ou créés, utilisés par l'entreprise comme un moyen d'exploitation

1624

Il s'agit notamment :

- de « logiciels mères », dont les reproductions seront vendues ;

- de logiciels servant d'outil de production, dont les prestations sont facturées à des clients (locations, traitement de comptabilité ou de gestion pour la clientèle, etc.).

Comme ils sont destinés à être conservés par l'entreprise de façon durable, il s'agit d'**immobilisations incorporelles** (voir n° 1603). Le **traitement** comptable de ces logiciels est **identique** au traitement des **logiciels à usage interne** (développé au n° 1621 s.), sous réserve des deux éléments suivants.

a. Les logiciels **créés** destinés à un usage commercial sont comptabilisés en immobilisations si les conditions suivantes sont simultanément réunies (PCG, art. 331-3 II.c.) :

- le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de **réussite technique et de rentabilité commerciale** ;

Selon l'avis CNC n° 31 d'avril 1987, cette dernière condition « est notamment satisfaite dès lors que l'entreprise est en mesure d'estimer que les recettes attendues de la commercialisation d'un logiciel couvriront, au moins, les frais correspondant à sa création ainsi que ses coûts probables de fonctionnement, quelle que soit leur nature ».

- l'entreprise manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en oeuvre.

b. La durée d'amortissement d'un logiciel à usage commercial doit être déterminée (avis CNC n° 31, avril 87) en fonction des capacités du logiciel à **répondre aux besoins de la clientèle** (et non aux besoins propres de l'entreprise comme les logiciels à usage interne).

En ce qui concerne :

- le coût d'acquisition, voir n° 1685-3 ;

- les dépenses ultérieures, voir n° 1674 ;

- le coût de production, voir n° 1695-1 ;

- la cession, voir n° 1745 ;

- la cession-bail d'un logiciel ou d'un développement informatique, voir n° 1530 ;

- le schéma de comptabilisation, voir n° 1774 ;

- le traitement des logiciels faisant partie d'un projet de développement, voir n° 1651 ;

- la comptabilisation, voir n° 1621 (acquis) et 1622 (produits) ;

- le classement comptable, voir n° 1663-1 ;

- l'amortissement, voir n° 1723 s.

Logiciels acquis ou créés, destinés à être vendus

1625

Sur la reconnaissance du chiffre d'affaires, dans le cadre de la vente d'une licence assortie d'adaptations spécifiques et de maintenance, voir n° 575.

Ils constituent des charges devant figurer en **stocks** à la clôture de l'exercice (et non des immobilisations incorporelles). Trois situations peuvent se présenter.

I. Logiciel spécifique créé pour une commande client

Selon l'avis CNC n° 31 (avril 87), « les dépenses engendrées par la création d'un logiciel dans le cadre d'une commande client unique (logiciel spécifique) sont portées dans les comptes de charges au cours de l'exercice et à la clôture de l'exercice, les travaux non encore facturés sont inscrits au compte 34 **« En-cours de production de services »** par le crédit du compte 7134 « Variation des en-cours de production de services ».

Sur le coût de production d'un stock, voir n° 1170 s.

L'avis CNC n° 31 précité apporte les précisions suivantes :

- en pratique, un **logiciel spécifique acquis** dans le cadre d'une commande n'est pas destiné à un usage commercial. Toutefois, un tel logiciel, acquis dans le cadre d'une opération de **sous-traitance,** peut être revendu comme partie intégrante d'un produit ou procédé par cet acquéreur. Dans cette hypothèse, le coût d'acquisition du logiciel sous-traité doit être incorporé dans le coût de production du produit ou procédé final faisant l'objet d'une commande client ;

- il est possible de dégager un **bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée** mais seulement si les conditions prévues par l'article C. com. L 123-21 (voir n° 542 s.) sont remplies ;

- si un logiciel conçu à l'origine pour les besoins d'un seul utilisateur **(logiciel spécifique)** fait, par la suite, l'objet d'une **modification** pour être diffusé auprès d'autres clients **(logiciel standard),** le coût des logiciels standard résultant du logiciel spécifique est constitué uniquement du coût de la modification (en effet, selon le CNC « il n'est **pas possible** de procéder aux **retraitements des résultats des exercices antérieurs** »).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

II. Logiciels standard fabriqués en série à partir d'un « logiciel mère » créé à cet effet

La fabrication en série implique des dépenses de reproduction :

Sur la comptabilisation en immobilisation du « logiciel mère », voir n° 1624.

- du « logiciel mère » sur supports magnétiques ;

- de la documentation destinée à l'utilisateur ;

- des outils pédagogiques de formation.

Ces dépenses sont portées au cours de l'exercice dans les comptes de charges et, à la clôture de l'exercice, les logiciels standard non encore vendus au compte 355 dans les stocks des **produits finis.**

Fiscalement, Il en est de même (BODGI 4 C-7-84). Ainsi, dans une même entreprise, le « logiciel mère » doit être inscrit en immobilisations incorporelles s'il remplit les conditions énoncées au n° 1624, alors que les reproductions sur supports magnétiques non encore vendues figurent dans les stocks si cette entreprise assure elle-même la reproduction en série du « logiciel mère ».

De même, les travaux de paramétrage, de développements spécifiques et d'interface, effectués à l'occasion de la vente d'un logiciel ou d'une licence d'exploitation, ne peuvent être considérés comme des coûts de développement. S'ils ne sont pas terminés à la clôture de l'exercice, ils doivent être comptabilisés au compte 335 « Travaux en cours ».

Sur la valorisation des stocks et encours de production, voir n° 1170 s.

III. Logiciels acquis pour être revendus en l'état

Etant acquis (sur supports magnétiques : cassettes, disquettes, etc.) pour être revendus en l'état, ils sont inscrits, selon l'avis CNC n° 31 (avril 87), au compte 607 « Achats de marchandises » (en cas, par exemple, de « sous-distributeurs »). A la clôture de l'exercice, le compte 37 **« Stocks de marchandises »** est débité du montant du stock final de ces logiciels par le crédit du compte 6037 « Variation des stocks de marchandises ».

Sur le coût d'acquisition d'un stock, voir n° 1165 s.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

C. Eléments liés à la clientèle

1630

Il est souvent difficile d'apprécier si les relations avec la clientèle remplissent les critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles, notamment lorsqu'elles ne sont pas protégées par un droit légal ou contractuel (fichiers clients, parts de marché...). En principe :

- **Lorsque les éléments liés à la clientèle sont protégés juridiquement,** le droit légal ou contractuel dont l'entité est titulaire doit lui permettre d'avoir une assurance suffisante sur les avantages économiques attendus de ces relations ;

- **En l'absence de droits** (ou si ceux-ci ne permettent pas de démontrer le contrôle), il doit exister « des transactions d'échange portant sur des relations avec la clientèle non contractuelles similaires (autres que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) ».

En effet, selon l'avis CNC n° 2004-15 (§ 2.3), en l'absence de droits lui permettant de protéger ou de contrôler de toute autre façon ses relations avec ses clients ou leur fidélité :

- l'entreprise n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité des clients et de ses relations avec eux pour considérer que de tels éléments (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles ;

- sauf si les transactions d'échange portant sur des relations avec la clientèle non contractuelles similaires (autres que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) **fournissent la preuve que l'entité est néanmoins capable de contrôler les bénéfices futurs attendus** de ses relations avec la clientèle. Dans la mesure où de telles transactions d'échange donnent également des preuves que les relations avec la clientèle sont séparables, elles répondent à la définition d'un actif incorporel.

En pratique, cas d'acquisition séparée d'un élément lié à la clientèle par une entité, la seule transaction effectuée par l'entité permet, à notre avis, de démontrer qu'il existe des transactions d'échange portant sur des relations avec la clientèle non contractuelles similaires.

En conséquence :

a. les éléments liés à la clientèle **acquis séparément sont comptabilisés en immobilisations incorporelles,** l'existence de la transaction d'échange étant la preuve que l'entité est capable de contrôler les bénéfices futurs attendus de ces relations avec la clientèle (Avis CNC n° 2004-15, § 2.3).
A notre avis, devraient être comptabilisés à l'actif, notamment :
- les fichiers ou listes clients acquis, voir n° 1632 ;
- les portefeuilles de mandats acquis ;

Il s'agit par exemple des portefeuilles de mandats ou de contrats que l'on trouve notamment dans le domaine des services (nettoyage industriel, restauration collective, voyages, publicité, commissariat aux comptes). Sur leur amortissement, voir n° 1729-1.

- certains engagements de non-concurrence, voir n° 1633 ;
- certains droits d'exclusivité (voir n° 1663-1).

b. Sur les éléments **acquis dans le cadre d'un rachat de fonds de commerce,** voir n° 1631-1.

c. Les frais de création en interne de relations avec la clientèle ne sont **pas activables** (voir n° 1655 s.).

Les frais de création en interne de fichiers clients par exemple ne sont donc jamais activables (voir n° 1657).

Fonds commercial et fonds de commerce

Sur l'acquisition de fonds de commerce lorsque leur prix est exprimé en une redevance annuelle, voir n° 1610-1 s.
Sur le cas particulier des fonds de commerce faisant l'objet de contrats de location-financement, voir n° 1750 s.

Fonds commercial

1631

Il est constitué par les éléments incorporels du fonds de commerce qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan mais qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise (PCG, art. 442/20).

I. Fonds acquis
Selon le Code de commerce (art. R 123-186), les éléments acquis du fonds de commerce **qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan** sont inscrits au poste « Fonds commercial » (compte 207, voir n° 1665). En conséquence, bien que ne bénéficiant pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine (PCG, art. 442/20), les fonds commerciaux constituent à titre d'exception, des **immobilisations incorporelles.**

Remarque
Fonds de commerce et fonds commercial : il ne faut pas confondre fonds de commerce et fonds commercial :

- le fonds de commerce est une universalité regroupant l'ensemble des éléments (corporels et incorporels) dont une personne (physique ou morale) réalise la conjonction en vue d'exercer une activité commerciale. Il peut être acquis ou créé par l'entreprise (voir n° 1631-1) ;

- le fonds commercial est l'**élément résiduel** du fonds de commerce (voir ci-avant).

En ce qui concerne :

- leur valeur d'entrée, voir n° 1698 et n° 1610-1 lorsque le prix est exprimé en une redevance annuelle ;

- leur valeur d'inventaire (amortissement et dépréciation), voir n° 1729 ;

- leur cession, voir n° 1742.

Dans les **comptes consolidés,** les fonds commerciaux (inscrits dans les comptes individuels) dont l'analyse confirme l'impossibilité d'en évaluer séparément les éléments sont assimilés à des écarts d'acquisition (voir Mémento Comptes consolidés n° 3318 s.).

II. Fonds créé
Sur le fonds commercial créé, qui, en revanche, ne constitue jamais une immobilisation incorporelle, voir n° 1656.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6025.

Fonds de commerce

1631-1

Les éléments acquis du fonds de commerce pouvant faire l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan sont classés selon leur nature :

- stocks, dans un compte de classe 3, « stocks et en-cours » (voir n° 1121) ;

- matériel et installations, au compte 21 « immobilisations corporelles » (voir n° 1350 s.) ;

- droit au bail au compte 206 (voir n° 1664) ;

- brevets, marques, concessions et valeurs similaires au compte 205 (voir n° 1663 s.) ;

- autres immobilisations incorporelles au compte 208 (voir n° 1666) ;

- fonds commercial au compte 207 (voir n° 1631), dont **le montant est constitué par la différence entre le prix total d'achat et les précédents éléments identifiés** (voir n° 1698).

Fiscalement, Il en est de même (CE 10 juin 1970, n° 75161 et D. adm. 4 B-122, n° 11).

Sont **séparables** les éléments du fonds de commerce susceptibles d'être vendus, transférés, loués ou échangés de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif. Ce critère est considéré comme rempli **s'il existe des preuves de transactions d'échange** portant sur des éléments similaires même si ces transactions sont peu fréquentes et indépendamment du fait que l'acquéreur y soit impliqué (précision donnée par IFRS 3R.B33 pour les comptes consolidés et qui trouve à s'appliquer, à notre avis, en pratique, pour les comptes sociaux en règles françaises).

Par exemple, sont immobilisées séparément du fonds commercial (voir n° 1631) les listes de clients ou d'abonnés fréquemment concédées par licence.
En revanche, ne satisfont pas au critère de séparabilité et font donc partie du fonds commercial :

- les listes de clients dans le cas où les conditions de confidentialité ou autres conditions contractuelles interdisent de vendre, de louer ou d'échanger par ailleurs des informations sur ces clients.

- les parts de marché dès lors qu'il n'existe pas de transactions d'échange portant sur des éléments similaires (avis CNC n° 2004-15, § 2.3).

Dans les **comptes consolidés,** les parts de marché peuvent néanmoins continuer à être comptabilisées en immobilisations incorporelles (voir Mémento Comptes consolidés n° 5082).

Fichiers clients

1632

I. Fichiers acquis séparément
Lorsqu'ils sont acquis, les fichiers clients (listes et autres bases de données) répondent, à notre avis, aux critères de définition et de comptabilisation des **immobilisations incorporelles** (voir n° 1603 s.). En conséquence, même s'ils ne bénéficient d'aucune protection juridique, ils sont à comptabiliser à l'actif (à notre avis, au compte 208 « Autres immobilisations incorporelles », voir n° 1666).

En effet, ces éléments :

- sont identifiables : pouvant être cédés de manière isolée, ils sont séparables des activités de l'entreprise (voir n° 1605) ;

- génèrent une ressource que l'entité contrôle : l'existence de la transaction d'acquisition est la preuve que l'entité est capable de contrôler les bénéfices futurs attendus de ces relations avec la clientèle (voir n° 1609-1) ;
Le contrôle s'entend dans ce cas de celui exercé par l'entité sur le fichier et non sur la clientèle rattachée à ce fichier.

- sont déterminés de manière fiable : ce devrait être le cas, en principe, puisqu'ils sont acquis, même s'il existe une incertitude sur le prix total lorsqu'il est lié à l'atteinte d'objectifs de ventes (voir n° 1610-1).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 8 et, de manière implicite, CE 17 mai 2000, n° 188975).

Sur l'amortissement et la dépréciation des fichiers clients, voir n° 1730-2.

II. Fichiers acquis dans le cadre du rachat d'un fonds de commerce
Voir n° 1631-1.

III. Fichiers créés
En revanche, sur les fichiers clients créés, qui ne constituent jamais une immobilisation incorporelle, voir n° 1657.

Engagements de non-concurrence

1633

L'indemnité versée par une entreprise en contrepartie d'un engagement de non-concurrence ne peut être comptabilisée à l'actif, à notre avis, que si elle remplit tous les critères de définition et de comptabilisation d'un actif (voir n° 1603 s.).

En conséquence, il convient d'analyser sa portée pour déterminer si :

- elle concourt à l'**acquisition d'un nouvel élément de fonds de commerce** (engagement « offensif ») : dans ce cas, a priori rare en pratique, elle est à enregistrer au compte 205 « Concession et droits similaires » ;

- elle permet la **protection ou le maintien d'un élément existant** (engagement « défensif ») : dans ce cas, elle est comptabilisée en charges.

L'engagement de non-concurrence est « offensif »

Il a pour effet l'acquisition d'une clientèle. Dans ce cas, l'engagement constitue une **immobilisation incorporelle.**

Tel est le cas, par exemple, de l'indemnité pour détournement de clientèle versée par la société condamnée.

L'existence de la transaction d'acquisition est alors la preuve que l'entité est capable de contrôler les bénéfices futurs attendus de ces relations avec la clientèle (voir n° 1609-1).
En outre, son coût peut être déterminé de manière fiable.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même, la définition fiscale des actifs incorporels étant, à l'exclusion des contrats de concession de marques et de brevets (voir n° 1639-4), désormais alignée sur la définition comptable. Se prononçant sur des faits antérieurs à 2005, le Conseil d'Etat a en outre jugé que, eu égard à son **ampleur,** à sa **durée** et au **degré de protection** conféré (CE 3 novembre 2003, n° 232393), constituent une immobilisation incorporelle :

- l'indemnité transactionnelle versée par une société en échange du désistement des actions en concurrence déloyale et détournement de clientèle qui avaient été engagées par une autre société, et d'un engagement de non-concurrence, cette indemnité représentant l'**acquisition d'une clientèle** (CE 15 juin 2001, n° 212180) ;

- l'indemnité pour concurrence déloyale versée par la société condamnée dans la mesure où elle répare le détournement de clientèle lui ayant permis **d'acquérir un élément d'actif** (CE 11 juillet 1991, n° 70437).

Remarque
Indemnités versées dans le cadre de l'utilisation abusive d'une marque :

a. Rémunération de l'utilisation abusive passée de la marque Lorsque l'indemnité versée ne rémunère que l'utilisation passée de la marque, elle doit être comptabilisée en **charge.** En effet, cette indemnité n'est pas porteuse d'avantages économiques futurs : elle est la contrepartie d'avantages économiques déjà acquis dans le passé, lors de l'utilisation abusive de la marque, mais elle ne permet pas d'acquérir une nouvelle clientèle.

b. Dommages et intérêts suite à l'utilisation abusive de la marque Lorsque l'indemnité est versée dans le seul but de réparer le préjudice subi par le propriétaire de la marque utilisée sans son autorisation, elle doit être comptabilisée en **charge.** En effet, elle est sans contrepartie pour l'entreprise.

Fiscalement, Il en est de même, notamment en cas d'utilisation abusive d'une marque, dès lors que l'indemnité versée ne vise qu'à réparer le préjudice subi par le propriétaire de la marque en termes d'image (CE 19 juin 2006, n° 268940).

L'engagement de non-concurrence est « défensif »

Permettant de protéger ou de maintenir un actif existant, l'engagement représente une dépense ultérieure relative à cet actif. Il ne constitue pas, à notre avis, un élément incorporel mais une **charge** (voir n° 1672).

Tel est le cas, par exemple, de l'indemnité compensatrice de non-concurrence versée à d'anciens salariés (voir n° 911-1 VIII).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même compte tenu de l'alignement de la définition fiscale des actifs sur la définition comptable, voir ci-avant engagement offensif (BOI 4 A-13-05, n° 8). Le Conseil d'Etat, sur le fondement des anciennes règles, a jugé déductibles (et non pas immobilisables) :

- les versements rémunérant l'engagement pris par un ancien dirigeant de ne pas conclure d'affaires avec certains clients et certains concurrents de la société pendant une durée limitée (n'excédant pas trois ans), leur seul effet étant de protéger l'entreprise contre un risque de diminution de sa clientèle (CE 3 novembre 2003, n° 232393) ;

- les sommes versées dans le cadre d'un accord de non-belligérance ayant pour objet et pour effet de **maintenir la protection juridique d'une marque** (CE 20 février 2002, n° 221437).

Contrats d'exclusivité

Sur les droits d'exclusivité publics, voir n° 1638-1.

Droits d'entrée ou coûts d'acquisition d'un contrat

1633-1

Les règles comptables ne précisent pas le traitement des coûts engagés pour obtenir la signature d'un contrat (par exemple commission versée pour l'obtention d'un contrat de distribution exclusive).
En l'absence de règles, il résulte de la pratique les solutions suivantes :

1. ces coûts sont comptabilisés en **charges,** en considérant qu'il s'agit de coûts de développement du fonds de commerce (voir n° 1672).

Tel est le cas notamment dans le secteur de la téléphonie où les coûts d'obtention d'un contrat d'abonnement (téléphone offert par exemple) sont comptabilisés en charges par les opérateurs.

2. ces coûts sont comptabilisés en **immobilisations incorporelles** (en tant que coût accessoire d'un droit contractuel à bénéficier des avantages liés au contrat) ou en **charges constatées d'avance** et sont repris en résultat sur la durée du contrat (en tenant compte, le cas échéant, des périodes de renouvellement raisonnablement assurées).

La comptabilisation en charges constatées d'avance est notamment justifiée lorsque les coûts sont directement payés au co-contractant qui générera du chiffre d'affaires. Dans cette situation, les coûts peuvent en effet s'analyser comme une ristourne accordée sur le futur chiffre d'affaires (voir n° 736-1).

Cette activation n'est, à notre avis, conforme aux règles comptables générales que si :

a) les coûts sont :

- marginaux et engagés pour obtenir le contrat ;

- identifiés séparément et mesurés de manière fiable ;

Ces deux premiers critères excluent en général les coûts internes à l'entreprise. Sont en revanche visés : le droit d'entrée dans un contrat, la commission payée à un intermédiaire (agent notamment) à l'obtention du contrat.

b) le contrat procure suffisamment d'avantages économiques futurs pour les recouvrer.

Dans des conditions normales de marché, ces avantages économiques futurs sont en général sécurisés par l'impossibilité pour le co-contractant de résilier le contrat sans indemnité.

Exemple

ExemplesConstituent des droits d'entrée pouvant être, à notre avis, comptabilisés en charges constatées d'avance :

- les sommes versées à la signature de certains contrats d'« outsourcing » par un fournisseur de prestations de service à son nouveau client ;

- les sommes versées par un producteur à sa centrale d'achat (voir n° 841).

Remarques

1. Redevances annuelles versées en vue de bénéficier de l'exclusivité sur la période du contrat Les redevances versées dans le cadre du contrat d'exclusivité sont, à notre avis, assimilables à celles versées dans le cadre d'un contrat de concession de licence d'exploitation (voir n° 1639-5).

2. Indemnités de fin de contrat d'exclusivité de vente Voir n° 1633-2.

Indemnités de fin de contrat d'exclusivité de vente

1633-2

Une indemnité versée pour mettre fin à un contrat d'exclusivité de vente constitue un **droit incorporel** s'il résulte de cette indemnité un véritable rachat de clientèle, à classer au compte 205 « Concessions et droits similaires... ».

Cette condition implique que la clientèle ainsi rachetée n'était pas déjà acquise à l'entreprise. Dans le cas contraire, l'indemnité constitue une dépense ultérieure à comptabiliser en charge (voir n° 1672).

Sur le cas de l'indemnité versée à un franchisé à l'issue du contrat de franchise, voir n° 4164.

Exemple

ExemplesConstitue une immobilisation incorporelle l'indemnité de **rachat de clientèle versée à un VRP,** sous condition que celle-ci soit constituée par des clients attachés au VRP et non à la marque de l'entreprise et susceptibles de rester fidèles à l'entreprise qui rachète la clientèle et de renouveler assez fréquemment leurs ordres d'achats. A défaut, cette indemnité constitue une charge (voir n° 911-1 VII ; en ce sens également, Bull. CNC n° 34, avril 1978, p. 11).

Fiscalement, Il en est de même (CE 20 juin 1984, n° 35889).

En revanche, ne devraient pas être comptabilisées à l'actif mais en **charges** :

- l'indemnité versée par une marque de luxe à un distributeur à l'**expiration d'un contrat d'exclusivité géographique** non cessible, dès lors que le distributeur n'avait pu se constituer une clientèle distincte de celle déjà attachée à la marque (pour plus de détails, voir n° 1608),

Fiscalement, Il en est de même (TA Paris 13 décembre 1994, n° 90-2554).

- l'indemnité de fin de contrat de location-gérance (voir n° 917-4),

- l'indemnité de **rupture d'un contrat d'approvisionnement** de longue durée.

D. Autres éléments incorporels acquis ou reçus

Sur les logiciels acquis, voir n° 1621.
Sur les éléments acquis liés à la clientèle (fonds commercial, liste de clients, part de marché, etc.), voir n° 1630 s.
Sur les éléments incorporels faisant l'objet de contrats de location-financement, voir n° 1750 s. et de contrats de louage (voir n° 1639-4).

Droits de propriété industrielle

Brevets acquis

1635

I. Brevets acquis
Ils sont à comptabiliser en immobilisations au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets... » (voir n° 1663), les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603 s.) étant, en principe, remplis.

En effet, l'entité est alors titulaire d'un **droit légal** (droit de propriété industrielle) lui permettant de remplir les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603 s.). L'élément, pour être comptabilisé à l'actif, doit en effet :

- être identifiable (voir n° 1605),

- générer une ressource que l'entité contrôle (voir n° 1609 s.).

En outre, son coût peut, en principe, être déterminé de manière fiable (voir n° 1610).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-3-05, n° 13 et D. adm. 4 C-2111, n° 12).

En ce qui concerne :

- leur valeur d'entrée, voir n° 1685-1 et n° 1610-1 lorsque le prix est exprimé en une redevance annuelle ;

- leur amortissement, voir n° 1725 ;

- leur cession, voir n° 1743 ;

- la comptabilisation des brevets produits, voir n° 1650 ;

- les brevets acquis dans le cadre de contrats de crédit-bail, voir n° 1750 s. et de contrats de louage, voir n° 1639-4.

II. AMM (autorisations de mise sur le marché)
A notre avis, pour les mêmes raisons que pour les brevets acquis, les dépenses engagées par les laboratoires qui commercialisent les médicaments génériques, pour l'acquisition des dossiers scientifiques et techniques, correspondant aux résultats de recherches déjà menées à leur terme par des tiers en vue de l'obtention d'une AMM, sont à immobiliser.

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Morin, AN 17 février 2003 n° 4274 et CE 28 décembre 2005, n° 260450, reconnaissant implicitement le caractère immobilisable des AMM en admettant leur amortissement).

En ce qui concerne :

- leur valeur d'entrée, voir n° 1685-1 ;

- leur amortissement, voir n° 1725-1 ;

- leur cession, voir n° 1743.

Marques acquises

1636

Elles sont à comptabiliser en immobilisations au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques... » (voir n° 1663), les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603 s.) étant, en principe, remplis.

Fiscalement, Il en est de même (CAA Paris 25 février 1992, n° 1165 ; CE 24 mars 1982, n° 27576 ; BOI 4 A-13-05, n° 13 et D. adm. 4 C-2111, n° 12). L'incessibilité d'une marque ne constitue pas un obstacle à sa comptabilisation à l'actif dès lors qu'il existe un droit patrimonial conférant un droit d'usage exclusif et sans limitation de durée à son propriétaire, et donc un gain de parts de marché, assorti d'un haut degré de protection (CE 28 décembre 2007, n° 284899 et 285506 à propos d'une marque viticole non cessible ; voir n° 1698).

En effet, l'entité est alors titulaire d'un **droit légal** (droit de propriété industrielle) lui permettant de remplir les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603 s.). L'élément, pour être comptabilisé à l'actif, doit en effet :

- être identifiable (voir n° 1605),

- générer une ressource que le titulaire contrôle, c'est-à-dire qu'il est capable d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la marque et de restreindre l'accès des tiers à ces avantages (voir n° 1609 s.).

A notre avis, l'absence de publicité de l'acquisition de la marque au registre national des marques n'empêche pas la comptabilisation à l'actif de la marque acquise, dès lors que le titulaire cessionnaire est le seul en droit de l'exploiter et verrait son droit reconnu si, engageant une action en contrefaçon, il régularisait la publicité du transfert avant le jugement.

En outre, son coût peut, en principe, être déterminé de manière fiable (voir n° 1610).

Il en est de même, à notre avis, pour les éléments similaires : **titres de journaux...**

En ce qui concerne :

- leur valeur d'entrée, voir n° 1685-1 et 1610-1 lorsque le prix est exprimé en une redevance annuelle,

- leur amortissement, voir n° 1726,

- les frais engagés ultérieurement (défense, surveillance, renouvellement), voir n° 1671,

- les marques acquises dans le cadre de contrats de crédit-bail, voir n° 1750 s. et de contrats de louage, voir n° 1639-4.

Autres droits similaires

1636-1

Sont également à comptabiliser en immobilisations incorporelles, au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires », les éléments suivants, résultant d'un droit légal ou contractuel similaire à un droit de propriété industrielle :
- les modèles et dessins acquis (Code de la propriété intellectuelle, art. L 511-1 s.) ;

Sur leur amortissement, voir n° 1727.

- les droits d'auteur (Code de la propriété intellectuelle, art. L 112-2).

Il s'agit notamment :

- des oeuvres littéraires,
- des logiciels (voir n° 1620 s.),
- de la peinture, des arts plastiques, des photographies et de la musique,
- du cinéma,
- de l'architecture et des arts graphiques.

Droit au bail et éléments assimilés

Droit au bail commercial

1637

Le droit au bail constitue, pour le locataire qui le verse, une **immobilisation incorporelle** à comptabiliser au compte 206 « Droit au bail » (voir n° 1664). Il représente le montant versé ou dû au **locataire** précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale (PCG, art. 442/20) : droit à renouvellement ou indemnité d'éviction, loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et révisions de loyer encadrées par la législation.

Fiscalement, Il en est de même (CE 4 mars 2009, n° 296956, CE 5 décembre 1966 n° 62651 et D. adm. 4 C-2111, n° 1).

En ce qui concerne :

- l'amortissement et la dépréciation du droit au bail, voir n° 1728 ;
- le droit d'entrée versé au propriétaire pour conclure un contrat de bail directement avec le bailleur (« pas-de-porte »), voir n° 1637-1.

Sur l'acquisition d'un droit au bail lors de l'achat d'un contrat de crédit-bail en cours, voir n° 1544 s.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6025-2.

Droit d'entrée versé au propriétaire (Pas-de-porte)

1637-1

C'est la somme versée au **propriétaire** d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance (ce droit est parfois appelé « pas-de-porte »).

Ont le caractère de droits d'entrée, les **indemnités de déspécialisation** versées par le locataire au propriétaire lorsque ce dernier autorise une activité différente de celle stipulée dans les clauses du bail.
La nature du « pas-de-porte » donne lieu à des controverses juridiques :

- certains le considèrent comme une indemnité compensant la perte de valeur vénale de l'immeuble par l'octroi de la propriété commerciale (et donc l'acquisition de cette dernière par le preneur), voir ci-après **I.** ;
- d'autres, comme un supplément de loyer, voir ci-après **II.**

Fiscalement, La nature du droit d'entrée versé au propriétaire d'un local commercial en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance, **dépend** non seulement des **clauses du bail** et du **montant de l'indemnité** stipulée mais aussi du **niveau normal du loyer** correspondant au local, ainsi que des **avantages** effectivement **offerts** par le propriétaire en sus du droit de jouissance qui découle du contrat de bail. Lorsque le loyer constitue un loyer normal eu égard à la nature du fonds de commerce, à la superficie, à l'emplacement du local donné à bail et aux prix pratiqués sur le marché locatif des immeubles commerciaux de même nature, l'indemnité complémentaire n'a pas le caractère d'un complément de loyer, mais a pour contrepartie l'acquisition d'éléments incorporels du fonds de commerce (D. adm. 4 C-2111, n° 2 s.).

Compte tenu de la controverse juridique, deux solutions sont en pratique retenues :

I. Soit le droit d'entrée est considéré comme ayant pour effet l'acquisition d'éléments incorporels nouveaux, il est enregistré à l'actif (au compte 206 « Droit au bail » selon le guide des entreprises à commerces multiples) ;

Fiscalement, Il n'ouvre pas droit alors à une déduction fiscale (CE 17 mars 1982, n° 22738).

Sur la possibilité de l'amortir, voir n° 1728 (droit au bail).

II. Soit le droit d'entrée est considéré comme correspondant à un supplément de loyer et constitue alors une **charge d'exploitation** (compte 613 « Locations ») à porter en charges constatées d'avance pour la partie concernant les annuités de bail postérieures à l'exercice et à reprendre en résultat sur la durée du bail.

Tel est le cas, notamment :

- lorsque le loyer est en deçà du loyer normal de marché ;

- lorsque le bailleur réalise des travaux de remise à neuf ou d'agencement pour le locataire, qui augmentent la valeur locative de l'immeuble. Le droit d'entrée payé pour rembourser les travaux au bailleur correspond à un supplément de loyer rémunérant cette augmentation de valeur locative.

Sur la durée d'étalement à retenir, voir n° 1728 (la durée d'amortissement du droit au bail).

Fiscalement, Le supplément de loyer est déductible (par fractions égales sur la durée du bail ou sur une période plus longue) dans la mesure où la valeur locative réelle des locaux pris à bail est supérieure aux loyers y compris le supplément (CE 20 décembre 1982, n° 25362 et 31 janvier 1983, n° 28447).

Remarque
Rémunération d'une prestation ponctuelle : lorsque le droit d'entrée rémunère une prestation ponctuelle du propriétaire, il est comptabilisé immédiatement en charge chez le locataire (tel est le cas, par exemple, de la prise en charge du déménagement par le propriétaire).

En ce qui concerne :

- les droits d'entrée chez les franchisés, voir n° 4165 ;

- le traitement de ce droit d'entrée chez le bailleur, voir n° 582 ;

- le droit au bail versé au locataire précédent lors de l'acquisition d'un bail auprès de l'ancien preneur, voir n° 1637.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6025-1.

Droit de superficie

1637-2

Le droit de superficie résulte d'un démembrement de la propriété du terrain. Il confère à son titulaire la **propriété de l'espace représenté par la surface au sol** (et donc notamment la possibilité d'obtenir des droits à construire sur cette surface). Le droit de superficie constitue un **droit réel immobilier** sur la propriété d'autrui (C. civ. art. 2521). En cas de cession d'un droit de superficie (Bull. CNCC n° 166, Juin 2012, EC 2011-47, p. 420) :

a. Chez l'acquéreur : ce droit répond à la définition et aux conditions de comptabilisation d'une **immobilisation incorporelle.**

En effet, le droit de superficie est un droit légal dont l'entreprise attend des avantages économiques futurs.

Il est à classer dans un compte spécifique 214x « Immobilisations sur sol d'autrui réalisées sous droit de superficie ».

Fiscalement, Il en est de même (en ce sens, CE 23 décembre 2010, n° 308206 et CE 8 février 2012, n° 332448).

b. Chez le cédant : le cédant transmettant une partie des droits réels immobiliers attachés au terrain, il doit :

- sortir de la valeur brute du terrain comptabilisé à l'actif, la valeur comptable du droit de superficie cédé, par le débit du compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés » ;

Selon la CNCC, le droit de superficie constituant une partie de la propriété du terrain, sa valeur comptable peut être déterminée en appliquant à la valeur brute du terrain le rapport entre le prix de cession dudit droit et la valeur vénale de l'ensemble des droits réels immobiliers attachés au terrain juste avant la cession.

Exemple

Exemple Valeur comptable du terrain avant démembrement = 80, valeur vénale de l'ensemble des droits réels immobiliers attachés au terrain avant la cession = 100, prix de cession du droit de superficie = 20.
La valeur comptable du droit de superficie à sortir du bilan est égale à 16 (= 80 × 20/100)
La valeur résiduelle du terrain est de 64 (= 80 - 16).
Une plus-value est constatée sur la cession du droit de superficie pour 4 (= 20 - 16).

- comptabiliser le produit de cession, tel qu'il résulte de l'acte de vente.

Autorisations administratives

Sur les concessions de service public, voir n° 4110 s.

Droit d'occupation du domaine public

1638

Remarque préalable
A l'heure actuelle, le traitement des droits d'occupation du domaine public n'a fait l'objet d'aucune position définitive de la part des organismes comptables compétents. Principalement, la question se pose de savoir si cet élément :

- entre dans le champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs ou bien constitue un contrat de location n'entrant pas dans le champ d'application de ces règles générales (voir n° 1304-2 I),

- et, dans le cas où il entrerait dans le champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs, répond ou non aux critères généraux de comptabilisation d'un actif (voir n° 1603 s.).

En l'absence de définition de la nature de ces actifs et dans l'attente d'une position officielle le traitement suivant semble toujours applicable.
L'occupation du domaine public conférant un **droit réel de propriété** sur les ouvrages, constructions et installations de caractère immobilier, édifiés sur le domaine public (Code général de la propriété des personnes publiques, art. L 2122-6), il est possible, à notre avis, de comptabiliser ce droit d'occupation du domaine public en **immobilisation incorporelle,** même en présence de conditions précaires d'occupation.

En effet, le droit réel attribué confère à son titulaire les prérogatives et obligations du propriétaire. Il peut également, sous réserve d'un agrément de l'Etat, être cédé dans le cadre des mutations à titre onéreux, de fusions (et opérations assimilées) et de transmission à titre gratuit (la cession ne produisant ses effets que pour la durée de validité restant à courir). En outre, en cas de retrait anticipé du droit d'occupation pour des motifs d'intérêt général, l'ancien occupant doit être indemnisé du préjudice qu'il subit.
Ainsi, le droit d'occupation d'**emplacements de parking** public, acquis auprès de sociétés dont l'objet est de sous-concéder ces emplacements, peut, à notre avis, être comptabilisé en immobilisation incorporelle dès lors que son titulaire peut en disposer librement (cession-location).
Sur l'amortissement de ce droit, voir n° 1730-5.
Sur l'évaluation de ce droit, voir n° 1697-1.

Fiscalement, La portée de la jurisprudence rendue à propos des cessions de droits d'emplacement sur un marché d'intérêt national (CE 26 février 1990, n° 84156 repris dans D. adm. 4 C-231, n° 18), qui considérait également que ce droit était une immobilisation incorporelle (sa pérennité étant assurée par l'obligation mise à la charge de la collectivité de verser une indemnité en cas de retrait anticipé), devrait être étendue à l'ensemble des autorisations d'occupation du domaine public de l'Etat sur le fondement de l'article L 2122-6 du Code général de la propriété des personnes publiques (en ce sens CAA Nantes 30 juin 2011, n° 09NT02744). Pour plus de détails, voir BIC-IV-12210 s.

Remarque
Ventilation du coût entre droit d'occupation et construction : en cas d'acquisition simultanée de ce droit et des constructions existant déjà sur le domaine public concerné, il y a lieu de **ventiler le prix global** comme cela est habituellement fait entre terrains et constructions (voir n° 1351). Sur la cession des constructions, voir n° 1527.

Droits d'exclusivité publics provenant d'une autorisation administrative

1638-1

(droits d'atterrissage sur un aéroport, licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à des restrictions...)

En principe, l'entité est titulaire d'une autorisation administrative lui permettant de remplir les critères de comptabilisation à l'actif :

- le caractère identifiable (voir n° 1605),

- le contrôle (voir n° 1609 s.). Le bénéficiaire d'une telle autorisation administrative contrôle les avantages économiques futurs liés au droit d'exclusivité si la période d'octroi de l'autorisation est assurée, ou si une indemnisation est prévue dans le cas contraire.

Fiscalement, Depuis 2005, il devrait en être de même compte tenu de l'alignement des règles fiscales sur les nouvelles règles comptables et notamment de la confirmation par l'Administration que, comme en comptabilité, la condition de cessibilité ne s'applique qu'aux contrats de louage de marques et de brevets (BOI 4 A-13-05, n° 8 ; voir n° 1639-4).

Devraient donc être comptabilisés en **immobilisations incorporelles,** à notre avis, les droits suivants :
- la détention d'un **« droit de contingent »** permettant d'écouler des produits (licences ou droits d'importation) ;
- pour une entreprise de taxis, les **licences de taxis** et les droits attachés à des **autorisations de stationnement** ;
- les **licences de transport** ;
- les **licences d'exploitation d'un bar et les licences de débit de boissons de 4e catégorie.**
Toutefois, lorsque le coût ne peut pas être déterminé de manière fiable, le droit ne peut pas être comptabilisé à l'actif. Tel est le cas, à notre avis :

- lorsque le prix est variable (voir n° 1610-1 et l'exemple UMTS ci-après) ;

- ou encore lorsque le droit est acquis gratuitement sans marché actif permettant une valorisation fiable (voir n° 1697-1).

Cas particulier Licences UMTS (dont le prix d'acquisition est constitué pour partie par une redevance assise sur le chiffre d'affaires) : le traitement des licences UMTS a été précisé par l'avis CU CNC n° 2002-B du 9 janvier 2002 :

a. Comptabilisation à l'actif La redevance versée en contrepartie de l'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération doit être inscrite à l'actif de l'entreprise, à un compte d'immobilisation incorporelle, dès l'attribution de l'autorisation, indépendamment du premier règlement, avec en contrepartie l'enregistrement de la dette au passif.

b. Coût d'entrée Le **coût d'entrée** (et la dette correspondante) est déterminé de **manière définitive** à la date de l'obtention du droit. Il correspond :

- d'une part, à la part fixe versée lors de la délivrance de l'autorisation,

- d'autre part, si le montant des redevances qui seront versées au cours du contrat en contrepartie de l'exploitation du réseau UMTS peut être **estimé de manière fiable à l'origine,** au montant actualisé de ces redevances.

Dans ces conditions, la **différence entre la valeur actuelle** inscrite au bilan et le total des **paiements engagés** pour chacun des exercices sera comptabilisée en **charges** financières sur la base du taux d'actualisation retenu pour la détermination de la valeur d'entrée, et en charges ou produits d'exploitation pour le montant résiduel.

Toutefois, en principe, compte tenu des circonstances de fait, relatives à la détermination de la part variable assise sur le chiffre d'affaires généré par l'exploitation de ce réseau, l'opérateur ne devrait pas pouvoir évaluer de façon suffisamment fiable cette **part variable,** et devra comptabiliser les redevances en **charges** de période sur chacun des exercices au cours duquel elles seront engagées.
Sur l'amortissement de ces droits, voir n° 1730-7.
Sur l'évaluation de ces droits, voir n° 1697-1.
Sur le cas particulier des quotas, voir n° 1638-2 (quotas de gaz à effet de serre) et 1638-3 (quotas de production, livraison...).

Quotas d'émission de gaz à effet de serre

1638-2



L'Etat attribue, gratuitement, sous réserve de restitution, des quotas d'émission de gaz à effet de serre aux entreprises relevant de certaines activités et possédant des installations classées rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère.

Le **dispositif juridique** est défini par les articles L 229-5 à L 229-19 du Code de l'environnement.

a. Entreprises concernées Les quotas d'émission sont alloués aux exploitants d'installations exerçant les activités suivantes (C. env. art. L 229-5 et annexe du décret d'application n° 2004-832) :

- activités dans le secteur de l'énergie (raffineries...),

- production et transformation de métaux ferreux,

- industrie minérale (production de ciment, fabrication de verre...),

- autres activités telles que la fabrication de pâte à papier (pour une liste complète, se reporter à la directive précitée modifiée le 23 avril 2009).

b. Caractéristiques des quotas Les quotas sont des biens meubles, exclusivement matérialisés par une inscription au compte de leur propriétaire dans le registre national. Ils sont négociables, transmissibles par virement de compte à compte et confèrent des droits identiques à leurs détenteurs. En outre, ils sont cessibles dès leur délivrance (C. env. art. L 229-15). Par ailleurs, les quotas sont valables (C. env. art. L 229-13) :

- pendant toute la durée du plan au titre duquel ils ont été attribués tant qu'ils n'ont pas été annulés suite à leur restitution par l'entreprise,

- au-delà du plan au titre duquel ils ont été attribués, les quotas n'ayant pas été utilisés au cours de la période d'affectation étant délivrés à nouveau au cours de la période suivante.

Par conséquent, depuis 2008, tous les quotas sont fongibles et peuvent être restitués au titre de toutes les émissions réalisées, indépendamment de leur date de délivrance.

c. Obligation de restitution Au 30 avril de chaque année, les exploitants doivent restituer à l'Etat un **nombre de quotas égal au total des émissions de gaz à effet de serre réalisées par leurs installations au cours de l'année précédente** (C. env. art. L 229-7). Ces quotas peuvent avoir été délivrés ou acquis (C. env. art. L 229-7). Il en résulte que les exploitants ayant dépassé le niveau d'émission autorisé devront acquérir sur le marché les quotas manquants. Dans le cas inverse, ils pourront céder les quotas excédentaires sur le marché.

d. Sanctions Les exploitants n'étant pas en conformité avec cette obligation doivent acquitter une amende mais néanmoins restituer l'année suivante les quotas manquants.

Remarques

1. Modification du fonctionnement du système d'échange de quotas d'émission prévue pour 2013 La directive européenne 2009/29/CE précitée (transposée en France par l'ordonnance n° 2012-827 du 28 juin 2012) prévoit une modification du fonctionnement du système d'échange de quotas d'émission de CO_2 à compter du 1er janvier 2013. Ainsi, le système ne reposera plus sur une allocation gratuite mais sur la mise aux enchères des quotas d'émission de CO_2.

2. Taxe exceptionnelle 2012, voir n° 939-3.

3. Travaux en cours à l'ANC Un groupe de travail est actuellement en cours à l'ANC pour revoir le traitement comptable des quotas de gaz à effet de serre, notamment du fait de leur attribution par mise aux enchères à compter de 2013 (voir remarque **1.**). L'ANC a d'ores et déjà présenté ses propositions pour une nouvelle comptabilisation fondée sur l'intention des entreprises lors de l'achat des quotas, qui remet complètement en cause les schémas comptables actuels. Un règlement est attendu pour 2012 (voir n° 5875).

Dans l'attente des conclusions de l'ANC, le **règlement CRC n° 2004-08 du 23 novembre 2004** pris sur avis du Comité d'urgence du CNC n° 2004-C, ainsi que la recommandation du CNC n° 2009-R-02 du 5 mars 2009, fournissent les modalités de comptabilisation des quotas :

- lors de l'**attribution des droits par l'Etat** (voir ci-après **I.**),

- lors **d'acquisitions** (voir ci-après **II.**) **ou de cessions ultérieures des droits** sur le marché (voir n° 1746),

- au fur et à mesure des **émissions effectivement réalisées** (traitements des déficits et excédents) et lors de **la restitution des droits à l'Etat** (voir n° 939-3).

Fiscalement, Le traitement des quotas d'émission de gaz à effet de serre est aligné sur leur traitement comptable actuel (BOI 4 A-13-05, n° 26).

I. Attribution des quotas par l'Etat

Pour un exemple complet, voir n° 939-3.

a. A l'actif Les quotas d'émission doivent être comptabilisés en **immobilisations incorporelles** dans un sous-compte du compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » (PCG, art. 442/20).

Ces droits, attribués par l'Etat et pouvant être cédés, répondent en effet aux critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1603 s.).

Les quotas sont comptabilisés par tranche annuelle à la date d'inscription sur le registre SERINGAS, c'est-à-dire au plus tard le 28 février de chaque année (date de transfert de propriété) (Rec. CNC n° 2009-R-02 du 5 mars 2009, § 3).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité prévoit d'entrer les quotas gratuits détenus pour se conformer aux obligations pour une valeur nulle (à suivre dans une « comptabilité matière »).

En ce qui concerne :

- leur coût d'entrée, voir n° 1697 ;

- leur restitution à l'Etat, voir n° 939-3 ;

- leur cession, voir n° 1746 ;

- l'information à fournir en annexe, voir n° 939-3.

Sur le cas particulier des quotas acquis par des entreprises de négoce, voir n° 1697.

b. Au passif Du fait de leur attribution gratuite par l'Etat, la contrepartie au passif de ces quotas est un **compte de régularisation spécifique** « 489 - Quotas d'émission alloués par l'Etat » (PCG art. 432-1, rubrique 48).

Sur l'ajustement de ce compte au fur et à mesure des émissions effectivement réalisées, voir n° 939-3.

Remarques

1. **Nature comptable des quotas** : Les quotas étant octroyés aux entreprises afin de leur permettre de faire face à l'obligation relative aux émissions de gaz à effet de serre qui est mise à leur charge, l'obtention des quotas d'émission correspond à une aide de l'Etat, dans la conception actuelle des règles comptables. En principe, la contrepartie de ces quotas d'émission aurait donc dû être une subvention. Toutefois, compte tenu des conséquences fiscales liées à l'utilisation du compte subvention, la création d'un compte spécifique a été préférée (note de présentation de l'avis CU CNC n° 2004-C, § 2.3).

2. **Evolution attendue** : Le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité devant permettre de comptabiliser les quotas gratuits détenus pour se conformer aux obligations pour une valeur nulle (voir ci-avant **a.**), aucun compte 489 ne sera plus à mouvementer.

II. Acquisition des quotas sur le marché
Les quotas d'émission acquis, le cas échéant, sur le marché sont comptabilisés au compte d'immobilisations incorporelles (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.1.2), le même que celui utilisé pour les quotas alloués par l'Etat (voir ci-avant **I.**).

Toutefois, lorsque les quotas sont acquis dans un but spéculatif, ils devraient, à notre avis, pouvoir être comptabilisés au compte 504 « Autres titres conférant un droit de propriété », comme l'Avis CU CNC précité le prévoit par les entreprises de négoce (voir n° 1697).

Sur leur valorisation, voir n° 1697.
Pour un exemple d'application, voir n° 939-3.

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité prévoit de comptabiliser les quotas acquis en stock et non plus en immobilisations incorporelles.

1638-2

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Quotas de gaz à effet de serre** - La mise aux enchères sera effective dès le 1er janvier 2013 *FRC 10/12 Inf. 10*

Quotas de production, de livraison...

1638-3

Dans certaines activités, les entreprises se voient attribuer, à titre gratuit, des quotas de production ou de livraison des biens qu'elles produisent. Il en est ainsi du sucre, du lait ou encore de l'alcool. Certains de ces quotas, comme les quotas de production de sucre, peuvent également s'acquérir auprès de sociétés du secteur.

En ce qui concerne :

- leur coût d'entrée, voir n° 1697-1 ;

- leur dépréciation, voir n° 1730-7.

A notre avis, les quotas de production répondent à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, qu'ils soient acquis à titre gratuit (attribués par l'Etat) ou à titre onéreux auprès d'un tiers. En ce sens le bulletin CNCC n° 147, septembre 2007, EC 2007-47, p. 493 s. concernant les quotas de sucre.

En effet, cette autorisation confère à son bénéficiaire un accès à une part de marché déterminée de la production et lui permet de contrôler les avantages économiques pour la période de commercialisation correspondante.

Droits et autorisations d'exploiter les substances chimiques (dans le cadre du Règlement Reach)

1638-4

Le règlement européen Reach (Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals substances), entré en vigueur le 1er juin 2007, impose pour toute substance ou préparation chimique mise sur le marché :

a. Une procédure d'enregistrement :
- les fabricants et importateurs, doivent enregistrer ces substances auprès de l'Agence européenne des produits chimiques ;
- les utilisateurs, lorsque les utilisations ne sont pas prévues dans les dossiers d'enregistrement des fabricants et importateurs, doivent effectuer eux-mêmes l'évaluation des risques sur la santé et l'environnement et enregistrer ces substances.
Si, au terme des délais prévus par le règlement pour les substances existantes, une substance n'a pas été enregistrée, le producteur ou importateur n'est plus autorisé à la produire, à la mettre sur le marché ou la transformer dans l'UE.

b. Une procédure d'autorisation pour les substances considérées comme dangereuses : cette procédure consiste à interdire l'usage des substances les plus préoccupantes, sauf autorisation octroyée au cas par cas.
En fonction du contenu des dossiers soumis par l'entreprise, et si elle a démontré l'absence de risque, la présence d'avantages socio-économiques réels et/ou l'absence de substitut viable, une autorisation d'utilisation est délivrée pour une durée limitée.

c. La restriction d'usages pour certaines substances (à partir du 1er juin 2009) : cette procédure permet d'interdire les usages présentant des risques non maîtrisés.

L'enregistrement d'une substance ou la demande d'autorisation impliquent, outre le paiement d'une redevance, le dépôt d'un dossier technique contenant notamment l'évaluation des risques sur la santé et l'environnement pour chaque utilisation identifiée de la substance. La constitution du dossier nécessite donc d'engager un certain nombre de dépenses pour effectuer des tests ou pour se les procurer auprès de tiers. Ces **coûts** nécessaires à l'enregistrement des substances sont **en principe activables.**

L'enregistrement d'une substance, qui permet la poursuite de sa production, importation ou transformation, constitue en effet un droit répondant aux critères de définition et de comptabilisation d'un actif (Avis CNC 2009-13 du 1er octobre 2009, § 2.1) :

- il constitue un élément identifiable du patrimoine (PCG, art. 211-3) : l'enregistrement permet d'obtenir le « droit légal » de poursuivre la production, la commercialisation ou la transformation de la substance ;

- il génère une ressource que l'entité contrôle (PCG, art. 211-1) : une fois l'enregistrement obtenu, l'entité est autorisée à continuer à obtenir les cash-flows associés à l'exploitation de la substance ; en outre, cet enregistrement ne peut pas être arbitrairement annulé et les tiers n'ont pas accès gratuitement aux tests effectués par les premiers déclarants ;

- il est générateur d'avantages économiques futurs (PCG, art. 211-2) : les dépenses engagées pour répondre à la réglementation Reach ne procurent pas directement d'avantages économiques futurs additionnels mais conditionnent l'obtention des avantages économiques futurs liés à l'exploitation de la substance autorisée. En effet, en l'absence d'enregistrement, l'entité ne serait plus

autorisée à poursuivre l'activité liée à cette substance et perdrait donc les avantages économiques futurs qui y sont attachés (sur l'application de ce principe dérogatoire aux immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité des personnes ou liées à l'environnement, voir n° 1394-1).
Il génère en outre des flux de trésorerie de la vente éventuelle des tests aux déclarants suivants.

Remarque
Absence de provision pour mise en conformité : les dépenses engagées pour se mettre en conformité avec le règlement Reach ont une contrepartie pour les déclarants, la possibilité de poursuivre l'activité au-delà de la date butoir de mise en application du règlement (conformément aux prévisions antérieures au nouveau règlement). L'existence de cette contrepartie fait obstacle à la constitution d'une provision (voir n° 1518).

Toutefois, ces coûts ne sont pas obligatoirement immobilisés. L'avis CNC précité distingue en effet deux situations :

- l'entreprise acquiert la majorité des tests nécessaires à l'enregistrement. Dans ce cas, l'immobilisation est obligatoire, voir ci-après **I.** ;

- l'entreprise réalise la majorité des tests en interne. Dans ce cas, l'immobilisation est optionnelle, voir ci-après **II.**

I. L'entreprise acquiert la majorité des tests nécessaires à l'enregistrement (situation, en général, des importateurs et utilisateurs ne disposant pas de l'organisation et des structures nécessaires pour réaliser ces tests en interne).

Le droit est considéré comme acquis lorsque le déclarant acquiert auprès d'un autre tiers (autre déclarant, laboratoire spécialisé...) un dossier complet d'enregistrement ou la majorité des tests nécessaires à l'élaboration du dossier.

Dans ce cas, les coûts engagés pour acquérir les tests et enregistrer les substances sont **obligatoirement activés.** Ils sont en effet constitutifs d'un **droit d'exploitation acquis** à comptabiliser en immobilisations incorporelles, dans le compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels et valeurs similaires ».

Fiscalement, il en est de même (lettre de la DLF au Medef du 31 mai 2010).

II. L'entreprise réalise la majorité des tests en interne
(situation, en général, des fabricants).

Le droit est considéré comme créé en interne lorsque le déclarant :

- effectue lui-même la majorité des tests nécessaires à l'élaboration du dossier ;

- ou lorsqu'en tant que donneur d'ordres, il confie la réalisation de la majorité des tests à un laboratoire (tenu de se conformer exactement aux spécifications techniques que ce donneur d'ordres arrête en dernier ressort), mais qu'il assume seul la responsabilité de la conception finale du dossier.

Dans ce cas, les coûts d'enregistrement constituent des **frais de développement** et peuvent donc, selon l'option retenue par l'entreprise pour ses autres frais de développement (voir n° 1643), être comptabilisés :

- soit en **charges** ;

- soit en **immobilisation.**

Lorsque les coûts d'enregistrement se rapportent à une substance dont les coûts de développement figurent déjà au bilan (développements en interne réalisés antérieurement à l'enregistrement et non encore totalement amortis), ils font alors partie de l'ensemble des coûts engagés pour développer la substance.

Remarque
Autorisations : pour les substances chimiques les plus préoccupantes, le règlement Reach prévoit également un processus d'autorisation (voir ci-avant). Contrairement aux substances moins dangereuses, les autorisations devraient être plus difficiles à obtenir (il est prévu que la Commission européenne soumette à autorisation environ 25 substances par an sur les 1 500 à 2 000 substances identifiées comme candidates à autorisation). En conséquence, à notre avis, s'il est improbable que l'autorisation sera in fine obtenue, les frais engagés en interne **ne devraient pas être activés.**

Fiscalement, il en est de même (lettre précitée de la DLF au Medef). En conséquence :

- si ces frais sont comptabilisés en charges, ils sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés ;

- s'ils sont comptabilisés à l'actif, ils ne sont déductibles qu'au fur et à mesure de leur amortissement.

Sur les coûts incorporables dans le coût d'entrée, voir n° 1685-4.
Sur l'amortissement de l'actif « Reach », voir n° 1730-8.

Droits divers

Compétences spécifiques du personnel

1639-2

Les relations avec le personnel étant rarement protégées par un droit, elles devraient **rarement être comptabilisées à l'actif.**

En effet, bien que ces éléments soient porteurs d'avantages économiques futurs, l'entreprise peut rarement :

- s'assurer avec une certitude suffisante qu'ils bénéficieront bien à son activité (voir n° 1609-1),

- les séparer des dépenses liées au développement général de l'entreprise (voir n° 1605).

Sont concernés par ce traitement en **charges,** dans la mesure où leur ressource n'est pas protégée :
- les coûts de recrutement des talents spécifiques en matière de direction, de gestion ou de technique (voir n° 858) ;
- l'effort de formation permettant de développer des compétences supplémentaires ;
- les connaissances techniques ;
- la connaissance du marché.
En revanche, lorsqu'elles sont effectivement **protégées par un droit,** les relations avec le personnel sont **immobilisables.**

Tel est le cas, notamment :

- des droits d'auteur (logiciels par exemple) et des brevets,

- des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif à des joueurs professionnels (Règl. CRC n° 2004-07 repris dans PCG, annexe 2).

Options d'achat de licences

1639-3

Elle se traite, à notre avis, comme une option portant sur des titres (voir n° 1918-1). Toutefois, les sommes versées peuvent être portées, à notre avis, au compte 237 « Avances et acomptes sur immobilisations incorporelles » (au lieu d'un compte d'attente 47). En outre, si l'option n'est pas levée, ces sommes constituent une charge ou un produit de gestion courante (comptes 651 et 751) selon qu'il s'agit de l'acheteur (PCG, art. 446/60) ou du vendeur (PCG, art. 447/75).

Contrats de louage de marques et de brevets

1639-4

Il s'agit des droits d'utilisation acquis au moyen de redevances dans le cadre de concessions de licences d'exploitation de brevets et de marques.

Sur les droits d'utilisation d'immobilisations incorporelles autres que les marques et les brevets, voir n° 1639-5.

Les contrats de louage de marques et de brevets ont été exclus du champ d'application des règles générales de comptabilisation des actifs mais n'ont encore fait l'objet d'aucune position définitive de la part des organismes comptables compétents. Le traitement comptable antérieur aux nouvelles règles sur les actifs doit donc, à notre avis, continuer d'être appliqué.

Les **droits d'entrée** versés dans le cadre de ces contrats de louage, dans le but d'obtenir la location de la marque ou du brevet, sont comptabilisés en **immobilisation.**
En revanche, les **redevances variables** versées pour l'exploitation de la marque ou du brevet constituent en principe des **charges** d'exploitation. Cette position a été confirmée par Antoine Bracchi, Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC - DFCG.

En effet, ces contrats de louage pouvant être assimilés à des contrats de location, les redevances sont comptabilisées en résultat au moment de leur versement, au même titre que des loyers.

Ces redevances sont donc à comptabiliser au compte 651 « Redevances pour concessions, brevets, licences, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » (PCG, art. 446/61/62). Néanmoins, lorsque les contrats de louage de marques et de brevets répondent à la définition fiscale d'une immobilisation (voir ci-après), dans l'attente de règles comptables précises et compte tenu des risques fiscaux de non-déductibilité des redevances (voir ci-après), l'immobilisation de la totalité des redevances estimées nous paraît, en pratique, possible.

Fiscalement, Ces contrats étant exclus du champ d'application des nouvelles règles sur les actifs, leurs critères d'immobilisation ne sont pas identiques à ceux retenus sur le plan comptable (BOI 4 A-13-05, n° 8). Ils sont définis par une jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 21 août 1996, n° 154488) selon laquelle les redevances de concession doivent être immobilisées lorsque les droits concédés :

- constituent une source régulière de profits ;

- sont dotés d'une pérennité suffisante ;

- et sont susceptibles de faire l'objet d'une cession (voir la remarque ci-après).

A défaut, les redevances constituent en principe des charges immédiatement déductibles.

Remarques

1. Champ d'application de la jurisprudence Si cette décision (CE 21 août 1996, précitée) a été rendue en matière de licence d'exploitation de marques, elle constitue l'aboutissement de l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de **concession de droits de la propriété industrielle.** Outre les concessions de licences de marques (CE 30 décembre 2009, n° 305449), elle est également applicable en matière de :

- licences d'exploitation de brevets (CE 14 octobre 2005, n° 262219 ; CAA Paris 20 septembre 2001, n° 98-947 rendu définitif par CE (na) 4 décembre 2002, n° 240303 ; CE 5 novembre 1984, n° 43573) ;

- de concession de procédés de fabrication (CE 16 octobre 2009, n° 308494 ; CE 25 octobre 1989, n° 65009). Toutefois, le champ d'application de cette jurisprudence, et notamment l'utilisation du critère de cessibilité, nous semble devoir être limité aux cas où la dimension patrimoniale de l'élément en question n'est pas évidente tels que celui des concessions de licences de marques (En ce sens, voir chroniques de Laurent Ollion et Vincent Daumas, maîtres des requêtes au Conseil d'Etat, parus respectivement à la RJF 1/04, p. 3 et RJF 4/10, p. 253).

2. Critère de pérennité Selon le Conseil d'Etat, le « coefficient de précarité » d'un contrat doit être apprécié, à la date de signature du contrat (CE 23 décembre 2011, n° 341217), non seulement en fonction de la durée du contrat mais également en fonction de ses modalités de résiliation (durée du préavis, indemnité, ...) (CE 16 février 2011, n° 315625 ; CE 16 octobre 2009, n° 308494 et CE 30 décembre 2009, n° 305449). Un contrat d'une durée de neuf ans, dont la résiliation suppose le respect d'un préavis de six mois et le versement d'une indemnité, remplit ce critère (CE 16 février 2007, n° 288531), à l'inverse d'un contrat de trois ans, renouvelable par tacite reconduction, mais dont la résiliation peut intervenir à l'échéance sans versement d'une indemnité (CE 31 janvier 1990, n° 63870).
3. Critère de cessibilité Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, rendue sur des faits antérieurs à 2005 et sur des droits autres que les concessions mais, à notre avis, également applicable à ces dernières, ce critère n'est en principe pas rempli lorsque le contrat limite la liberté du concessionnaire de céder ou de sous-concéder son droit par une clause d'accord préalable et discrétionnaire du concédant (CE 16 octobre 2009, n° 308494). De même, l'**immobilisation** peut être **écartée** (et les sommes versées immédiatement déductibles) lorsqu'un engagement de non-divulgation de certaines informations **exclut implicitement la cession** des droits. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'un laboratoire s'engage, dans le cadre d'un contrat d'exploitation d'une spécialité pharmaceutique, à ne divulguer aucune des informations contenues dans le dossier scientifique qu'il a acquis dans le but d'obtenir une AMM. Cet engagement exclut implicitement mais nécessairement toute possibilité de cession des droits d'exploitation.
Inversement, est considéré comme cessible un contrat de licence :

- dont la sous-concession est subordonnée à l'information préalable du concédant (CAA Bordeaux 19 décembre 2000, n° 97-1896) ou à son accord préalable si celui-ci ne peut s'y opposer que pour des motifs dûment justifiés (CAA Paris 20 septembre 2001, n° 98-947 rendu définitif par CE (na) 4 décembre 2002, n° 240303) ;

- qui ne prévoit aucune clause s'opposant à leur cession (CE 14 octobre 2005, n° 262219).

4. Valeur à inscrire au bilan Voir n° 1610-1.
5. Entreprise concessionnaire liée à l'entreprise concédante Voir n° 939-1.

Droits d'utilisation d'immobilisations incorporelles (autres que les marques et les brevets)

1639-5

Il s'agit, par exemple, des concessions de licence portant sur des droits de la propriété intellectuelle, tels que :

- des droits sur des films cinématographiques ;

- des droits d'auteur ou des manuscrits.

Sur le cas particulier :

- des marques et brevets, voir n° 1639-4 ;

- des logiciels, voir n° 1621.

En l'absence de textes comptables, deux interprétations nous paraissent possibles :

- soit les droits d'exclusivité sont assimilés à des contrats de location **exclus du champ d'application des règles sur les actifs,** au même titre que les contrats de louage de marques et de brevets : dans ce cas, les sommes versées constituent des loyers à traiter comme tels (voir n° 1639-4) ;

- soit (lecture stricte de l'avis CNC n° 2004-15 sur les actifs définissant le champ d'application des règles sur les actifs), contrairement aux contrats de louage de marques et de brevets, les autres concessions sont **incluses dans le champ d'application des règles sur les actifs.** En conséquence, les sommes versées dans le cadre de ces contrats doivent suivre la règle générale, c'est-à-dire qu'elles sont immobilisées si elles répondent aux critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (voir n° 1610-1).

Dans ce cas, elles sont à classer au compte 205 « Concessions et droits similaires, ... ».

Fiscalement, Ni l'Administration ni la jurisprudence ne se sont encore prononcées sur la qualification de ces droits depuis l'entrée en vigueur des nouvelles règles comptables en 2005.

Sur l'amortissement de tels droits, voir n° 1731.

Certificats d'économies d'énergie

1639-6

Lorsqu'ils sont acquis dans le cadre d'une **activité de négoce,** les certificats d'économie d'énergie sont comptabilisés en immobilisations incorporelles [avis CU CNC n° 2006-D, § 3.1.2 (ii)].

Remarque
Position contestable : dans le cadre d'une activité de négoce, les certificats obtenus sont destinés à la revente. Ils répondent, à notre avis, davantage à la définition d'un stock qu'à celle d'une immobilisation incorporelle.

Toutefois, selon l'avis CU CNC précité :

- l'activité de négoce ne pourra être justifiée qu'en présence d'un marché réel des certificats,

- l'entreprise devra en outre justifier d'une pratique régulière.

Pour une présentation complète du dispositif juridique et de ses conséquences comptables, voir n° 879.

Fiscalement, Selon Hervé Quéré (DLF) interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2006 », Les Echos Conférences - PwC - DFCG, le traitement fiscal des CEE devrait être aligné sur leur traitement comptable.

E. Immobilisations incorporelles générées en interne (coûts de développement)

1640

Afin d'apprécier plus facilement si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions générales de définition et de comptabilisation (voir n° 1603 s.), une entreprise doit appliquer à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne des **dispositions complémentaires** prévues par le PCG (art. 311-3). Ces dispositions portent notamment sur :

- la distinction entre la phase de recherche et la phase de développement (voir n° 1641),

- le traitement des frais de recherche (voir n° 1642),

- les conditions d'activation des frais de développement (voir n° 1643).

Les coûts de développement peuvent, sur **option,** être comptabilisés en **charges** :

- même s'ils respectent les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 311-3.2) ;

- sauf s'ils répondent à la définition d'un logiciel produit ; dans ce cas, ils sont obligatoirement immobilisés (PCG, art. 331-3 ; voir n° 1622).

Toutefois, la comptabilisation à l'actif constitue la méthode préférentielle (PCG, art. 361-1).

Pour plus de détails sur cette option, voir n° 1617-1.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

En ce qui concerne :

- leur classement comptable, voir n° 1662 ;

- les cas particuliers de développement, voir n° 1644 s. ;

- leur valeur d'entrée, voir n° 1686 s. ;

- leur valeur de clôture (amortissement et dépréciation), voir n° 1724 s. ;

- leur incorporation dans le coût de revient des stocks, voir n° 1176-3 ;

- le traitement des dépenses ultérieures, voir n° 1670 s.

Définition générale

1640-1

Il n'existe pas, actuellement, de définition des coûts de développement.
A notre avis, les coûts de développement sont les **dépenses** qui correspondent à l'effort réalisé par l'entreprise dans ce domaine **pour son propre compte.**
Selon IAS 38.6, « le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services **nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation** ».

Remarque
Contrepartie spécifique : selon le CNC (Doc. n° 2, janvier 1974, commentant la note d'information CNC n° 23 de novembre 1971), il convient de distinguer les opérations de développement avec contrepartie spécifique et celles sans contrepartie spécifique.

Sur l'incorporation des frais de développement dans les stocks, selon qu'elles ont ou non une contrepartie spécifique, voir n° 1176-3.

Distinction entre la phase de recherche et la phase de développement

1641

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de définition et de comptabilisation, une **distinction** doit être faite entre la **phase de recherche** et la **phase de développement** (Avis CNC n° 2004-15, § 3.3.1). Les définitions propres à chaque phase ne sont pas prévues par les textes. En l'absence de précision des textes, il nous a paru opportun de rapprocher la « phase de recherche » et la « phase de développement », des définitions antérieurement données

par le Doc. CNC n° 2 précité sur les « travaux de recherche fondamentale, recherche appliquée et développement expérimental ».

I. La phase de recherche

Selon le CNC (note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, § 6.2), elle se confond avec les activités de recherche fondamentale telles qu'elles avaient antérieurement été définies par le Doc. CNC n° 2 de janvier 1974 : « **Les travaux de recherche fondamentale** sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris, soit par pure curiosité scientifique (recherche fondamentale pure), soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée) ».

L'avis du CNC n° 2004-15 donne des exemples d'**activités de recherche.**

Exemple

Exemples(Avis du CNC précité, § 3.3.2) :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;

- la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;

- la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;

- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

II. La phase de développement

Selon le CNC (note de présentation précitée, § 6.2), elle se confond :

- d'une part, avec les activités de développement telles qu'elles avaient antérieurement été définies par le Doc. CNC n° 2 de janvier 1974 : « **Le développement, appelé expérimental,** est l'ensemble des travaux systématiques, fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou encore leur amélioration substantielle » ;

- d'autre part, elle pourrait correspondre aux activités de recherche appliquées telles qu'elles avaient antérieurement été définies par le CNC : « La **recherche appliquée** est entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers ».

L'avis du CNC n° 2004-15 donne des exemples d'**activités de développement.**

Exemple

Exemples(Avis du CNC précité, § 3.3.3) :

- la conception, la construction et les tests de préproduction ou de préutilisation de modèles et prototypes ;

- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;

- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;

- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;

- les coûts de développement et de production des sites internet (voir n° 1647).

Ce rapprochement avec les définitions antérieurement données par le Doc. CNC n° 2 est présenté dans le tableau suivant, élaboré par nos soins :

<table>
<tr><th>Doc. CNC n° 2 précité</th><th>Avis CNC n° 2004-15</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Frais de recherche fondamentale</td><td rowspan="3">Dépenses de recherche (2)</td></tr>
<tr></tr>
<tr><td rowspan="2">Frais de recherche appliquée (1)</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Coûts de développement (2)</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Frais de développement expérimental</td></tr>
<tr></tr>
<tr><td colspan="2">(1) L'exercice du jugement sera toutefois nécessaire pour apprécier au cas par cas si les frais anciennement classés en frais de « recherche appliquée » constituent, dans le nouveau cadre, de la recherche ou plutôt du développement. En effet, même si, selon le CNC (voir ci-avant), la phase de recherche appliquée devrait se confondre avec la phase de développement, certaines dépenses comme la recherche de solutions alternatives ou d'applications de résultats de recherche, jusqu'à présent considérées comme de la recherche appliquée (Doc. CNC précité), doivent désormais être incluses dans les frais de recherche (exemple de l'Avis CNC n° 2004-15, § 3.3.2) et ne constituent donc pas des coûts de développement.
(2) En cas de doute sur la catégorie, les dépenses sont à rattacher à la phase « Recherche ».</td></tr>
</table>

Fiscalement, Les coûts de développement sont qualifiés de frais de recherche scientifique ou technique (CGI, art. 236-I). Toutefois, l'ancienne classification du CNC ayant été reprise par l'Administration pour distinguer les frais de recherche (D. adm. 4 C-232, n° 3) et les activités de « recherche appliquée » étant transférées dans la plupart des cas sous la rubrique « opérations de développement expérimental » (BOI 4 A-13-05, n° 17), il ne devrait en pratique, à notre avis, pas exister de divergence.

Remarque
Terminologie fiscale : selon nos informations, l'article 236-I du CGI qui définit le régime fiscal applicable aux frais de recherche ne devrait pas être modifié dans l'immédiat : la terminologie générale demeure donc différente puisque les coûts de développement restent qualifiés de frais de recherche.

Remarques
1. Traitement des anciennes activités de recherche appliquée L'exercice du jugement sera toutefois nécessaire pour apprécier, au cas par cas, si les frais, anciennement classés en frais de « recherche appliquée » constituent, dans le nouveau cadre, de la « recherche » ou plutôt du « développement ».

En effet, même si, selon le CNC, la phase de recherche appliquée devrait se confondre avec la phase de développement, certaines dépenses comme la recherche de solutions alternatives ou d'applications de résultats de recherche, jusqu'à présent considérées comme de la recherche appliquée (Doc. CNC précité), doivent désormais être incluses dans les frais de recherche (exemple de l'avis CNC n° 2004-15, § 3.3.2) et ne constituent donc pas des frais de développement.

2. En cas d'impossibilité de distinguer les phases de recherche et de développement Sur le traitement de dépenses pour lesquelles il est impossible de distinguer la phase de recherche de celle de développement, voir n° 1643 I, remarque 1. **3. Cas particuliers** Sur les exemples de phases de recherche et de développement spécifiques :

- aux **sites Internet,** voir n° 1647 ;

- aux **logiciels,** voir n° 1622 II.

Traitement comptable des frais de recherche

1642

Les travaux de recherche sont obligatoirement comptabilisés en **charges** de la période au cours de laquelle ils sont engagés (PCG, art 311-3).

Pour une définition de la phase de recherche, voir n° 1641 I.

En outre, il est impossible d'incorporer ultérieurement ces coûts dans le coût d'une immobilisation incorporelle.

Selon le CNC (Avis n° 2004-15, § 3.3.2) ces dépenses, se situant trop en amont de la production ou de la commercialisation, ne satisfont pas au critère de contrôle (voir n° 1609-1) nécessaire à leur comptabilisation à l'actif. En effet, il n'existe pas une certitude suffisante que ces avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité.

Fiscalement, Il en est de même : les dépenses de recherche comptabilisées en charges sont immédiatement déductibles (CGI, art. 236-I, D. adm. 4 C-232, n° 7 et BOI 4 A-13-05, n° 18).

Traitement comptable des coûts de développement

1643

Les coûts de développement peuvent être inscrits à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 311-3).

Pour une définition de la phase de développement, voir n° 1641 II.
Sur leur incorporation dans le coût de revient des stocks, voir n° 1176-3.

Il en résulte les conséquences suivantes.

I. Il existe une option pour la comptabilisation des coûts de développement en immobilisations ou en charges (voir n° 1617-1).
Toutefois, lorsque l'entreprise **ne peut pas distinguer la phase de recherche et la phase de développement d'un projet,** la dépense encourue au titre de ce projet est traitée comme si elle concernait uniquement la phase de recherche (PCG, art. 311-3.4). Elle est donc obligatoirement comptabilisée en **charges** et ne peut pas être immobilisée (voir n° 1642).

Remarques

1. Logiciels produits Il est nécessaire de faire la distinction entre les logiciels autonomes (voir n° 1620 III) et les logiciels faisant partie d'un projet de développement global (voir n° 1620 II). Cette option ne s'applique pas aux logiciels autonomes produits qui sont obligatoirement comptabilisés à l'actif si les conditions propres aux logiciels autonomes sont réunies, voir n° 1622.

2. Frais de développement engagés dans le cadre d'une commande Voir n° 1176-3.

II. Les conditions d'activation sont précisées
Selon le PCG, ceci implique, pour l'entité, de respecter l'**ensemble des critères cumulés** suivants (art. 311-3.2) :

- la **faisabilité technique** nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;

- l'**intention d'achever** l'immobilisation incorporelle et **de l'utiliser ou de la vendre** ;

- la **capacité à utiliser ou à vendre** l'immobilisation incorporelle ;

- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera **des avantages économiques futurs probables** ;

L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité.
Elle doit pouvoir, en outre, évaluer de manière suffisamment fiable les avantages économiques futurs attendus.

- la **disponibilité de ressources** (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;

- la capacité à **évaluer de façon fiable** les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Fiscalement, Il en est de même. Les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique et technique (c'est-à-dire « coûts de développement ») peuvent, **au choix de l'entreprise,** être **immobilisées ou déduites des résultats** de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées (CGI, art. 236-I ; CE 10 juin 2010, n° 312377). Selon l'Administration, à l'exception des dépenses de conception de logiciels (voir n° 1651), c'est l'**option comptable retenue** qui **conditionne le traitement fiscal** (D. adm. 4 C-232 n° 7 ; BOI 4 A-13-05, n° 18). Il ne peut donc y avoir de réintégration ou de déduction extra-comptable sur la liasse fiscale (imprimé n° 2058-A).
En outre, conformément au texte comptable :

- l'option doit être exercée pour l'ensemble des projets de l'entreprise, et non projet par projet (voir n° 1617-1) ;

- l'option constituant une méthode préférentielle du point de vue comptable (voir n° 1617-1), elle est par conséquent définitive ;

- les mêmes critères d'immobilisation que ceux définis par le règlement comptable (voir ci-avant) seront appliqués sur le plan fiscal.

Remarques

1. Difficultés d'application A notre avis, **la difficulté réside dans l'estimation de la possibilité de récupération** au cours des exercices à venir. L'application du principe de prudence doit conduire, en cas de doute sur les chances de réussite, à comptabiliser en charges les coûts de développement. Cette estimation ne peut dépendre de critères généraux ; elle doit être menée au cas par cas dans le souci de la sincérité des comptes. La réussite doit être appréciée sur le plan technique et commercial ; elle résultera par exemple, d'une part, de l'examen des dossiers techniques et, d'autre part, des études de marchés et des budgets prévisionnels d'exploitation.

2. Si les conditions d'inscription à l'actif cessent d'être remplies Dans ce cas, l'entreprise doit, pour tous les frais relatifs au programme concerné (en ce sens Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-26, p. 745 s.) :

- inscrire en charges les nouveaux coûts de développement ;

- amortir, en totalité, les frais inscrits à l'actif au compte 203 « Frais de recherche et développement » des exercices précédents (voir n° 1724) ;

- insérer une mention dans l'annexe justifiant ce traitement (voir n° 1794-3).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

Coûts de développement de projets à usage interne

Frais d'organisation, de rénovation majeure ou de réorganisation d'usine

1644

Les projets à usage interne sont soumis au traitement comptable des coûts de développement (voir n° 1643).

En effet, les critères de comptabilisation des coûts de développement n'excluent pas l'**utilité en interne** (PCG, art. 311-3.2 d).

En conséquence, les frais d'organisation, de rénovation majeure ou de réorganisation d'usine peuvent aboutir à :

a. Des **logiciels** (à usage interne) ;

Par exemple : programmes de changement de systèmes améliorant la gestion des stocks, la trésorerie, les chaînes de production, etc.

Dans ce cas :

- si le logiciel **fait partie d'un projet de développement** plus vaste (voir n° 1620 II), les frais constituent des coûts de développement et ne sont comptabilisés à l'actif que s'ils respectent les six critères de comptabilisation des coûts de développement et si l'option d'activation des coûts de développement a été retenue par l'entreprise, pour plus de détails, voir n° 1643 ;

- si le logiciel est **développé de façon autonome** (voir n° 1620 III), les frais doivent obligatoirement être comptabilisés à l'actif s'ils respectent les conditions spécifiques de comptabilisation des logiciels, pour plus de détails, voir n° 1622 ;

- si le logiciel est **indissociable d'un matériel** (voir n° 1620 I), il doit continuer à être obligatoirement comptabilisé en immobilisation corporelle.

b. Des coûts de **développement** (à usage interne).

Par exemple : (ré)organisation permettant d'accélérer les cadences de production, de réduire les taux de rebuts, etc.

Dans ce cas, les frais ne sont comptabilisés à l'actif que s'ils respectent les six critères de comptabilisation des coûts de développement (voir n° 1643) et si l'option d'activation est retenue en général pour ceux-ci (voir n° 1617-1).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

La comptabilisation de tels frais en coûts de développement ne devrait pas être systématique mais être effectuée en analysant la situation de fait. **Le traitement comptable est donc à apprécier au cas par cas.**

Pour démontrer le caractère immobilisable des frais engagés, il est nécessaire, à notre avis, que ces frais :

- soit donnent lieu à un droit (par exemple brevet) ;

- soit donnent lieu à un élément séparable de l'activité de l'entreprise, c'est-à-dire susceptible d'être vendu, loué ou échangé (voir n° 1605).

Ainsi, en pratique, à notre avis :

- les projets à usage interne rempliront plus difficilement les conditions de comptabilisation à l'actif, contrairement à des projets à rentabilité commerciale, sauf lorsqu'ils aboutiront à un logiciel, brevet ou tout autre droit ;

- lorsque ces conditions seront réunies, le montant des frais restant à immobiliser sera souvent faible (la date à laquelle toutes les conditions auront été réunies pouvant être éloignée du début des travaux).

Sur leur incorporation dans le coût de revient des stocks, voir n° 1176-3.

Sites Internet créés en interne

En ce qui concerne :

- la valorisation du coût d'entrée des sites Internet, voir n° 1690-1 ;

- l'amortissement, voir n° 1733 ;

- le traitement des dépenses ultérieures, voir n° 1673.

Distinction entre sites « actifs » et « passifs »

1646

I. Les sites « passifs » sont les simples sites de présentation ne participant pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entreprise (Avis CNC n° 2003-11). Les dépenses de création de tels sites doivent être comptabilisées obligatoirement en **charges.**

En effet, ces sites constituent un support de publicité de l'entreprise, qui ne répond pas à la définition d'un actif incorporel.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 C-4-03, n° 7 s.).

II. Les sites « actifs » sont les sites enregistrant des commandes clients et/ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux (comptabilité, ventes, etc.) (Avis CNC n° 2003-11). Ils suivent les règles de comptabilisation des **coûts de développement** (voir n° 1640-1 s.). En conséquence, selon le PCG, les frais de création d'un site Internet (y compris les logiciels créés dans le cadre du site Internet) doivent être comptabilisés de la façon suivante (PCG, art. 331-8) :

Sont concernés à la fois les sites intranet et extranet créés par l'entreprise elle-même ou sous-traités.

a. Si elles sont engagées au cours de la phase de recherche Elles sont comptabilisées en **charges** obligatoirement (voir n° 1642).

Sur la distinction entre phase de recherche et phase de développement, voir n° 1647.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 7).

b. Si elles sont engagées au cours de la phase de développement Au **choix** de l'entreprise, elles sont comptabilisées :

- soit immédiatement en **charges,**

- soit en **immobilisation incorporelle,** si les conditions d'activation spécifiques aux coûts de développement sont remplies (voir n° 1643) et si l'option d'activation est retenue pour les autres coûts de développement de l'entreprise (voir n° 1617-1).

La comptabilisation à l'actif est toutefois la méthode préférentielle (voir n° 1617-1) ;

Fiscalement, L'Administration fait une distinction entre (BOI 4 C-4-03, n° 8 et 9 et BOI 4 A-13-05, n° 23) :

- les **dépenses de création** engagées au cours de la phase de développement et de mise en production du site, qui sont assimilées à des dépenses de conception de **logiciels** utilisés pour les besoins propres de l'entreprise (BOI précités). Ces dépenses peuvent donc être :

- soit déduites immédiatement (au moyen, le cas échéant, d'un amortissement dérogatoire si les dépenses de création ont été comptablement immobilisées, CGI art. 236-I, voir n° 1622),

- soit être amorties dans les mêmes conditions qu'en comptabilité.

- **les dépenses relatives à l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine,** qui suivent, sur le plan fiscal, le traitement retenu en comptabilité.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

Distinction entre phase de recherche et phase de développement

1647

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de définition et de comptabilisation à l'actif, une distinction doit être faite entre la phase de recherche et la phase de développement (Avis CNC n° 2004-15, § 3.3.1). Dans le cas particulier des sites Internet créés en interne, des exemples de dépenses engagées avant et pendant la phase de production du site peuvent permettre de distinguer ces deux phases, les dépenses engagées dans chacune de ces phases étant traitées différemment (voir n° 1646 II).

a. Phase de recherche

Exemple

Exemples de dépenses réalisées au cours de la phase de recherche

- études de faisabilité ;

- détermination des objectifs et des fonctionnalités du site ;

- exploitation des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées ;

- identification du matériel approprié et des applications ;

- sélection des fournisseurs de biens et services ;

- traitement des questions juridiques préalables comme la confidentialité, les droits d'auteur, les marques de fabrique et le respect de la législation ;

- identification des ressources internes pour des travaux sur le dessin et le développement du site.

Ces dépenses sont obligatoirement comptabilisées en charges, voir n° 1646 II a.

b. Phase de développement

Exemple

Exemples de dépenses réalisées au cours de la phase de développement

- obtention et immatriculation d'un nom de domaine ;

- acquisition ou développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site (par exemple, les systèmes de gestion du contenu pouvant être mis à jour et les systèmes de commerce électronique, dont le logiciel de cryptage, ainsi que les interfaces avec d'autres systèmes informatiques que l'entreprise utilise) ;

- développement, acquisition ou fabrication sur commande d'un code pour les applications (par exemple logiciel de catalogage, moteurs de recherche...), de logiciels de bases de données, et de logiciels intégrant les applications distribuées (par exemple base de données et systèmes comptables d'entreprise) dans les applications ;

- réalisation de la documentation technique (qui ne constitue pas un guide d'utilisation) ;

- conception graphique qui comprend notamment les coûts de développement de la conception graphique et de la présentation des pages individuelles sur le site, dont la création de « graphiques » ;

Les « graphiques » comprennent le dessin global de la page du site (bordures, fonds et couleurs des textes, polices, cadres, boutons...) qui affecte l'image et la sensation de la page et demeurent en principe cohérents, indépendamment des modifications apportées au contenu. Les « graphiques » constituant un élément du logiciel et les coûts de développement des « graphiques » initiaux doivent être comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

- contenu qui comprend notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site et l'expédition du contenu du site.

Le contenu vise les renseignements inclus sur le site, de nature textuelle ou graphique (les graphiques spécifiques décrits ci-avant sont exclus). Par exemple : les articles, les photos des produits, les cartes, les citations et les tableaux constituent des formes de contenu. Le contenu peut se trouver dans des bases de données séparées.

Ces dépenses sont comptabilisées, au choix de l'entreprise (voir n° 1646 II b) :

- immédiatement en **charges,**

- ou en **immobilisation incorporelle,** si les conditions d'activation spécifiques aux coûts de développement sont remplies (voir n° 1643).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

c. Phase d'exploitation Les dépenses engagées postérieurement à la phase de production du site, en **phase d'exploitation,** sont à inscrire en **charges** (voir n° 1673).

Brevets et autorisations de mise sur le marché créés en interne et autres frais de création

Brevets et AMM créés en interne

1650

Ils sont comptabilisés de la même manière que les autres coûts de développement (voir n° 1640-1 s.) :

- les coûts engagés au cours de la phase de **recherche** préalable sont comptabilisés obligatoirement en **charges** (voir n° 1642),

- les coûts engagés au cours de la période de **développement** (y compris les frais de dépôt) peuvent, au **choix** de l'entreprise, être constatés en **charges** ou portés à l'**actif** si les **conditions** sont remplies (voir n° 1643) et si l'option d'activation est retenue en général pour les coûts de développement (voir n° 1617-1) ;

Fiscalement, Selon le Conseil d'Etat (CE 30 octobre 1995, n° 142319 et n° 154403), les frais de dépôt de brevet et les frais de dossier engagés en vue d'obtenir une AMM font partie des opérations de recherche que l'entreprise a engagées pour mettre au point une invention (brevet ou médicament). Ils constituent donc, conformément à l'article 236-I du CGI, soit des charges déductibles, soit des immobilisations, selon le traitement retenu par l'entreprise pour les frais de recherche relatifs à ce projet. L'Administration s'est ralliée à la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de frais de dépôt de brevets (D. adm. 4 C-232, n° 6 et BOI 4 A-13-05, n° 24).

- la comptabilisation à l'**actif** est la **méthode préférentielle** (voir n° 1617-1).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

En ce qui concerne :

- leur classement comptable, voir n° 1663 ;

- le schéma de comptabilisation, voir n° 1773 ;

- leur coût d'entrée lorsque le prix est exprimé en une redevance annuelle, voir n° 1610-1 ;

- leur amortissement, voir n° 1725 ;

- leur incorporation dans le coût de revient des stocks, voir n° 1176-4 ;

- leur cession, voir n° 1743 ;

- la comptabilisation des brevets acquis, voir n° 1635 ;

- les brevets faisant l'objet de contrats de location-financement, voir n° 1750 s. et ceux faisant l'objet de contrats de louage, voir n° 1639-4.

Cas particuliers :
1. Il n'est pas envisagé de breveter l'invention Une invention (ou savoir-faire, procédé, formule, dessin...) peut être brevetable mais non brevetée pour des raisons de confidentialité, compétition, stratégie... En pratique, de telles inventions devraient pouvoir être comptabilisées à l'actif, à condition qu'elles soient utiles en interne (PCG, art. 311-3.2 d).

Toutefois, la comptabilisation à l'actif ne devrait pas être systématique mais être effectuée en analysant la situation de fait. Le traitement comptable est donc **à apprécier au cas par cas.** En effet, pour démontrer que l'immobilisation générera des avantages économiques futurs :

- il est nécessaire d'apprécier l'utilisation future de l'invention, qui devrait s'inscrire dans de nouveaux développements ;

- ces nouveaux développements doivent respecter tous les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle générée en interne (voir n° 1643).

Le fait que l'invention n'ait pas fait l'objet d'un dépôt, et ne soit donc pas protégée des tiers, peut rendre difficile la mesure des avantages économiques futurs attendus de son utilisation. Si l'entreprise ne peut pas avoir une certitude suffisante sur les avantages économiques futurs attendus de l'élément, le critère de contrôle, nécessaire à la comptabilisation d'un actif (voir n° 1609-1) n'est pas rempli et l'élément est comptabilisé en charges.

2. Brevets non inscrits à l'actif (appartenant aux dirigeants ou actionnaires) En l'absence d'immobilisations incorporelles, les frais de dépôt ne peuvent pas être immobilisés. Ils constituent des taxes (compte 6354).

Fiscalement, (CAA Lyon 6 février 1992, n° 559), ils constituent des charges déductibles.

Frais de collection et de création

1650-1

En l'absence de précision des organismes compétents, ces frais devraient, à notre avis, suivre le traitement suivant.

I. Dans les professions où ils présentent un caractère régulier, répétitif et courant (par exemple, des entreprises proposant en moyenne deux collections par an et où beaucoup de modèles, en raison des impératifs de la mode, ont une durée de vie limitée à une seule saison), ils constituent des **charges de l'exercice** au cours duquel ils sont exposés.

Il s'agit des **modèles et dessins** afférents à des collections annuelles : frais externes de styliste, de tissus, etc., destinés à la création des nouveaux modèles.

Remarque
Coût de revient des stocks : en principe, les frais de collection, s'ils sont directement attribuables à cette dernière, devraient pouvoir être inclus dans le coût de production des stocks relatifs à cette collection (voir n° 1175 s.).

Fiscalement, Selon la jurisprudence rendue sur des faits antérieurs à l'entrée en vigueur des nouvelles règles sur les actifs, les frais de collection doivent être incorporés au prix de revient des stocks ou des travaux en cours inscrits à l'actif de l'entreprise. Tel est le cas d'une entreprise fabriquant elle-même ses produits d'après ses modèles (CAA Nancy 20 janvier 2000, n° 95-919 ; CAA Paris 24

décembre 1992, n° 90-746 et 90-904 ou d'une entreprise ne fabriquant pas elle-même ses produits, mais assurant leur commercialisation et disposant de stocks de produits fabriqués par des sous-traitants ou des façonniers en application d'un cahier des charges (CE 23 mai 2003, n° 234100 et CAA Nantes 27 mars 2001).
En revanche, si l'entreprise ne se charge ni de la production ni de la distribution et ne dispose donc d'aucun stock, les frais de collection constituent des charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés (CE 20 février 2002, n° 221437).

II. Dans les cas où la collection a une durée de vie supérieure à un exercice ils s'apparentent, à notre avis, à des coûts de développement (voir n° 1640-1 s.), en conséquence :

- les coûts engagés au cours de la période de **développement** peuvent, au **choix** de l'entreprise, être constatés en **charges** ou portés à l'**actif** si les **conditions** sont remplies (voir n° 1643), et si l'option d'activation est retenue en général pour les coûts de développement (voir n° 1617-1) ;

- la comptabilisation à l'**actif** est la **méthode préférentielle** (voir n° 1617-1) ;

- les coûts engagés au cours de la phase de **recherche** préalable sont comptabilisés obligatoirement en **charges** (voir n° 1642).

Peuvent ainsi être comptabilisés en coûts de développement, par exemple :

- les **modèles et dessins** afférents à des collections qui perdurent sur plusieurs exercices (stylistes, tissus...) ;

- les **frais de montage d'un spectacle** devant se produire sur plus d'un an. Dans ce cas, ne peuvent être activés que les frais de préparation engagés (Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EC 2007-27, p. 345 s.) :

- à partir du moment où le spectacle est clairement identifié et que des représentations sont effectivement prévues,

- jusqu'à la première représentation (tel est le cas du coût des répétitions),

Fiscalement, Selon Emmanuelle Mignon, Commissaire du Gouvernement, les frais de collection afférents à des biens dont la durée de vie est supérieure à un an devraient être inscrits à un compte d'immobilisation incorporelle (Conclusions sous l'arrêt CE du 20 février 2002 n° 221437, RJF 5/02, p. 362).

Sur leur amortissement, voir n° 1727.
Sur leur inclusion dans les stocks, voir n° 1176-3.
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016-1.

Droits d'exploiter les substances chimiques (dans le cadre du Règlement Reach)

1650-2

Voir 1638-4.

Logiciels créés en interne

1651

I. Logiciels faisant partie d'un projet de développement
Ils suivent le traitement des coûts de développement :

Sur la distinction entre logiciels faisant partie d'un projet de développement, logiciels autonomes et logiciels indissociables du matériel, voir n° 1620.

- les coûts engagés au cours de la période de **développement** peuvent, au **choix** de l'entreprise être constatés en **charges** ou portés à l'**actif** si les **conditions** sont remplies (voir n° 1643) et si l'option d'activation est retenue en général pour les coûts de développement (voir n° 1617-1) ;

- la comptabilisation à l'**actif** est la **méthode préférentielle** (voir n° 1617-1) ;

- les coûts engagés au cours de la phase de **recherche** préalable sont comptabilisés obligatoirement en **charges** (voir n° 1642).

Fiscalement, (CGI, art. 236-I ; BOI 4 A-13-05, n° 21), les entreprises peuvent déduire les dépenses de création de logiciels (qu'il s'agisse de logiciels autonomes ou faisant partie d'un projet de développement) alors même qu'elles les immobilisent comptablement (voir n° 1622). Si les dépenses de création de logiciels sont comptabilisées en charges, les entreprises n'ont pas le choix sur le plan fiscal et doivent toujours déduire ces dépenses.

II. Logiciels autonomes

Voir n° 1622.

III. Logiciels indissociables du matériel

Voir n° 1620.

Marques, fonds commerciaux, titres de journaux, listes de clients et autres éléments similaires créés en interne

Marques créées en interne

1655

Leur comptabilisation à l'actif est impossible. En effet, les dépenses engagées pour créer ces marques ne peuvent être distinguées de celles engagées pour développer l'activité dans son ensemble (PCG, art. 311-3.3).

En conséquence, les dépenses ne peuvent pas être évaluées de manière fiable. Les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle n'étant pas tous remplis (voir n° 1603 s.), les dépenses engagées pour créer des marques en interne sont alors comptabilisées en charges. En effet, il est souvent difficile :

- d'attribuer directement les dépenses engagées au développement de la marque plutôt qu'à celui de l'activité dans son ensemble ;

- de distinguer les avantages économiques générés par la marque de ceux générés par l'activité.

En revanche, sur les marques acquises qui sont comptabilisées à l'actif, voir n° 1636.

Il en résulte, qu'en cas de dépôt, comme en l'absence de dépôt, tous les frais constitutifs du coût de production de la marque doivent être comptabilisés en **charges** :

- les frais engagés avant le dépôt pour la création de la marque (par exemple honoraires ou frais internes et externes de conception de logo ou de nom) ainsi que les frais de recherche d'antériorité ;

- les frais de dépôt de marque ;

- les frais engagés postérieurement au dépôt de la marque (voir n° 1671).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 13), l'Administration renonçant à se prévaloir de la jurisprudence du Conseil d'Etat qui prévoyait l'immobilisation des frais de dépôt de marques créées en interne (CE 31 janvier 1997, n° 158678). En conséquence, ces frais, désormais obligatoirement comptabilisés en charges, seront immédiatement déductibles.

Fonds commerciaux créés en interne

1656

Leur comptabilisation à l'actif est impossible.

En effet, il est souvent difficile :

- d'attribuer directement les dépenses engagées au développement du fonds plutôt qu'à celui de l'activité dans son ensemble ;

- de distinguer les avantages économiques générés par le fonds de ceux générés par l'activité.

Les dépenses engagées pour créer des fonds en interne sont donc comptabilisées en charges (PCG, art. 311-3.3). Tel est le cas, par exemple, à notre avis :

- des frais de publicité et de promotion (voir n° 2304-2),

- de la participation des centrales de distribution à l'agrandissement des magasins affiliés (dès lors que l'analyse des contrats entre la centrale et les magasins confirme :

- l'absence de droit à profiter des nouveaux avantages liés à l'agrandissement du magasin) (remise sur les futures redevances dues à la centrale...),

- qu'elle ne rémunère ni une prestation du magasin vis-à-vis de la centrale, ni la cession d'un actif).

D'ailleurs, du côté du magasin qui la reçoit, selon la CNCC, les sommes versées ne peuvent être que qualifiées de subvention d'investissement (Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EC 2012-29, p. 160 ; voir n° 3247).

En revanche, sur les fonds acquis, qui sont comptabilisés à l'actif, voir n° 1631.

Sur l'amortissement des fonds commerciaux créés réévalués antérieurement à la loi du 30 avril 1983, voir n° 1557-1.

Autres éléments similaires créés en interne

1657

(titres de journaux, listes de clients, etc.) Ils suivent le même traitement que les marques (voir n° 1655) et fonds (voir n° 1656) créés en interne. Pour les mêmes raisons, ils doivent donc être comptabilisés en **charges.**

Tel est le cas, par exemple, de la **constitution d'un fichier clients** par envoi de cartes-réponses publicitaires que les personnes intéressées retournent en mentionnant leur adresse. En outre, dans ce cas, il n'existe aucun droit permettant de protéger ou de contrôler les relations de l'entité avec ces clients, et donc les avantages économiques qu'elle en attend (Bull. CNCC n° 138, juin 2005, EC 2005-30, p. 301 s.).
Toutefois, si sa constitution s'effectue dans le cadre d'une campagne de publicité menée sur des produits spécifiques, et non encore lancée à la clôture de l'exercice, les dépenses externes engagées pour constituer ce fichier peuvent être comptabilisées en **charges constatées d'avance,** jusqu'au lancement de la campagne (voir n° 847).

Dépenses liées aux certifications ISO

1659

(9000, 9001, 9002, etc.) Voir n° 1394-2 a.

III. Classement comptable

1660

Outre les immobilisations financières (voir n° 1820 s.) et les immobilisations corporelles (voir n° 1350 s.), le PCG distingue :

- les immobilisations incorporelles, voir ci-après n° 1661 s. ;

- les immobilisations en cours, voir n° 1772.

Immobilisations incorporelles (compte 20)

Sur le **contenu général** de ce compte, voir liste des comptes du PCG, n° 7002.
En ce qui concerne les schémas usuels de la **comptabilisation** : des acquisitions et productions, voir n° 1771 s. ; des amortissements, voir n° 1776 ; des dépréciations, voir n° 1777 ; des cessions, voir n° 1780 s.

Compte 201. Frais d'établissement

1661

Voir n° 2326 s.

Compte 203. Frais de recherche et de développement

1662

Le compte 203 « Frais de recherche et de développement » enregistre les coûts de développement qui peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles (sur les conditions de comptabilisation à l'actif des frais de développement, voir n° 1643).
Cas particuliers :

1. **En cas de prise de brevets consécutive à des recherches** Voir n° 1773.

2. **En cas de création de logiciels autonomes consécutive à des recherches** Voir n° 1663-1.

Sur la définition de logiciels « autonomes » et la différence avec les logiciels créés dans le cadre d'un projet de développement plus global, voir n° 1620.

3. Lorsque les dépenses concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire ou de **prototypes,** etc.) Elles sont enregistrées normalement dans les comptes d'immobilisations concernés, sauf si l'élément physique de l'actif est secondaire par rapport à sa composante incorporelle, à savoir les connaissances qu'elle renferme. Toutefois, si les prototypes sont revendables ou utilisables pour une seule commande, ils sont à comptabiliser en stocks et en-cours.

Compte 205. Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

1663

Ce sont les dépenses faites pour l'obtention de **l'avantage** que constitue la **protection** accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concession (PCG, art. 442/20).

Il s'agit notamment :

- des brevets acquis (voir n° 1635) et produits (n° 1650) ;

Pour plus de détails sur le schéma de comptabilisation des brevets consécutifs à des recherches, voir n° 1773.

- des marques acquises (voir n° 1636) ;

- des logiciels (voir n° 1620 s.) ;

Pour plus de détails sur leur classement comptable, voir n° 1663-1.

- des contrats de concessions de droits de propriété industrielle (contrats de louage de marques et brevets, voir n° 1639-4 ; autres immobilisations, voir n° 1639-5) et les droits d'exclusivité provenant d'une autorisation administrative (voir n° 1638-1) ;

- des autorisations administratives (voir n° 1638) ;

- des quotas d'émission de gaz à effet de serre (voir n° 1638-2).

A notre avis, il n'y a pas lieu de distinguer les dépenses externes des dépenses internes.

Cas particulier des logiciels

1663-1

Il est nécessaire de distinguer :

- les logiciels indissociables du matériel (voir n° 1620 I),

- les logiciels faisant partie d'un projet de développement plus global (voir n° 1620 II),

- les logiciels « autonomes » (voir n° 1620 III).

I. Les logiciels indissociables du matériel
Si l'entreprise acquiert des logiciels indissociés du matériel (c'est-à-dire ceux pour lesquels le prix du logiciel ne peut jamais être distingué de celui du matériel informatique), ils sont à inscrire en « Immobilisations corporelles » (à notre avis, au compte 2183 « Matériel informatique »).

Concernant les **logiciels de production (robotique),** la même distinction s'applique à notre avis, mais, dans ce cas, le logiciel peut être indissocié non d'un matériel informatique mais d'une machine ou d'une installation industrielle de production. Dans ce cas, les logiciels sont à inscrire, à notre avis, au compte 215 « Installations techniques, matériel et outillages industriels ».

Sur le schéma de comptabilisation des immobilisations corporelles, voir n° 1551 s.

II. Les logiciels faisant partie d'un projet de développement plus global
Ils sont comptabilisés comme les coûts de développement (voir n° 1662) :

- au compte 203 « Frais de recherche et de développement », s'ils respectent les critères de comptabilisation des coûts de développement (voir n° 1643) et si l'option d'activation est retenue en général pour ceux-ci (voir n° 1617-1) ;

- en charges sinon.

Sur le schéma de comptabilisation des coûts de développement, voir n° 1772 III.

III. Les logiciels autonomes créés ou acquis
constituent des **immobilisations incorporelles** (s'ils répondent aux conditions spécifiques de comptabilisation, voir n° 1621 et 1622).

En effet, selon l'avis CNC n° 31 d'avril 1987, un logiciel repose souvent sur un support matériel (disques, disquettes, bandes magnétiques, etc.) qui est une chose corporelle. Toutefois, ce bien est une fourniture accessoire à la prestation intellectuelle et l'achat du logiciel correspond en fait à l'acquisition de **droits incorporels protégés** depuis que la **loi du 3 juillet 1985** a étendu aux auteurs de logiciels la protection conférée par la loi n° 57-298 du 11 mars 1957 (art. L 112-1 et L 112-2 du Code de la propriété intellectuelle).

En conséquence, le coût d'acquisition (voir n° 1685-3) ou le coût de production (voir n° 1695 s.) est comptabilisé au **compte 205 « Concessions et droits similaires... »** :

- dès son acquisition pour les logiciels acquis (PCG, art. 331-3I et 442/20) par le crédit du compte 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations ».

- dès son achèvement pour les logiciels produits (PCG, art. 442/20 et 442/23) par le crédit du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours ».

Sur le schéma de comptabilisation des logiciels autonomes, voir n° 1774 III.

Compte 206. Droit au bail

1664

Le compte 206 « Droit au bail » enregistre le montant versé ou dû au locataire précédent, en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale (PCG, art. 442/20).

Sur les critères de comptabilisation du droit au bail, voir n° 1637.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6025-2.

Compte 207. Fonds commercial

1665

Il est constitué par les **éléments incorporels** du fonds de commerce (y compris le droit au bail) qui **ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées** au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise. Ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine (PCG, art. 442/20).

Sur les critères de comptabilisation du fonds commercial, voir n° 1631 (acquis) et n° 1656 (produit).
Sur le sous-compte 207 « Mali de fusion », voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8355.

Mali technique de fusion

1665-1

Après la fusion, le mali technique :
- n'est pas amorti (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8370) ;

Fiscalement, Voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8370.

- mais doit faire l'objet de tests de dépréciation et, le cas échéant, être déprécié.

Une dépréciation doit être comptabilisée lorsque la valeur cumulée de l'actif sous-jacent et de la quote-part de mali affectée est supérieure à la valeur actuelle de cet actif sous-jacent. Lorsque la valeur actuelle d'un actif n'est pas déterminable séparément, il est possible de regrouper les actifs sous-jacents. Pour plus de détails, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8373 à 8378.
Par ailleurs, les modalités de dépréciation doivent faire l'objet d'une information en annexe (PCG, Annexe 1, § 8).

Fiscalement, Voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8375.

En cas de cession ultérieure de l'actif sous-jacent, la quote-part de mali afférente à l'actif sous-jacent cédé doit être sortie de l'actif. La valeur nette comptable de cette quote-part est comptabilisée en charges.

Pour plus de détails, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8380 et 8382.
Par ailleurs, les modalités de sortie du mali de l'actif doivent faire l'objet d'une information en annexe (PCG, Annexe 1, § 8).

Fiscalement, Voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8380.

Sur le sort du mali technique en cas de réévaluation réalisée après une fusion, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8392.

Compte 208. Autres immobilisations incorporelles

1666

Le PCG ne donne aucune précision sur ce compte.

Il s'agit notamment des fichiers clients acquis (voir n° 1632).

IV. Traitement des dépenses ultérieures

Critères de distinction entre immobilisations et charges

1670

Selon le PCG, les critères de distinction entre charges et immobilisations, pour la comptabilisation des dépenses ultérieures, sont les **mêmes que lors de l'acquisition initiale** de l'immobilisation existante (PCG, art. 311-1).

Ces critères sont les suivants :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs associés à l'immobilisation (voir n° 1609-1),

- le coût ou la valeur de cette immobilisation peut être évalué avec une fiabilité suffisante (voir n° 1610).

En conséquence, sont comptabilisées en charges les dépenses :

- qui **maintiennent le niveau** des avantages économiques futurs estimés au moment où les dépenses sont encourues, plutôt qu'elles ne génèrent des avantages économiques supplémentaires (entretien des éléments existants) ;

- qui sont **difficiles à attribuer** directement au développement d'une immobilisation particulière plutôt qu'à celui de l'activité dans son ensemble.

Selon le CNC, les coûts ultérieurs effectués sur des immobilisations incorporelles sont « **rarement activables** » (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.3).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 29 et 37).

Dépenses ultérieures sur les marques

1671

En général, les dépenses ultérieures sur les marques ne font que maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque et ne satisfont pas aux critères d'activation. Tel est le cas, notamment, des **frais de défense et de surveillance des marques créées ou acquises,** qui sont donc à comptabiliser immédiatement en charges.

Fiscalement, Il en est de même (CE 30 décembre 2009, n° 305449, décision rendue sur des faits antérieurs à 2005 mais, à notre avis, applicable dans le cadre des nouvelles règles).

En outre, il est souvent difficile d'attribuer directement les dépenses ultérieures au développement d'une marque plutôt qu'à celui de l'entreprise dans son ensemble. En conséquence, les **frais de renouvellement de marques créées** sont systématiquement inscrits en **charges** (PCG, art. 311-3.3).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 13 ; voir n° 1655).

Selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2005 », Les Echos Conférences - PwC, ce principe devrait s'appliquer **également** dans le cas des **frais de renouvellement des marques acquises,** même si le PCG n'est explicite que pour les éléments créés.

En effet,

- comme pour les marques créées, il est difficile d'attribuer directement les dépenses ultérieures au développement d'une marque plutôt qu'à celui de l'entreprise dans son ensemble ;

- en outre, l'immobilisation des frais de renouvellement conduirait à les considérer comme un composant de la marque à amortir jusqu'au prochain renouvellement. Or, lors de l'acquisition de la marque, la quote-part du prix correspondant à ce composant n'est ni identifiée, ni amortie sur une durée plus courte.

Fiscalement, A notre avis, ces frais devraient être immédiatement déductibles. En effet, les marques n'étant, en principe, pas amortissables (leur durée d'utilisation étant jugée illimitée, voir n° 1726), les frais de renouvellement n'ont pas pour objet de rallonger la durée d'utilisation de ces marques. Dans ce cas, selon Jean-Pierre Lieb, Chef du Service juridique de la DGFiP, interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2010 », Les Echos Conférences - PwC, il devrait en être de même,

aucune raison spécifique ne justifiant un traitement différent entre les frais de renouvellement de marques acquises ou créées (pour une approche contraire sur des faits antérieurs à 2005, voir CAA Paris 7 août 2003, n° 99-183 et 24 juin 2010, n° 08-5929).

Sur les indemnités versées en contrepartie d'une utilisation abusive de la marque, voir n° 1633.

Dépenses ultérieures sur les fonds commerciaux, titres de journaux, listes de clients et autres éléments similaires

1672

Les dépenses ultérieures effectuées sur des titres de journaux, listes de clients, fonds commerciaux et autres éléments similaires **créés** sont obligatoirement comptabilisées en **charges,** celles-ci ne pouvant pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble (voir n° 1670).
Ce principe devrait, à notre avis, s'appliquer également lorsque les éléments incorporels (titres de journaux, etc.) ont été **acquis,** même si ce n'est explicite, dans les nouvelles règles, que pour les éléments créés.

En effet, même dans ce cas, il est difficile de distinguer les dépenses relatives à ces éléments de celles engagées pour développer l'activité dans son ensemble.

Dépenses ultérieures sur les sites Internet

1673

Les dépenses postérieures à la phase de production du site sont **à inscrire en charges.** Il s'agit des dépenses liées à l'exploitation du site (Avis CNC n° 2003-11, § 1.3.3) :

- former les salariés participant à l'entretien du site ;
- enregistrer le site auprès des moteurs de recherche ;
- effectuer les tâches administratives ;
- mettre à jour les graphiques du site ;
- effectuer des sauvegardes régulières ;
- créer de nouveaux liens ;
- vérifier que les liens fonctionnent normalement et mettre à jour les liens existants ;
- procéder à des révisions de routine de la sécurité du site ;
- effectuer l'analyse d'utilisation ;
- engager la redevance annuelle du nom de domaine.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même. Sont ainsi notamment déductibles (BOI 4 C-4-03 précité) :

- les dépenses assimilables à des frais de maintenance ou d'actualisation (comme la formation du personnel) ;
- les frais qui s'apparentent à des dépenses de publicité (comme les frais engagés pour faire répertorier le site sur des annuaires ou des moteurs de recherche) ;
- les frais qui se rapprochent des dépenses d'abonnement téléphonique (comme les dépenses d'accès au réseau ou d'hébergement) ;
- ainsi que les redevances payées annuellement à l'organisme attribuant le nom de domaine.

Toutefois, les **dépenses contribuant à améliorer le site** sont **susceptibles d'être portées à l'actif** s'il est probable qu'elles permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance actuelle et si elles peuvent être évaluées et affectées à l'actif de façon fiable (Avis CNC précité, § 1.3.3).

Fiscalement, Les dépenses se traduisant par une modification des caractéristiques essentielles du site (comme l'adjonction de fonctions ou de caractéristiques nouvelles) sont traitées comme des dépenses de création d'un nouveau logiciel (BOI précité, n° 14), voir n° 1646 s.

Dépenses ultérieures sur les logiciels

1674

L'avis CNC n° 31 (avril 87) sur les logiciels ne traite pas des dépenses engagées pour améliorer des logiciels existants (logiciels comptabilisés en immobilisations incorporelles).
A notre avis, par analogie avec le traitement des dépenses d'amélioration d'immobilisations corporelles (voir n° 1390 s.), les dépenses **d'amélioration** de logiciels existants **peuvent être** :

Ces solutions nous semblent applicables aux logiciels acquis comme aux logiciels créés à usage interne.

- **soit immobilisées,** si elles ont pour effet d'augmenter la durée d'utilisation ou les performances des logiciels ;

- **soit** portées **en charges** de l'exercice, si elles n'ont pour effet que de maintenir les logiciels dans un état normal d'utilisation.

Si ces dépenses constituent des frais de **maintenance,** elles **doivent,** selon l'avis CNC n° 31 précité, toujours être portées dans les charges de l'exercice au titre duquel elles ont été engagées.

En cas de maintenance prévoyant un nombre illimité d'interventions, voir n° 517 s.

Fiscalement, Les entreprises peuvent déduire les dépenses de modification de logiciels indépendamment du fait qu'elles les immobilisent comptablement (BOI 4 E-2-99), comme les dépenses de création de logiciels (voir n° 1622).

Remarque
Dépenses de mise en conformité : sur les dépenses de mise en conformité à de nouvelles normes, voir n° 1394-2. Sur l'absence de provisions, voir n° 1518.

Section 2 Règles d'évaluation des immobilisations incorporelles

Il convient de distinguer :

- le coût d'entrée dans le patrimoine, voir n° 1680 s. ;

- la valeur d'inventaire, voir n° 1710 ;

- la valeur à l'arrêté des comptes (valeur au bilan), voir n° 1711 s. ;

- l'évaluation lors de la sortie du patrimoine, voir n° 1740 s.

I. Coût d'entrée dans le patrimoine

A. Règle générale d'évaluation du coût d'entrée

1680

Les règles d'évaluation du coût d'entrée des immobilisations ont été modifiées par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs (voir n° 1601).
Lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les immobilisations incorporelles sont enregistrées (C. com. art. L 123-18 ; PCG, art. 321-1 et 321-2 al. 2) :

- à leur **coût d'acquisition** pour celles acquises à titre onéreux, dans des conditions ordinaires (voir n° 1681 s.) ;

- à leur **coût de production** pour celles produites par l'entreprise (voir n° 1686 s.) ;

- à leur **valeur vénale** pour celles acquises à titre gratuit (voir n° 1445), par voie d'échange (voir n° 1443) et reçues à titre d'apport en nature (voir n° 1441 s.).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 54 et 75 s.).

Sur la possibilité, pour l'Administration, de remettre en cause le coût d'entrée d'une immobilisation, lorsque son inscription à l'actif est effectuée dans des conditions qui ne se rattachent pas à une gestion normale, voir Mémento Fiscal n° 7625.

Sur le cas particulier des immobilisations reçues à titre d'apport, voir n° 1441.

Remarque
Champ d'application : les règles générales d'évaluation ne concernent pas les immobilisations :

- acquises dans le cadre de **fusion** ou d'opération assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7605 s. ;

- acquises dans le cadre de contrats de **crédit-bail,** voir n° 1750 s., de contrats de **louage,** voir n° 1639-4 et de contrats de concession, voir n° 1639-5 ;

- faisant l'objet de contrats de **délégation de service public,** voir n° 4110 s.

B. Eléments constitutifs du coût d'acquisition des immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux

Sont évaluées à leur **coût d'acquisition** :

a. Les immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux :

- dans des **conditions ordinaires,** voir n° 1681 s. ;

- en **devises,** voir n° 1421 ;

- à l'aide d'une **subvention,** voir n° 1420 ;

Sur les autres modalités d'acquisition à titre onéreux, (non évaluées au coût d'acquisition mais à la valeur vénale) et plus précisément les immobilisations acquises :

- **à titre d'échange,** voir n° 1443 ;

- contre versement de **rentes viagères,** voir n° 1444.

b. Les reprises d'actifs d'une société en liquidation (reprise pour l'euro symbolique et reprise pour une valeur inférieure à sa valeur réelle, voir n° 1422).

Détermination du coût d'acquisition

1681

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle est constitué des éléments suivants (C. com. art. R 123-178-1° et PCG, art. 321-15) :

- son **prix d'achat** (voir n° 1682),

- tous les **coûts directement attribuables (frais accessoires)** engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction (voir n° 1683 s.),

Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût d'acquisition (PCG, art. 321-15 al. 4), voir n° 1684.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 55).

Sur les cas particuliers d'évaluation, voir n° 1685 s.

Prix d'achat

1682

La détermination du prix d'achat d'une immobilisation incorporelle acquise à titre onéreux suit les mêmes principes que ceux applicables aux immobilisations corporelles acquises à titre onéreux. En conséquence, le prix d'achat :

- **comprend** les **droits** de douane et **taxes** non récupérables et doit être **diminué** des **remises,** rabais commerciaux et escomptes de règlement (PCG, art. 321-15), voir n° 1403 ;

- est le **prix définitif convenu,** les modalités de règlement n'ayant aucune incidence sur le coût d'entrée des immobilisations incorporelles, voir n° 1403-1.

Il ne faut pas confondre les deux situations suivantes :

- le **prix est définitivement fixé** mais la **dette varie.** Dans ce cas il n'y a aucune incidence sur le coût d'entrée de l'immobilisation (voir n° 1403-1) ;

- le **prix n'est pas définitivement fixé** et donc le **prix varie.** Dans ce cas, les modifications de prix (révision de prix par exemple) survenues, avant ou après l'acquisition, doivent être prises en compte à l'actif, que ce soit une augmentation ou une diminution du prix. Pour plus de détails sur la comptabilisation d'un élément d'actif dont le prix n'est pas définitivement fixé, voir n° 1610.

Sur le cas particulier :

- des immobilisations acquises moyennant le versement de redevances annuelles, voir n° 1610-1 ;

- des fonds de commerce acquis avec « convention de garantie » ou garantie de passif, voir n° 1915-3.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies ; BOI 4 A-13-05, n° 55 à 58). Pour plus de détails, voir n° 1403 et 1403-1.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6032.

Frais accessoires

1683

Les frais accessoires sont toutes les charges **directement attribuables** à l'acquisition ou à la mise en place du bien, **engagées pour mettre l'actif en place** et en état de fonctionner **selon l'utilisation prévue par la direction** (PCG, art. 321-15). Les frais accessoires sont donc incorporables au coût d'entrée de l'immobilisation :

- en fonction de leur **nature** (voir n° 1683-1),

- en fonction de la **date** à laquelle ils sont encourus, s'ils sont engagés pendant la **période d'acquisition** (voir n° 1683-2).

Les frais accessoires sont **obligatoirement** comptabilisés dans le **coût d'entrée** de l'immobilisation acquise, sauf dans le cas particulier des **frais d'acquisition d'immobilisations,** incorporables dans le coût d'entrée sur **option** (voir n° 1404-3).

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 58 à 60).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6037.

Nature des frais accessoires

1683-1

Les principes de détermination des frais accessoires lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle à titre onéreux sont les mêmes que ceux applicables aux immobilisations corporelles acquises à titre onéreux.
En conséquence, à notre avis, ne devraient être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations incorporelles que :
- les frais qui, **par nature,** sont directement attribuables à l'acquisition (au sens physique du terme) ;

Ces frais, qu'ils soient fixes ou variables, marginaux ou récurrents, doivent être directement attribuables **en fonction des temps passés** (par feuille de temps ou d'imputation par exemple). Il est alors nécessaire de s'assurer de la **fiabilité de la répartition** de ces charges. En conséquence, pour les charges fixes qui, par nature, sont bien directement liées à l'acquisition, il est possible, à notre avis, d'utiliser une clef de répartition.

- les frais qui, par nature, ne sont pas directement attribuables, mais qui pourraient le devenir **de fait.**

Ces frais concernent essentiellement les frais généraux et administratifs qui, par nature, ne sont en général pas directement attribuables à une acquisition (il est généralement difficile d'imputer par exemple les frais du personnel administratif) mais qui, de fait, le deviennent, dès lors qu'il s'agit des frais **généraux et administratifs d'une structure dédiée** à l'acquisition.

Pour plus de détails sur la nature des frais accessoires, voir n° 1404-1.

Période d'incorporation des frais accessoires

1683-2

Les principes de détermination des frais accessoires lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle à titre onéreux sont les mêmes que ceux applicables aux immobilisations corporelles acquises à titre onéreux, en conséquence :

I. Définition de la période d'acquisition
Le PCG précise la période pendant laquelle les frais accessoires peuvent être incorporés dans le coût d'acquisition de l'immobilisation incorporelle.
Ainsi, pour être **inclus** dans le coût d'entrée d'une immobilisation, les coûts doivent être engagés **durant la phase d'acquisition (ou de production)** uniquement (PCG, art. 321-15 et 321-16.1, renvoyant sur l'art. 321-11).

Pour plus de détails sur la définition de la période d'acquisition (date de début et date de fin), voir n° 1405-1.
Sur les conséquences sur la date de début des amortissements, voir n° 1719.

II. Traitement des coûts suivant la période d'engagement des coûts
Le traitement des coûts diffère selon la phase pendant laquelle ils sont engagés :

- les dépenses engagées **avant la période d'acquisition** ou de production sont comptabilisées en **charges** (phase préliminaire) ;

- les dépenses engagées **pendant la période d'acquisition** ou de production sont **incluses dans le coût** d'acquisition de l'immobilisation si elles sont directement attribuables (voir n° 1683-1). A défaut, elles sont comptabilisées en charges ;

- les dépenses engagées **après la période d'acquisition** ou de production sont comptabilisées en **charges** (phase de démarrage et phase de plein régime).

Pour plus de détails, voir n° 1405-2.

III. Exemples
Le tableau ci-après, élaboré par nos soins, présente les exemples les plus fréquents de frais accessoires à inclure (ou exclure) dans le coût d'acquisition des immobilisations incorporelles, **selon la phase au cours de laquelle ils sont engagés.**

Exemples de dépenses engagées	Phase préliminaire	Phase d'acquisition	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	**Exclu du coût d'entrée**	**Inclus dans le coût d'entrée**	**Exclu du coût d'entrée**	
1. Dépenses d'**études préliminaires** de projet (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, annexe 2)	X [(1)]			
2. Dépenses de **sélection de projets** (frais d'étude pour le choix de l'acquisition d'une marque, d'un brevet)		X s'il s'agit de frais inhérents à l'immobilisation et relatifs au projet retenu [(1)]		
3. Coûts de réalisation des **tests de fonctionnement** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.1)		X déduction faite des produits perçus de la vente des produits obtenus durant la mise en service, tels que des échantillons	X	
4. Frais d'**industrialisation** ou d'**utilisation,** à l'exclusion des frais de commercialisation (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, annexe 1, § 3.1)		X s'ils répondent aux conditions de comptabilisation des coûts de développement [(2)]	X	
5. Coûts encourus lorsque l'actif, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, n'est pas encore mis en production ou **fonctionne en dessous de sa pleine capacité** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.2)			X	
6. Pertes d'exploitation initiales (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.2) c'est-à-dire les charges provenant d'une exploitation « anormale » pendant la phase de démarrage			X	
7. Coûts de relocalisation d'une affaire dans un **nouvel emplacement** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.1), dont frais de transfert d'établissement tels que les frais de recherche du site, de déménagement, de redémarrage de l'exploitation (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 17)				X
8. Coûts de relocalisation d'une affaire avec une **nouvelle catégorie de clients,** (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.1) tels que la formation du personnel				X
9. Frais de **préouverture, d'ouverture ou de réouverture de points de vente** (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe				X [(3)]

Exemples de dépenses engagées	Phase préliminaire	Phase d'acquisition	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	**Exclu du coût d'entrée**	**Inclus dans le coût d'entrée**	**Exclu du coût d'entrée**	
1, § 13 et 14) : - préloyers (y compris redevances de crédit-bail), - frais de préfinancement (engagés alors qu'il n'y a pas encore de production modifiant l'état de l'actif), - frais de personnel, - frais de formation du personnel, - frais de promotion.				
10. Indemnité d'éviction ou de résiliation de bail versée par le propriétaire : - lorsque le propriétaire entend mettre en location, à des conditions plus avantageuses, les locaux devenus libres ; - lorsque le propriétaire exerce une activité différente de celle du locataire évincé				X (4)
11. Coûts d'introduction (de lancement) d'un **nouveau produit ou service** dont (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.1.1) : - frais de publicité et de promotion (films publicitaires), - frais de recrutement, de formation, - frais de préfinancement, - frais d'obtention de premières références d'utilisateurs externes, - remises commerciales exceptionnelles accordées dans ce but				X (5)
12. Frais de **montage d'un spectacle** tels que le coût des répétitions (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 16)				X (6)
13. Frais de **lancement d'une nouvelle collection** ou d'un ouvrage particulier, tels que les frais de prospection et de publicité concernant des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité (Note de présentation de l'avis CNC n° 2004-15, Annexe 1, § 15)				X (5)
14. Dépenses courantes d'**entretien** et de maintenance, par exemple, pour un **site** Internet (7)				X
15. Etudes de **rénovation majeure** ou de réorganisation **d'une usine**				X (8)
16. Dépenses de publicité				X (5)

Exemples de dépenses engagées	Phase préliminaire	Phase d'acquisition	Phase de démarrage	Fonctionnement à plein régime
lors de l'acquisition (ou de la production) d'un bien	Exclu du coût d'entrée	Inclus dans le coût d'entrée	Exclu du coût d'entrée	

(1) Pour plus de détails, voir n° 1405-4 I.
(2) Pour plus de détails, voir n° 1405-4 III.
(3) Les coûts opérationnels non nécessaires à la mise en état d'utilisation du magasin ne sont pas activables car ils auraient été engagés si le magasin avait été ouvert (par exemple, les frais de formation du personnel, de stockage des produits, de promotion). En revanche, les coûts liés à la construction, à la rénovation ou au réaménagement du magasin, sans lesquels celui-ci ne peut pas ouvrir, sont activables.
Sur la possibilité, selon le plan comptable professionnel de l'industrie hôtelière, de classer certains de ces frais en « frais de premier établissement », voir n° 2327 II.
Sur la comptabilisation des pré-loyers en charges, voir n° 1404-1 II.a.
(4) Pour plus de détails, voir n° 2404-1.
(5) Les dépenses de publicité sont toujours des charges (voir n° 2304-2), qu'il s'agisse de dépenses :
- liées à un produit, une collection... ;
- liées à l'ouverture d'un premier établissement ou à une introduction en bourse ;
- de caractère général (par exemple dépenses sur le nom, les activités, une marque, dépenses de parrainage ou de manifestations promotionnelles).
Toutefois, sur la possibilité de comptabiliser les frais de publicité en charges constatées d'avance, voir n° 847.
(6) Sauf s'ils se rapportent directement au coût de développement d'une immobilisation incorporelle (frais de création par exemple, voir n° 1650-1).
(7) Pour plus de détails, voir n° 1670 s.
(8) Sauf s'ils sont constitutifs d'une nouvelle immobilisation, par exemple lorsqu'ils aboutissent à un logiciel ou à un brevet (voir n° 1644).

Frais d'acquisition d'immobilisations

1683-3

Voir n° 1404-3 et 1633-1.

Coûts d'emprunt

Option pour la comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif

1684

Le traitement des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition des immobilisations incorporelles est le même que celui applicable aux immobilisations corporelles acquises à titre onéreux. En conséquence, les intérêts des capitaux empruntés **peuvent être** (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 321-5.1) :

- soit comptabilisés en **charges** de la période au cours de laquelle ils ont couru,

- soit incorporés, sous certaines conditions, dans le **coût de l'immobilisation incorporelle acquise.**

Pour plus de détails sur la nature de cette option, voir n° 1410.
Pour plus de détails sur les conditions de comptabilisation des coûts d'emprunt à l'actif et plus précisément sur :

- l'homogénéité du traitement, voir n° 1410 II ;

- la nature d'actifs pouvant donner lieu à incorporation des coûts d'emprunt, voir n° 1410-1 ;

- les critères de comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des actifs financés, voir n° 1410-2 ;

- la période d'incorporation des coûts d'emprunt, voir n° 1410-4 ;

- la nature et le montant des coûts d'emprunt incorporables, voir n° 1410-3 et 1410-5 ;

- les informations à fournir en annexe, voir n° 1588-1, point 2 du tableau.

Fiscalement, Il en est de même, l'option comptable retenue valant option fiscale et déterminant les conditions de déductibilité fiscale des coûts d'emprunt (CGI A III, art. 38 undecies et BOI 4 A-13-05, n° 62). Le traitement fiscal des frais financiers est donc le suivant :

Traitement comptable	Traitement fiscal
Charges	Déduction immédiate
Incorporation au coût d'entrée de l'immobilisation	
- Immobilisation amortissable	Déduction au fur et à mesure de l'amortissement
- Immobilisation non amortissable	Déduction lors de la sortie de l'immobilisation

Remarques
1. Formalisation de l'option Doit être jointe à la déclaration des résultats du 1er exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005, au titre duquel l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt est appliquée (BOI 4 A-13-05, n° 67) :

- l'option formalisée sur papier libre,

- ou l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

2. Nouveau régime fiscal applicable pour la première fois aux exercices clos au 31 décembre 2005 Sur les retraitements extra-comptables à pratiquer lors de la période transitoire, voir n° 1410.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6405 à 6457.

Cas particuliers d'évaluation du coût d'acquisition

1685

Sur les immobilisations acquises à l'aide d'une **subvention,** voir n° 1420.
Sur la **reprise d'actifs d'une société en liquidation,** voir n° 1422.
Sur les immobilisations **libellées en devises,** voir n° 1421.

Marques acquises, brevets acquis et AMM obtenues sur la base des travaux acquis

1685-1

Ils suivent les règles générales d'évaluation indiquées au n° 1681 s. et sont comptabilisés à leur coût d'acquisition.

Sur le cas particulier des marques et brevets :

- dont le prix est exprimé en une redevance annuelle, voir n° 1610-1 ;

- acquis dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, voir n° 1750 s. et de contrats de louage, voir n° 1639-4 ;

- acquis pour un prix global incluant celui d'autres actifs, voir n° 1698.

I. Marques acquises
Elles sont à comptabiliser en immobilisations pour leur coût d'acquisition.

Sur l'amortissement des marques acquises, voir n° 1726.

II. Brevets acquis
Ils sont à comptabiliser en immobilisations pour leur coût d'acquisition.
Si les brevets sont acquis pour un prix global (voir n° 1698) incluant celui d'autres éléments incorporels d'actif, leur évaluation par expert devrait, à notre avis, être effectuée d'après les perspectives de profits attendus de leur exploitation, et cela sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que l'entreprise les achète pour les exploiter ou pour empêcher des concurrents d'accéder à une technologie identique.

Fiscalement, Cette analyse, économique, a été retenue par le Conseil d'Etat (CE 16 mars 1990, n° 41059).

Sur l'amortissement des brevets, voir n° 1725.

III. AMM acquises
A notre avis, les dépenses engagées par les laboratoires qui commercialisent les médicaments génériques pour l'acquisition des dossiers scientifiques et techniques, correspondant aux résultats de recherches déjà menées à leur terme par des tiers en vue de l'obtention d'une AMM, sont à immobiliser pour leur coût d'acquisition.

Sur l'amortissement des AMM, voir n° 1725-1.

Fonds commercial acquis

1685-2

Voir n° 1698.

Pour plus de détails sur :

- les droits de mutation et les commissions versées à un intermédiaire pour la conclusion de la vente du fonds, qui constituent des frais d'acquisition d'immobilisations, voir n° 3527 ;

- les fonds dont le prix est exprimé en une redevance annuelle, voir n° 1610-1 ;

- les fonds acquis dans le cadre de contrats de crédit-bail, voir n° 1750 s. ;

- les fonds repris pour une valeur symbolique de 1 €, voir n° 1422 ;

- les critères de comptabilisation du fonds commercial, voir n° 1631.

Logiciels acquis

1685-3

S'agissant d'une immobilisation acquise à titre onéreux, le coût d'acquisition doit suivre les règles générales d'évaluation indiquées au n° 1681 s. En effet, selon le CNC (Avis n° 31, avril 1987), le coût interne d'un tel logiciel s'obtient en additionnant :

- le prix convenu (voir n° 1682) ;

- les frais accessoires (voir n° 1683 s.).

Sont ainsi exclus, notamment, les frais de saisie des données engagés à partir du lancement de l'exploitation chez l'utilisateur, ces frais étant engagés après la fin de la période d'acquisition du logiciel (voir n° 1683-2).

Droits d'exploitation de substances chimiques (acquises dans le cadre du Règlement Reach)

1685-4

Pour plus de détails sur le règlement européen Reach (Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals substances), voir n° 1638-4.
Sur la comptabilisation de cet actif en tant que droit d'exploitation acquis ou en tant que frais de développement, voir n° 1638-4. Sur son amortissement, voir n° 1730-8.

Selon l'avis CNC n° 2009-13 du 1er octobre 2009, les coûts inclus dans le coût d'entrée des droits d'exploitation des substances chimiques sont les coûts (Avis CNC n° 2009-13, § 3.1.2 et 3.1.4) :

1. **marginaux** (c'est-à-dire qui n'auraient pas été engagés si l'enregistrement n'avait pas eu lieu) ;

Constituent, à notre avis, des coûts marginaux, par exemple :

- les coûts engagés pour effectuer des tests,

- les sommes payées pour utiliser le résultat de tests existants auprès d'un autre déclarant,

- la redevance...

En revanche, sont en général exclus les coûts administratifs et autres frais généraux, à moins qu'ils puissent être directement rattachés au processus d'enregistrement d'une substance spécifique (Avis CNC précité § 3.1.2).

2. **séparables** des coûts engagés dans le cadre de l'activité courante ;

Par exemple, un module de suivi des substances chimiques, développé à l'occasion de leur enregistrement, mais pouvant également être utilisé pour des besoins de gestion autres que la législation Reach, doit faire l'objet d'une comptabilisation séparée, dès lors qu'il remplit les critères d'activation (Avis CNC précité § 3.1.2).

3. **imputables à une substance chimique spécifique** sur une base fiable ;

Sont donc en général exclus du coût d'entrée, par exemple, les coûts liés au comité de pilotage (Avis précité, annexe ; voir tableau ci-après).

En outre, lorsque les dépenses « Reach » sont comptabilisées en coûts de développement, elles ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle tous les critères relatifs à l'activation des coûts de développement sont remplis pour la première fois (voir n° 1689-1).

Les coûts qui sont engagés avant que ces critères ne soient remplis doivent être comptabilisés directement en charges.

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même, le traitement fiscal de l'ensemble des dépenses engagées pour satisfaire aux obligations du Règlement européen Reach étant aligné sur le traitement comptable (lettre de la DLF au Medef du 31 mai 2010).

Remarques

1. Coûts externes ou internes Ces coûts peuvent être internes ou externes. Toutefois, en pratique, les conditions d'activation sont plus aisées à respecter pour les dépenses externes que pour les dépenses internes. Il est nécessaire, pour ces dernières, de disposer d'un suivi analytique approprié des dépenses pour justifier leur affectation à l'immobilisation (par exemple, les salaires constatés dans le coût de l'immobilisation pourront être justifiés par des feuilles de temps) (Avis CNC n° 2009-13, § 3.1.3).

2. Coûts engagés dans un consortium En pratique, de nombreuses entreprises s'organisent en consortium, afin de réduire les coûts d'enregistrement de chacun des participants. Le consortium leur permet :

- d'organiser l'échange des informations existantes relatives aux substances (voir ci-après a.) ;

- de partager les coûts supplémentaires nécessaires à la constitution du dossier technique (voir ci-après b.).

a. Partage d'informations sur les substances entre les participants, à l'entrée dans le consortium La mise en commun des informations existantes à l'entrée dans le consortium ne donne lieu à aucune écriture.

Fiscalement, La mise en commun d'informations ne donne pas lieu à imposition à condition que l'échange soit rémunéré à sa juste valeur (lettre de la DLF au Medef précitée).

Toutefois, lorsqu'une entité apporte davantage que les autres, une soulte peut lui être versée. Cette dernière constitue (Avis CNC précité, § 4.2.1) :

- pour l'entité qui la reçoit, un produit,

- pour l'entité qui la verse, un actif (en tant qu'élément constitutif du coût d'entrée du droit d'exploitation).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même.

b. Partage des coûts supplémentaires Les coûts engagés par le consortium pour réaliser les études nécessaires à la constitution du dossier technique font, à notre avis, partie des coûts de développement des participants, et sont donc, à ce titre activables :

- sur option (voir n° 1638-4), chez chacun des participants ;

- pour la quote-part qui leur est refacturée (Avis CNC précité, 4.2.2).

Toutefois, certains coûts sont, par nature, exclus du coût d'entrée des frais de développement lorsque le consortium n'est pas dédié à une substance. Pour une liste (non exhaustive) des coûts inclus et exclus du coût d'entrée de l'actif « Reach », voir ci-après le tableau, point **3.**).

Le tableau ci-après (Avis CNC précité, annexe) présente une liste (non exhaustive) des dépenses que les entreprises devraient être amenées à engager à l'occasion de la mise en conformité avec le règlement Reach, en distinguant celles qui sont directement attribuables et nécessaires à la procédure d'enregistrement (incorporables au coût de l'enregistrement) et celles qui ne le sont pas :

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance [(1)]	**Exclus**
Coûts de constitution du dossier technique		
1. Coûts de collecte (en interne) des informations existantes : informations sur les utilisations possibles de la substance, études d'impact sur l'environnement et la santé humaine, informations sur la formulation, propriétés toxicologiques, scenarii d'exposition en fonction des usages identifiés...	X	
2. Coûts engagés pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement. Ces coûts peuvent être : - internes : tests réalisés au sein de l'entreprise (charges salariales, consommables...). - externes : tests réalisés par un laboratoire externe preneur d'ordres ou non (par exemple : tests sur les animaux faits par des labos spécialisés).	X	
3. Coûts engagés dans le cadre d'un consortium, à partager avec les autres participants (voir Avis CNC précité, § 4.2)		
3.1 Coûts liés à la formation du consortium (pour définir l'opportunité de former un consortium, rechercher les partenaires potentiels, constituer le consortium...).		X
3.2 Soulte versée dans le cadre de l'échange des tests entre participants d'un même consortium.	X	
3.3 Coûts engagés par le consortium pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement.	X	

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance (1)	Exclus
3.4 Frais de fonctionnement du consortium (organisation des réunions...).		X Sauf si le consortium constitue une structure dédiée à 100 % à une seule substance
4. Sommes payées pour utiliser les informations existantes et le résultat de tests existants auprès (voir Avis CNC précité, § 4.1.1) : - d'un autre déclarant (producteur, importateur ou utilisateur), - d'un consortium (nouveau déclarant).	X	
5. Coûts liés au management des tests, à la gestion de projet et à l'expertise (définition des cahiers des charges des tests, supervision des tests, interprétation des résultats, préparation des dossiers) Ces coûts peuvent être : - internes : charges salariales ; - externes : prestations de service par des bureaux d'expertise.	X	
6. Coûts liés au comité de pilotage (regroupant les filières juridiques, achats, R&D...).		X(2)
Coûts d'enregistrement		
7. Redevances payées à l'agence européenne (à considérer pour chaque substance).	X	
Autres coûts		
8. Coûts liés aux systèmes d'information : **8.1** Outil de suivi des substances utilisées (saisie et remontée des inventaires). **8.2** Transmission : - des dossiers d'enregistrement, - des Fiches de Données de Sécurité tout au long de la chaîne d'approvisionnement.		X Mais ces coûts peuvent être comptabilisés à l'actif en tant que logiciels s'ils répondent aux critères de l'article 331-3 du PCG
9. Coûts liés à la veille documentaire sur l'application du règlement et des guidances Reach.		X
10. Coûts liés à la formation (par exemple, formation des acheteurs aux exigences de la législation Reach).		X
11. Coûts liés à la communication (publicité sur la mise en conformité avec le règlement Reach...).		X
12. Coûts liés à la mise en conformité des sites		X Mais ces coûts peuvent être comptabilisés à l'actif indépendamment s'ils remplissent les critères de définition et de comptabilisation d'une

	Inclus sous réserve d'une affectation par substance [1]	Exclus
		immobilisation

(1) Les coûts sont inclus sous réserve d'être séparables des coûts engagés dans le cadre de l'activité courante et/ou d'être imputés à une substance spécifique, sur une base fiable (feuille de temps...).
(2) En général, lorsque plusieurs substances doivent être enregistrées, les coûts liés au comité de pilotage ne sont jamais activables car ils ne peuvent être attribués de manière fiable à une substance indépendamment des autres.

C. Eléments constitutifs du coût de production des immobilisations incorporelles créées en interne

Les immobilisations incorporelles produites par l'entreprise sont évaluées à leur **coût de production** (voir n° 1680).

Pour une définition des immobilisations produites, voir n° 1430.

Détermination du coût de production des coûts de développement

1686

Remarque préalable
Les règles suivantes :

- **s'appliquent** aux **coûts de développement, brevets, logiciels faisant partie d'un projet de développement plus global** et autres immobilisations incorporelles remplissant les critères de définition et de comptabilisation à l'actif (voir n° 1640-1 s.) ;

- **ne s'appliquent pas** aux **logiciels autonomes produits** qui sont évalués selon des dispositions spécifiques (voir n° 1695 s.).

Sur la distinction entre logiciels autonomes et logiciels faisant partie d'un projet de développement plus global, voir n° 1620.

Eléments constitutifs

Le coût de production d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend toutes les dépenses pouvant lui être **directement attribuées** et qui sont **nécessaires** à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction (PCG, art. 321-17).
En pratique, à notre avis, il doit être déterminé selon les mêmes règles que celles retenues pour les immobilisations corporelles produites par l'entreprise. En conséquence, le coût des immobilisations générées en interne est constitué des éléments suivants :

A condition d'être engagés **dans la période de production** (voir n° 1689 s.).

- le **coût d'acquisition** des matières consommées, évalué comme indiqué au n° 1681 s. ;
- les **charges directes** de production (voir n° 1687) ;
- une fraction des **charges indirectes** de production (dans la mesure où elles sont directement attribuables, voir n° 1688).
Sur la possibilité d'inclure les **frais financiers** dans le coût de production des immobilisations (PCG, art. 321-17 al. 2), voir n° 1690.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 quinquies et BOI 4 A-13-05, n° 79 et 81). Sur la justification de coût d'entrée, voir n° 1431.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6046-1 s.

Méthode de détermination du coût de production

1686-1

Les problèmes ne sont pas différents de ceux rencontrés pour la comptabilisation de la production d'immobilisations corporelles pour soi-même. Le classement des charges par nature ne permet pas d'isoler dans une même rubrique l'ensemble des coûts de développement qui se trouvent « éparpillés » dans les différents comptes par nature (voir n° 1772). Il est donc nécessaire de disposer d'une organisation comptable comportant une comptabilité analytique ou une ventilation par fonctions pour pouvoir déterminer le montant global de ces frais.

En règle générale, le **montant** des frais **à prendre en compte** est celui qui résulte du calcul des coûts tel qu'il ressort de la comptabilité analytique de l'entreprise. Bien entendu, des informations doivent être données sur la méthode retenue (coût complet, direct, etc.) (CNC, NI n° 36).
Toutefois, à notre avis, à défaut de comptabilité analytique, rien ne s'oppose à ce que le montant à immobiliser soit déterminé par une analyse extra-comptable appuyée sur des documents probants tels que feuilles de temps des chercheurs et employés, relevés de factures, tableau de répartition des charges, etc.

Charges directes

1687

A notre avis, le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est déterminé en utilisant les mêmes principes que ceux applicables pour une immobilisation corporelle produite (voir n° 1432).
Il en résulte les conséquences suivantes.

I. Nature des charges directes
Les charges directes à inclure dans le coût de production des immobilisations corporelles peuvent être définies comme étant des charges :

- **nécessaires** à la mise en place et en état de fonctionner du bien ;

Sur les coûts **non nécessaires** à la mise en place et en état d'utilisation du bien, non incorporables au coût de production des immobilisations, voir n° 1404-1 II a.

- **directement attribuables** à la production ou à la mise en place et en état de fonctionner du bien.

Ces charges peuvent être fixes ou variables.
En outre, il s'agit des seules charges qu'il est possible d'affecter au coût du bien **sans calcul intermédiaire.**

Le CNC a apporté des précisions sur ces charges par des exemples pratiques, adaptés aux coûts de développement.

Exemple

Exemples(Avis du CNC n° 2004-15, § 4.3.2.1)
Charges variables :

- coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle,

- salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif,

- droits d'enregistrement,

- coûts de dépôt de brevet ;

Charges fixes :

- amortissement des brevets acquis et licences utilisées pour générer l'actif,

- coûts administratifs et autres frais généraux qui peuvent être directement attribués à la préparation de l'actif en vue de son utilisation.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 79 et 81).

II. Période d'incorporation des charges directes
Pour être attribuables au coût de production des immobilisations générées en interne, les coûts directs doivent être engagés durant la **phase de production** uniquement.

Pour plus de détails sur la définition de la période de production et le traitement comptable des frais selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1689 s.
Pour des exemples de frais incorporables ou non au coût de production selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1683-2 III.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 81).

Charges indirectes

1688

Les textes permettent également d'inclure une **fraction des charges indirectes** dans le coût de production (C. com. art. R 123-178-2°).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 79 et 81).

Le coût de production des immobilisations étant, à notre avis, déterminé en utilisant les mêmes principes que ceux applicables pour une immobilisation corporelle produite (voir n° 1433 s.), il est possible, à notre avis, de définir les charges indirectes de production en fonction :

- de leur nature (voir ci-après **I.**),

- de la date à laquelle ils sont encourus (voir ci-après **II.**).

I. Nature des charges indirectes
Les charges indirectes à inclure dans le coût de production des immobilisations incorporelles sont les charges :
- **nécessaires** à la mise en place et en état de fonctionner du bien ;

Sur les coûts **non nécessaires** à la mise en place et en état d'utilisation du bien, non incorporables au coût de production des immobilisations, voir n° 1404-1 II.a.

- **directement attribuables** à la production ou à la mise en place et en état de fonctionner du bien, mais qui, par opposition aux charges directes (voir n° 1687), ne peuvent pas être affectées au coût d'un bien ou d'un service déterminé sans **calcul intermédiaire.**

En conséquence, à notre avis, ne devraient être incorporés au coût de production des immobilisations incorporelles que :

- les frais qui par nature sont directement attribuables,

- les frais qui par nature ne sont pas directement attribuables, mais qui de fait le deviennent.

Pour plus de détails sur ces frais, voir n° 1433-1.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6046-1 (avantages accordés au personnel) et 6046-2 (frais de développement).

II. Période d'incorporation des charges directes
Pour être attribuables au coût de production des immobilisations générées en interne, les coûts indirects doivent être engagés durant la **phase de production** uniquement.

Pour plus de détails sur la définition de la période de production et le traitement comptable des frais selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1689 s.

Pour des exemples de frais incorporables ou non au coût de production selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1683-2 III.

Période d'incorporation des charges directes et indirectes

1689

Le PCG et l'avis CNC n° 2004-15 définissent de manière précise la période pendant laquelle les coûts engagés peuvent être incorporés au coût de production d'une immobilisation incorporelle :

- sur la date de début d'incorporation, voir n° 1689-1 ;

- sur la date de fin d'incorporation, voir n° 1689-2.

Ainsi, seuls les coûts engagés **pendant la période de production** sont **inclus dans le coût** de production de l'immobilisation (s'ils sont directement attribuables, voir n° 1683-1). A défaut, ils sont comptabilisés en charges.

Pour des exemples de frais incorporables ou non au coût de production selon la phase au cours de laquelle ils ont été engagés, voir n° 1683-2 III.
Sur le lien avec la date de début des amortissements, voir n° 1724-1.

Début d'incorporation

1689-1

Le CNC a précisé la date de début d'incorporation des coûts de production (Avis CNC n° 2004-15, § 4.3.2.1).

I. Date de début
Les dépenses ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les conditions d'activation des immobilisations incorporelles sont remplies.

Sur les conditions d'activation des immobilisations incorporelles générées en interne, voir n° 1643.

II. Traitement des dépenses comptabilisées antérieurement en charges
Les dépenses comptabilisées en charges antérieurement à la date d'activation, du fait qu'elles ne remplissaient pas toutes les conditions de comptabilisation, ne peuvent plus jamais être activées. Il s'agit non seulement des dépenses engagées sur les exercices précédents, mais également de celles encourues pendant l'exercice au cours duquel survient la date de début d'incorporation.

Ce principe est donc applicable même lorsque les dépenses ont été comptabilisées en charges au cours d'une période intermédiaire et que le projet répond aux conditions d'immobilisation à la date de clôture de l'exercice.

En conséquence, il n'y a pas lieu de tenir compte des **événements postérieurs** à la clôture, même antérieurs à l'arrêté des comptes, pour apprécier si les conditions sont réunies ou ne le sont plus. Les entreprises ne disposent donc d'aucun délai pour déterminer rétroactivement le montant des frais de développement portés à l'actif.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 19 et 81).

Exemple

Exemple (établi par nos soins)
Une entreprise engage entre le 1/08/n et le 31/12/n des frais de développement pour un montant de 1 000, dont 900 entre le 1/08/n et le 30/11/n, et 100 entre le 1/12/n et le 31/12/n, c'est-à-dire postérieurement à la date de reconnaissance du caractère immobilisable des dépenses.
Dans ce cas, les coûts incorporables au titre de l'exercice n s'élèvent à 100, les 900 engagés avant la date de reconnaissance du caractère immobilisable des dépenses (1/12/n) étant comptabilisés, de manière définitive, en charges.

Le traitement comptable est récapitulé dans le schéma suivant :

Limite d'incorporation des coûts de production

1689-2

Le PCG (art. 321-17) définit les coûts attribuables au coût de production d'une immobilisation générée en interne comme étant ceux nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner **selon l'utilisation prévue par la direction.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 81).

I. Date de fin
La période de production s'achève, comme pour les immobilisations corporelles produites, lorsque le niveau d'utilisation prévu par la direction est atteint. Cette date devrait correspondre, à notre avis, par référence aux principes énoncés par le PCG pour les immobilisations corporelles produites (art. 321-11), à la date à laquelle le **rendement initial attendu** est atteint (voir n° 1405-1).

II. Traitement des coûts engagés après la période de production
Ils sont comptabilisés **en charges** (phase de démarrage et phase de plein régime).

Remarque
Test de dépréciation : en application des principes généraux de **dépréciation** des immobilisations, s'il existe des indications selon lesquelles le coût total de l'immobilisation incorporelle pourrait ne pas être recouvré, il y a lieu de réaliser un test de dépréciation et, le cas échéant, de constater une perte de valeur. Pour plus de détails sur les principes généraux de comptabilisation d'une dépréciation, voir n° 1735 s.

Exemple

Exemple (établi par nos soins) Suite de l'exemple figurant au n° 1689-1
Au cours de l'exercice n + 1, des coûts supplémentaires de développement sont engagés pour un montant de 2 000. Le montant des recettes nettes attendues (nettes des frais restant à engager) est estimé à 1 900. Dans ce cas, les coûts supplémentaires sont immobilisés pour 2 000, portant ainsi le coût du projet à 2 100 (100 en n et 2 000 en n + 1), et une perte de valeur est comptabilisée en charges pour 200 (2 100 - 1 900).

Coûts d'emprunt

1690

Le traitement des coûts d'emprunt dans le coût de production des immobilisations incorporelles générées en interne est le même que celui applicable aux immobilisations incorporelles acquises. Voir n° 1684.

Cas particuliers d'évaluation du coût de production des coûts de développement

Sites Internet

1690-1

Ils suivent les règles générales d'évaluation des coûts de développement indiquées aux n° 1686 s. et sont comptabilisés à leur coût de production.

Sur les dépenses couramment engagées lors de la phase de développement, voir n° 1647.

Subvention finançant des dépenses de recherche et de développement

1691

Rappels :

1. Traitement comptable des dépenses de recherche Les frais de recherche n'étant pas porteurs d'avantages économiques futurs mesurables avec suffisamment de fiabilité, ils doivent obligatoirement être comptabilisés en charges (voir n° 1642).

2. Traitement comptable des coûts de développement L'entreprise a le choix entre la comptabilisation de ses coûts de développement (voir n° 1643) :
- soit en immobilisation,

Les **subventions** obtenues sont **sans incidence** sur le calcul du **coût de production** des immobilisations financées (PCG, art. 321-7). Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6051.

- soit en charges.

En conséquence, à notre avis, les subventions finançant des dépenses recherche et de développement peuvent être comptabilisées comme suit :

	Traitement comptable des subventions finançant des dépenses de recherche et de développement	
	à court terme (subvention d'exploitation)	**à long terme (subvention d'investissement)**
Opérations de recherche Charges	Immédiatement en **produit** (au compte 74) (1)	- **Soit** immédiatement en **produit** (au compte 77) - **Soit étalée** (par le biais du compte 138) (1)
Opérations de développement Immobilisation	N/A (l'utilisation étant limitée à moins d'un an, voir n° 1603)	- **Soit** immédiatement en **produit** (au compte 77) - **Soit étalée** (par le biais du compte 131) (2)
Charges	Immédiatement en **produit** (au compte 74) (1)	- **Soit** immédiatement en **produit** (au compte 77) - **Soit étalée** (par le biais du compte 138) (1)

(1) **Traitement comptable de la subvention lorsque les dépenses de recherche et de développement sont comptabilisées en charges d'exploitation** Les subventions permettant de faire face à ces charges d'exploitation répondent à la définition :
- soit de **subventions d'investissement,** si elles sont octroyées pour financer des activités à **long terme** (voir n° 3245) ; dans ce cas, elles sont, au choix de l'entreprise, **soit** comptabilisées immédiatement en **produit** (au compte 77), **soit étalées** par le biais du compte 138 ;
Si la subvention est étalée, le produit doit être comptabilisé progressivement, au même rythme que les dépenses en charges c'est-à-dire, à notre avis, au prorata des dépenses engagées par rapport aux dépenses prévisibles du projet.
- soit de **subventions d'exploitation,** si elles sont octroyées pour financer des activités à **court terme** : dans ce cas, les produits correspondants doivent être comptabilisés en produits, dès que les subventions sont acquises de manière certaine, au compte 74.
(2) **Traitement comptable de la subvention lorsque les dépenses de développement sont comptabilisées en immobilisation** Les subventions octroyées en vue de produire des immobilisations sont des subventions d'investissement (voir n° 3245) ; dans ce cas, elles sont, au choix de l'entreprise, **soit** comptabilisées en **produit** (au compte 77), **soit étalées** par le biais du compte 131 sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation créée au moyen de la subvention (voir n° 3247). Pour plus de détails

	Traitement comptable des subventions finançant des dépenses de recherche et de développement	
	à court terme (subvention d'exploitation)	à long terme (subvention d'investissement)
sur les modalités d'étalement du produit, voir n° 3248 s.		

Sur la date d'enregistrement de la subvention en cas de condition à l'attribution de la subvention, voir n° 3246.

Fiscalement, Le traitement des subventions finançant les dépenses de recherche scientifique ou technique diffère selon que (CGI, art. 236-I bis, commenté dans BOI 4 A-6-93 repris dans D. adm. 4 A-2414, n° 7 s.) :

1. Les dépenses financées sont comptabilisées en charges Dans ce cas, les subventions reçues par l'entreprise constituent un produit immédiatement imposable de l'exercice au cours duquel elles sont acquises (CGI, art. 38-1).

2. Les dépenses financées sont comptabilisées en immobilisations Dans ce cas, les subventions reçues par l'entreprise sont imposées de manière étalée, au rythme de l'amortissement des dépenses immobilisées. Cet étalement est réservé aux subventions allouées par l'Etat, les collectivités territoriales ou tout autre établissement public spécialisé dans l'aide à la recherche scientifique ou technique (par exemple, l'Agence Nationale pour la Valorisation de la Recherche, l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie...).

3. Retraitements extra-comptables Le traitement fiscal des subventions finançant des dépenses de recherche et de développement n'étant pas identique au traitement comptable, des retraitements extra-comptables sont susceptibles de devoir être effectués comme le montre le tableau suivant (établi par nos soins) :

	Traitement comptable et fiscal des subventions finançant des dépenses de recherche et de développement					
	à court terme (subvention d'exploitation)			à long terme (subvention d'investissement)		
	Comptablement	**Fiscalement**	**Retraitement extra-comptable**	**Comptablement**	**Fiscalement**	**Retraitement extra-comptable**
Opérations de recherche Charges	Immédiatement en produit	Imposition immédiate		- soit immédiatement en produit	Imposition immédiate	
				- soit étalement		(1)
Opérations de développement Immobilisations	N/A			- soit immédiatement en produit	Imposition étalée	(2)
				- soit étalement		
Charges	Immédiatement en produit	Imposition immédiate		- soit immédiatement en produit	Imposition immédiate	
				- soit étalement		(1)
(1) Sur l'imprimé n° 2058-A :						

<table>
<tr><th rowspan="2"></th><th colspan="2">Traitement comptable et fiscal des subventions finançant des dépenses de recherche et de développement</th></tr>
<tr><th>à court terme (subvention d'exploitation)</th><th>à long terme (subvention d'investissement)</th></tr>
<tr><td colspan="3">- l'exercice d'obtention de la subvention, réintégration (ligne WQ) du montant total de la subvention et déduction (ligne XG) de la fraction comptabilisée en produit ;
- les exercices suivants, déduction (ligne XG) de la fraction de la subvention comptabilisée en produit et déjà imposée.
(2) Sur l'imprimé n° 2058-A :
- l'exercice de la comptabilisation de la subvention, déduction (ligne XG) de la fraction dont l'imposition est reportée ;
- les exercices suivants, réintégration (ligne WQ) de la fraction imposable de cette subvention.</td></tr>
</table>

Crédit d'impôt recherche (CIR)

1691-1



Certaines dépenses supportées dans le cadre de certaines opérations de recherche, limitativement énumérées par la loi (CGI, art. 244 quater b ; CGI A III, art. 49 septies F ; BOI 4 A-3-12), ouvrent droit à un crédit d'impôt.

Sont principalement visés, sous certaines conditions, les amortissements de certaines immobilisations corporelles et incorporelles affectées à la recherche, les rémunérations du personnel de recherche, ainsi qu'un pourcentage de ces deux types de dépenses censé couvrir les autres dépenses de fonctionnement engagées pour les opérations de recherche et les dépenses de veille technologique (CGI, art. 244 quater B).
Le crédit d'impôt est égal à 30 % de la fraction des dépenses éligibles exposées au cours de l'année n'excédant pas 100 M € et à 5 % au-delà. Le taux de 30 % est porté à 40 % la première année et à 35 % la deuxième année qui suivent l'expiration d'une période de cinq années consécutives au titre desquelles l'entreprise n'a pas bénéficié du crédit (CGI art. 244 quater B, 199 ter B et 220 B, BOI 4 A-10-08), plusieurs mesures anti-abus étant prévues pour éviter les transferts intra-groupe destinés à bénéficier plusieurs fois des taux majorés au titre d'une même activité.

Le CIR n'est pas soumis à la limite des aides d'Etat dite « de minimis » (à l'exclusion du secteur textile-habillement-cuir). Pour plus de détails sur ce dispositif, voir Mémento Fiscal n° 10470 à 10505.

L'éligibilité au crédit d'impôt **ne change rien à la comptabilisation des dépenses** de recherche et de développement qui y ouvrent droit, qu'il s'agisse :

- de coûts de développement pouvant être portés à l'actif si les conditions d'activation sont réunies (voir n° 1643),

- ou de dépenses non incorporables à ces éléments d'actif et comptabilisées en charges (par nature) dans l'exercice au cours duquel elles sont engagées.

Sur l'éventuelle information à fournir en **annexe,** voir n° 1798-2.

I. Date de comptabilisation du produit
Le produit de crédit d'impôt est acquis progressivement, au fur et à mesure de l'engagement des dépenses éligibles.

En effet, le montant du crédit d'impôt est exclusivement lié au montant des dépenses engagées dans l'année. De ce fait, au fur et à mesure de l'engagement des dépenses éligibles :

- le produit de crédit d'impôt est certain dans son principe (le crédit est remboursable s'il n'est pas imputé sur l'impôt dû),

- et son montant peut être estimé de manière fiable puisqu'il correspond à un pourcentage des dépenses engagées jusqu'alors.

En outre, l'existence de ce produit peut être sécurisée dans le cadre :

- de la procédure d'accord tacite par l'obtention d'un rescrit préalable qui confirme l'éligibilité du projet de recherche au CIR (LPF, art. 80 B-3° et 3° bis, BOI 13 L-8-10 et Mémento Fiscal n° 10475), mais ne peut en revanche valider le montant des dépenses éligibles prévues (Rép. Georges AN 14 février 2012, p. 1350, n° 113278),

- ou dans le cadre d'un contrôle sur demande pour obtenir confirmation de l'éligibilité des dépenses engagées (LPF, art. L 13 CA ; BOI 13 L-8-09 et Mémento Fiscal n° 78410).

Remarque
Exercice social ne coïncidant pas avec l'année civile : pour ces sociétés, le calcul s'effectue néanmoins sur l'année civile. Il en résulte que l'**imputation** du crédit d'impôt recherche se fait sur l'impôt dû au titre de l'**exercice clos au cours de l'année civile suivant celle de l'engagement des dépenses.** Toutefois, le produit de crédit d'impôt étant acquis au fur et à mesure des dépenses de recherche engagées, la quote-part de crédit d'impôt correspondant aux dépenses de recherche engagées à la clôture devrait, à notre avis, être constatée en produit à recevoir à la clôture d'un exercice décalé (ou d'une période intermédiaire).

Fiscalement, Ce produit n'est pas imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel la créance est constatée. Il doit donc être déduit extra-comptablement (ligne XG) de l'imprimé n° 2058-A (D. adm. 4 A-4131, n° 13).

II. Présentation du produit
En général, le CIR s'impute sur l'impôt de l'exercice dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche ont été exposées.

Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, l'imputation se fait sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année suivante.

La fraction excédant l'impôt dû est imputable sur l'IS des trois années suivantes puis, le cas échéant, restituée à l'entreprise (CGI, art. 199 ter B).

Toutefois, les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes (voir Mémento Fiscal n° 10400), les entreprises faisant l'objet d'une procédure collective et, à compter du CIR calculé sur les dépenses éligibles engagées en 2010, les entreprises qui répondent à la définition communautaire des PME (voir Mémento Fiscal n° 92650) peuvent bénéficier d'un **remboursement immédiat de leur créance de crédit d'impôt recherche** (CGI, art. 199 ter-B-I ; BOI 4 A-1-12 ; voir Mémento Fiscal, n° 92650).

Sur l'impact du remboursement du CIR sur le calcul de la participation des salariés, voir n° 2962-2.

Depuis les comptes clos au 31 décembre 2010, dans tous les cas, le **produit de crédit d'impôt** est à comptabiliser **en diminution de l'impôt sur les bénéfices** (Position du Collège de l'ANC du 5 novembre 2010, rendue publique le 11 janvier 2011, www.anc.gouv.fr).

Il n'est donc désormais plus possible de comptabiliser le CIR comme une subvention en produits d'exploitation plutôt qu'en moins de l'IS, conformément à la pratique IFRS actuelle (voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5337).

Cette position de l'ANC, conforme à la position fiscale, permet d'éviter tout risque d'imposition du produit en matière de CVAE.

Si l'ANC avait laissé le choix entre impôt et subvention, un risque fiscal en matière de CVAE aurait persisté. En effet, en l'absence de règle comptable contraire claire, l'Administration aurait pu estimer (comme elle l'avait déjà fait dans certains redressements) que le CIR faisait partie de la valeur ajoutée pour le calcul de la CVAE, même s'il était comptabilisé en moins de l'impôt et même s'il n'est pas taxable au regard de l'IS (les deux impôts et leurs bénéficiaires étant différents).

Remarque
Maintien d'une comptabilisation du CIR en subvention : en pratique, certaines entreprises considèrent que cette position de l'ANC ne constitue pas une règle (position que nous ne partageons pas, voir n° 246, force des avis de l'ANC). Si une comptabilisation en subvention est de ce fait retenue, les entreprises s'exposent au risque d'imposition du CIR au regard de la CVAE.

En pratique, si le CIR :

- est imputé immédiatement, il est comptabilisé **en moins de la charge d'IS** de l'exercice (D. adm. 4 A-4131, n° 13) ;

- n'est pas imputé (ou partiellement), par analogie avec la position retenue pour le report en arrière des déficits par le PCG et selon le BOI 4 A-1-00, il est comptabilisé au compte 699 (voir n° 2863) dans une subdivision intitulée par exemple « Produits - Crédit d'impôt recherche » par le débit d'une subdivision du compte 444, s'intitulant par exemple, « Etat-crédit d'impôt recherche imputable » (cette subdivision étant soldée soit lors de la liquidation de l'impôt, soit lors de l'obtention du remboursement au bout de trois ans).

Fiscalement,

- le crédit d'impôt vient diminuer le montant de l'impôt à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WK),

- la fraction du crédit d'impôt non imputée sur l'IS dû au titre de l'exercice d'engagement des dépenses de recherche est à déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Remarques

1. Comptes consolidés Dans les comptes consolidés établis en règles françaises, dans la mesure où la question de la comptabilisation du CIR dans ces comptes n'a, à ce jour, pas été tranchée par l'ANC, les entreprises ont à notre avis le choix entre :

- le maintien du CIR en moins de l'impôt,

- ou (solution qui a notre préférence), du fait de l'élimination, dans les comptes consolidés, des écritures passées pour des raisons fiscales (voir ci-avant), reclasser le CIR en subvention et donc en produits d'exploitation.

2. Entreprise passible de l'IR Le crédit d'impôt recherche s'imputant sur l'impôt dû par les associés, il n'a **pas à figurer dans la comptabilité** de l'entreprise (voir n° 2848).

III. Mobilisation de la créance sur le Trésor
Le crédit d'impôt non imputé, qui constitue une créance sur le Trésor, est **mobilisable** auprès des établissements de crédit dans les conditions prévues par la loi **Dailly** (voir n° 2114 s.). Les obligations déclaratives et comptables attachées à la mobilisation de la créance sont précisées (BOI 4 A-1-00). Les sociétés doivent en particulier souscrire un état de suivi spécifique (n° 2069 ter) de la créance mobilisée.

En cas de cession à titre de garantie ou de remise à l'escompte auprès d'un établissement de crédit de la créance sur l'Etat, voir n° 2115 s.

Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 1798-2.

1691-1

Comptabilité et fiscalité - **Projet de loi de finances pour 2013** - De nouvelles mesures défavorables aux entreprises ! *FRC 11/12 Inf. 1*

Avances de l'Etat en faveur de la recherche dont le remboursement est conditionnel

1691-2

L'Etat peut octroyer à certaines entreprises des avances, assorties ou non d'intérêts, en vue de faciliter le lancement d'études de développement et de fabrication de certains matériels. Ces avances sont remboursables, avec ou sans prime, au-delà d'un certain seuil de rentabilité, sur le prix des ventes de ces matériels (ces contrats peuvent comporter l'institution de redevances au profit de l'Etat sur les ventes de ces matériels).
L'existence de cette avance **ne change rien à la comptabilisation des dépenses** concernées par le projet de recherche.

I. En cours d'exécution du contrat

a. Comptabilisation des avances Elles sont à comptabiliser, selon le PCG (art. 441/16), au compte 167 « Emprunts et dettes assortis de conditions particulières » (sous-compte 1674 « avances conditionnées ») et à présenter au bilan dans la rubrique « Autres fonds propres » (voir n° 3163).

Fiscalement, Il en est de même. Ces sommes revêtent, en effet, en dépit de la terminologie employée pour les désigner (subventions), le caractère de **prêts remboursables** plutôt que celui de subventions proprement dites (D. adm. 4 A-2411, n° 8).

Remarques

1. Absence d'incidence du mode de remboursement Le mode de remboursement en cas de succès n'a, à notre avis, pas d'importance ; ainsi, le fait que l'avance soit remboursable en une seule fois, ou en plusieurs fois en fonction de redevances calculées sur un chiffre d'affaires, ne modifie pas son caractère de « dettes ».

2. Coexistence de deux contrats En revanche, s'il existait deux contrats indépendants, l'un prévoyant l'octroi d'une subvention à fonds perdus et l'autre le paiement de redevances à concurrence d'un montant déterminé (sans faire référence au 1er contrat), les modalités de comptabilisation seraient alors différentes :

- la subvention pourrait être constatée en produits (sur la comptabilisation des subventions d'investissement, voir n° 3247) ;

- les redevances futures constitueraient des charges lors de la constatation du chiffre d'affaires correspondant, mais seraient à prendre en compte pour la justification de la rentabilité permettant de porter les frais de développement à l'actif.

b. Comptabilisation des dépenses En l'absence de précisions des organismes compétents, **à notre avis,** l'entreprise peut, à l'aide des fonds perçus :

1. Acquérir ou créer pour elle-même des moyens de production inscrits aux comptes 21 **« Immobilisations »** ou 23 « Immobilisations en cours » ;

Sur le coût d'acquisition ou de production à retenir, voir n° 1420.

2. Exécuter les commandes dont le coût est enregistré dans les comptes de **stocks** de la classe 3 ;

3. Engager des **coûts de développement** pouvant être portés à l'actif au compte 203, si les conditions d'activation sont réunies (voir n° 1643).

Concernant leur amortissement, le bulletin CNCC (n° 72, décembre 1988, EC 88-46, p. 502 s. et n° 75, septembre 1989, EC 89-05, p. 378) considère que l'existence d'avances conditionnées n'est pas de nature à pouvoir modifier les règles d'amortissement des frais de développement.

4. Engager des **dépenses de fonctionnement** qui ne seront pas incorporées à ces éléments d'actif mais comptabilisées en charges dans l'exercice au cours duquel elles sont engagées.

II. Dénouement de l'opération

a. S'il est probable que l'opération soit un succès, ou tant qu'il n'est pas certain qu'elle sera un échec. L'avance est maintenue dans les fonds propres jusqu'à son remboursement (déclenché par le succès du projet). En outre, il convient, à notre avis, de commencer dès l'octroi de l'avance, à provisionner la prime éventuellement prévue au contrat qui sera susceptible d'être versée en cas de remboursement. Il en est de même des éventuels intérêts, dès lors que ceux-ci sont dus dès l'octroi de l'avance.

En pratique, la détermination du montant à provisionner peut nécessiter de prendre en compte le chiffre d'affaires futur estimé lorsque les contrats d'avances remboursables prévoient une indexation sur le chiffre d'affaires généré par les projets. Tout changement d'estimation du chiffre d'affaires prévisionnel à la clôture doit conduire à un changement d'estimation du montant couru et donner lieu à un gain ou une perte, constaté immédiatement en résultat financier (voir n° 364-2).

Fiscalement, En revanche (D. adm. 4 A-2411, n° 9, applicable aux subventions versées par l'Etat et remboursables en cas de succès, transposables, à notre avis, aux aides Oséo), les intérêts (ou la prime) dûs en cas de remboursement, à notre avis :

- sont déductibles à compter de la date de remboursement de l'avance (et non dès que l'avance est accordée) ;

- doivent être échelonnés sur la durée prévue du remboursement.

b. Lorsqu'il devient probable que l'opération sera un échec.

L'échec de l'opération est constaté, en général, par le non-respect des critères de rentabilité fixés par le contrat. Il est donc possible que l'opération soit considérée au regard du contrat comme un échec, sans qu'elle le soit totalement sur le plan économique et commercial.

Il convient :

- de réaliser un test de dépréciation sur les actifs liés au projet (frais de développement, installations...), la perspective d'un échec constituant un indice de perte de valeur ;

- de procéder à une dépréciation des actifs si leur valeur actuelle est devenue inférieure à leur VNC ;

En cas de réalisation d'un test de dépréciation, la subvention probable doit, à notre avis, être prise en compte dans le calcul. La valeur actuelle (tenant elle-même compte de la subvention) doit ainsi être comparée à la valeur nette comptable des actifs minorée de la subvention d'investissement probable.

- de reprendre les intérêts et primes précédemment provisionnés (voir ci-avant **a.**).

Fiscalement, La provision ayant été réintégrée lors de la sa dotation (voir ci-avant a.), sa reprise devrait être déduite extra-comptablement (ligne WU de l'imprimé n° 2058-A).

En revanche, ce n'est que lorsque l'échec sera constaté que l'entreprise pourra comptabiliser l'abandon de créance en produit (voir ci-après **c.**).

Juridiquement, Selon le bulletin CNCC (n° 75 précité), un échec estimé probable avant le dénouement de l'opération ne peut modifier la nature juridique de l'avance conditionnée perçue et la transformer en subvention acquise et justifier ainsi sa prise en considération dans les comptes sous quelque forme que ce soit.

c. Si l'opération se solde par un échec, celui-ci entraîne l'**abandon par l'Etat de sa créance** sur l'entreprise. Cette remise constitue une **subvention** (compte 74) d'exploitation ou un produit exceptionnel (compte 778).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même (D. adm. 4 A-2411, n° 10).

En contrepartie, la **charge** correspondant à la **disparition des éléments d'actif** vendus ou dépréciés (perte sur installations mises hors service...) est constatée.

A notre avis, le classement de la subvention en exploitation ou en exceptionnel devrait être conditionné par la comptabilisation des charges correspondantes (une information en annexe peut être utile en cas de montant significatif).

Détermination du coût de production des logiciels autonomes

1695

Afin de déterminer le coût de production d'un logiciel, il est nécessaire de faire la **distinction** entre les logiciels :

- **autonomes,** qui sont évalués comme exposé ci-après (voir n° 1695-1) ;

- **faisant partie d'un projet de développement** plus global, qui sont évalués comme les coûts de développement auxquels ils appartiennent (voir n° 1686 s.).

Sur cette distinction, voir n° 1620.

1695-1

Le coût de production d'un logiciel autonome est calculé soit dans les comptes de la comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion.
En l'absence de précision du CNC quant à la nature des charges devant être incorporées dans le coût de production au sein de chaque phase, il convient, à notre avis, d'appliquer les règles générales d'évaluation des immobilisations incorporelles produites par l'entreprise (voir n° 1686 s.).

Le coût de production d'un logiciel comprend tous les coûts :

a. Directement attribuables et nécessaires pour créer et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction.

Devraient notamment pouvoir être directement attribuables, le coût des salaires s'ils peuvent être affectés à la mise en place des systèmes d'information sur une base fiable et raisonnable (sur la base d'une feuille de temps par exemple) et les honoraires payés à des prestataires extérieurs pour paramétrer les logiciels et les adapter aux modules préexistants le cas échéant. En revanche, ne constituent pas des composantes du coût les coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la mise en place des logiciels.
L'entreprise doit notamment mettre en oeuvre des outils de gestion permettant (voir n° 1622) :

- d'individualiser nettement les projets et d'établir distinctement leur coût ;

- de rattacher les charges engagées aux différentes phases techniques (voir ci-avant).

b. Engagés pendant la phase d'activation. Cette phase commence à compter de la date à laquelle toutes les conditions énoncées par l'article 331-3 du PCG sont remplies (voir n° 1622). En conséquence, selon le PCG (art. 331-3 II.b), le coût de production comprend les seuls coûts liés :

- à la conception détaillée de l'application (aussi appelée analyse organique), comprenant par exemple, à notre avis, les frais d'élaboration du cahier des charges, la conception du pilote... ;

- à la programmation (aussi appelée codification), comprenant notamment, à notre avis, le paramétrage, la codification et le déploiement sur le ou les sites d'utilisation ;

- à la réalisation des tests et jeux d'essais ;

- et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe.

L'avis CNC n° 31 précité a apporté les précisions complémentaires suivantes présentées dans le tableau ci-après :

CHARGES correspondant aux différentes PHASES	Incorporation dans le COUT DE PRODUCTION
1. Etude préalable.	Exclues.
2. Analyse fonctionnelle.	Exclues (généralement).
3. Analyse organique.	**Incluses** (sauf exception).
4. Programmation.	**Incluses.**
5. Tests et jeux d'essais.	**Incluses.**
6. Documentation.	**Incluses** (sauf exception).
7. Formation de l'utilisateur.	Exclues.
8. Suivi de logiciel (maintenance).	Exclues (voir n° 1674).

Sur le traitement des dépenses ultérieures sur les logiciels, voir n° 1674.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 81).

Remarque
Frais de pilotage : il convient, à notre avis, de distinguer deux situations différentes :

1. Si les charges relatives au pilotage du projet peuvent, après analyse, être rapportées à chacune des 8 étapes décrites par l'avis CNC n° 31 précité, les principes d'activation ou non des dépenses sont les suivants :

- **arbitrage** : à notre avis, s'il s'agit de décisions sur les règles de programmation, la charge devrait être immobilisée car elle se rapporte aux étapes « analyse organique » ou « programmation ». En revanche, si l'arbitrage porte sur le choix du logiciel et des prestataires, il s'agit d'une charge (« étude préalable ») ;

- **comité de pilotage, suivi, réalisation, mise à jour des plannings** : ces charges devraient pouvoir être **immobilisées** car elles se rapportent, à notre avis, aux phases « analyse organique », « tests » ou « programmation » ; à ce stade, les critères nécessaires à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont respectés ;

- dès que l'entreprise entre dans la **phase de formation** des utilisateurs, les dépenses **ne sont plus immobilisables.**

2. Si les charges relatives au pilotage du projet ne peuvent pas être ventilées par étapes, l'ensemble des frais de pilotage est considéré comme non immobilisable.

D. Autres modalités d'évaluation des immobilisations incorporelles

1696

Les immobilisations acquises selon les modalités suivantes sont étudiées aux numéros indiqués ci-après. Sur les immobilisations incorporelles :

- acquises en application d'un **contrat de crédit-bail,** voir n° 1750 s. ;

- reçues **à titre d'apport en nature,** voir n° 1441 ;

- acquises **par voie d'échange,** voir n° 1443 ;

- acquises **à titre gratuit,** voir n° 1445 (principe général), 1697 s. (quotas attribués par l'Etat) ;

- pour un **prix global,** voir n° 1698 ;

- pour un **prix exprimé en une redevance annuelle,** voir n° 1610-1 (acquisition du droit de propriété), 1639-4 (contrat de louage de marque et de brevet) et 1639-5 (concession du droit d'utilisation d'autres immobilisations incorporelles).

Sur les **aspects particuliers liés à la TVA,** voir n° 1447.
Sur les **frais d'établissement,** voir n° 2326 s.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6047 (immobilisations acquises par voie d'échange et à titre gratuit).

Quotas

Quotas d'émission de gaz à effet de serre

1697



L'Etat attribue gratuitement, sous réserve de restitution, des quotas d'émission de gaz à effet de serre aux entreprises relevant de certaines activités et possédant des installations classées rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère. Les émissions de gaz à effet de serre font naître une obligation vis-à-vis de l'Etat, les quotas devant être restitués à hauteur des émissions réalisées. Afin de couvrir leurs émissions excédant les quotas détenus, les entreprises peuvent, en outre, être amenées à acquérir des quotas supplémentaires sur le marché.

Pour plus de détails sur le dispositif juridique (entreprises concernées, sanctions...), voir n° 1638-2.
Sur leur comptabilisation à l'actif, voir n° 1638-2.
Sur l'évaluation à la clôture, voir n° 1730-6.
Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 939-3.
Pour un exemple complet du traitement des quotas d'émission, voir n° 939-3.

Remarque
Travaux en cours à l'ANC : un groupe de travail est actuellement en cours à l'ANC pour revoir le traitement comptable des quotas de gaz à effet de serre, (en IFRS et en règles françaises), notamment du fait de leur attribution par mise aux enchères à compter de 2013 (voir n° 5875).

I. Lors de leur inscription à l'actif
Le traitement comptable dépend de l'activité principale de l'entreprise :

a. Entreprises industrielles Les quotas d'émission sont évalués à leur **valeur vénale** à leur date d'inscription au registre SERINGAS (voir n° 1638-2) et non pas au 1er janvier de l'année d'octroi (PCG art. 322-1, Avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004, § 4.1.5 et Rec. CNC n° 2009-R-02 du 5 mars 2009, § 3).
Cette valeur vénale correspond (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.1.2 et PCG, art. 322-1/10) au « montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture (ou de l'évaluation initiale), de la vente de l'actif, lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie », c'est-à-dire :

- soit à la **valeur de marché** s'il existe un **marché actif,** c'est-à-dire au cours à la date de réception des quotas d'émission ;

- soit, à défaut de marché actif, à **une valeur évaluée par des experts** ou, le cas échéant, **par référence à des marchés européens ou internationaux.**

Dans l'hypothèse où aucune évaluation fiable ne serait possible, les quotas seraient évalués pour une **valeur nulle** (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.1.2).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre (voir n° 5875) prévoit de comptabiliser pour une valeur nulle les quotas gratuits détenus pour se conformer aux obligations (à suivre dans une « comptabilité matière »).

b. Entreprises de négoce : des dispositions spécifiques ont été prévues (Note de présentation de l'avis CU CNC n° 2004-C, § 1) concernant les entreprises de négoce uniquement (et non les entreprises industrielles qui peuvent également négocier les quotas qu'elles ont reçus à titre gratuit :

a. Comptabilisation initiale Les quotas d'émission sont comptabilisés dans un sous-compte du compte 504 « Autres titres conférant un droit de propriété », nonobstant le fait que ces droits ne sont pas des instruments financiers (Avis CU CNC n° 2004-C, § 2). La détention de droits n'étant pas liée à un processus de production générant des émissions, ces actifs n'ont pas de contrepartie liée au bilan et il n'y a pas lieu de tenir compte des émissions dans leur évaluation (Avis CU CNC n° 2004-C, § 2).

b. Evaluation à la clôture En application du principe de prudence, les moins-values latentes doivent donner lieu à la comptabilisation d'une dépréciation. Les plus-values et les moins-values réalisées lors d'une cession sont comptabilisées systématiquement en résultat (Avis CU CNC n° 2004-C, § 2).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité prévoit que les quotas détenus en vue du négoce seront comptabilisés en stocks (voir n° 5875).

II. Acquisition sur le marché

S'agissant de l'acquisition éventuelle de quotas d'émission sur le marché, les achats sont comptabilisés pour leur coût de transaction (voir n° 1681 s.), au compte d'immobilisations incorporelles (Avis CU CNC n° 2004-C, § 1.1.2).

Fiscalement, Le traitement des quotas d'émission de gaz à effet de serre est aligné sur le traitement comptable actuel (BOI 4 A-13-05, n° 26).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité prévoit de comptabiliser les quotas acquis en stocks et non plus en immobilisations incorporelles (voir n° 5875).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6137-1.

1697

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Quotas de gaz à effet de serre** - La mise aux enchères sera effective dès le 1er janvier 2013 *FRC 10/12 Inf. 10*

Droits d'exclusivité publics

1697-1

(droits d'atterrissage sur un aéroport, licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, licences ou quotas d'importation, droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à des restrictions, quotas de production, de livraison de sucre, lait ou alcool...). Dans certaines activités, les entreprises se voient attribuer des droits à titre gratuit. Certains de ces droits, comme les quotas de production de sucre par exemple, peuvent également s'acquérir auprès de sociétés du secteur.

Sur la comptabilisation des droits d'exclusivité publics, voir n° 1638-1.
Sur leur amortissement, voir n° 1730-7.

A notre avis :
- les droits acquis à titre gratuit devraient être évalués à leur valeur vénale (voir n° 1445), dès lors qu'il est possible d'établir cette valeur vénale ; néanmoins, l'évaluation de ces droits à l'actif suppose la possibilité d'une évaluation fiable, ce qui est rarement le cas en matière de droits publics, sauf en cas de marché actif ;

Concernant les quotas de production de sucre, la CNCC (Bull. n° 147, septembre 2007, EC 2007-47 p. 143 s.) estime que la durée de vie d'un an des quotas (de nouveaux quotas étant en effet attribués à titre gratuit pour l'exercice suivant) permet d'admettre leur non-valorisation à l'actif, leur VNC étant nulle à la clôture de la période de commercialisation.

Sur le cas particulier des quotas de gaz à effet de serre, voir n° 1697.

- les droits acquis à titre onéreux (notamment auprès de tiers) sont évalués à leur coût d'acquisition (voir n° 1681 s.).

Fiscalement, Il en est à notre avis de même.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5330.

Acquisition pour un prix global

1698

Selon le PCG (art. 321-8), lorsque des biens sont **acquis conjointement,** ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le **coût d'entrée** de chacun des biens est **ventilé** à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux.
En outre, à défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux :
- le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un **prix de marché, ou forfaitairement** s'il n'en existe pas ;

Sur l'évaluation par un expert de **brevets** acquis pour un prix global incluant celui d'autres éléments incorporels d'actif, voir n° 1685-1.

- puis le coût des autres actifs s'établit par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

C'est notamment le cas pour le **fonds de commerce,** voir n° 1631-1.
Pour un exemple d'application à des **stocks,** voir n° 1186, et à des **titres,** voir n° 1905-6.

Remarque
Individualisation de l'actif : pour l'AMF (Rapport COB 1996, p. 96 s.), l'individualisation d'actifs acquis globalement doit être la plus rapprochée possible de la date d'acquisition. En outre, le fait de reporter durablement, après sa création ou son acquisition, l'inscription d'un actif en comptabilité ne paraît pas compatible avec les principes qui guident ces textes, à savoir non seulement la détermination fiable du coût d'entrée, mais aussi la possibilité d'en suivre la valeur à la clôture de chaque exercice (C. com. art. L 123-12) et s'il y a lieu d'en tirer les conséquences qui s'imposent (respect des règles prévues en matière de réévaluation, prise en compte de la dépréciation, etc.).

En matière d'information, une mention sur la nature, le montant et le traitement retenu doit être faite dans l'annexe (PCG, art. 531-2/14).

Fiscalement, Il en est de même. En effet, lors d'une acquisition pour un prix global, la valeur de chaque bien est déterminée par évaluation directe ou, le cas échéant, par différence entre le coût global d'acquisition et le prix des autres éléments d'actifs dont le coût est connu (CE 2 novembre 2011, n° 340969 ; CE 28 décembre 2007, n° 284899 et 285506, à propos d'une marque viticole acquise en même temps que les autres actifs d'un domaine viticole pour un prix global).

II. Valeur d'inventaire

1710

Le Code de commerce (C. com. art. L 123-12, al. 2) prescrit à tout commerçant de faire au moins une fois tous les douze mois un inventaire de ses biens - dont ses immobilisations. A cette occasion, il procède à leur recensement et à leur évaluation.
En principe, l'évaluation de chacun des éléments de l'inventaire est effectuée à sa **valeur nette comptable,** sauf si celle-ci est jugée notablement inférieure à la valeur actuelle. Dans ce cas, c'est la **valeur actuelle** qui est retenue comme valeur d'inventaire (C. com. art. R 123-178-5°).

Pour plus de détails sur :

- la valeur nette comptable, voir n° 1450-1,

- la valeur actuelle, voir n° 1450-2.

Pour les éléments d'actif immobilisé, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent donc, s'il y a lieu, tenir compte des **plans d'amortissement** (C. com. art. L 123-18, al. 2).

En conséquence, il est nécessaire, à la date d'inventaire :

I. d'effectuer une comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ; Cette comparaison :

- devrait être systématique,

- effectuée élément par élément.

II. de constater une dépréciation pour ramener leurs immobilisations incorporelles non rentables à leur valeur actuelle, si la valeur actuelle est **notablement inférieure** à la valeur nette comptable (C. com. art. R 123-178-5° et PCG, art. 322-5.3).

Pour plus de détails sur la valeur d'inventaire, voir les développements sur les immobilisations corporelles, n° 1450 s.

Fiscalement, Sur la déductibilité des dépréciations des immobilisations, voir n° 1502.

III. Valeur à l'arrêté des comptes (valeur au bilan)

Règle générale

1711

Pour l'arrêté des comptes, la valeur comptable est déterminée de la manière suivante.

I. La valeur nette comptable d'une immobilisation correspond à sa valeur brute diminuée des **amortissements** (voir n° 1715 s.).

Pour plus de détails sur la valeur nette comptable, voir n° 1450-1.

II. A la date de clôture, la valeur nette comptable est comparée à la valeur actuelle (valeur d'inventaire) à la même date (C. com. art. L 123-18 al. 2).

Pour plus de détails sur la valeur actuelle, voir n° 1450-2.

a. Si la valeur actuelle est supérieure à la valeur nette comptable, la **plus-value** constatée entre lesdites valeurs n'est **pas comptabilisée** (PCG, art. 322-2.1) ;

Aucune dérogation à cette règle ne saurait être admise (voir n° 361-4), les réévaluations n'étant plus ouvertes aux immobilisations incorporelles. Pour plus de détails, voir n° 3356.

b. Si la valeur actuelle devient inférieure à la valeur nette comptable, les **moins-values** entre lesdites valeurs sont prises en compte par la constitution (PCG, art. 322-5.3) :

- soit d'une **dépréciation** (voir n° 1735 s.),

- soit d'un **amortissement exceptionnel** (voir n° 1738).

Les moins-values ne peuvent être compensées avec des plus-values latentes existant sur d'autres biens. En effet, la référence à la valeur d'usage pour la détermination de la valeur actuelle **interdit toute compensation,** comme pour les titres de participation (voir n° 1851).

III. Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'**amortissements dérogatoires** (voir n° 1722) ou d'autres **provisions réglementées** (voir n° 3220 s.) ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation (PCG, art. 322-2.2).

A. Amortissement des immobilisations incorporelles

1. Principe des amortissements pour dépréciation

Sur la constatation obligatoire des amortissements pour dépréciation, voir n° 1452.
Sur la distinction entre amortissements pour dépréciation et amortissements dérogatoires, voir n° 1453.

Conception légale de l'amortissement pour dépréciation

1715

Il existe diverses conceptions de la nature et des effets de l'amortissement, mais une seule est retenue légalement.

Sur les différentes conceptions de l'amortissement, voir n° 1455.

Le Code de commerce et le PCG tiennent l'amortissement des immobilisations pour un **processus de correction de l'évaluation des immobilisations** dont le potentiel des services attendus s'amoindrit normalement d'une manière irréversible du fait de la **consommation des avantages économiques** attendus de l'immobilisation (PCG, art. 322-1.2 et 322-1.3).

Sur la notion de consommation des avantages économiques, voir n° 1456-1.

Ainsi :

a. La durée d'amortissement doit correspondre à la durée d'utilisation de l'immobilisation par l'entreprise (voir n° 1720) ;

Cette durée réelle d'utilisation :

- a pour point de départ la date de début de consommation des avantages économiques attendus (voir n° 1719),
- est différente de la durée d'usage (fiscalement admise),
- tient compte des habitudes de conservation de l'immobilisation par l'entreprise.

b. Le mode d'amortissement doit correspondre à l'utilisation effective du bien (voir n° 1721).

Il n'est donc pas nécessairement linéaire et peut être fondé, par exemple, sur des unités d'oeuvre (voir n° 1464).
En outre, le plan d'amortissement peut être modifié en cours de vie en cas de dépréciation ou en cas de modification significative de l'utilisation du bien (voir n° 1717 VI).

Immobilisations « amortissables »

Principe

1716

Selon le PCG, une immobilisation amortissable est une immobilisation dont l'**utilisation** par l'entité est **déterminable** (PCG, art. 322-1.1).

Fiscalement, Il en est de même. Les éléments incorporels ne se déprécient pas généralement du fait de l'usage et du temps et ne peuvent par conséquent donner lieu à amortissement (BOI 4 A-13-05, n° 87). Toutefois, suivant une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, les immobilisations incorporelles sont amortissables s'il est normalement prévisible, à la date de leur création ou de leur acquisition, que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée (CE 3 février 1989, n° 58260).

Son utilisation est déterminable lorsque l'**usage attendu** de l'actif par l'entité est **limité** dans le temps (PCG, art. 322-1.2).

Remarques

1. Durée d'utilisation indéterminable Une immobilisation est considérée comme ayant une utilisation **indéterminable** (ce qui ne signifie pas infinie) lorsque, sur la base d'une analyse de tous les faits pertinents, il n'y a **pas de limite prévisible** à la durée durant laquelle il est attendu que cette immobilisation procurera des avantages économiques à l'entité (Avis CNC n° 2002-07, § 1.1). Dans ce cas, l'immobilisation n'est pas amortissable. Toutefois, dès lors que la durée d'utilisation sera déterminée, l'immobilisation deviendra amortissable.

2. Durée d'utilisation non déterminable de façon précise Le fait de ne pas pouvoir déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle de manière précise n'implique pas que cette durée d'utilité est indéfinie. En effet, même lorsque l'entité rencontre des difficultés à estimer une durée d'utilité pour une immobilisation incorporelle donnée (ce qui est relativement fréquent en pratique), il est généralement possible de faire référence aux **benchmarks** ou données historiques sectorielles de durées de vie et d'amortir l'immobilisation sur la durée d'utilité la plus probable ainsi estimée.

Par exemple, une entreprise de presse qui ne parviendrait pas à définir précisément la durée d'utilité d'un titre de magazine acquis séparément peut se référer aux données sectorielles historiques de durée de vie moyenne des magazines du même type et retenir cette durée comme durée d'amortissement « à compter de la date de création ».

Pour plus de détails sur la définition d'une immobilisation amortissable et sur les critères applicables pour déterminer si l'usage est limité, voir n° 1456-1.

En pratique

1716-1

Selon l'avis CNC n° 2002-07 (§ 1.1), certains actifs incorporels ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable car ils bénéficient d'une **protection juridique** :

- les brevets d'invention, voir n° 1725 ;
- les licences.

A notre avis, sont également amortissables :

- les autorisations de mise sur le marché (AMM), voir n° 1725-1 ;
- certaines marques acquises non entretenues, voir n° 1726 ;
- les procédés industriels susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique, voir n° 1727 ;
- les modèles et dessins, susceptibles de se déprécier du fait des changements de mode, voir n° 1727.

Toutefois, ces immobilisations incorporelles bénéficiant d'une protection juridique ne sont pas nécessairement amorties sur la durée de protection, celle-ci pouvant être différente de la durée d'utilisation de ces éléments (voir n° 1720).

En revanche, d'autres actifs incorporels, tels que les fonds commerciaux (voir n° 1729), peuvent ne pas avoir de durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable et ne font donc pas l'objet d'un plan d'amortissement.

Toutefois, des immobilisations incorporelles non amortissables peuvent le devenir.

Sur les autres cas particuliers d'amortissements, voir n° 1723 s.

Plan d'amortissement

1717

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable, tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité (PCG, art. 322-4.3).
Il appelle les précisions suivantes.

I. Définition
Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.
La **valeur amortissable** de l'actif est sa **valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle** (PCG, art. 322-1.3).

Pour plus de détails sur la base amortissable, voir n° 1718.

II. Champ d'application

Il s'applique aussi bien aux immobilisations incorporelles qu'aux immobilisations corporelles (Bull. COB n° 168, mars 1984, p. 3 s.). Il ne concerne que les **amortissements pour dépréciation** conformes aux principes comptables, par opposition aux amortissements dérogatoires pris en application de règles particulières (notamment fiscales).

Pour plus de détails sur la distinction entre amortissements pour dépréciation et amortissements dérogatoires, voir n° 1453. Sur les amortissements dérogatoires, voir n° 1722.

III. Date d'établissement du plan d'amortissement

L'amortissement d'un actif commence en principe à la date de **mise en service** de l'actif (PCG, art. 322-4.2).

Pour plus de détails sur la date de début des amortissements, voir n° 1719.

IV. Modalités d'établissement du plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est établi en prenant en compte les caractéristiques propres à l'entreprise. Ces caractéristiques concernent à la fois :

- la valeur résiduelle (voir n° 1718),

- la durée (voir n° 1720),

- et le mode d'amortissement (voir n° 1721).

A notre avis, le plan d'amortissement peut être établi, comme le précisait le PCG 82 (p. I.36) par élément ou par catégorie d'éléments.

V. Forme du plan d'amortissement

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.36), le plan est un tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives.

Ce plan fait apparaître, à notre avis, la valeur brute, le montant des amortissements annuels pratiqués ainsi que la valeur résiduelle du bien considéré, et ce, exercice par exercice.

VI. Modifications du plan d'amortissement

Elles peuvent résulter de plusieurs causes :

- changement significatif dans l'utilisation du bien (changement de condition d'exploitation, fin d'utilisation), voir n° 1467 ;

Exemple

Exemples

- La modification de l'utilisation d'une marque acquise pourra, par exemple, résulter de l'ouverture du marché à la concurrence ou de l'apparition de nouveaux acteurs ;

- L'apparition de nouvelles technologies pourrait conduire à réduire les avantages économiques futurs qu'une entreprise pourrait obtenir de l'utilisation d'un brevet.

- changement de nature du bien, voir n° 1467-1 ;

Exemple

Exemple Tel est le cas d'une marque acquise et dans un premier temps entretenue (utilisation indéterminable), dont l'entité décide, dans un deuxième temps, d'arrêter l'utilisation.

- comptabilisation d'une dépréciation, voir n° 1505 s. ;

- redressement fiscal, voir n° 1468.

Base amortissable

Définition

1718

Selon le PCG (art. 322-1.3), le montant amortissable d'un actif est sa **valeur brute** (voir n° 1450-1) **sous déduction de sa valeur résiduelle,** celle-ci étant la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation, diminuée des coûts de sortie.

Sur les coûts de sortie, voir n° 1450-2.
Sur les modalités de détermination et les conditions de prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable, voir n° 1458-2.
Pour un exemple chiffré mettant en évidence les conséquences pratiques comptables et fiscales de la prise en compte de la valeur résiduelle (et notamment sur la constatation d'amortissements dérogatoires résultant de la base), voir n° 1460-5.

Fiscalement, En revanche, la base de calcul de l'amortissement est en principe le prix d'achat ou de revient du bien (CGI A II, art. 15 ; BOI 4 A-13-05, n° 91 et D. adm. 4 D-131), la notion de valeur résiduelle n'ayant pas été retenue sur le plan fiscal, selon Hervé Quéré (DLF), pour éviter tout contentieux long lié au problème d'évaluation de la valeur résiduelle. En conséquence, les entreprises doivent :

- **si l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscalement déductible,** constater obligatoirement un amortissement dérogatoire à due concurrence ;

- **si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible,** effectuer des corrections extra-comptables.

Pour plus de détails, voir n° 1458-1.

Sur les corrections extra-comptables liées à la 1re application des nouvelles règles sur les actifs, voir n° 1601 et nos commentaires n° 1458-1.

En pratique, toutefois, la valeur résiduelle pour une immobilisation incorporelle ne devrait pas, en général, être mesurable, sauf :
- si un tiers s'est engagé à racheter l'immobilisation incorporelle à la fin de sa durée d'utilisation par l'entreprise,

Ceci suppose, à notre avis, que cette durée d'utilisation soit inférieure à la durée de vie probable totale de l'actif.

- ou s'il existe un marché permettant de déterminer cette valeur de manière fiable.

En général, pour les immobilisations incorporelles, un tel marché ne devrait pas exister.

Date de début des amortissements

1719

L'amortissement d'un actif commence à la date de **début de consommation des avantages économiques** qui lui sont attachés (sauf pour les logiciels acquis, voir n° 1723-1). Cette date correspond généralement à la **mise en service** de l'actif (PCG, art. 322-4.2), c'est-à-dire, à notre avis, la date à laquelle l'immobilisation est en **état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.** Pour plus de détails sur cette date (qui correspond à la date de fin de la période d'incorporation des coûts dans le coût d'entrée), voir n° 1689-2.

Fiscalement, Il en est en principe de même (BOI 4 A-13-05, n° 103 et D. adm. 4 D-2121, n° 1). Toutefois, sur le cas particulier :

- des logiciels, voir n° 1723-1 (amortissement possible dès le premier jour du mois d'acquisition, sur 12 mois) ;

- des coûts de développement, voir n° 1724-1 (amortissement obligatoire dès la comptabilisation à l'actif, sans attendre la fin de la période de production).

Voir également n° 1459, nos remarques.

Taux ou durée des amortissements pour dépréciation

Principe

1720

Pour amortir leurs immobilisations incorporelles, les entreprises doivent en principe retenir sur le plan comptable leur **durée réelle d'utilisation** dans l'entreprise (Avis CU CNC n° 2005-D du 1er juin 2005, § 1.1.2).
A notre avis, ces durées sont fixées en tenant compte, notamment :

- de **l'utilisation attendue** de l'actif par l'entreprise ;

- des **cycles de vie** caractéristiques du produit relatif à l'actif et des informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de type similaire qui sont utilisés de façon similaire ;

- de **l'obsolescence** technique, technologique, commerciale ou autre ;

- de la **stabilité du secteur d'activité** dans lequel l'actif est utilisé et de **l'évolution de la demande** portant sur les produits ou les services résultant de l'actif ;

- des actions attendues des **concurrents** ou des concurrents potentiels ;

- du niveau des dépenses de **maintenance** ;

- des **limitations juridiques** ou autres pour son utilisation (dates d'expiration des contrats de location liés, durée des concessions...) ;

- du fait que la durée d'utilité de l'actif dépend (ou non) de la **durée d'utilité d'autres actifs** de l'entreprise.

Remarque
Immobilisations incorporelles bénéficiant d'une protection juridique : elles ne sont pas nécessairement amorties sur la durée de protection, celle-ci pouvant être différente de la durée d'utilisation de ces éléments. Tel est le cas des AMM pour lesquelles il convient, à notre avis, de tenir compte des renouvellements probables (voir n° 1725-1). Dans ce cas, la durée d'utilisation retenue peut être supérieure à celle de l'autorisation obtenue initialement.

Par mesure de simplification, toutefois, certaines PME sont autorisées à ne pas rechercher les durées d'utilisation et à appliquer les durées d'usage fiscalement admises. Pour plus de détails sur cette mesure de simplification, voir n° 1460-4.

Fiscalement, Le principe selon lequel les durées d'amortissement sont nécessairement identiques sur le plan comptable et sur le plan fiscal a été rapporté (BOI 4 A-13-05, n° 97). Sur le plan fiscal, les immobilisations incorporelles (en tant qu'immobilisations non décomposables) peuvent être amorties sur les durées d'usage (CGI, art. 39-1-2 et BOI précité, n° 97).
Pour plus de détails sur les durées d'usage, voir n° 1460-1 II et 1460-3.
Sur l'amortissement minimum à constituer, voir n° 1452.
Sur la possibilité de constater pour les logiciels un amortissement exceptionnel fiscal indépendant des usages, voir n° 1723-1.

Il en résulte :

I. L'obligation, pour chaque entreprise, de déterminer elle-même ses taux ou durée d'amortissement ;

II. La possibilité d'adopter, sur le plan fiscal, les durées d'usage. En conséquence, les entreprises désirant bénéficier d'un avantage fiscal doivent constater un **amortissement dérogatoire** pour la différence entre :

- la dotation calculée en comptabilité en fonction de la durée d'utilisation,

- et la dotation calculée sur le plan fiscal en fonction de la durée d'usage.

Pour plus de détails sur l'amortissement dérogatoire **non obligatoire** résultant des durées, voir n° 1476.

Sur le cas particulier des entreprises ayant choisi d'appliquer la **mesure de simplification** réservée à certaines PME, voir n° 1460-4.

Fiscalement, Toutefois, sur les retraitements extra-comptables à effectuer lorsque la durée réelle d'utilisation est plus courte que la durée d'usage, voir n° 1460.

Remarques
1. Durée réelle et durée d'usage Ceci ne signifie pas que les durées réelles d'utilisation ne pourront jamais être identiques aux durées d'usage, mais qu'il faut s'en assurer.
2. Application limitée en pratique En pratique, cette possibilité devrait toutefois être limitée essentiellement aux **brevets,** aux **certificats d'obtention végétale et aux AMM,** principales immobilisations incorporelles pour lesquelles l'Administration fiscale a défini une durée d'usage.

3. Dans les comptes consolidés Dans ces conditions, les durées d'utilisation sont, en principe, identiques à celles retenues dans les comptes consolidés.

Méthodes d'amortissements pour dépréciation

Règle générale

1721

Aucune méthode n'est conseillée ni interdite. Toutefois, la méthode retenue doit :

a. donner une **estimation satisfaisante de la dépréciation effective** des biens concernés, **correspondant au rythme de consommation** des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité (PCG, art. 322-1.3).

A notre avis, **aucune méthode ne peut être considérée, a priori, comme l'expression de l'amortissement pour dépréciation.** En pratique, il peut être difficile de déterminer la consommation des avantages économiques futurs attachés aux immobilisations incorporelles, celles-ci étant généralement utilisées dans un processus de production plus global faisant intervenir d'autres immobilisations, corporelles notamment.
Selon les cas, les immobilisations incorporelles peuvent être amorties selon le mode :

- **linéaire,** celui-ci étant appliqué à défaut de mode mieux adapté (PCG, art. 322-5), voir n° 1463 ;
- **variable** (à partir des unités d'oeuvre), voir n° 1464 ;
- **croissant,** voir n° 1465 ;
- **dégressif à taux décroissant,** voir n° 1465-1.

Fiscalement, L'amortissement est, en principe, **calculé de manière linéaire** en appliquant à la valeur d'origine des immobilisations incorporelles un taux constant déterminé en fonction de la durée normale d'utilisation des éléments à amortir.
Sur l'amortissement minimum à constituer, voir n° 1452.

Remarques
1. Amortissement exceptionnel fiscal Certaines immobilisations incorporelles sont éligibles à un **amortissement exceptionnel fiscal,** comptabilisé, tel est le cas des logiciels (voir n° 1723-1). L'amortissement exceptionnel ne pouvant refléter de manière satisfaisante le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité, le complément d'amortissement résultant de son application doit obligatoirement être comptabilisé en amortissements dérogatoires. Pour plus de détails sur l'amortissement exceptionnel fiscal, voir n° 1478-1.
2. Amortissement dégressif fiscal non ouvert aux immobilisations incorporelles Contrairement aux immobilisations corporelles (voir n° 1466 s.), aucune immobilisation incorporelle ne figure sur la liste des immobilisations éligibles au régime de l'**amortissement dégressif** (CGI, art. 39 A et CGI A II, art. 22).

b. être **appliquée de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques,** le choix laissé par les règles comptables devant avoir pour seul objectif la meilleure traduction économique (PCG, art. 322-4.5). Voir également n° 361 s.

2. Amortissements dérogatoires

1722

Selon la législation fiscale (CGI, art. 39-1-2° ; BOI 4 A-13-05, n° 83), seuls sont déductibles du bénéfice imposable les **amortissements dûment constatés en comptabilité** (voir n° 1452).

Or la fiscalité étant utilisée quelquefois à des fins de politique économique, notamment pour l'incitation à l'investissement (amortissements exceptionnels, possibilité d'utilisation d'un mode dégressif, etc.), les entreprises ont la possibilité de constater des amortissements non nécessaires sur le plan comptable.

Le PCG a résolu la difficulté - du moins dans son principe - de la manière suivante : lorsque l'octroi d'un avantage fiscal est subordonné à sa comptabilisation sous la forme d'un « amortissement » ne correspondant pas à une dépréciation, l'« **amortissement dérogatoire** » qui en résulte (c'est-à-dire le **complément fiscal** par rapport à la dépréciation) est porté au passif dans le compte dérogatoire 145 « **Amortissements dérogatoires** », poste inclus dans les capitaux propres (C. com. art. R 123-190-1°).
Le PCG (art. 322-2) définit donc les amortissements dérogatoires comme les amortissements ou la fraction d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application des textes particuliers, c'est-à-dire en pratique les textes fiscaux.

Les amortissements dérogatoires ne sont toutefois ni définis ni cités dans la loi du 30 avril 1983 et dans le Code de commerce.

Ainsi apparaissent clairement **au bilan** les **amortissements comptables** (pour dépréciation) **en moins de l'actif** et le supplément d'amortissements pratiqués pour bénéficier d'avantages fiscaux (**amortissements dérogatoires**) au **passif.**

Sur les conséquences en matière d'impôts différés, voir n° 2885-5.

Les amortissements dérogatoires peuvent résulter :
- de la **durée** d'amortissement (voir n° 1476) ;

Tel peut être le cas, par exemple, des coûts de développement devant être amortis, sur le plan fiscal, dès leur inscription à l'actif (et la date d'achèvement du projet, voir n° 1724-1).

- de la **base** amortissable (voir n° 1477) ;
- du **mode** d'amortissement (voir n° 1478 s.).

Tel est le cas, par exemple, des logiciels acquis bénéficiant d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois (voir n° 1723-1).

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6122.

3. Cas particuliers (amortissements et dépréciations)

Sur les cas particuliers suivants :

- amortissement des immobilisations en cas de régularisation globale du montant de TVA initialement déduit, voir n° 1495-1 ;
- dépenses de mise en conformité, voir n° 1495-8 ;
- biens reçus en apport, voir n° 1495-9 ;
- biens ne servant plus mais ayant une valeur, voir n° 1495-11 ;
- immobilisations achetées en devises, voir n° 1495-13.

Amortissements des logiciels acquis ou créés

1723

Le plan d'amortissement est identique que le logiciel soit acquis ou créé.

Pour l'établir, il faut (Avis du CNC n° 31 d'avril 87) « déterminer, avec une probabilité raisonnable, la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux propres besoins de l'entreprise, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels ».

En revanche, la date de départ de l'amortissement et les possibilités fiscales d'amortissements complémentaires sont différentes selon que le logiciel est acquis (voir n° 1723-1) ou créé (voir n° 1723-2).

Logiciel acquis

1723-1

a. Date de départ des amortissements L'amortissement doit commencer à compter de la date d'acquisition du logiciel et non (contrairement à la règle générale, voir n° 1719) de celle de sa mise en service (PCG, art. 331-3 I). Il n'y a donc pas lieu, même si l'amortissement linéaire est utilisé, d'attendre la mise en service.

Fiscalement, Il en est de même, eu égard à sa nature et à l'évolution rapide des techniques (CE 6 décembre 1985, n° 53001).

Sur la divergence avec les normes, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6098.

b. Comptabilisation La dotation aux amortissements (d'exploitation) est constatée au débit du compte 68111 (« Dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles ») par le crédit du compte 2805 (« Amortissement des concessions et droits similaires, brevets... »).

c. Durée d'amortissement Les logiciels sont à amortir sur leur **durée réelle d'utilisation** (voir n° 1720).

Pour définir cette durée, la CNCC recommande (Bull. CNCC n° 150, juin 2008, EC 2008-09, p. 317 s.) de prendre notamment en compte :

- d'une part, les caractéristiques propres à l'entreprise, reflétant l'utilisation réelle qu'elle fera du logiciel ;

- d'autre part, l'obsolescence technique et commerciale de l'environnement informatique dans lequel le logiciel est implanté (durée de location, date à laquelle des évolutions seront à envisager...).

Fiscalement, En application de l'article 236-II du CGI (et précisions dans D. adm. 4 D-2472, n° 5 s. confirmées par BOI 4 A-13-05, n° 139), un logiciel acquis peut (il s'agit d'une faculté) être amorti en totalité dès la fin de la période de onze mois consécutifs suivant le mois de cette acquisition. Cet amortissement s'effectue prorata temporis, sur une période de douze mois, le mois de l'acquisition du logiciel étant compté pour un mois entier ; le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante. A notre avis, il résulte de la formulation de l'article 236-II précité que la décision de pratiquer ou non cet amortissement sur douze mois semble devoir être prise à la clôture de l'exercice d'acquisition du logiciel et qu'à défaut il ne pourra plus être pratiqué.

Si une entreprise désire bénéficier de **l'amortissement fiscal sur douze mois** (voir ci-avant), elle doit, selon le Bulletin CNCC (n° 61, mars 1986, EC 86-01, p. 107 s.), porter la quote-part d'amortissement supplémentaire (par rapport aux amortissements pour dépréciation) en amortissements dérogatoires (voir n° 1478-1).

S'agissant d'une facilité fiscale, cet amortissement supplémentaire est libéré du principe de permanence des méthodes. En pratique, un logiciel pourra donc être amorti sur 12 mois alors qu'un autre logiciel de même nature et d'utilisation identique pourra être amorti sur sa durée d'utilisation.

Logiciels créés

1723-2

I. Logiciels autonomes

Sur la distinction entre logiciels autonomes, logiciels faisant partie d'un projet de développement et logiciels indissociables du matériel, voir n° 1620.

a. Date de départ des amortissements Tant que le logiciel n'est pas achevé (il est alors inscrit en « Immobilisations incorporelles en cours » au compte 232), il **ne donne pas lieu à amortissement** (PCG, art. 331-3 I).

Fiscalement, Il en est de même, sauf si les entreprises ont choisi de déduire les dépenses de création de logiciels indépendamment du fait qu'elles les immobilisent comptablement (CGI, art. 236-I et BOI 4 E-2-99). La déduction devrait en effet s'appliquer, à notre avis, de la même manière aux dépenses comptabilisées en « Immobilisations en cours » relatives à un logiciel non achevé, même si celui-ci n'est pas encore amorti comptablement. Pour plus de détails, notamment sur la position nuancée de l'Administration fiscale, voir n° 1622.

Si une entreprise désire bénéficier de cette déduction immédiate, un amortissement dérogatoire est alors constaté en comptabilité (voir n° 1622).
En revanche, « conformément aux règles générales en la matière, l'amoindrissement de la valeur d'un projet comptabilisé dans

le compte « Immobilisations incorporelles en cours », résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une **dépréciation** (compte 2932 « Dépréciation des immobilisations incorporelles en cours ») dès l'inscription des dépenses de logiciels à l'actif immobilisé » (Avis CNC n° 31, avril 1987). « En cas d'**échec** définitif du projet, après reprise, le cas échéant, de la dépréciation, le compte 232 est soldé, en principe par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » (**charge exceptionnelle**) (Avis CNC n° 31 précité).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

b. Durée d'amortissement Dès que le logiciel est achevé (et viré au compte 205 « Concessions et droits similaires... »), il doit être alors amorti (PCG, art. 331-3 I) sur sa durée **réelle probable d'utilisation** (voir n° 1723-1).

Fiscalement, Les frais de création de logiciels doivent être amortis sur leur durée prévisible d'utilisation, dans la limite de cinq ans sauf cas exceptionnels (BOI 4 A-13-05, n° 137 et D. adm. 4 C-2111, n° 40) sauf bien entendu dans le cas où l'entreprise a choisi, sur le plan fiscal, de déduire les frais de création de logiciel (voir n° 1622).

c. Comptabilisation Pour les écritures, voir n° 1723-1 « Logiciel acquis ».

II. Logiciels faisant partie d'un projet de développement
Voir n° 1724 s.

III. Logiciels indissociables du matériel
Ils sont amortis au même rythme que le matériel auquel ils appartiennent, sauf s'ils répondent à la définition d'un composant (voir n° 1370 s.). Dans ce cas, voir ci-avant I.

Amortissement des coûts de développement immobilisés

Mode et durée

1724

Les coûts de développement, lorsqu'ils sont immobilisés (voir n° 1640 s.), sont amortis sur leur **durée réelle d'utilisation** (voir n° 1720). Toutefois, lorsque cette durée d'utilisation dépasse cinq ans, une justification doit être fournie en annexe (C. com. art. R 123-187, al. 1, voir n° 1794-2).

Il en est de même pour les **logiciels faisant partie d'un projet de développement** (sur les logiciels autonomes créés, voir n° 1723-2).

Fiscalement, Les coûts de développement devraient être amortis sur la durée prévisible de l'utilisation des résultats de la recherche et des développements activés, dans la limite :

- de cinq ans sauf cas exceptionnels (BOI 4 A-13-05, n° 137) ;

- et, selon un arrêt isolé et à notre avis contestable, sur un minimum de deux exercices (CAA Nantes 30 juillet 2003, n° 99-2660).

Il en est de même pour les **logiciels faisant partie d'un projet de développement** sauf si l'entreprise a opté pour :

- la comptabilisation immédiate en charges des frais de création (voir n° 1651),

- la déduction immédiate des dépenses immobilisées en application de l'article 236-I du CGI (voir n° 1651).

L'amortissement pratiqué a nécessairement le caractère d'exploitation (compte 6811 : « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles »).

En l'absence de durées d'usage fiscalement admises concernant l'amortissement de ces coûts, il n'est pas possible à notre avis de constater, en sus du plan d'amortissement, des amortissements dérogatoires (sauf éventuellement au départ des amortissements, voir n° 1724-1).

En cas d'échec du projet, les frais correspondants sont **immédiatement amortis** au compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations » (PCG, art. 361-3 et 442/20).

Remarque
Constatation de l'amortissement exceptionnel : elle ne constitue nullement un changement de méthode, mais la poursuite de la méthode antérieure, les critères d'immobilisation n'étant plus désormais remplis (en ce sens Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-26, p. 745 s.). Une information en annexe est néanmoins en général nécessaire (voir n° 1794-3).

Fiscalement, Il en est de même. En cas d'échec du projet de recherche, les frais inscrits à l'actif doivent être immédiatement amortis en totalité (D. adm. 4 C-232, n° 9).

Date de départ des amortissements

1724-1

Les coûts de développement sont amortis à compter de leur date de **mise en service** (voir n° 1719), c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est **en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction** (voir n° 1689-2). En pratique, la date de départ d'amortissement correspond au début de l'utilisation (ou de la location) du résultat des développements.

Fiscalement, Selon l'Administration l'amortissement doit débuter **dès l'inscription des dépenses à l'actif,** sans attendre que le projet de recherche soit arrivé à son terme (D. adm. 4 C-232, n° 9 et 4 C-4525, n° 13 ; voir Mémento Fiscal n° 8410), c'est-à-dire avant le point de départ de l'amortissement comptable des coûts de développement (date de mise en service).

Compte tenu de la différence entre les règles fiscales et les règles comptables sur la date de départ des amortissements, les entreprises ont intérêt, par prudence, à comptabiliser un amortissement dérogatoire afin de ne pas s'exposer au risque de le différer irrégulièrement (voir n° 1476).

Remarques
1. Dépréciation précédant la mise en service Elle est possible, même sans amortissement (C. com. art. R 123-179 ; voir n° 1495-17 la position du bulletin CNCC dans le cas d'une immobilisation corporelle).
2. Possibilité de distribuer des dividendes Voir n° 2988 IV.

Sur le cas particulier des frais d'exploration minière, voir n° 1732.

Droits de propriété industrielle

Brevets d'invention

1725

Bénéficiant d'une **protection juridique,** les brevets d'invention ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable. De ce fait, ils sont **amortissables** (voir n° 1716-1).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 D-123, n° 6).

Sur le cas particulier de l'amortissement d'un droit d'utilisation d'un brevet (contrat de louage de brevet), voir n° 1731.

I. Mode et durée
Ils sont - à notre avis - normalement à amortir sur **la durée de protection** dont ils bénéficient (voir ci-après), ou sur leur **durée effective d'utilisation si elle est différente.**

Les durées protégées sont (Code de la propriété intellectuelle art. L 611-2) :

- pour les brevets, de 20 ans ;

- pour les certificats d'utilité, de 6 ans ;

- pour les certificats complémentaires de protection rattachés à un brevet, jusqu'au terme du titre principal auquel ils sont rattachés.

Toutefois, si la redevance annuelle n'est pas acquittée, le propriétaire est déchu de ses droits (Code de la propriété intellectuelle art. L 612-19 et L 613-22).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 138). Par ailleurs, pour tenir compte de l'accélération du changement technologique et afin de favoriser l'acquisition de brevets par les entreprises utilisatrices, celles-ci pourront amortir les dépenses d'acquisition de brevets et de dépôt de brevets sur une **période minimum de 5 ans** (D. adm. 4 D-123, n° 6), à condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité (BOI précité, n° 138).
Cas particulier de l'amortissement des brevets acquis moyennant le versement de redevances annuelles : dès lors que la valeur estimée des redevances a été immobilisée (voir n° 1610-1), il est admis que l'amortissement annuel puisse être égal aux redevances versées au titre de l'année (CE 26 octobre 1983, n° 33457, repris dans D. adm. 4 D-1321, n° 42 et confirmée par BOI 4 D-1-88).

En conséquence :

- lorsque la durée d'utilisation des brevets est supérieure à 5 ans, l'obligation comptable de les amortir sur cette durée interdit aux entreprises de bénéficier de la durée d'usage fiscalement admise de 5 ans (voir ci-avant),

- sauf si elles bénéficient de la mesure de simplification réservée aux PME (voir n° 1460-4). Dans ce cas, elles peuvent bénéficier de la durée d'usage de 5 ans.

II. Date de départ des amortissements
Ils sont à amortir, **à compter de** la date de mise en service, c'est-à-dire à la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En pratique, cette date devrait correspondre, à notre avis, à :

- la **date d'acquisition** pour les **brevets acquis,**

- la **date de dépôt** pour les **brevets créés.**

Autorisations de mise sur le marché (AMM)

1725-1

Bénéficiant d'une **protection juridique,** les AMM ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminables.
De ce fait, elles sont **amortissables** (voir n° 1716 s.).

Fiscalement, Il en est de même. Les droits incorporels permettant la commercialisation d'une spécialité pharmaceutique et notamment les droits détenus sur l'AMM de cette spécialité ou sur le dossier scientifique ou technique nécessaire à l'obtention, au renouvellement ou au transfert de l'AMM sont amortissables dès lors qu'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle cette commercialisation produira des effets bénéfiques sur l'exploitation, en tenant compte notamment des conditions scientifiques, techniques et économiques du marché de cette spécialité (CE 14 octobre 2005, n° 260486 et n° 260511 repris dans BOI 4 A-13-05, n° 88 ; CE 28 décembre 2005, n° 260450 repris dans BOI 4 D-4-08, n° 3).

I. Durée
Les AMM inscrites à l'actif (voir n° 1635 et n° 1650) sont à amortir, à notre avis, sur leur durée réelle d'utilisation, c'est-à-dire :

- **la durée de protection** dont elles bénéficient, en tenant compte des renouvellements probables, ce qui peut conduire à retenir une durée supérieure à celle de l'autorisation obtenue initialement,

- en tenant compte, toutefois, des éléments propres à la spécialité pharmaceutique concernée (tels que ceux cités par l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles du 11 juillet 2006, n° 04-3332 : obsolescence inévitable du médicament, préexistence de produits similaires sur le marché, annonce de l'arrivée de produits concurrents...).

Fiscalement, Selon l'Administration, les AMM peuvent être amorties sur le mode linéaire (BOI 4 D-4-08, n° 3) :

a. Soit sur la durée retenue sur le plan comptable, lorsque celle-ci est plus longue que la durée d'usage (BOI 4 A-13-05, n° 98) ;

b. Soit sur leur durée d'usage appliquée par la profession (CGI, art. 39-1-2° et BOI 4 A-13-05, n° 97). Eu égard aux modalités d'exploitation de ces droits, et pour des raisons pratiques, cette durée d'usage a été fixée à 10 ans pour les AMM acquises à compter du 9 décembre 2008 (et pour les litiges en cours) (BOI 4 D-4-08, n° 3).
Selon la durée comptable retenue, il peut donc exister des divergences. Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse des cas où des divergences requièrent une écriture ou un retraitement extra-comptable :

Amortissement pour dépréciation	Amortissement fiscalement admis	Ecritures ou retraitements extra-comptables
Cas 1 (général) - Durée réelle d'utilisation < durée d'usage de 10 ans	Durée d'usage (obligatoirement sauf circonstances particulières)	Réintégration extra-comptable de la fraction de l'amortissement comptabilisé qui excède l'amortissement fiscalement déductible (ligne WE). (1) La fraction d'amortissement non déduite sera admise en déduction extra-comptable (ligne XG) (BOI 4 A-13-05, n° 99) : - soit lors de la cession ou de la sortie de l'immobilisation ; - soit de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage.

Amortissement pour dépréciation	Amortissement fiscalement admis	Ecritures ou retraitements extra-comptables
		Pour un exemple d'application, voir n° 1460-5, 2e cas.
Cas 2 (notamment en cas de renouvellement de la durée de protection) - Durée réelle d'utilisation > durée d'usage de 10 ans	Choix entre : - Durée réelle d'utilisation - Durée d'usage	 Aucun. Amortissement dérogatoire pour la différence entre la durée réelle d'utilisation et la durée d'usage. (2)
(1) Ce retraitement extra-comptable est obligatoire. En effet, si la durée comptable est plus courte que la durée d'usage, l'entreprise ne peut choisir de la retenir sur le plan fiscal (voir ci-avant a.). (2) Cet amortissement dérogatoire n'est pas obligatoire, l'entreprise pouvant choisir de retenir sur le plan fiscal la durée comptable (voir ci-avant a.). Toutefois, si l'entreprise veut bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'usage, elle ne peut comptabiliser le complément d'amortissement directement en amortissements pour dépréciation (sauf mesure de simplification réservée aux PME, voir n° 1640-4), mais doit obligatoirement le comptabiliser en amortissements dérogatoires. Pour plus de détails sur cet amortissement dérogatoire, voir n° 1476.		

c. Si les entreprises souhaitent appliquer fiscalement une durée d'amortissement plus courte que la durée d'usage, elles devront être à même de justifier de circonstances particulières (BOI précité, n° 3) :
- selon le Conseil d'Etat, les droits détenus sur une AMM sont amortissables sur la durée attendue de leurs effets bénéfiques sur l'exploitation, telle qu'elle est admise par les usages ou justifiée par des circonstances particulières à l'entreprise (CE 14 octobre 2005, n° 260511 et 28 décembre 2005, n° 260450).
Cette durée ne peut être fixée par la seule référence à la durée de validité initiale d'une AMM, égale à cinq ans, et ne peut pas être justifiée par des considérations générales tenant à l'obsolescence inévitable de tout médicament (CE 28 décembre 2005 précité) ;
- et selon la Cour administrative d'appel de Versailles (11 juillet 2006, n° 04-3332), la durée retenue doit pouvoir être justifiée par des éléments précis et concrets propres à la spécialité pharmaceutique en cause (exemples : préexistence de produits similaires sur le marché, annonce de l'arrivée de produits concurrents, probabilité de la générification massive de la spécialité concernée, caractère innovant du produit...).
L'Administration devrait toutefois s'abstenir de remettre en cause les durées retenues du fait de telles circonstances lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels (D. adm. 4 D-141, n° 4 ; voir n° 1460-1).

II. Date de départ des amortissements

Les AMM sont à amortir **à compter de** la date de mise en service, c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En pratique, cette date devrait correspondre, à notre avis, à la **date de délivrance de l'AMM.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 D-4-08, n° 4).

Marques acquises

1726

Remarque préalable

Champ d'application : le problème d'amortissement et de dépréciation ne se pose pas pour :

- **les marques créées** qui ne sont pas immobilisables (voir n° 1655),

- **les frais de renouvellement de marque** qui ne sont jamais immobilisables sur le plan comptable, que la marque ait été produite ou, à notre avis, acquise (voir n° 1671).

I. Caractère amortissable
Pour être amortissable, la durée de consommation des avantages économiques attendus de la marque doit être déterminable (voir n° 1716).

Selon le Commissaire du gouvernement Laurent Vallée, qui a conclu sous l'arrêt CE 28 décembre 2007, n° 284899 et 285506 (voir ci-après, Fiscalement), cette durée pourrait être déterminée en fonction des 4 critères suivants : le cycle de vie du produit attaché, l'âge de la marque, son degré d'établissement sur le marché (positionnement sur le marché, sa présence ou sa notoriété) et l'entretien dont elle fait l'objet.

En conséquence, les **marques entretenues,** et bien qu'elles fassent l'objet d'une protection juridique, ne sont en général **pas amortissables,** la durée de consommation des avantages économiques n'étant pas déterminable à l'acquisition (Avis CNC n° 2002-07 ; § 1.1).

Toutefois, une présomption simple de durée indéfinie ne devrait exister, à notre avis, que pour les **marques reconnues et réellement anciennes,** qui ont démontré leur capacité à résister au changement d'environnement économique. Il conviendra en tout état de cause de démontrer que ces actifs n'ont pas de fin prévisible et que les avantages économiques futurs devraient perdurer (notamment au regard de l'analyse de la notoriété et du positionnement de la marque, du secteur d'activité et de l'examen des business plans et des budgets de publicité). Pour plus de détails sur les facteurs à prendre en compte pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, voir n° 1720.

Fiscalement, La protection des marques n'étant pas limitée dans le temps (protection pour une période de 10 ans indéfiniment renouvelable), elles ne sont en principe pas amortissables (CE 10 mai 1944, n° 73558 repris dans D. adm. 4 D-123, n° 7 ; CE 12 juillet 1933, n° 27675). Toutefois, elles peuvent être amorties s'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle elles produiront leurs effets bénéfiques sur l'exploitation (CE 28 décembre 2007, n° 284899 et 285506).

Si la marque n'est pas amortissable à son acquisition, elle peut toutefois le devenir **en cours d'utilisation,** dès que la durée effective d'utilisation est connue.

Certains éléments peuvent, à notre avis, conduire à rendre leur utilisation déterminable :

- dans l'industrie pharmaceutique, les progrès technologiques et médicaux réduisent le nombre de situations rendant indéterminable la durée d'utilisation des marques acquises ou des **médicaments génériques** ;

- l'utilisation d'une marque entretenue peut devenir déterminable du fait de l'apparition de nouveaux produits ou d'une modification des besoins chez les consommateurs ;

- la décision d'une Cour de justice prononçant la déchéance d'une marque ;

- la décision d'arrêter l'utilisation d'une marque à une échéance donnée, le plan d'amortissement commence à compter de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue (Avis CNC n° 2002-07, § 1.1).

II. Date de départ des amortissements
Lorsqu'elles sont amortissables, les marques doivent être amorties à compter de la **date de mise en service,** c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En pratique, cette date devrait correspondre, à notre avis, à la **date d'acquisition** de la marque.

Sur le cas particulier de l'amortissement d'un droit d'utilisateur de marque (contrat de louage de marque), voir n° 1731.

Frais de création (procédés industriels, know-how, modèles, dessins...)

1727

Ceux qui constituent des immobilisations incorporelles (voir n° 1650-1) sont **amortissables** car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou de l'évolution de la mode et des goûts (Bull. CNC n° 32, octobre 1977, p. 3). Ils sont à amortir, à notre avis :

a. Sur la durée de protection dont ils bénéficient ;

Leur durée de protection est de :

- 5 ans pour les dépôts effectués depuis le 1er octobre 2001 (période renouvelable quatre fois, soit une période de protection totale de 25 ans),

- 25 ans pour les dépôts effectués avant cette date (période désormais non prorogeable).

b. Ou sur leur durée effective d'utilisation si elle est différente.

Fiscalement, Il en est de même (CE 10 octobre 1960, n° 45183). Selon l'Administration (Rép. Besson, AN 15 mai 1989, p. 2237), les éléments qui sont utiles durablement à l'activité de l'entreprise doivent être immobilisés et peuvent, s'ils se déprécient, faire l'objet d'un amortissement étalé sur leur durée normale d'utilisation. Ces principes s'appliquent notamment aux frais engagés par les entreprises du secteur textile pour la création des dessins qu'elles utilisent par la suite dans le cadre de leur activité de fabrication. Ces dessins peuvent faire l'objet d'un **amortissement** étalé **sur la durée probable de leur exploitation par l'entreprise,** étant observé que l'amortissement d'un droit incorporel **ne peut résulter d'un usage** (au sens d'usage dans chaque nature d'industrie, de commerce et d'exploitation).

Remarque
Frais de création de spectacle : les frais de montage d'un spectacle peuvent être amortis linéairement sur la durée de production du spectacle, ou en fonction d'autres critères tels que le nombre de représentations connu à la date de démarrage du spectacle (le plan d'amortissement devant être revu en cas de modification de la durée et des conditions de représentation du spectacle, voir n° 1467 ; Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EC 2007-27, p. 345 s.).

Fiscalement, Pour les frais de création des revues à grand spectacle, l'Administration admet des durées particulières (voir guide comptable professionnel des entreprises de spectacle).

Sur l'information à fournir en annexe lorsque la durée d'amortissement de ces immobilisations, créées en interne, dépasse cinq ans, voir n° 1794-2.

Droit au bail et éléments assimilés

Droit au bail commercial

1728

Le bulletin CNCC (n° 88, décembre 1992, EC 92-30, p 624) souligne que la réglementation comptable française ne contient aucune disposition interdisant l'amortissement du droit au bail dans les comptes annuels. En conséquence (Bull. CNCC précité), retenir le principe d'amortir les droits au bail n'est pas irrégulier.
Deux approches paraissent actuellement possibles, bien que la première ait nettement notre préférence.

Quelle que soit la position retenue, le traitement comptable appliqué devra, à notre avis, être clairement indiqué en **annexe.**

a. Le droit au bail est amortissable. Sa durée d'utilisation est déterminable et devrait correspondre, à notre avis, à la **durée du bail.**

En effet, le droit au bail comprend en général deux éléments :

- d'une part, l'économie future de loyers dont le nouveau locataire va bénéficier en reprenant un bail dont les loyers sont inférieurs à ceux du marché. Cette composante s'amenuise tout au long de la durée du bail ;

- d'autre part, une prime éventuelle liée à l'emplacement privilégié du local commercial considéré.

Ces deux éléments étant difficilement dissociables, le droit au bail devrait, à notre avis, être amorti au rythme de l'amenuisement de la composante du droit au bail relative au différentiel de loyer, c'est-à-dire sur la durée du bail.

La durée du bail sur laquelle doit être amorti le droit au bail peut être supérieure à la durée légale du bail. En effet, il est nécessaire de tenir compte du droit à **renouvellement** du bail octroyé au preneur dans le cadre de la législation sur les baux commerciaux ainsi que des périodes de renouvellement raisonnablement assurées.

Il est également nécessaire, à notre avis, de s'assurer de la cohérence entre la durée d'amortissement retenue pour le droit au bail et, le cas échéant, la durée d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles indissociables du bien loué.

b. Le droit au bail n'est pas amortissable. En effet, selon certains, il devrait correspondre à une immobilisation incorporelle à **durée de vie indéfinie.**

Dans ce cas, il n'est pas amortissable mais peut faire l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation au niveau de la branche d'activité concernée (ou du plus petit ensemble d'actifs générant des flux de trésorerie largement indépendants), voir n° 1729.

Fiscalement, Le droit au bail n'est pas amortissable (CE 15 octobre 1982, n° 26585 repris dans D. adm. 4 D-123, n° 5) mais il peut donner lieu à une (provision pour) dépréciation si la société justifie que sa valeur probable de réalisation est devenue inférieure à sa valeur comptable (CE 23 juin 1986, n° 50655). A cet égard, la sous-location de locaux commerciaux entraînant juridiquement la perte du droit au renouvellement du bail (C. com. art. L 145-8) ne justifie pas la dépréciation totale et immédiate de la valeur du droit au bail figurant à l'actif du locataire principal (CAA Bordeaux 24 juillet 2001, n° 98-176).

En conséquence, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A du preneur qui a retenu la solution comptable que nous préconisons (amortissement du droit au bail, voir ci-avant a.) :

- au cours de la période d'amortissement : réintégration (ligne WE) de la fraction de l'amortissement non déductible ;

- lors de la sortie d'actif du droit au bail : déduction (ligne XG) des amortissements antérieurement réintégrés.

Sur la comptabilisation à l'actif du droit au bail, voir n° 1637.
En cas d'apport d'un tel bail, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8130.
Sur l'amortissement du droit au bail acquis lors de l'achat d'un contrat de crédit-bail en cours, voir n° 1544 s.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6025-1 (pas-de-porte).

Fonds commercial et fonds de commerce

Fonds commercial et fonds de commerce

1729

Remarques préalables
1. Fonds créés Les problèmes d'amortissement et de dépréciation ne se posent pas pour les **fonds créés** qui ne sont pas immobilisables (voir n° 1656).
2. Fonds acquis Il ne faut pas confondre fonds commercial et fonds de commerce : les éléments identifiables du fonds de commerce sont inscrits aux comptes 205, 206 ou 208, les autres (élément résiduel) constituant le fonds commercial au compte 207 (voir n° 1631). En conséquence, la valeur d'entrée du fonds commercial est distincte de celle des éléments identifiables du fonds de commerce. En revanche la **valeur ultérieure** des éléments identifiables du fonds de commerce peut, dans certains cas, être liée à celle du fonds commercial (voir ci-après).

I. Principe de l'amortissement

a. Le fonds commercial Le Code de commerce ne fait pas mention de l'amortissement du fonds commercial. Toutefois, le PCG prévoit (art. 432-1) le compte 2807 « Amortissements du fonds commercial ».
En principe, si l'usage attendu du fonds commercial par l'entité est limité dans le temps, le fonds commercial est amortissable (voir n° 1716).
En pratique, toutefois, le fonds commercial n'est en général **pas amortissable** car sa durée d'utilisation n'est pas déterminable. En effet, l'usage du fonds commercial est en général lié à l'activité de l'entreprise dans son ensemble.

En ce sens, le bulletin CNCC (n° 117, mars 2000, EC 99-70, p. 96) précise que le fonds commercial ne doit pas faire l'objet d'un amortissement s'il est démontré :

- d'une part, qu'il n'est pas représentatif d'éléments individualisés et qu'il a été évalué sur la base d'un portefeuille global de clientèle assimilable à une part de marché, et,

- d'autre part, que son potentiel de services ne s'amoindrit pas avec le temps, l'usage, le changement des techniques ou toute autre cause.

Fiscalement, Voir ci-après b.

En revanche, il peut faire l'objet, le cas échéant, d'une **dépréciation** (voir ci-après **II.**).
b. Les éléments (incorporels) identifiables du fonds de commerce En principe, ces éléments sont amortissables sur leur durée d'utilisation (voir les développements particuliers à chaque rubrique). Toutefois, dans certains cas, lorsque cette durée d'utilisation est liée à l'activité de l'entreprise dans son ensemble, ils ne sont **pas amortissables.** Tel peut être le cas :

- des **marques** entretenues (voir n° 1726) ;

- certains **fichiers clients** (voir n° 1730-2) ;

- des **portefeuilles de mandats ou de contrats** évalués sur la base d'un portefeuille « normatif » (voir n° 1729-1).

Fiscalement, La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les fonds de commerce, donne lieu à la constitution de (provisions pour) dépréciation dans les conditions prévues à l'article 39-1-5° du CGI (CGI A III, art. 38 sexies).
Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 1er octobre 1999, n° 177809 et CE 29 novembre 2000, n° 185346 à 185348), il convient

d'interpréter l'article 38 sexies précité de la manière suivante : seuls les actifs incorporels qui ne se déprécient pas de manière irréversible relèvent obligatoirement du régime des (provisions pour) dépréciation ; les autres peuvent donc, contrairement à ce que soutient l'Administration, faire l'objet d'un amortissement déductible.
Le **principe de l'amortissement** étant **admis,** le Conseil d'Etat (arrêt précité de 1999) a fixé plusieurs conditions pour que les éléments incorporels soient amortissables :

- **lors de l'acquisition,** l'actif incorporel est **identifiable** et il doit pouvoir être démontré que ses effets bénéfiques futurs prendront fin à une date déterminée : **tel n'est pas le cas du fonds commercial qui, par nature, n'est pas identifiable** (en ce sens également, Rép. Plasait, Sén. 28 décembre 2000, p. 4466) ; en revanche, tel peut être le cas d'autres éléments incorporels comptabilisés aux comptes 205 à 208 comme des fichiers clients, des portefeuilles de contrats, etc. ;

- **à la clôture de l'exercice,** cet actif incorporel demeure **toujours identifiable, c'est-à-dire dissociable** des autres éléments représentatifs de la clientèle, cette dissociabilité devant s'apprécier au vu de l'ensemble de ses caractéristiques juridiques et économiques et non en fonction de l'individualisation ou non du bien en comptabilité (CE 17 mai 2000, n° 188975).

Remarque
Une entreprise qui amortit un fonds de commerce alors qu'elle aurait dû constater une dépréciation (voir ci-après **II.**) prend une décision de gestion qui lui est opposable. En conséquence, elle ne peut prétendre, en l'absence de constatation de la dépréciation dans ses écritures, à la déduction d'une somme correspondant à la dépréciation du fonds (CAA Douai 10 octobre 2001, n° 97-1870 rendu définitif par CE (na) 18 décembre 2002, n° 240924).

Remarque
Première constatation d'amortissement : selon le bulletin CNCC précité, la première constatation d'un amortissement ou d'une dépréciation du fonds commercial constitue un changement d'estimation ou une correction d'erreur, dont l'impact doit obligatoirement être constaté en résultat (voir n° 362 s.). Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 1794-3.

II. Principe de dépréciation du fonds commercial et des éléments incorporels identifiables du fonds de commerce

a. Le fonds commercial En l'absence de disposition spécifique, les règles de dépréciation des actifs s'appliquent. En conséquence, la valeur actuelle du fonds de commerce devrait correspondre à la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. Toutefois, le fonds commercial n'a, en général, **pas de flux de trésorerie directs associés.** Dans ces conditions, comme le préconise la norme IAS 36, il convient de **regrouper** le fonds commercial avec d'autres actifs pour déterminer sa valeur d'utilité.

La norme IAS 36 précise les modalités d'affectation d'un goodwill aux différentes unités génératrices de trésorerie de l'entité (UGT). Cette notion d'UGT n'étant cependant pas inscrite dans les règles françaises, un groupe de travail a été créé au CNC pour étudier les modalités pratiques de calcul de la dépréciation dans ce cas. Dans l'attente de ses conclusions, voir n° 1450-2 II.
Ce principe rejoint la doctrine antérieure qui utilisait, en l'absence de règles comptables spécifiques, les solutions rendues sur le plan fiscal et notamment la notion de caractère « dissociable » ou non de l'activité du fonds de commerce acquis ou apporté. Ainsi (Bull. CNCC n° 86, juin 1992, EC 92-17, p. 331 s.), si le fonds est :

- **dissociable** de l'activité, le fonds contribuant à assurer un potentiel d'activité d'une nature particulière pouvant être distinguée de celle précédemment poursuivie par l'entreprise, sa valeur est suivie distinctement de celle du nouvel ensemble économique sur la base des critères initialement retenus lors de son acquisition ;

- **indissociable** de l'activité, compte tenu du caractère fongible des fonds concernés, l'évaluation du fonds est globale, malgré l'individualisation faite au moment de l'acquisition. En effet, les fonds s'intégrant dans un ensemble incorporel de même nature, il est admis que l'individualisation faite au moment de l'acquisition puisse, au cours des exercices ultérieurs, se révéler de plus en plus difficile, voire impossible.

Fiscalement, Voir ci-après b.

b. Les éléments (incorporels) identifiables du fonds de commerce En principe, un élément incorporel identifié du fonds de commerce est déprécié (le cas échéant) sur la base de sa **valeur actuelle,** c'est-à-dire de la plus élevée de sa valeur vénale et de sa valeur d'usage (voir les développements particuliers à chaque rubrique). Toutefois, dans certains cas, un tel élément, même s'il est identifiable, peut **ne pas générer de flux de trésorerie largement indépendants de ceux obtenus d'autres actifs de l'entité.** Dans ce cas, comme pour le fonds commercial (voir ci-avant **a.**), la valeur d'usage de l'élément doit être déterminée au niveau du plus petit groupe d'actifs générant des flux de trésorerie [unité génératrice de trésorerie (UGT) en IFRS] auquel l'immobilisation appartient.

Fiscalement, Un fonds de commerce peut faire l'objet d'une dépréciation déductible (D. adm. 4 D-123, n° 4), à condition que la dépréciation :

- affecte en principe le fonds de commerce dans son ensemble et non pas seulement certains de ses éléments (CE 29 mai 1970, n° 70943 et 71411). Ainsi, la fermeture ou la cession de l'un des points de vente d'une entreprise ne justifie pas, à elle seule, la dépréciation du fonds de commerce dans son ensemble (CE 5 juin 1961, n° 51511 et CAA Douai, 9 avril 2003, n° 99-3). Toutefois, la jurisprudence a admis le principe de la déduction de (provisions pour) dépréciation constituées sur des éléments individualisés du fonds de commerce (voir n° 1728 pour une application en matière de droit au bail, n° 1730-7 en matière de licence de transport ; n° 1730-2 en matière de fichiers clients) ;

- soit effective par rapport au prix d'acquisition. Tel est le cas d'une diminution importante du chiffre d'affaires et des bénéfices (CE 23 décembre 2011, n° 329282 ; CE 27 décembre 1937, n° 56712 repris dans D. adm. 4 E-3111, n° 4 ; TA Dijon 3 janvier 2002, n° 00-2903). Par ailleurs, certaines décisions récentes admettent un calcul fondé sur des projections de recettes et faisant intervenir des notions de rentabilité (TA Dijon 3 janvier 2002, n° 00-2903 ; TA Paris 9 mai 2001, n° 95-10098/1). En revanche, la dépréciation s'analyse uniquement au regard des résultats propres du fonds de commerce, quelle que soit la situation des entreprises comparables de même secteur (CE 23 décembre 2011, n° 329282).

Plus généralement, sur la déductibilité des dépréciations calculées sur la valeur d'usage, voir n° 1502.

Remarque
Portée de ces solutions : il convient d'insister sur la portée de ces solutions qui impliquent qu'un fonds de commerce acquis ou apporté ne générant pas des flux de trésorerie largement indépendants de ceux obtenus des autres éléments représentatifs de la clientèle ne peut, lors des exercices ultérieurs, donner lieu ni à amortissement ni à dépréciation, quand bien même il ne resterait plus aucun élément (ou aucun client) acquis à l'origine, dès lors que l'activité de la société concernée est bénéficiaire et que ses cash flows futurs permettent de démontrer que la valeur globale d'origine est toujours justifiée.
Dans les **comptes consolidés,** sur les fonds commerciaux acquis dont l'analyse confirme l'impossibilité d'en évaluer séparément les éléments, voir Mémento Comptes consolidés n° 3318 s.

Portefeuilles de mandats

1729-1

Sont concernés les portefeuilles de mandats ou de contrats que l'on trouve notamment dans le domaine des services à caractère continu où les contrats prennent la forme d'un abonnement annuel ou pluriannuel : nettoyage industriel, restauration collective, voyages, publicité, commissariat aux comptes, etc.

L'évaluation à la clôture de l'exercice diffère selon le caractère dissociable ou non du portefeuille :

I. Le bulletin CNCC (n° 104, décembre 1996, EC 96-82, p. 744 s.) considère nécessaire l'amortissement d'un portefeuille de contrats représentatifs **d'éléments individualisés,** sur la durée de vie probable de ces contrats.

Par exemple :

- les contrats d'abonnement ayant fait l'objet, pour les besoins d'une opération de fusion, d'un **dénombrement et d'une identification précise** (par rapport à un ensemble plus grand de contrats), pour lesquels il convient d'admettre, compte tenu de la durée de vie limitée de ces contrats particuliers et de leur taux de renouvellement, que leur valeur s'amoindrit avec le temps (Bull. CNCC précité) ;

- de **contrats révocables** alors que le fonds de commerce est constitué de contrats qui ne le sont pas, ou de contrats d'une **durée de vie inhabituelle** par rapport aux autres contrats exploités par l'entreprise (selon Guillaume Goulard, maître des requêtes au Conseil d'Etat et commissaire du gouvernement sous l'arrêt CE 1er octobre 1999, n° 177809 - voir ci-après - interviewé par nos soins lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 1999 », Les Echos Conférences - PwC).

II. En revanche (Bull. CNCC précité), les portefeuilles ne sont pas amortis lorsqu'ils ne sont pas représentatifs d'éléments individualisés et sont évalués sur la base d'un **portefeuille « normatif »** (ensemble d'éléments fongibles), assimilable à une part de marché.

En effet, dans ce cas, l'usage du portefeuille étant lié à l'activité de l'entreprise dans son ensemble, il n'est pas amortissable mais peut faire l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation au niveau de la branche d'activité concernée (ou du plus petit ensemble d'actifs générant des flux de trésorerie largement indépendants), voir n° 1729.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a indirectement admis le caractère amortissable d'un portefeuille de mandats qui, en raison de l'ensemble de leurs caractéristiques, entre autres leurs conditions de révocation ou renouvellement, étaient dissociables des autres mandats figurant dans le portefeuille représentatif de la clientèle attachée au fonds de commerce. A l'inverse, ne sont pas amortissables des mandats indissociablement intégrés dans un portefeuille qui se renouvelle en permanence au fur et à mesure de la résiliation de certains mandats et de l'obtention de nouveaux (CE 1er octobre 1999, n° 177809 concernant des mandats de gestion acquis par un administrateur de biens ; CAA Versailles 1er juillet 2008, n° 07-524 et 07-525 rendu définitif par CE 24 novembre 2010, n° 323829 et 324036 concernant des mandats de commissaires aux comptes). Pour plus de détails, voir n° 1729.

Droit incorporel représentant un bien en usufruit

1730-1

Lorsque l'usufruit d'un bien a été comptabilisé en immobilisation incorporelle (voir n° 1345), celle-ci est amortie sur sa durée d'utilisation estimée, limitée à sa durée contractuelle ou légale (limitée à 30 ans ; C. civ. art. 619) (Bull. CNCC n° 158, juin 2010, EC 2009-72, p. 440).

Fiscalement, Il en est de même (TA Poitiers 21 novembre 1996, n° 95-1701 ; TA Paris, 6 juillet 2009, n° 04-19716).

Si l'usufruit est au contraire comptabilisé en charges constatées d'avance (voir n° 1345), celles-ci sont à rapporter au résultat sur la même durée.

Fiscalement, Sur le risque d'amortissement irrégulièrement différé, voir n° 1345.

Remarque
Consolidation de l'usufruit (réunion de l'usufruit et de la nue-propriété) : en cas d'acquisition de la nue-propriété par l'usufruitier, il n'est pas possible, à notre avis, de reprendre l'amortissement du droit incorporel déjà constaté à la date de la consolidation de l'usufruit, ce qui reviendrait à réévaluer l'actif. En revanche, l'acquisition de la nue-propriété est un événement conduisant à :

- reclasser le droit en immobilisation corporelle (voir n° 1345),

- revoir le plan d'amortissement de cette immobilisation de manière prospective (voir n° 1467), la durée d'utilisation du bien pouvant être différente de celle de son seul usufruit.

Fichier clients

1730-2

L'évaluation à la clôture de l'exercice diffère selon le caractère dissociable ou non du fichier.

I. Amortissement
A notre avis :

- si l'usage attendu du fichier clients par l'entité est limité dans le temps, c'est-à-dire s'il s'agit d'une liste de clients susceptibles de ne pas rester acquis à l'entreprise, le fichier est amortissable. Dans ce cas, la durée d'utilisation doit tenir compte des efforts faits par l'entreprise pour conserver les clients de la liste. En revanche, elle ne doit pas tenir compte des nouveaux clients qui pourront être ajoutés à cette liste ;

- si les clients de la liste sont censés rester acquis à l'entreprise (position de leader sur le marché, niche...) et qu'ils peuvent être conservés par un entretien régulier, le fichier s'apparente davantage à une part de marché et n'est donc pas amortissable. Les parts de marché sont en effet incluses dans le fonds commercial et ceux-ci ne sont en général pas amortissables (voir n° 1729).

Fiscalement, La clientèle acquise présentant souvent les mêmes caractéristiques que celle précédemment exploitée et n'étant pas dissociable de celle-ci, elle n'est, en principe, pas amortissable (CE 17 mai 2000, n° 188975, voir également n° 1729-1). Il en est de même en cas d'acquisition du fonds de commerce d'une société de presse suivie de l'arrêt de la publication de certains des titres acquis, la clientèle visée étant susceptible de se reporter sur les titres déjà exploités par la société cessionnaire (CAA Paris 11 mai 2011, n° 09PA01434).

II. Dépréciation

a. Si le fichier génère des flux de trésorerie largement indépendants de ceux de l'activité dans son ensemble (cas rare en pratique), sa **dépréciation** se fait **sur la base de sa valeur actuelle,** c'est-à-dire la plus élevée de sa valeur vénale et de sa valeur d'usage.

Pour plus de détails sur les critères à retenir pour constituer une dépréciation, voir n° 1736 s.

Selon le bulletin COB (n° 243, janvier 1991, p. 3 s. et 13 s.), la valeur actuelle à inscrire sur le document d'inventaire doit être calculée, lors de chaque arrêté des comptes, selon les **mêmes critères que** ceux retenus pour son évaluation **lors de son acquisition** (ou de son affectation dans le cadre des comptes consolidés).

Elle est donc fondée, par exemple, sur les prix de marché observés pour des transactions concernant des fichiers clients pris isolément, ou sur le coût de reconstitution d'un seul fichier.

b. Si le fichier ne génère pas de flux de trésorerie largement indépendants de ceux de l'activité de l'entreprise, une dépréciation ne sera justifiée que si l'**activité concernée** de la société (ou de la branche) se réduit et ne permet plus de générer des flux de trésorerie nets suffisants pour justifier sa valeur comptable.

En effet, la valeur recouvrable de cet actif isolé ne peut être déterminée et doit être estimée au niveau du plus petit groupe d'actifs générant des flux de trésorerie largement indépendants (voir n° 1729).

Fiscalement, La même analyse est retenue (CE 17 janvier 1994, n° 124438, CAA Bordeaux 28 mai 1991, n° 1808). Ainsi, une entreprise ayant acquis le fichier d'adhérents d'une société exerçant une activité très proche de la sienne doit être regardée comme ayant acquis la clientèle de la société cédante et l'ayant incorporée à son propre fonds de commerce (la fusion complète des deux clientèles rendait artificielle, après l'acquisition du fichier, l'individualisation d'une part de clientèle provenant de la société cédante). Elle ne peut dès lors constituer une dépréciation de la valeur de ce fichier, en l'absence de dépréciation d'ensemble du fonds de commerce.

Autorisations administratives

Droit d'occupation du domaine public

1730-5

Sur les critères de comptabilisation à l'actif, voir n° 1638.

Lorsque le droit d'occupation est comptabilisé en immobilisation incorporelle (voir n° 1638), il est à notre avis (de la même manière qu'un droit au bail, voir n° 1728) **amortissable,** sa durée d'utilisation étant déterminable. Ce droit nous paraît donc devoir être amorti sur la **durée pour laquelle il a été consenti.**

Selon l'avis CU CNC sur les licences UMTS, le droit doit être amorti sur sa durée probable d'utilisation, qui ne peut excéder la durée de l'autorisation (Avis n° 2002-B du 9 janvier 2002).

Toutefois, le droit d'occupation peut, à notre avis, être amorti sur une durée plus longue que celle prévue au contrat initial. En effet, il nous paraît nécessaire de tenir compte du droit à renouvellement du contrat ainsi que des **périodes de renouvellement raisonnablement assurées.**

Le caractère raisonnable du renouvellement peut être apprécié en fonction d'indicateurs montrant que le renouvellement est pris en compte dans la stratégie de l'entreprise, par exemple :

- des investissements ont été réalisés dans le cadre de ce contrat et ont une durée de vie supérieure à la durée du contrat (et ils ne peuvent pas être réutilisés dans un autre cadre) ;

- les business plans de la société tiennent compte de renouvellements ;

- le non-renouvellement de la part de l'Administration entraîne une indemnité pour les investissements réalisés.

En l'absence de tels indicateurs, il convient d'amortir le droit d'occupation sur la durée du contrat initial.

En conséquence, la durée d'amortissement à retenir est la durée la plus probable envisagée par l'entreprise, avec l'obligation, dès que la durée de renouvellement est connue (ou dès que l'entreprise sait que le contrat ne sera pas renouvelé) :

- d'effectuer un test de dépréciation (le non-renouvellement constitue un indicateur d'une éventuelle perte de valeur) et de comptabiliser, le cas échéant, une dépréciation pour ramener la VNC du droit d'occupation à sa valeur actuelle ;

- de revoir prospectivement le plan d'amortissement sur la base de la nouvelle VNC (nette de la dépréciation) et sur la durée résiduelle du contrat.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même. En effet, il a été jugé que les droits d'occupation du domaine public peuvent être amortis sur la période initiale pour laquelle ils sont accordés, dès lors qu'à l'expiration de cette période, ils peuvent ne pas être renouvelés (CAA Lyon 29 juin 1999, n° 96-428, décision rendue en matière de droit d'exploitation d'un restaurant d'altitude implanté sur le domaine public). Voir également n° 1729.

Cas particulier d'une durée d'utilisation indéterminable Si la durée d'utilisation du droit d'occupation s'avère **indéterminable,** étant donné les faits et circonstances tendant à prouver que l'entité occupera indéfiniment le domaine public (l'entité se conforme à la réglementation, les renouvellements ont toujours été octroyés par le passé, une analyse des flux de trésorerie soutient cette hypothèse...), le droit n'est **pas amorti** avant que l'on puisse déterminer que sa durée d'utilisation a une fin. Il devra toutefois faire l'objet d'un **test de dépréciation** dès l'apparition d'un indice de perte de valeur.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même, dès lors qu'il n'est pas prévisible que les effets bénéfiques du droit d'occupation sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée.

Dépréciation des quotas d'émission de gaz à effet de serre

1730-6

L'Etat attribue gratuitement, sous réserve de restitution, des quotas d'émission de gaz à effet de serre aux entreprises relevant de certaines activités et possédant des installations classées rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère. Les émissions de gaz à effet de serre font naître une obligation vis-à-vis de l'Etat, les quotas devant être restitués à hauteur des émissions réalisées. Afin de couvrir leurs émissions excédant les quotas détenus, les entreprises peuvent, en outre, être amenées à acquérir des quotas supplémentaires sur le marché.

Pour plus de détails sur le dispositif juridique (entreprises concernées, sanctions...), voir n° 1638-2. En ce qui concerne :

- la comptabilisation à l'actif des quotas, voir n° 1638-2 ;
- leur coût d'entrée, voir n° 1697 ;
- leur cession, voir n° 1746 ;
- la charge d'émission et le passif à comptabiliser, voir n° 939-3 ;
- l'information à fournir en annexe, voir n° 939-3.

Pour un exemple complet du traitement des quotas d'émission, voir n° 939-3.

Remarque
Travaux en cours à l'ANC : un groupe de travail est actuellement en cours à l'ANC pour revoir le traitement comptable des quotas de gaz à effet de serre (en IFRS et en règles françaises), notamment du fait de leur attribution par mise aux enchères à compter de 2013 (voir n° 5875).

Dans l'attente des conclusions de l'ANC, ce sont l'avis CU CNC n° 2004-C du 23 mars 2004 et la recommandation du CNC n° 2009-R-02 du 5 mars 2009 qui fournissent les modalités de dépréciation des quotas :

Fiscalement, Ces modalités de dépréciation étant transposées, les dépréciations sont déductibles (lettre de la DLF au Medef du 31 mai 2010).

I. En cours de plan

a. Quotas alloués gratuitement par l'Etat : ils ne doivent pas être dépréciés en fonction du cours (Rec. CNC précitée, § 2).

En effet, ils sont couverts, selon le cas :

- soit par le compte de subvention (compte 489) figurant encore au passif, en cas d'émissions réelles inférieures aux quotas reçus.
- soit par le compte de dette (compte 449), en cas d'émissions réelles supérieures aux quotas reçus.

Pour plus de détails sur le fonctionnement des comptes 489 et 449, voir n° 939-3.

b. Quotas achetés sur le marché : l'entreprise doit effectuer un test de dépréciation sur ces quotas (Rec. CNC précitée, § 2) :

- s'ils ne sont pas destinés à couvrir des émissions futures et si le cours de clôture est inférieur au prix d'acquisition des quotas, une dépréciation doit alors être constatée ;

En effet, il s'agit d'une véritable activité de « trading ».

- en revanche, les quotas acquis et destinés à couvrir un déficit de quotas constaté à la clôture ne doivent pas donner lieu à dépréciation.

En effet, dans ce cas, il existe une dette correspondante au passif (compte 449).

II. A la fin du plan
Lorsque ces quotas ne sont pas reportables sur l'exercice suivant, ils constituent des non-valeurs (Avis CU CNC précité, § 1.4). Ils doivent donc être comptabilisés en perte.

Cette disposition, prévue par l'avis pour le premier plan, n'a plus d'application (voir n° 1638-2, b).

Droits d'exclusivité publics (provenant d'une autorisation administrative)

1730-7

Sur la comptabilisation de tels droits à l'actif, voir n° 1638-1. Sur leur évaluation, voir n° 1697-1.

I. Amortissement

Un droit d'exclusivité (de la même manière qu'un droit au bail, voir n° 1728) est amortissable sur la **durée du contrat initial** auquel il est lié. Il est toutefois nécessaire de tenir compte du **droit à renouvellement** du contrat ainsi que des périodes de renouvellement raisonnablement assurées.

Ainsi, la durée d'amortissement peut être supérieure à la durée du contrat initial si des indicateurs montrent que le renouvellement est pris en compte dans la stratégie de l'entreprise, par exemple :

- des investissements ont été réalisés dans le cadre de ce contrat et sont amortis sur cette durée bien qu'ayant une durée de vie supérieure (ils ne peuvent pas être réutilisés dans un autre cadre) ;

- les business plans de la société tiennent compte de renouvellements ;

- le non-renouvellement de la part de la société publique entraîne une indemnité pour les investissements réalisés.

En l'absence de tels indicateurs, il convient d'amortir le fonds de commerce sur la durée du contrat initial.

En revanche, si la durée de l'autorisation administrative s'avère **indéterminable,** étant donné les faits et circonstances soutenant la capacité de l'entité à fournir indéfiniment le service lié à cette autorisation (l'entité se conforme à la réglementation, les renouvellements ont toujours été octroyés par le passé, une analyse des flux de trésorerie soutient cette hypothèse...), le droit n'est **pas amorti** avant que l'on puisse déterminer que sa durée d'utilisation a une fin. Il devra toutefois faire l'objet d'un **test de dépréciation** dès l'apparition d'un indice de perte de valeur (voir ci-après II).

Tel était le cas des quotas de sucre avant la réorganisation du marché du sucre initiée en 2006. En revanche, désormais, selon la CNCC (Bull. n° 147, septembre 2007, EC 2007-47, p. 143 s.), les quotas de sucre comptabilisés à l'actif doivent être amortis sur leur durée de vie prévisionnelle connue à la clôture, dont l'échéance est la fin de la campagne de commercialisation 2014/2015.

Fiscalement, Les autorisations administratives dont les entreprises sont titulaires sont amortissables lorsqu'il est prévisible que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée. Tel n'est pas le cas d'une licence d'exploitation d'un bar, en l'absence de circonstances laissant anticiper son retrait par l'Etat (CAA Nantes 23 avril 2003, n° 99-1632) ou des licences de transport qui, en application d'un changement de réglementation, doivent être remplacées, par des autorisations de transport d'une durée également illimitée (CAA Lyon 3 novembre 2005, n° 00-1703 rendu définitif par CE (na) décembre 2006, n° 288728). Sur la possibilité de déprécier ces actifs incorporels, voir **II.** ci-après.

II. Dépréciation

Une **réglementation ayant pour effet d'atténuer ou de supprimer la protection juridique** liée à un tel droit constitue notamment un indicateur d'une éventuelle perte de valeur. Cet indicateur doit conduire le bénéficiaire du droit à effectuer un test de dépréciation sur ce droit et à comptabiliser, le cas échéant, une dépréciation :

a. sur ce droit, et à comptabiliser, le cas échéant, une dépréciation.

Sur les conséquences sur le plan d'amortissement, de la comptabilisation d'une dépréciation, voir n° 1467.

Fiscalement, L'entrée en vigueur d'une nouvelle réglementation ayant pour effet d'atténuer ou de supprimer la protection juridique dont bénéficiait l'actif incorporel constitue un événement rendant probable la dépréciation de cet actif et justifie donc la déduction de la dépréciation (CE 20 octobre 2000, n° 194992 : décision rendue à propos de licences de transport de marchandises). L'entreprise doit néanmoins justifier du montant de la provision, une dépréciation totale n'étant par exemple pas admise lorsque le changement de réglementation prévoit un régime transitoire préservant les droits acquis sous la précédente réglementation (CE 13 juillet 2007, n° 289658).



Exemple Une entreprise bénéficie d'un droit exclusif d'affichage dans le métro. Le contrat relatif à ce droit couvre une période de 5 ans au terme de laquelle l'entreprise bénéficiaire du droit d'exclusivité dispose d'un droit à renouvellement pour une période qui sera décidée au moment du renouvellement (cette période n'est pas fixée à l'entrée dans le contrat). Le contrat pourra être renouvelé à nouveau par la suite (et ce plusieurs fois).
En principe, ce droit est amortissable sur la durée du contrat initial et si des indicateurs montrent que l'entreprise bénéficiaire du droit compte renouveler le contrat, la durée d'amortissement peut être plus longue.
Toutefois, la période de renouvellement n'étant pas connue à l'entrée dans le contrat et ne dépendant pas uniquement de

l'entreprise bénéficiaire du droit d'exclusivité, l'entreprise doit, dès que la durée de renouvellement est connue (ou dès que la société sait que le contrat ne sera pas renouvelé) :

- effectuer un test de dépréciation (le non-renouvellement constituant un indicateur d'une éventuelle perte de valeur) et comptabiliser, le cas échéant, une dépréciation pour ramener la VNC du droit d'exclusivité à sa valeur actuelle ;

- revoir prospectivement le plan d'amortissement sur la base de la nouvelle VNC (nette de la dépréciation) et sur la durée résiduelle du contrat.

b. sur l'ensemble de l'outil de production, le cas échéant. Tel est le cas, par exemple, des quotas de sucre (en ce sens le bulletin CNCC n° 147 précité).

En effet, la réorganisation du marché du sucre initiée en 2006 (diminution des prix de vente, réduction des quotas, prélèvements sur excédents, mesures de restructuration...) constitue un indice de perte de valeur pour l'outil de production dans son ensemble, et pas seulement pour les seuls quotas (attribués ou acquis) comptabilisés à l'actif.
Selon le bulletin CNCC précité, la dépréciation doit alors être estimée, pour les quotas et plus généralement pour l'outil de production, sur la base de la valeur d'usage résultant de l'estimation des avantages économiques futurs liés à la vente du sucre (voir n° 1450-2).

Droits d'exploiter les substances chimiques (dans le cadre du Règlement Reach)

1730-8

Pour plus de détails sur le règlement européen Reach (Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals substances), voir n° 1638-4.
Sur la comptabilisation de cet actif en tant que droit d'exploitation acquis ou en tant que frais de développement, voir n° 1638-4.
Sur son évaluation, voir n° 1685-4.

I. Amortissement

Les droits d'exploitation « Reach » acquis ou générés en interne, s'ils ont été immobilisés, sont amortis :

a. sur la durée d'exploitation de la substance, telle que prévue par l'entreprise (Avis CNC n° 2009-13, § 3.2.1).

Lorsque les coûts d'enregistrement constituent des frais de développement :

- l'amortissement sur une durée d'utilisation supérieure à cinq ans doit être justifié en annexe (C. com. art. R 123-187 ; voir n° 1794-2) ;

- si les frais d'enregistrement sont ajoutés à l'ensemble des coûts engagés antérieurement pour développer la substance enregistrée, ils sont amortis sur la durée résiduelle de ces frais de développement (durée pouvant toutefois être revue à l'occasion de l'enregistrement de la substance).

Fiscalement, Il en est de même. En l'absence de durée d'usage pour ce type de droits, les entreprises sont en effet autorisées à retenir la durée d'amortissement comptable (lettre de la DLF au Medef du 31 mai 2010).

Remarque

Substances les plus dangereuses : dans le cas particulier des substances les plus dangereuses, pour lesquelles il existe une procédure d'autorisation, il existe une limitation à la durée légale d'autorisation (contrairement aux autres substances simplement enregistrées). Dans ce cas, la durée d'amortissement de l'autorisation est la durée la plus courte entre (Avis CNC précité, § 3.2.1.1) :

- la durée d'autorisation,

- et la durée probable d'utilisation prévue par l'entreprise.

b. à compter de la date d'enregistrement, à notre avis.

II. Dépréciation

Les dépenses activées au titre de l'enregistrement d'une substance chimique sont dépréciées selon les règles générales, c'est-à-dire qu'un test de dépréciation est effectué lorsqu'un **indicateur de perte de valeur** apparaît à la clôture (voir n° 1736), **que l'enregistrement ait ou non déjà été obtenu** (Avis CNC n° 2009-13, § 3.2.2).
Au cas particulier d'une immobilisation « Reach », un indicateur de perte de valeur apparaît, notamment :

- lorsqu'un événement indique que l'enregistrement pourrait ne pas être obtenu, ou, si l'enregistrement a déjà été obtenu, qu'il pourrait être remis en cause (demande de l'Agence d'effectuer des tests complémentaires, nouvelles restrictions...) (Avis CNC précité, § 3.2.2.2) ;

- en cas de cession à un nouveau déclarant des tests et études liés à l'enregistrement, l'entrée sur le marché d'un nouveau concurrent étant susceptible de modifier les conditions d'exploitation de l'actif par l'entité (Avis CNC n° 2009-13, § 4.1.2).

Remarque
Dépréciation au niveau de l'ensemble des actifs liés à la substance concernée par l'indice de perte de valeur : lorsqu'il existe un risque sur l'obtention ou la conservation d'un enregistrement, c'est l'ensemble des actifs utilisés dans le cadre de l'exploitation de la substance concernée qui doit être testé et le cas échéant déprécié (Avis CNC n° 2009-13, § 3.2.2). Pour plus de détails sur l'évaluation par regroupement d'actifs, voir n° 1450-2.

Droits divers

Licences, droits d'utilisation d'immobilisations incorporelles et autres droits d'exclusivité

1731

I. Date de départ des amortissements
L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés (voir n° 1719).

Cas particulier Droit exclusif d'utilisation d'une méthodologie Lorsque l'acquisition d'une licence d'exploitation confère le droit exclusif d'utiliser une méthodologie (par exemple, méthodologie permettant de gérer et fidéliser la clientèle existante), l'utilisation du droit nécessite au préalable le déploiement d'une formation auprès des opérationnels. Dans ces conditions, les avantages économiques ne pourront être consommés qu'à l'issue de cette période de formation. L'amortissement est donc repoussé à la fin de cette période de formation.

II. Durée d'amortissement
Lorsqu'ils sont immobilisés (voir n° 1633-1, 1639-4 et 1639-5), les droits d'exclusivité sont amortis **sur la durée de la concession ou du contrat d'exclusivité,** en tenant compte, le cas échéant, des périodes de renouvellement raisonnablement assurées.

A notre avis, dans la plupart des cas, les droits d'exclusivité sont amortis **linéairement** sur la durée du contrat. Toutefois, dans des cas rares en pratique, ces droits pourraient être amortis de manière variable en fonction des unités d'oeuvre, s'il peut être démontré que les avantages économiques liés à ces droits sont consommés en fonction des unités produites ou vendues plutôt que linéairement sur la durée du contrat. Tel serait être le cas, par exemple, d'une licence de téléphonie accordée pour un certain nombre de lignes plutôt que pour une certaine durée, à condition que le chiffre d'affaires futur puisse être estimé de façon suffisamment fiable (marché connu et non risqué).

Fiscalement, La CE admet la possibilité d'amortir un élément incorporel lorsqu'il est **normalement prévisible,** lors de son acquisition, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée. Tel est le cas des concessions lorsque la date d'expiration est connue. Ces droits sont donc amortis **linéairement sur la durée de la concession.**
Il en est ainsi, notamment, des droits portant sur des films (CE 3 février 1989, n° 58260) et des droits des distributeurs de films cinématographiques en vidéo (BOI 4 D-3-93), qui ne peuvent être amortis sur un ou deux ans sans justification particulière alors que la durée des contrats est de 5 ans (CE 29 décembre 1999, n° 189557). Sur l'amortissement exceptionnel dans le secteur professionnel du cinéma et de producteurs d'oeuvres audiovisuelles, voir BOI 4 D-2-97.

Frais d'exploration minière

1732

Ils sont assimilés à des **coûts de développement** et peuvent être inscrits à l'actif du bilan dans le compte 203 « Frais de recherche et de développement » (C. com. art. R 123-188).

a. Dépréciation A notre avis, tant que l'exploration se fait conformément aux hypothèses de départ, aucune dépréciation ne doit être constatée. Dans le cas inverse :

- un test de dépréciation doit être mis en place afin de s'assurer que la comptabilisation à l'actif de ces frais préparatoires ne rendra pas le coût d'entrée des futures immobilisations (en cas de découverte conduisant à une exploitation commerciale) supérieur à leur valeur actuelle estimée ;

- **en cas d'insuccès,** ces frais sont comptabilisés en **charges** exceptionnelles (voir n° 1724).

b. Transfert en immobilisations corporelles En cas de découverte conduisant à une exploitation commerciale, les travaux d'exploration devraient, à notre avis, être incorporés dans le coût d'entrée du gisement (voir n° 1490-1), ces frais préparatoires étant nécessaires à la mise en service de l'immobilisation conformément à l'utilisation attendue de la direction.

c. Amortissement Le point de départ du plan d'amortissement doit être différé jusqu'au terme des recherches (C. com. art. R 123-188).
Les frais d'exploration (au même titre que les autres immobilisations liées au gisement) sont amortis sur la durée d'exploitation du gisement découvert.

Remarque
Distribution de dividendes : lorsque leur amortissement est différé jusqu'au terme des recherches, une société filiale (au sens de l'art. C. com. L 233-1, c'est-à-dire détenue à plus de 50 % par une société mère) peut procéder à une distribution anticipée de dividendes si la société mère gage cette distribution par la constitution des réserves nécessaires (C. com. art. R 123-188).

Sites Internet

1733

Lorsque leurs dépenses de création sont immobilisées (voir n° 1646 s.), elles sont amortissables, à notre avis, car ces sites sont susceptibles de se déprécier notamment par l'effet du progrès technique qui oblige à renouveler l'ergonomie et la technologie du site. Ils ont donc une durée d'utilisation déterminable (voir n° 1716). La durée d'amortissement à retenir est la durée d'utilisation du site, qui devrait être courte.

Fiscalement, Les dépenses de création de sites Internet étant assimilées à des dépenses de conception de logiciels (voir n° 1646 s.), elles peuvent soit faire l'objet d'une déduction immédiate sous la forme d'un amortissement exceptionnel (voir n° 1622), soit suivre l'amortissement constaté sur le plan comptable.

Cas particulier des noms de domaine Les noms de domaine dont les droits ne sont pas limités dans le temps ne devraient pas, à notre avis, donner lieu à un amortissement tant qu'aucun élément externe ne peut conduire à rendre leur utilisation déterminable. Tel est le cas, par exemple, si la direction prend la décision d'arrêter l'utilisation d'un nom de domaine à une échéance donnée : le plan d'amortissement commence alors à compter de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue.

Fiscalement, Les noms de domaine suivent, sur le plan fiscal, le traitement retenu en comptabilité (voir n° 1646). Lorsqu'ils sont immobilisés, ils ne sont pas amortissables sauf si leur usage est limité dans le temps (sites destinés à la promotion de spectacles ou de films par exemple) (BOI 4 C-4-03, n° 32). En revanche, selon Hervé Quéré (DLF, directeur divisionnaire au bureau B1) interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2003 », Les Echos Conférences - PwC, ils peuvent éventuellement faire l'objet d'une (provision pour) dépréciation.

B. Dépréciations des immobilisations

Conception légale des dépréciations

Sur les obligations en matière de dépréciations (constatations et reprises), voir n° 1503.
Sur le schéma de comptabilisation des dépréciations, voir n° 1560 s.

Définition

1735

La dépréciation d'une immobilisation (corporelle ou incorporelle) est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable (PCG, art. 322-1.4).
Toutefois, pour constater une dépréciation, la différence entre valeur actuelle et valeur nette comptable doit être significative (PCG, art. 322-5.3).

Sur la **valeur nette comptable,** voir n° 1450-1.
Sur la **valeur actuelle,** voir n° 1450-2.
Sur le caractère **significatif,** voir n° 1450 II (remarque 1).

Fiscalement, (CGI, art. 39-1-5° et CGI A III, art. 38 sexies, al. 1) pour être déductible, la dépréciation doit être calculée par rapport à la valeur probable de réalisation du bien à la clôture de l'exercice (BOI 4 A-13-05, n° 144, CE 12 janvier 2005, n° 253865 et 10 décembre 2004, n° 236706 et 17148 et D. adm. 4 E-312). Selon l'Administration, le caractère probable de la perte doit être étayé par l'existence d'une dépréciation effective, par référence soit à des événements particuliers ayant affecté la valeur de l'immobilisation, soit à une valeur de marché s'il en existe une, soit à une valeur d'expertise indépendante (BOI précité, n° 145). Pour plus de détails, voir n° 1500. Pour plus de détails sur la déductibilité des dépréciations selon qu'elles sont calculées sur la base de la valeur vénale ou sur la base de la valeur d'usage, voir n° 1502.

A la clôture, les entreprises doivent suivre une démarche précise pour :

- **identifier** les éventuelles pertes de valeur (voir n° 1736) ;

- **déterminer le montant** de la perte de valeur (voir n° 1737) ;

- déterminer si la perte subie par l'actif est une **dépréciation ou un amortissement exceptionnel** (voir n° 1738).

En outre, en cas de comptabilisation d'une dépréciation, celle-ci constituant une perte de valeur qui diminue la base amortissable (PCG, art. 322-5.3), le **plan d'amortissement est modifié** pour l'avenir (voir n° 1505 s.).

Pour plus de détails sur le suivi des dépréciations ainsi que sur leur reprise « automatique » en fonction des amortissements pratiqués (pour des raisons fiscales ; avis CNC n° 2006-12), voir n° 1505-1 s.

Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants (C. com. art. R 123-179, al. 3).

Pour plus de détails sur le classement au bilan et au compte de résultat, voir n° 1560.

Règles de constitution et d'évaluation des dépréciations

Sur les cas particuliers de dépréciation, voir n° 1723 s., et plus particulièrement pour :

- les logiciels, voir n° 1723-2 ;

- les coûts de développement, voir n° 1724-1 ;

- le fonds commercial, voir n° 1729 ;

- les fichiers clients, voir n° 1730-2.

Identification des dépréciations

1736

La démarche pour identifier les éventuelles dépréciations à constater est explicitement prévue par le PCG à l'art. 322-5.1.

La comparaison est effectuée élément par élément (PCG, art. 322-1.9).
Pour plus de détails, voir n° 1450 I.b.

I. Date de mise en oeuvre de la démarche
Cette démarche d'identification des dépréciations est obligatoire :

- à la **clôture** des comptes ;

- à **chaque situation intermédiaire.**

II. Déclenchement du test de dépréciation
La réalisation d'un test de dépréciation est obligatoire lorsqu'il existe un indice de perte de valeur. En revanche, s'il n'existe

aucun indice de perte de valeur, il n'y a pas lieu de déclencher le test de dépréciation.
Sur l'appréciation de l'existence ou non d'indice de perte de valeur, voir n° 1501 II.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6817.

III. Modalités de réalisation du test de dépréciation
Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué : la **valeur nette comptable** de l'actif immobilisé est **comparée** à sa **valeur actuelle** (PCG, art. 322-5.1).

Pour plus de détails sur le calcul de :

- la valeur nette comptable, voir n° 1450-1 ;

- la valeur actuelle (définie comme la comparaison entre valeur vénale et valeur d'usage), voir n° 1450-2 ;

- le montant de la dépréciation à comptabiliser le cas échéant, voir n° 1737 et sa déductibilité fiscale, voir n° 1502 ;

- la distinction entre dépréciation et amortissement exceptionnel, voir n° 1738 ;

- les conséquences de la dépréciation d'une immobilisation sur son plan d'amortissement, voir n° 1505 s.

Sauf cas particulier, les immobilisations incorporelles ont rarement une valeur vénale et sont donc en général dépréciées sur la base de leur valeur d'usage.
En outre, pour le calcul de cette valeur d'usage, les flux de trésorerie d'une immobilisation incorporelle étant en général dépendants des autres actifs (voire de l'activité de l'entreprise), il convient de **regrouper** ces actifs avec d'autres actifs pour procéder à leur évaluation en fonction des flux nets de trésorerie.

Tel est le cas, par exemple :

- du fonds commercial, voir n° 1729,

- des fichiers clients, voir n° 1730-2,

- des quotas de sucre, voir n° 1730-7.

Détermination du montant des dépréciations

1737

A l'issue du test de dépréciation (voir n° 1736), si la valeur actuelle est notablement inférieure à la valeur nette comptable (C. com. art. R 123-178-5° et PCG, art. 322-5.3), les entreprises doivent, en plus de l'amortissement, constater une **dépréciation** pour **ramener** leurs immobilisations incorporelles non rentables **à leur valeur actuelle.**

Sur la notion de **« notablement inférieure »,** voir n° 1450 II.

Toutefois, sur la possibilité de constater un amortissement exceptionnel, voir n° 1738.

Fiscalement, Sur la déductibilité des dépréciations, selon qu'elles sont calculées sur la base de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, voir n° 1502.

Distinction entre dépréciation et amortissement exceptionnel

1738

Alors que les amortissements constatent des dépréciations continues et de caractère définitif, les dépréciations sont généralement occasionnelles et ne sont pas jugées irréversibles (C. com. art. R 123-179). En conséquence, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, il est procédé à la constitution :
- soit d'une **dépréciation** pouvant être reprise si l'actif **continue à être utilisé** (PCG, art. 322-1.4) ;

Pour plus de détails sur l'incidence sur le plan d'amortissement, voir n° 1505 s.

Fiscalement, Sur la déductibilité de la dépréciation, voir n° 1502.

- soit d'un **amortissement exceptionnel** ne pouvant pas être repris **si l'actif cesse d'être utilisé,** le reliquat du plan d'amortissement étant modifié en conséquence (voir n° 1467).

Fiscalement, Il en est, à notre avis, de même, voir n° 1504.

IV. Evaluation lors de la sortie du patrimoine

A. Règle générale

1740

La sortie d'une immobilisation du patrimoine de l'entreprise, qu'elle résulte d'une cession à un tiers volontaire (vente, donation) ou forcée (expropriation, expulsion, confiscation...) ou d'un simple retrait d'actif volontaire (destruction, mise au rebut, achat d'une immobilisation neuve avec reprise du matériel usagé...) ou forcé (incendie, vol...) entraîne :

- d'une part, son retrait du bilan par annulation de sa **valeur nette comptable** à la date de l'opération ;

Pour plus de détails sur la valeur nette comptable, voir n° 1521.

- d'autre part, en cas de cession à un tiers, une créance sur celui-ci du montant du **prix de cession.**

Pour plus de détails sur le prix de cession, voir n° 1522.

La différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable constitue la plus-value ou la moins-value de cession.

Sur la date d'enregistrement de la sortie, voir n° 1780.
Sur les cas particuliers de sortie, voir n° 1741 s.

Fiscalement, Sur le régime des plus ou moins-values de cession des immobilisations, voir n° 1520.

B. Cas particuliers

1741

Sur les cas particuliers suivants :

- l'annulation d'une cession d'immobilisation, voir n° 1534 ;

- la confiscation sans indemnité, voir n° 1528 ;

- l'apport en société d'une activité professionnelle, voir n° 1529 ;

- une promesse de vente, voir n° 1531 I ;

- le transfert d'une immobilisation dans le patrimoine civil de l'exploitant individuel, voir n° 1532 ;

- la cession à titre gratuit d'immobilisations, voir n° 1533 ;

- la cession d'un contrat de crédit-bail en cours (comptabilisé en droit au bail), voir n° 1544 s.

Cession de fonds de commerce

1742

En l'état actuel des règles de comptabilisation des produits de cession, la plus-value est réputée réalisée à la date du **transfert de propriété** du fonds de commerce telle qu'elle ressort des stipulations de l'acte de cession et non à la date - le cas échéant antérieure (par exemple en cas de location-gérance, voir n° 1750 s.) - de l'entrée de l'acquéreur en jouissance du fonds.

Fiscalement, Il en est de même (CE 11 janvier 1985, n° 38941 et 11 mars 1992, n° 88386).
Ce n'est que dans le cas où aucune date n'est stipulée que la cession est réputée intervenue au jour où le cessionnaire entre en jouissance du fonds (CE 16 septembre 1983, n° 33148).

Cession de brevets, inventions brevetables, procédés de fabrication industriels

1743

A notre avis :

- si le brevet est immobilisé, sa cession est enregistrée comme une cession d'immobilisation classique ;

- si la cession porte sur une invention brevetable ou un procédé, par hypothèse non porté à l'actif, le prix de cession est enregistré au compte 778 « Autres produits exceptionnels » par le débit du compte 462 « Cessionnaire » ou du compte de banque concerné.

Fiscalement,

1. Conditions d'application du régime du long terme Les plus-values de cession sont soumises au taux réduit des plus-values à long terme sous certaines conditions (CGI, art. 219-I-a quater et 238 bis G) :

- les brevets, inventions brevetables et les perfectionnements qui y sont apportés ainsi que les procédés de fabrication industriels et les certificats d'obtention végétale doivent avoir été immobilisés, ce qui exclut les entreprises dont l'activité consiste en l'achat-revente de brevets qui doivent les comptabiliser en stocks ; cette exclusion ne concerne toutefois pas les entreprises dont l'activité est le développement de brevets en vue de leur cession (BOI 4 B-2-09, n° 15) ;

- être détenus depuis au moins 2 ans (sauf pour les droits découverts ou mis au point en interne ; BOI précité, n° 16) ;

- il n'existe pas de liens de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire (CGI, art. 219-I-a quater ; sur la définition des liens de dépendance, voir n° 1808), cette condition étant appréciée à la date de la cession uniquement (BOI précité, n° 18).

2. Taux d'imposition La plus-value réalisée est imposée au taux de **16 %** (hors prélèvements sociaux) pour les entreprises soumises à **l'IR** (CGI, art. 39 terdecies 1, voir n° 1520) et au taux réduit de **15 %** pour les sociétés soumises à l'**IS** (CGI, art. 39 terdecies 1 et 219 I a quater).
Sur les modalités d'imposition des plus-values à long terme, voir n° 1880.
En revanche, les **moins-values** de cession sont déductibles au **taux de droit commun,** quelle que soit la durée de détention des brevets cédés (BOI précité, n° 23).
Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 19220 à 19245.

Sur les autres produits imposables au taux réduit d'IS de 15 % (dont les concessions de licence), voir n° 2849.

Résiliation sans indemnité puis conclusion d'un nouveau bail avec le même bailleur

1744

L'analyse juridique de l'opération se traduit par la sortie du droit au bail de l'actif et la constatation d'une perte d'égal montant, dès lors que le nouveau bail a été conclu sans versement d'aucune somme.

Fiscalement, Cette opération s'analyse comme une sortie d'actif puis une rentrée du droit au bail à l'actif pour une valeur nulle (CAA Nancy 24 mars 1994, n° 92-984).

Comptablement, à notre avis, le droit au bail peut, dans certains cas, être maintenu à l'actif.

En effet, sur le plan économique, il s'agit d'une opération unique (la résiliation étant conditionnée par la conclusion du nouveau bail), qui permet au droit au bail de prendre de la valeur grâce à la renégociation des loyers (s'ils sont à la baisse). On pourrait donc soutenir qu'il y a perte de l'ancien droit au bail (lors de la résiliation du bail) compensée par un produit d'égal montant reçu à titre gratuit correspondant au nouveau droit au bail (lors de la conclusion du nouveau bail).

Fiscalement, Ce maintien donnerait lieu à des corrections extra-comptables pour la détermination du résultat fiscal.

Cession des logiciels

1745

L'Avis n° 31 du CNC (avril 1987) sur les logiciels n'aborde pas ce point.
A notre avis, deux situations se rencontrent généralement en pratique.

Sur la cession-bail d'un logiciel ou d'un développement informatique, voir n° 1530.

I. L'entreprise cède son matériel informatique et ses logiciels adaptés (acquis ou créés) Cette cession se comptabilise comme toute cession d'éléments d'actifs : débit du compte 6751 pour la valeur nette comptable des logiciels et du compte 6752 pour celle du matériel (par le crédit des comptes 205 et 2183 et le débit des comptes 2805 et 28183), et crédit du compte 7751 pour le prix de vente des logiciels et du compte 7752 pour celui du matériel (par le débit du compte concerné : tiers, banques, etc.).

Fiscalement, La plus ou moins-value est imposable selon le régime des plus ou moins-values de cession.

II. L'entreprise ne cède qu'un droit d'usage de ses logiciels (alors que son activité n'est pas la commercialisation de logiciels).

Tel peut être le cas par exemple au sein d'un groupe.

A notre avis, dès lors que l'entreprise ne s'appauvrit pas, il ne s'agit pas d'une cession d'immobilisations, mais de la perception d'un **produit** correspondant à une prestation de mise à disposition d'une technologie. En conséquence :
- ce droit est à comptabiliser, par analogie avec les redevances sur brevets, au compte 75 « Autres produits de gestion courante » ;

Selon les caractéristiques du contrat de cession et notamment si des obligations restent à la charge du cédant (maintien de la technologie en particulier), le produit devrait toutefois, en général, faire l'objet d'un **étalement** sur la durée du droit concédé.

Fiscalement, Les produits des concessions de logiciels ne peuvent bénéficier du régime de la propriété industrielle (plus-values à long terme) ; ils sont donc taxables au taux de droit commun (voir n° 649-1).

- en contrepartie, aucune charge n'est à constater à ce titre ; seuls les coûts de duplication sont à comptabiliser au compte 65 « Autres charges de gestion courante ».

Cession de quotas d'émission de gaz à effet de serre

1746

L'Etat attribue gratuitement, sous réserve de restitution, des quotas d'émission de gaz à effet de serre aux entreprises relevant de certaines activités et possédant des installations classées rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère. Ces quotas sont cessibles dès leur délivrance (C. env. art. L 229-15).

Pour plus de détails sur le dispositif juridique (entreprises concernées, sanctions...), voir n° 1638-2.
En ce qui concerne :

- la comptabilisation à l'actif des quotas, voir n° 1638-2 ;

- leur coût d'entrée, voir n° 1697 ;

- leur cession, voir n° 1746 ;

- la charge d'émission et le passif à comptabiliser, voir n° 939-3 ;

- l'information à fournir en annexe, voir n° 939-3.

Pour un exemple complet du traitement des quotas d'émission, voir n° 939-3.

Remarque
Travaux en cours à l'ANC : un groupe de travail est actuellement en cours à l'ANC pour revoir le traitement comptable des quotas de gaz à effet de serre (en IFRS et en règles françaises), notamment du fait de leur attribution par mise aux enchères à compter de 2013 (voir n° 5875).

Dans l'attente des conclusions de l'ANC, le **règlement CRC n° 2004-08 du 23 novembre 2004** pris sur avis du Comité d'urgence du CNC n° 2004-C, ainsi que la recommandation du CNC n° 2009-R-02 du 5 mars 2009, fournissent les modalités de comptabilisation des cessions de quotas :
La cession éventuelle de quotas d'émission de gaz à effet de serre sur le marché entraîne une sortie du compte d'immobilisations incorporelles. La différence entre la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle et le prix de vente doit être comptabilisée en **résultat** dans un sous-compte de produit divers de gestion courante 758xxx (Règl. CRC n° 2004-08 du 23 novembre 2004).

Remarque
Evolution attendue : selon le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité, le produit de cession des quotas détenus pour se conformer aux obligations est à imputer sur le coût de production et non plus à comptabiliser en résultat divers de gestion courante.

S'agissant de biens fongibles (entre quotas alloués et quotas acquis), il convient, à notre avis, en l'absence de précision dans l'avis CU CNC n° 2004-C, conformément à l'article C. com. L 123-18, de calculer la valeur comptable à retenir, en utilisant les méthodes de valorisation « premier entré - premier sorti » (Fifo) ou « coût moyen unitaire pondéré » (CUMP).

Lorsqu'il s'agit de la cession d'un quota délivré à titre gratuit, le **compte 489 doit être repris en résultat** à hauteur de cette cession (Rec. CNC n° 2009-R-02, § 2).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité devant permettre de comptabiliser les quotas gratuits détenus pour se conformer aux obligations pour une valeur nulle (voir n° 5875), aucun compte 489 ne sera plus à mouvementer.

Fiscalement, Le traitement des quotas d'émission de gaz à effet de serre est aligné sur le traitement comptable actuel (BOI 4 A-13-05, n° 26 et lettre de la DLF au Medef du 31 mai 2010). Le produit de cession est donc compris dans le résultat imposable au taux de droit commun.

Exemple

Exemple (ne prenant pas en compte les évolutions attendues dans le futur règlement de l'ANC sur les quotas de gaz à effet de serre précité)
Une entreprise se voit affecter en début d'année n 100 quotas d'émission à hauteur de 100. Au 30 juin n, elle constate qu'elle a émis des gaz à effet de serre pour 20 et qu'elle ne devrait vraisemblablement pas en émettre plus de 30 sur le 2e semestre (soit des émissions évaluées à 50 jusqu'au 31 décembre de cette année). L'entreprise ne prévoyant pas d'atteindre le niveau d'émission autorisé, elle décide de céder une partie des quotas excédentaires, soit 40, pour un prix de marché de 43.


Section 3 Immobilisations acquises en application d'un contrat de crédit-bail

S'il s'agit d'un crédit-bail portant sur une **immobilisation corporelle,** voir n° 1540 s.
Sur le cas des immobilisations incorporelles acquises au moyen de redevances annuelles, voir n° 1610-1.

Règles de définition et de comptabilisation spécifiques

1750

Pour des raisons essentiellement juridiques, les immobilisations prises en location suivent des règles de définition et de comptabilisation spécifiques **différentes des règles générales** de définition et de comptabilisation des actifs (voir n° 1603 s.).

Pour plus de détails, voir n° 1540.

Devraient être concernés, à notre avis, les **fonds de commerce** :

- pris **en crédit-bail,** voir n° 1751-1 ;

- pris **en location-gérance.**

En effet, pour ces biens :

- **chez les locataires,** aucune immobilisation ne peut être constatée dans les comptes individuels, et ce, même s'ils exercent un contrôle sur les biens pris en location : les dépenses ou redevances sont comptabilisées en **charges** ;

- **chez les bailleurs,** les biens donnés en location doivent être **immobilisés,** et ce même s'ils n'exercent plus aucun contrôle sur ces biens.

Dans les **comptes consolidés** établis en règles françaises, les contrats de « location-financement » peuvent toutefois (méthode préférentielle) être retraités comme s'il s'agissait d'un achat à crédit (voir Mémento Comptes consolidés n° 3378 s.).
Sur les divergences existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6505 à 6560.

Crédit-bail sur fonds de commerce ou fonds artisanal

Comptabilisation par le preneur

1751-1

Fiscalement, Cette catégorie de crédit-bail fait l'objet d'un régime spécifique dont le but est d'**empêcher** que le crédit-bail ne permette indirectement **la déduction de l'amortissement** d'un fonds de commerce qui n'est pas déductible (voir n° 1729). En principe, seule peut être déduite la part des redevances représentative des frais financiers.

Il en résulte les deux situations suivantes.

I. Opérations portant sur l'ensemble des éléments du fonds ou sur l'un des éléments non amortissables du fonds (marques, droit au bail, etc.).

Fiscalement, Le régime spécifique s'applique, s'agissant d'éléments non amortissables (CGI, art. 39, 8).

Sur le plan comptable, les règles énoncées par le PCG (art. 331-7 et 446/61/62) et décrites n° 1542 s. pour le crédit-bail mobilier s'appliquent.

En effet, il ne s'agit pas d'une situation juridique non prévue par le PCG, mais d'une règle fiscale dont le but est rappelé ci-avant.

En conséquence :
- les **redevances** sont portées en charges au compte 612 ;

Fiscalement, (CGI, art. 39-8), la quote-part de loyer prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente n'est pas déductible, contrairement à la quote-part de loyer représentative des frais financiers (voir Mémento Fiscal n° 19365). Elle doit être indiquée distinctement dans le contrat de crédit-bail.
Cette quote-part des redevances doit donc être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Elle devient déductible en cas de résiliation du contrat ou au terme du contrat en cas de renonciation à l'exercice de l'option, si elle n'est pas restituée par le bailleur (D. adm. 4 A-218, n° 6 à 8). Elle est alors déduite extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

- lors de la **levée de l'option,** seul le prix de vente contractuel est porté à l'actif du bilan au compte 207 « Fonds commercial » ou, selon les éléments, aux comptes 205 ou 206 ;

Fiscalement, Le prix de revient fiscal est égal au coût d'entrée comptable majoré de l'ensemble des quotes-parts de loyers réintégrées précédemment avant la levée de l'option.

- en cas de **cession du fonds** ou de l'un des éléments non amortissables, le résultat est déterminé comptablement selon les règles générales.

Fiscalement, Le résultat de cession est inférieur au résultat comptable puisqu'il est déterminé en fonction du prix de revient fiscal tel que calculé ci-avant. La différence correspondant aux quote-parts de loyers réintégrées pendant la durée du contrat est déduite sur l'imprimé n° 2058 A (ligne XG).

II. Opérations portant sur l'un des éléments amortissables du fonds (brevets, logiciels, etc).

Fiscalement, Le régime spécifique ne s'applique pas, s'agissant d'éléments amortissables.

Les développements concernant le crédit-bail mobilier figurant aux n° 1542 s. s'appliquent donc comptablement et fiscalement.

Sur les divergences existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6535 s.

Section 4 Schémas usuels de comptabilisation

I. Acquisition et production d'immobilisations

Acquisition d'immobilisations incorporelles

1771

A la réception de la facture, la dette envers le fournisseur est créditée au compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » par le débit du compte 20 « Immobilisations incorporelles » (sous-compte concerné) pour le montant hors TVA déductible et du compte 4456 « TVA déductible » pour le montant de cette taxe (PCG, art. 444/40).

Rappelons que le montant à porter dans le compte d'immobilisations est le coût d'acquisition (prix d'achat + frais accessoires). Pour plus de détails, voir n° 1681 s.
Sur le cas particulier des biens dont le prix est exprimé en une redevance annuelle, voir n° 1610-1 (acquisition du droit de propriété), 1639-4 (contrat de louage de marque et de brevet) et 1639-5 (acquisition du droit d'utilisation d'une autre immobilisation incorporelle).

Les **avances et acomptes versés** par l'entreprise à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 237 (PCG, art. 442/23).

Pour plus de détails sur les avances et acomptes versés par l'entreprise à des tiers pour des opérations en cours, voir n° 1552.

Production d'immobilisations incorporelles

1772

Les dépenses sont classées dans les comptes de **charges** (classe 6) par nature :
- frais internes (dépenses de personnel, de fonctionnement) : comptes 61/62, 63, 64 et 68 ;
- frais externes (recherches effectuées par des tiers) : compte 617 « Etudes et recherches ».

En cas d'**immobilisation** (si l'option pour la comptabilisation en immobilisation a été retenue par l'entreprise et si les conditions d'activation de ces frais sont remplies, voir n° 1643), la production de l'exercice (à compter de la date à laquelle les critères ont été remplis) constitue un produit d'exploitation enregistré à son coût de production, ce qui équilibre les charges correspondantes (PCG, art. 442/23 et 447/72).

Pour plus de détails sur le coût de production, voir n° 1686 s.

Ce produit est crédité au compte 72 **« Production immobilisée »** :
- soit par le débit du compte 232 **« Immobilisations incorporelles en cours »** ;

Lors de la mise en service du bien, le compte 232 est crédité (et soldé) par le débit du compte d'immobilisation intéressé. En cas d'échec des projets, voir n° 1724.

Sur le cas particulier :

- des brevets et autres droits similaires, voir n° 1773 ;

- des logiciels autonomes, voir n° 1774 III.

- soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

A notre avis, le **transit** par le compte 23 est nécessaire si la **production** d'immobilisations **s'étale sur deux exercices.** En effet, selon le PCG (art. 442/23), le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Sur la TVA à comptabiliser lors de l'entrée à l'actif de l'immobilisation, voir n° 1553.
Sur le cas particulier des immobilisations sous-traitées, voir n° 1553.

Cas particuliers

Brevets et autres droits similaires créés en interne

1773

1. Avant le dépôt du brevet à l'Inpi L'ensemble des frais engagés durant cette période peut (si l'option pour la comptabilisation des coûts de développement en immobilisation a été retenue par l'entreprise et si les conditions d'activation de ces frais sont remplies, voir n° 1650) être comptabilisé dans le compte 203 « Frais de recherche et de développement ».

2. Lors du dépôt du brevet à l'Inpi Les frais versés à l'Inpi pour la délivrance d'un brevet ou les frais versés pour l'obtention d'une AMM sont à comptabiliser :

a. En charges, dans une subdivision du compte 637, si l'entreprise a choisi de comptabiliser ses coûts de développement directement en charges ou si les critères de comptabilisation du brevet à l'actif ne sont pas remplis ;

b. A l'actif, au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, etc. », si l'entreprise a choisi de comptabiliser ses coûts de développement en immobilisation et que les critères de comptabilisation du brevet à l'actif sont remplis ; le solde du compte 203 (voir ci-avant **a.**) est également transféré au compte 205 (PCG, art. 442/20).

Il en est de même, à notre avis, pour l'obtention d'une **AMM** et tous les autres **procédés.**

Logiciels créés en interne

1774

Le schéma comptable diffère selon qu'il s'agit de logiciels :

- indissociables du matériel,

- autonomes,

- faisant partie d'un projet de développement plus global.

Sur la définition de chacun de ces types de logiciels, voir n° 1620.

I. Les logiciels indissociables du matériel
Les logiciels indissociables, constituant des **immobilisations corporelles,** suivent les schémas de comptabilisation des immobilisations corporelles (voir n° 1553).

II. Les logiciels faisant partie d'un projet de développement
Ces logiciels suivent le schéma de comptabilisation des autres coûts de développement et sont donc comptabilisés directement (voir n° 1772) :

- au compte 203 « Frais de recherche et de développement » (si l'option pour la comptabilisation en immobilisation des coûts de développement a été retenue par l'entreprise et si les conditions d'activation de ces frais sont remplies, voir n° 1643),

- en charges sinon.

III. Les logiciels autonomes
Les charges engagées sont comptabilisées par nature dans les comptes de la classe 6.

1. Tant que le **processus de production n'a pas débuté** (c'est-à-dire que l'une des conditions énoncées au n° 1622 n'est pas remplie), aucune autre écriture n'est à passer, les charges ne pouvant être incorporées au coût de production.

2. Dès que le **processus de production a débuté** (c'est-à-dire que toutes les conditions sont remplies), le logiciel créé doit être porté à l'actif :

a. S'il n'est pas achevé, au **compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours »** par le crédit du compte 72 « Production immobilisée » (PCG, art. 442/23), pour le montant d'en-cours de production (précédemment déterminé, voir n° 1695-1) ;

Au niveau du **bilan** du système de base, le rattachement du compte 232 est effectué à une ligne « Immobilisations incorporelles en cours » située entre les lignes « Autres » et « Avances et acomptes ».

Fiscalement, A défaut de ligne spécifiquement prévue dans la liasse fiscale (tableau n° 2050) pour les immobilisations incorporelles en cours, elles sont à porter, à notre avis, sur la ligne « Autres immobilisations incorporelles ».
Il est possible de **déduire immédiatement** les coûts portés au compte 232 (voir n° 1622).

Les dépenses des **exercices suivants** (survenant postérieurement au premier exercice d'immobilisation et faisant partie du coût de production) peuvent être comptabilisées directement en « Immobilisations en cours » (sans passer par un compte de charges) dès lors qu'il s'agit de charges externes.

b. Dès qu'il est achevé, au **compte 205 « Concessions et droits similaires... »,** par le crédit du compte 232 (PCG, art. 442/20 et 442/23) pour son coût de production (précédemment déterminé, voir n° 1695-1).

Apport d'une immobilisation

1775

Le compte d'immobilisation concerné est débité, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine, de la valeur d'apport par le crédit du compte 101 « Capital individuel » ou « Capital social » (et éventuellement du compte 1043 « Prime d'apport ») ou du compte 45611 « Associés - Apports en nature ».

Sur les opérations de fusion et opérations assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7605 s.

II. Amortissements des immobilisations incorporelles

Sur le contenu de la liste des comptes du PCG concernant les amortissements, voir :

- au bilan, n° 7002,

- au compte de résultat, n° 7006 et n° 7007.

1776

Les amortissements sont constatés, en principe, lors de l'inventaire à la clôture annuelle. Les entreprises peuvent cependant les enregistrer au fur et à mesure (par exemple mensuellement ; voir abonnement n° 771).

Sur les immobilisations non réévaluées, voir n° 1556 s.
Sur les immobilisations réévaluées, voir n° 1557 s.
Sur le cas particulier des biens totalement amortis, voir n° 1558-2.

III. Dépréciation des immobilisations

1777

Sur le contenu de la liste des comptes du PCG concernant les dépréciations :

- au bilan, voir n° 7002,

- au compte de résultat, voir n° 7006 et n° 7007.

Sur les immobilisations non réévaluées, voir n° 1560.
Sur les immobilisations réévaluées, voir n° 1561 s.
Sur la reprise « automatique » de dépréciation, en fonction des amortissements pratiqués (pour des raisons fiscales ; avis CU CNC n° 2006-12), voir n° 1505-1 s.

IV. Sortie d'immobilisations du patrimoine

Les immobilisations sorties du patrimoine de l'entreprise, soit par cession, soit par disparition ou destruction, cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations.

Date d'enregistrement de la cession

1780

La cession doit être enregistrée à la date de l'opération ou de l'événement qui a pour résultat de faire sortir l'immobilisation de l'actif, soit, en principe, lors du transfert de contrôle (sur la notion de transfert de contrôle, voir n° 1609-1).

Sur la divergence sur les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6140.

Règles générales de comptabilisation d'une cession

Principe général

1781

Le résultat de cession est distingué en comptabilité en deux parties (PCG, art. 442, 444/46, 446/67 et 447/77) :

Fiscalement, Cette distinction est sans incidence sur les règles d'imposition des plus ou moins-values.

- d'une part, la sortie du bien cédé de l'actif ; la **valeur nette comptable** est débitée à un compte de charge exceptionnelle, le compte **675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés »** par le crédit des comptes d'immobilisations et d'amortissements concernés (valeur nette) qui s'en trouvent ainsi soldés ;

A notre avis, une analyse préalable des **frais de cession** est nécessaire pour définir ceux qui ne constituent pas des charges d'exploitation, mais des charges exceptionnelles à comptabiliser également au compte 675, voir n° 1522.

Fiscalement, Cette analyse des frais de cession a également une incidence (voir n° 1522).

Pour la constatation d'un amortissement lors de l'exercice de la cession, voir n° 1521.

- d'autre part, le produit de la cession ; le prix de cession TTC est débité au compte **462 « Créances sur cessions d'immobilisations »** ou du compte de trésorerie intéressé, par le crédit des **comptes 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif »** (pour le prix HT) et **4457 « TVA collectée »** (pour la TVA facturable sur le prix de cession).

Pour plus de détails et pour un exemple de schéma de comptabilisation, voir n° 1566.

Cas particuliers

Existence d'une dépréciation

1782-1

Devenue sans objet, elle est annulée par le crédit du compte de reprises sur dépréciation des immobilisations incorporelles 7816 ou 7876 selon que la dotation a été inscrite au compte 6816 ou 6876 (caractère courant ou exceptionnel) et la cession est traitée comme précédemment.

Exemple

Exemple Une immobilisation incorporelle achetée 350 000 (HT), dépréciée de 40 000, est vendue 358 800 (dont 58 800 de TVA).

Sur la possibilité d'éclatement du compte 7876 entre charge effective et excédent de dépréciation, voir n° 1560.

1782-2

Sur la cession d'immobilisations libellées en devises, voir n° 1566-1.
Sur les biens cédés ayant fait l'objet d'un amortissement dérogatoire, voir n° 1566-3.

Cas particuliers liés à la fiscalité

1782-3

Sur les cas particuliers liés à la TVA, voir n° 1570-1 s.
Sur la comptabilisation de l'impôt sur les plus-values de cession, voir n° 1571.

Section 5 Valeur probante de la comptabilité et contrôle des immobilisations

I. Contrôle interne

1785

Sur la valeur probante de la comptabilité et les procédures de contrôle interne, voir n° 1575 s.
Sur les autres aspects du contrôle interne, voir n° 1576 s.

II. Contrôle externe

1786

Le contrôle externe des immobilisations est traité dans la Note d'information n° 5 de la CNCC.

Section 6 Présentation des comptes annuels et autres informations

1790

Voir également les chapitres 17 « Les documents de synthèse (états financiers) » et chapitre 22 « L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise ».

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Pour le **passage des comptes aux postes** en général, voir n° 6005 s.

Présentation au bilan

1791

Les modalités à retenir sont les suivantes :

- les **amortissements pour dépréciation** sont portés à l'actif du bilan en déduction de la valeur des postes qu'ils concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan ;

- les **amortissements dérogatoires** sont compris parmi les capitaux propres dans le poste « Provisions réglementées » ;

- les **immobilisations incorporelles entièrement amorties** demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'entreprise (sur l'information à fournir en annexe, voir n° 1794-4).

Présentation dans le compte de résultat

1792

Elle varie selon le système utilisé :

- **Système de base,** voir n° 6006-1 s. ;

- **Système développé,** voir n° 6010 ;

- **Système abrégé,** voir n° 6008.

B. Annexe (développements particuliers)

1793-1

Les tableaux récapitulatifs suivants, établis par nos soins, listent l'intégralité des informations requises dans l'annexe, concernant les immobilisations :

- informations expressément prescrites par le Code de commerce ;

Pour la liste complète des informations en annexe expressément prescrites par le Code de commerce, voir n° 3676-1 et 3676-2.

- informations expressément prescrites par le PCG ;

Pour la liste complète des informations en annexe expressément prescrites par le PCG, voir n° 3676-3.

- informations non expressément prescrites par les règles comptables.

Le contenu des informations prescrites varie selon la taille des personnes morales commerçantes et selon leur nature (personne morale ou physique). D'où trois contenus d'annexe possibles (voir n° 3676) : l'annexe de base et les annexes simplifiées.

En conséquence, les tableaux ci-après détaillent les informations requises par l'annexe de base (personnes morales de grande taille), généralement requises également pour l'annexe simplifiée. Toutefois, lorsque les personnes morales d'une petite taille et/ou les personnes physiques sont dispensées de l'information prescrite pour l'annexe de base, les renvois en bas des tableaux l'indiquent.

Les tableaux indiquent également si un élément de la liasse fiscale (tableau ou élément joint) répond à l'information demandée dans l'annexe.

1793-2

Les informations à faire figurer dans l'annexe concernant les immobilisations sont relatives à cinq thèmes :

- les principes, règles et méthodes comptables, voir n° 1794 s.,
- les éléments constitutifs, voir n° 1795,
- les montants et mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé, voir n° 1796 s.,
- les engagements, voir n° 1797 s.,
- les autres informations requises, voir n° 1798 s.

Seuil de signification

1793-3

Seules les informations significatives sont à fournir. Pour plus de détails, voir n° 3674.

Sur les précisions apportées sur le caractère significatif par les NEP 320 et 450, voir n° 5340. Pour plus de détails sur les objectifs et conséquences de l'annexe, voir n° 3674 s.

Principes, règles et méthodes comptables

Sur les informations à fournir concernant les principes, règles et méthodes comptables appliqués aux divers autres postes du bilan et du compte de résultat, voir n° 3679.

1794

Doivent être fournis en annexe, si ces informations sont significatives :

- les modes et méthodes d'évaluation appliqués aux postes d'immobilisations (C. com. art. R 123-196-1° , PCG, art. 531-1 et 531-2/2), voir n° 1794-1 ;
- les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions fiscales (C. com. art. R 123-196-2° et PCG, art. 531-2/3), voir n° 1794-2 ;
- les informations nécessaires à l'obtention d'une image fidèle :
- les informations prescrites par les règles comptables, en cas de changement de méthode, lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas d'obtenir une image fidèle, voir n° 1794-3 ;
- les informations non expressément prescrites par les règles comptables, voir n° 1794-4.

Modes et méthodes d'évaluation appliqués aux postes d'immobilisations

1794-1

<table>
<tr><th colspan="2">Réf.</th><th rowspan="2">Détail des informations requises</th></tr>
<tr><th>C. com., art.</th><th>PCG, art.</th></tr>
<tr><td rowspan="3">R 123-196-1°</td><td>531-1/2 et 531-2/10</td><td>1. Le cas échéant, indication et justification des dérogations :
- aux hypothèses de base sur lesquelles est normalement fondée l'élaboration des documents de synthèse ;
- aux règles générales d'établissement et de présentation des documents de synthèse ;

Par exemple, la distribution de dividendes avant que l'amortissement des coûts de développement ne soit achevé (voir n° 1724-1),

- à la méthode des coûts historiques, en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.

Par exemple : la réévaluation (voir n° 3305 s.).</td></tr>
<tr><td>531-1/3</td><td>2. Lorsque pour une opération, plusieurs méthodes sont également praticables, les informations suivantes doivent être fournies :
- mention de la méthode retenue ;
- justification de cette méthode, si nécessaire.

Par exemple :
- comptabilisation des frais de développement à l'actif (voir n° 1617-1) ;
- comptabilisation des frais d'établissement à l'actif (voir n° 2326 s.) ;
- incorporation des frais d'acquisition dans le coût d'entrée de l'immobilisation incorporelle (voir n° 1404-3) ;
- incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition ou de production (voir n° 1684 et n° 1690).

Sur les informations en cas de changement de méthode comptable, voir n° 1585-3 point 3 du tableau.</td></tr>
<tr><td>531-2/2.1</td><td>3. Pour chaque catégorie d'immobilisation [(1)], une information est fournie sur les méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer :
- la valeur comptable brute des immobilisations ;

Par exemple : les modalités générales d'évaluation du coût d'entrée des immobilisations incorporelles :
• acquises à titre onéreux (voir n° 1681 s.) ;
• dont le prix est exprimé en une redevance annuelle (voir n° 1610-1) ;
• générées en interne (voir n° 1686 s.) ;
• acquises dans le cadre de contrats de louage (n° 1639-4) ou de concession (n° 1639-5) ;
• acquises par voie d'échange (voir n° 1443) ;
• acquises à titre gratuit (voir n° 1445) ;
• reçues à titre d'apport en nature (voir n° 1441 s.) ;
• le mode de conversion des immobilisations libellées en devises (voir n° 1421).

- la méthode de comptabilisation des coûts de développement (en charges ou en immobilisations).</td></tr>
<tr><td colspan="3">(1) Catégorie d'immobilisation Les textes ne donnent pas de précision sur la notion de « catégorie d'immobilisation ». A notre avis, il s'agit, s'ils sont significatifs, des postes apparaissant dans le bilan « en tableau » (prévu à l'article 521-1 du PCG) :
- coûts de développement ;
- concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits ;
- fonds commercial ;</td></tr>
</table>

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	PCG, art.	
- immobilisations en cours. Toutefois, à notre avis, les catégories mentionnées ci-avant peuvent être ventilées (ou regroupées) en catégories plus fines (ou plus larges) si ceci permet de fournir une information plus pertinente, par exemple : - marques ; - notices et titres de journaux et de magazines ; - logiciels ; - licences et franchises ; - recettes, formules, modèles, dessins et prototypes...		

Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et provisions fiscales

1794-2

Pour plus de détails sur :

- les méthodes d'amortissement des immobilisations incorporelles, voir n° 1715 s. ;
- les méthodes de dépréciation des immobilisations incorporelles, voir n° 1735 s. ;
- les provisions réglementées, voir n° 1722.

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	PCG, art.	
		1. Amortissements pour dépréciation [1]
R 123-196-2°	531-2/3.1	Pour chaque catégorie d'immobilisation [2], une information est fournie sur : - l'utilisation [3] ou les taux d'amortissement utilisés ; - les modes d'amortissement utilisés ; - le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements.
	531-2/11	Indication, le cas échéant, sur les modalités de comptabilisation de la dépréciation définitive des montants inscrits au poste « fonds commercial ». Par exemple : - modalités d'amortissement d'un fonds d'industrie ; - modalités d'amortissement des coûts de développement (voir n° 1724 s.).
R 123-187, al. 1		Indication, le cas échéant, si les durées d'amortissement des coûts de développement sont supérieures à 5 ans (voir n° 1724).
		2. Dépréciations [1]

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	**PCG, art.**	
R 123-196-2°	531-2/3.2	Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur : - le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ; - la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage (4) : • si la valeur vénale est retenue, une information est donnée sur la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; • si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination doivent être indiquées ; - le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ; - les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation (5).
	531-2/11	Indication, le cas échéant, sur les modalités de comptabilisation de la dépréciation non définitive des montants inscrits au poste « fonds commercial ». Par exemple : motifs de la constitution d'une dépréciation d'un fonds commercial.
		3. Provisions réglementées : voir n° 1585-2, point 3 du tableau.

(1) **Terminologie** :
- les termes « amortissements pour dépréciation » ne figurent pas dans le PCG, seul le terme « amortissements » étant évoqué (PCG, art. 322-1). Toutefois, dans cet ouvrage, ces termes sont employés afin de distinguer l'amortissement lié à l'utilisation du bien (ou amortissement pour dépréciation) de l'amortissement dérogatoire, comptabilisé pour des raisons fiscales ;
- les termes « provision pour dépréciation » sont remplacés, par « dépréciation » (décret 2005-1757 du 30 décembre 2005 et règlement CRC n° 2005-09 du 3 novembre 2005, art. 7). En effet, le terme « provision » est désormais réservé aux provisions figurant au passif (voir n° 2551).
(2) **Catégorie d'immobilisation** Voir n° 1794-1 notre renvoi (1).
(3) **Amortissement sur la durée d'utilisation du bien** L'amortissement étant désormais déterminé en fonction de l'utilisation du bien par l'entité (voir n° 1715), la justification de l'utilisation retenue doit faire l'objet de commentaires dans l'annexe.
(4) **Valeur actuelle** Pour plus de détails sur la valeur vénale, voir n° 1450-2 I ; sur la valeur d'usage, voir n° 1450-2.
(5) **Démarche d'identification des dépréciations** Il conviendrait, à notre avis, d'indiquer également que la démarche d'identification des indices de dépréciation a été mise en oeuvre, même si celle-ci n'a donné lieu à aucun mouvement comptable.

Informations nécessaires à l'obtention d'une image fidèle

1794-3

Une information est expressément prescrite :
- lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle (voir n° 1585-3, point 1 du tableau) ;
- lorsque des circonstances empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, les immobilisations (voir n° 1585-3, point 2 du tableau) ;
- en cas de changement de méthodes comptables, d'estimation comptable, d'option fiscale ou en cas de correction d'erreur (voir ci-après).

Sur la définition :

- d'un changement de méthodes comptables, voir n° 363-1 ;

- d'un changement d'estimation, voir n° 363-2 ;

- d'un changement d'option fiscale, voir n° 363-3 ;

- d'une correction d'erreur, voir n° 363-2.

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	**PCG, art.**	
L 123-17	531-1/4	**1. En cas de changement de méthodes comptables** : voir n° 1585-3 point 3 du tableau.
		2. En cas de changement d'estimation **a. Indication et justification des changements d'estimation** et de modalités d'application. Par exemple : - modification du plan d'amortissement (voir également b.) ; - amortissement exceptionnel dû à une décision de ne plus utiliser le bien (voir n° 1738) ; - amortissement exceptionnel des coûts de développement en cas d'échec d'un projet de développement (voir n° 1724) ; - constatation d'un amortissement ou d'une dépréciation du fonds commercial (voir n° 1729) ; - reprise exceptionnelle d'amortissement (voir également c).
	531-2/3.1	**b. Nature et incidence des changements d'estimation conduisant à revoir les plans d'amortissement** [(1)]. Le changement d'estimation peut porter sur : - le mode d'amortissement ; - la valeur résiduelle ; - les durées d'utilité (durée d'amortissement).
R 123-179		**c. Motifs de la reprise exceptionnelle d'amortissements** (voir n° 1468)
L 123-17	531-1/4	**3. En cas de changement d'options fiscales** : voir n° 1585-3 point 5 du tableau.
(1) **Changements d'estimation conduisant à revoir les plans d'amortissement** Seuls les changements d'estimation ayant un impact significatif sur l'exercice, ou dont on peut s'attendre à ce qu'ils aient un impact significatif sur les exercices ultérieurs, donnent lieu à une information en annexe.		

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1794-4

Outre les informations précédentes, l'entreprise doit fournir toutes celles qu'elle estime significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Réf.	Détail des informations requises

C. com., art.	PCG, art.	
N/A	N/A	- Biens affectés à l'exploitation ne figurant pas à l'actif du bilan (voir n° 3519 et 3522). - Immobilisations mises en concession (voir n° 4138) : l'information générale sur l'existence de services publics est regroupée. - Description et valeur des immobilisations entièrement amorties encore en usage. - Valeur des actifs corporels temporairement inutilisés. - Valeur comptable des immobilisations inutilisées et prêtes à être cédées. - Description des immobilisations contrôlées mais non comptabilisées à l'actif car ne satisfaisant pas aux autres critères de comptabilisation. - Description, valeur comptable et durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle prise individuellement, significative pour les états financiers. - Pour les immobilisations incorporelles estimées comme ayant une durée d'utilisation indéterminée, la valeur comptable de ces actifs et les raisons justifiant l'appréciation d'une durée d'utilisation indéterminée (description des facteurs ayant joué un rôle important dans cette estimation). - Incidence d'un redressement fiscal sur certains amortissements (voir n° 2912-2).

Eléments constitutifs

1795

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	PCG, art.	
R 123-186	531-2/11	**1. Fonds commercial** (voir n° 1631) Indication des éléments constitutifs du fonds commercial. Par exemple, à notre avis : - fonds acquis, en précisant s'il fait l'objet ou non d'une protection juridique ; - fonds résultant d'une réévaluation légale ou libre avant 1983.
	531-2/14	**2. Frais d'établissement** (voir n° 2336) Indication des éléments constitutifs des frais d'établissement [(1)] : - nature ; - montant ; - traitement.
N/A	N/A	**3. Coûts de développement** (voir n° 1640-1 s.) Indication des éléments constitutifs des coûts de développement. Par exemple : - brevets (voir n° 1650) ; - frais de collection et de création (voir n° 1650-1) ; - logiciels faisant partie d'un projet de développement (voir n° 1651 I) ; - site internet (voir n° 1646 s.).
		4. Informations non expressément prescrites : - contenu du poste « Autres immobilisations incorporelles ».

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	PCG, art.	
(1) Frais d'établissement Sur l'obligation pour les personnes morales bénéficiant d'une présentation simplifiée de leurs comptes et pour les personnes physiques de commenter dans l'annexe le poste « frais d'établissement », voir n° 3676-1 G.		

Montants et mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé

Information sur les mouvements ayant affecté les immobilisations et les amortissements

1796

Outre les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements et des dépréciations (voir n° 1794-2), doivent être fournis dans l'annexe, s'ils sont significatifs, les mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé (C. com. art. R 123-196 ; PCG, art. 531-2/2 et 531-2/3).

Pour plus de détails, voir n° 1586.
Pour un modèle du tableau des mouvements fournis par le Balo, voir n° 1590.

Informations sur les montants

1796-1

Doivent être également fournis dans l'annexe les montants de valeurs brutes, d'amortissements et de dépréciations, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice (C. com. R 123-196-2° ; PCG, art. 531-2/3).

Pour plus de détails, voir n° 1586-1.

Engagements

Pour plus de détails sur les informations à fournir concernant les engagements, voir n° 2709 s.

Informations obligatoires

1797

Le Code de commerce (art. R 123-196-9°) prescrit une information sur le montant des engagements financiers. Le PCG prescrit une information supplémentaire sur les engagements portant sur des immobilisations, notamment les engagements de crédit-bail (voir n° 1587, point 2 du tableau).

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1797-1

L'entreprise doit fournir par ailleurs toutes les informations sur les engagements qu'elle estime significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Réf.		**Détail des informations requises**
C. com., art.	**PCG, art.**	
N/A	N/A	- Engagements donnés. Par exemple : nantissement de dettes portant sur un fonds de commerce. - Engagements réciproques. Par exemple : commandes d'immobilisations importantes (voir n° 2712). - Engagements reçus. Par exemple : quotas d'émission de gaz à effet de serre [1] (voir n° 1638-2).
(1) Les quotas étant alloués pour des périodes pluriannuelles (par périodes de 5 ans) et délivrés aux entreprises par tranches annuelles, les entreprises doivent mentionner en annexe, en engagements reçus, la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période de 5 ans en cours (PCG, art. 531-4/4).		

Autres informations

1798

Outre les informations sur les principes, règles et méthodes comptables (voir n° 1794 s.), les éléments constitutifs (voir n° 1795), les montants et mouvements ayant affecté les postes de l'actif immobilisé (voir n° 1796 s.) et les engagements (voir n° 1797 s.), d'autres informations doivent être fournies si elles sont significatives et nécessaires à l'obtention d'une image fidèle. Certaines sont obligatoires (voir n° 1798-1), d'autres non expressément prescrites par les règles comptables (voir n° 1798-2).

Informations obligatoires

1798-1

Réf.		**Détail des informations requises**
C. com., art.	**PCG, art.**	

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	PCG, art.	
N/A	531-2/2.1	**1.** Si les coûts de développement ne sont pas activés, **montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement** comptabilisés en charges de l'exercice.
		2. D'autres informations sont prescrites pour les immobilisations corporelles et incorporelles : - sur les immobilisations en cours de production (voir n° 1588-1, point 1 du tableau), - sur les coûts d'emprunt (voir n° 1588-1, point 2 du tableau), - sur les biens acquis ou produits conjointement pour un coût global (voir n° 1588-1, point 3 du tableau), - sur les réévaluations antérieures au 1/01/84 (voir n° 1588-1, point 4.2 du tableau), - sur les avances et acomptes concernant les entreprises liées (voir n° 1588-1, point 5 du tableau).

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

(liste non exhaustive)

1798-2

Réf.		Détail des informations requises
C. com., art.	PCG, art.	
N/A	N/A	- Selon l'OEC, l'indication du montant des frais de recherche et de développement engagés pendant l'exercice doit être donnée en des termes propres à informer le lecteur du contenu de ces frais, cet aspect étant au moins aussi important que leur montant [(1)]. - Description des immobilisations en cours. - En cas d'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations : durée d'éligibilité, c'est-à-dire, à notre avis, durée pendant laquelle les intérêts ont été inclus dans le coût de l'actif. - Sur l'impact général de la comptabilisation du crédit d'impôt recherche sur le résultat de l'exercice à fournir dans l'annexe, voir n° 3448.
(1) Rappelons que le rapport de gestion doit comprendre la description des activités en matière de recherche et développement (voir n° 3696 s.).		

II. Autres informations comptables et financières

Informations à indiquer dans le rapport de gestion

1799

- politique d'investissements,

- effort global de recherche et de développement.

Voir, en général, rapport de gestion n° 3696 s.

Chapitre 9 Le portefeuille-titres

1801

Section 1 Définition et éléments constitutifs du portefeuille-titres

1802

Après avoir rappelé certaines notions générales (notamment juridiques) (I), nous examinerons les 4 catégories de titres en comptabilité (II) et le classement comptable du portefeuille-titres (III).

I. Notions générales

Notions de titres financiers et de valeurs mobilières

1803

I. Notion de titres financiers
Les titres financiers recouvrent (C. mon. fin. art. L 211-1) :

- les titres de capital émis par les sociétés par actions (actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote) ;

- les titres de créance, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;

- les parts ou actions d'organismes de placement collectif.

Constituant une sous-catégorie des instruments financiers (voir définition n° 2052 s.), tous ces titres sont soumis à des règles communes concernant leur inscription en compte et leur transfert de propriété (voir n° 1895), leur prêt (voir n° 1910-1), leur mise en pension (voir n° 1910-5), ainsi que leur nantissement (voir n° 1910-7).
Ils ne peuvent être émis que par l'Etat, une personne morale, un fonds commun de placement, un fonds de placement immobilier ou un fonds commun de titrisation et se transmettent par virement de compte à compte (C. mon. fin. art. L 211-2 et L 211-15).

II. Notion de valeurs mobilières
(C. com. art. L 228-1) Constituent des valeurs mobilières les **titres financiers** (désignés à l'article L 211-1 du Code monétaire et financier, voir ci-avant) qui confèrent des droits identiques par catégorie.
Les diverses valeurs mobilières qui peuvent composer un portefeuille-titres sont définies par le Code de commerce en quatre sections distinctes :

- les **actions** (C. com. art. L 228-7 à L 228-29-7) regroupant les actions ordinaires et les actions de préférence (voir n° 1913-1) ;

Font également partie de cette catégorie les actions à dividende prioritaire sans droit de vote (voir n° 1913-2), les certificats d'investissement (voir n° 1913-3) et les actions de priorité.

- les **titres participatifs** (C. com. art. L 228-36 et L 228-37) (voir n° 1932) ;

- les **obligations simples** (C. com. art. L 228-38 à L 228-90) (voir n° 1930 s.) ;

- les **valeurs mobilières** (C. com. art. L 228-91 à L 228-106) **donnant accès au capital** (voir n° 1933-1 s.), ou donnant **droit à l'attribution de titres de créance** (voir n° 1934 s.).

Remarques

1. **Appartenance à la catégorie des titres financiers** Les valeurs mobilières étant des titres financiers, toutes les règles prévues par le Code monétaire et financier pour ces titres leur sont donc applicables (C. mon. fin. art. L 211-2 à L 211-34).

2. **Obligation de publication** Sur les obligations de publication concernant des titres donnant accès au capital et titres de créance requises par l'AMF, voir n° 5075.

3. **Comptes consolidés** L'impossibilité de bénéficier de l'exemption d'établissement et de publication des comptes consolidés (visée à l'article C. com. L 233-17 ; voir n° 4611 s.) concerne toutes ces « valeurs mobilières » dès lors qu'elles sont « admises aux négociations sur un marché réglementé » (sur cette notion, voir n° 1804).

En revanche, ne constituent pas des valeurs mobilières les titres de créances négociables (voir n° 2207) et les bons de caisse (car ils ne font pas partie des titres financiers, voir **I.** ci-avant et n° 2208).
Pour plus de détails sur les notions de titres financiers et de valeurs mobilières, voir Mémento Sociétés n° 62000 à 62009.

Classification des valeurs mobilières

1803-1

Le tableau suivant (créé par nos soins) récapitule la classification des valeurs mobilières telle qu'elle ressort du Code de commerce et donne des exemples de valeurs mobilières émises en renvoyant au numéro de paragraphe du Mémento Comptable sous lequel elles sont traitées.

Action [1] (C. com. art. L 228-7 à L 228-29-7)			Obligations (C. com. art. L 228-38 à L 228-90)			Valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance [2] (voir n° 1933) (C. com. art. L 228-91 à L 228-106)					
						Donnant accès au capital (voir n° 1933-1)			Donnant droit à l'attribution de titres de créance (voir n° 1934)		
	Détenteur n° MC	Emetteur n° MC		Détenteur n° MC	Emetteur n° MC		Détenteur n° MC	Emetteur n° MC		Détenteur n° MC	Emetteur MC
Actions ordinaires	1803 s.	3165	Obligations sans prime	1930	2127	Obligations convertibles ou échangeables en	1933-2	2131	Obligations avec bons de souscription d'obligati	1934-1	2136-1

Action [1] (C. com. art. L 228-7 à L 228-29-7)			Obligations (C. com. art. L 228-38 à L 228-90)			Valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance [2] (voir n° 1933) (C. com. art. L 228-91 à L 228-106)					
						Donnant accès au capital (voir n° 1933-1)			Donnant droit à l'attribution de titres de créance (voir n° 1934)		
						actions			ons (Obso)		
Actions de préférence	1913-1	3170	Obligations à prime	1930-1	2128	Obligations sans prime convertibles ou échangeables en actions	1933-2	2131-1	Bons de souscription d'obligations (BSO)	1934-2	2136-2
Actions à dividende prioritaire sans droit de vote	1913-2	3170	Emprunt obligataire indexé	1930-2	2130	Obligations avec prime convertibles en actions	1933-2	2131-2	Certificat de valeur garantie (CVG)	1934-3	2136-3
Certificats d'investissement	1913-3		Emprunt à « coupon zéro »	1930-3	2130-2	Obligations échangeables	1933-2	2131-3			
Certificats de droits de vote	1913-3	3191	Emprunt à coupon unique	1930-4	2130-3	Obligations à options de conversion ou d'échange en actions nouvelles ou existantes (Oceane)	1933-2	2131-4			
			Obligations à fenêtre	1930-5	2130-4	Obligations remboursables en actions (ORA, Orane)	1933-3	2132 3365			
			Titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI)	1930-6	2130-4	Obligations à bons de souscription ou à warrants	1933-4	2135			

Action [1] (C. com. art. L 228-7 à L 228-29-7)			Obligations (C. com. art. L 228-38 à L 228-90)			Valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance [2] (voir n° 1933) (C. com. art. L 228-91 à L 228-106)					
						Donnant accès au capital (voir n° 1933-1)			Donnant droit à l'attribution de titres de créance (voir n° 1934)		
			Titres subordonnés à durée indéterminée reconditionnés	1930-6	3364	Bons de souscription autonomes (BSA)	1933-4	2135-1			
Titres participatifs	1932	3363				Obligations avec bons de souscription d'actions (Obsa)	1933-5	2135-2			
						Actions avec bons de souscription d'actions (Absa)	1933-6	2135-3			
						Obligations avec bons de souscription de titres participatifs	1933-7	2135-4			
						Obligations avec bons de souscription d'actions remboursables (Obsar) ou avec bons de souscription ou d'acquisition d'actions remboursables (Obsaar)	1933-8	2135-5			
						Bons de souscription de parts de		3198			

Action [1] (C. com. art. L 228-7 à L 228-29-7)			Obligations (C. com. art. L 228-38 à L 228-90)			Valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance [2] (voir n° 1933) (C. com. art. L 228-91 à L 228-106)					
						Donnant accès au capital (voir n° 1933-1)			Donnant droit à l'attribution de titres de créance (voir n° 1934)		
						créateur d'entreprise (BCE)					
(1) Les titres participatifs font l'objet d'une section spécifique dans le Code de commerce (C. com. art. L 228-36 et L 228-37), voir n° 1932 (détenteur) et n° 3363 (émetteur). (2) Le Code monétaire et financier (art. L 213-1 s.) regroupe dans un cadre spécifique l'ensemble des principes relatifs aux titres de créances négociables qui comprennent les certificats de dépôt, les bons des institutions financières spécialisées, les bons de sociétés financières, les billets de trésorerie et les bons à moyen terme négociables (voir n° 2207).											

Notion de marchés réglementés

1804

Le Code monétaire et financier (art. L 421-1) définit un **marché réglementé d'instruments financiers** comme un système multilatéral qui assure ou facilite la rencontre, en son sein et selon des règles non discrétionnaires, de multiples intérêts acheteurs et vendeurs exprimés par des tiers :

- sur des instruments financiers, d'une manière qui aboutisse à la conclusion de contrats portant sur les instruments financiers admis à la négociation dans le cadre des règles et systèmes de ce marché, et qui fonctionne régulièrement conformément aux dispositions qui lui sont applicables ;

- sur des quotas d'émission de gaz à effet de serre (définis par le Code de l'environnement art. L 229-15) ;

- sur des actifs dont la liste est fixée par décret (après avis du collège de l'AMF).

Cette définition est conforme aux dispositions de la directive n° 2004/39/CE du 21 avril 2004 sur les marchés d'instruments financiers.

Un tel marché est géré par une entreprise de marché (C. mon. fin. art. L 421-2), dont les conditions de fonctionnement sont fixées par le Code monétaire et financier.
Par ailleurs, conformément à la directive n° 93/22/CEE sur les services d'investissement (art. 16), la Commission européenne publie chaque année la liste des marchés réglementés qui lui a été notifiée par les Etats membres.
La dernière liste à jour pour la France (JOUE n° 2011/C 209 du 15 juillet 2011) indique, pour la France qu'il existe quatre marchés réglementés gérés par l'entreprise française de marché, **Euronext Paris SA** :

a. Euronext Paris qui est un marché réglementé d'instruments financiers au comptant.

Au sein de ce marché réglementé, les sociétés cotées sont classées par ordre alphabétique et sont identifiables grâce à un critère de capitalisation, permettant de distinguer :

- les petites valeurs (compartiment « C » : capitalisation boursière inférieure à 150 millions d'euros),

- les moyennes (compartiment « B » : entre 150 millions et 1 milliard d'euros),

- et les grandes valeurs (compartiment « A » : supérieures à 1 milliard d'euros).

Remarque
Compartiment « professionnel » destiné aux admissions sans offre préalable au public : pour les opérations réalisées sous forme de **placement privé,** suivi d'une admission des titres sur un marché réglementé, l'AMF permet à une entreprise de marché (Euronext Paris SA) de créer au sein de son marché réglementé (Euronext Paris) un compartiment sur lequel des titres d'une société sont admis par « cotation technique » (admission sans offre préalable au public) ou à la suite d'un placement privé réalisé auprès d'investisseurs

qualifiés (sur cette notion, voir n° 5059). Ce cadre réglementaire (Règl. gén. AMF, art. 516-18), adapté à la nature professionnelle des investisseurs concernés permet de dispenser les émetteurs admis sur ce compartiment de certaines obligations spécifiques prévues par le règlement général de l'AMF, tant lors de l'admission des instruments financiers, que pour l'information permanente et périodique de l'émetteur :

- **Simplification des conditions de réalisation de l'opération d'admission,** se traduisant notamment par la dispense :

- de production d'une lettre de fin de travaux des commissaires aux comptes (voir n° 5081-9) ;

- d'attestation par le prestataire de service d'investissement (voir n° 5081-10) ;

- de traduction du résumé du prospectus établi dans une langue usuelle en matière financière, autre que le français (voir n° 5081-5).

- **Allégement des obligations d'information périodique et permanente,** les émetteurs bénéficiant de la possibilité :

- de publier de l'information réglementée dans une langue usuelle en matière financière (voir 5061-3) ;

- d'être dispensés de publier les honoraires des commissaires aux comptes (voir n° 5074-1) ;

- d'être dispensés d'établir des comptes pro forma dans le cadre de l'information périodique (voir n° 5063).

Les sociétés cotées sur Euronext Paris disposent d'un corps de règles établi, d'une part, par l'AMF, sous la forme de son règlement général (voir n° 5192-1 s.) tenant compte du cadre européen qui s'applique pour toutes les nouvelles introductions fixant les obligations d'information financière (voir n° 5061 s.) et d'autre part, par Euronext (voir n° 5060-7).
Ainsi, des conditions d'admission sont requises par les règles de marchés d'Euronext (Livre I) en fonction de la catégorie des titres dont l'admission est demandée :

- pour les actions, les certificats représentatifs de titres et les titres donnant accès au capital : diffusion dans le public d'au moins 25 % du capital, représentant un flottant minimum d'au moins 5 millions d'euros (Euronext, Livre I : règles de marchés harmonisées, § 6702/1) ;

- pour les obligations : valeur nominale d'au moins 200 000 euros (Euronext, Livre I : règles de marchés harmonisées, § 6703/1) ;

- pour les titres émis par des FCP et sociétés d'investissement : diffusion dans le public d'au moins 25 % du capital, représentant un flottant minimum d'au moins 5 millions d'euros (Euronext, Livre I : règles de marchés harmonisées, § 6704).

Sur l'information à fournir en cas d'admission sur Euronext Paris, voir n° 5081 s.
Sur la notion d'offre au public de titres financiers, voir n° 5059
Sur les obligations d'information financière des sociétés dont les titres sont inscrits aux négociations sur un marché réglementé ou sur un marché non réglementé (Alternext), voir n° 5061 s.
Sur les modalités de transfert de cotation d'Euronext Paris vers Alternext, voir n° 1804-1.

Remarque
Aménagements de la réglementation financière pour les valeurs moyennes et petites (« VaMPs) » : l'AMF a défini les valeurs moyennes et petites comme celles ayant, à la clôture de leur exercice, une capitalisation boursière inférieure ou égale à un milliard d'euros, ce qui correspond aux compartiments « B » et « C » d'Euronext Paris (Position AMF du 9 janvier 2008).
Les simplifications des obligations d'information pour ces valeurs portent sur la rédaction du document de référence dans une forme allégée et pour la préparation et la rédaction du rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne. En pratique, l'AMF a publié :

- un guide d'élaboration du document de référence spécifique aux VaMPs, voir n° 3701-3 ;

- un guide de mise en oeuvre du cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne adapté aux VaMPs, voir n° 3699-1.

b. le marché des options négociables de Paris (**Monep**),

c. le marché à terme international de France (**Matif**) qui couvre également les transactions à terme sur marchandises et matières premières (ex-bourse des matières premières).
Ces deux derniers marchés sont des **marchés réglementés d'instruments financiers à terme** (également dénommés contrats financiers, voir n° 2052-1).

Sur le traitement des opérations réalisées sur le Matif, voir n° 2142 s.
Sur le traitement des opérations réalisées sur le Monep, voir n° 2143 s.

d. le marché de quotas d'émission de gaz à effet de serre BlueNext.

La qualité de marché réglementé d'instruments financiers a été reconnue au marché BlueNext (géré par la société BlueNext SA) par arrêté du 11 mars 2011. Les règles de fonctionnement de ce marché ont été approuvées par décision de l'AMF du 18 janvier 2011. L'AMF a introduit dans son règlement général (Arrêté du 22 février 2011) un livre VII (« Marchés réglementés admettant à la négociation

des quotas d'émission ») comprenant notamment les dispositions applicables à une entreprise de marché qui gère ce marché, aux membres de ce marché, à la détection et à la prévention des abus de marché.

Notions de marchés non réglementés

1804-1

Les marchés d'instruments financiers, autres que ceux qui sont réglementés (voir n° 1804), sont ceux pour lesquels la France n'a fait aucune notification auprès de la Commission européenne. C'est notamment le cas pour :

I. Alternext

Alternext est un **« système multilatéral de négociation organisé »** géré par Euronext Paris SA (voir n° 5060-7).

Le Code monétaire et financier (art. L 424-1) définit un système multilatéral de négociation comme « un système qui sans avoir la qualité de marché réglementé, assure la rencontre en son sein et selon des règles non discrétionnaires, de multiples intérêts acheteurs et vendeurs exprimés par des tiers sur des instruments financiers, de manière à conclure des transactions sur ces instruments ». Il peut être géré par un prestataire de services d'investissement agréé ou par une entreprise de marché autorisée par l'AMF.
Un système multilatéral de négociation est dit « organisé » lorsque (Règl. gén. AMF, art. 524-1) :

- ses règles d'organisation sont approuvées par l'AMF à sa demande ;

- il se soumet aux dispositions du règlement général de l'AMF relatives aux abus de marché ;

- il rend compte quotidiennement à l'AMF des ordres portant sur les instruments financiers reçus des membres du système ;

- il prévoit une procédure d'offre publique obligatoire.

Sur la notion de « marché organisé » utilisée dans le PCG concernant le traitement d'instruments financiers à terme, voir n° 2141-2.

Alternext offre une alternative de cotation aux petites et moyennes entreprises désireuses d'accéder au marché financier sans disposer nécessairement des moyens humains et financiers adaptés aux obligations d'accès au marché réglementé (voir n° 1804). Ces sociétés bénéficient **de conditions d'accès simplifiées à la cote** et doivent respecter certains **engagements** en matière de **transparence financière** et de garantie apportée aux actionnaires minoritaires.

Les sociétés dont les titres sont inscrits sur Alternext doivent respecter les règles établies par Euronext (voir n° 5060-7) et validées par l'AMF.
Les sociétés candidates à l'admission de leurs titres sur **Alternext** doivent répondre aux critères d'admission suivants (Règles de marché Alternext, § 3.1 ; voir n° 5200) :

- avoir sélectionné pour leur cotation et tout au long de leur parcours boursier sur Alternext un listing sponsor (voir n° 5083-3) agréé par Euronext Paris SA,

- disposer d'un historique financier de deux ans,

- proposer des titres librement négociables et transférables.

L'admission à la cote d'Alternext est subordonnée à une ouverture effective du capital qui peut prendre trois formes (Règles de marché Alternext, § 3.1 ; voir n° 5200) :

- une **offre au public** donnant lieu à souscription d'un montant d'au moins 2,5 millions d'euros :

- une **opération de placement** privé préalable de titres nouveaux dans les deux années précédentes pour un montant d'au moins 5 millions d'euros auprès d'au moins cinq investisseurs ;

- une **admission directe** aux négociations pour les émetteurs en provenance d'un autre marché, dès lors qu'ils justifient d'une diffusion de leurs titres dans le public via leur marché d'origine pour un montant d'au moins 2,5 millions d'euros. A défaut, ils suivent la procédure d'offre au public.

Sur l'information à fournir en cas d'offre au public sur Alternext, voir n° 5083-1.
Sur l'information à fournir en cas d'admission sur Alternext, voir n° 5083-2.
Sur l'information à fournir en cas d'inscription à la cote d'Alternext suite à un placement privé, voir n° 5083-2.

Remarque

Transfert d'Euronext vers Alternext : pour les sociétés cotées souhaitant bénéficier de contraintes réglementaires allégées, la loi tendant à favoriser l'accès au crédit des PME et à améliorer le fonctionnement des marchés financiers (Loi n° 2009-1255 du 18 octobre 2009, art. 11, 12 et 13) a permis ce transfert et en a précisé les conditions.

En l'absence de procédure de transfert, ce changement de marché de cotation supposait la mise en oeuvre d'une procédure de radiation avec offre publique de retrait, puis une procédure de cotation sur Alternext.

Ainsi, les conditions suivantes doivent notamment être respectées (C. com. art. L 233-7-1 ; C. mon. fin. art. L 421-4, V et art. L 433-5) :

- la capitalisation boursière de l'émetteur doit être inférieure à un milliard d'euros (ce qui correspond aux compartiments B et C d'Euronext Paris, voir n° 1804) ;

- une réunion de l'assemblée générale des actionnaires doit se tenir au minimum deux mois avant l'éventuel transfert afin de statuer sur le projet ;

- enfin, le public doit être informé.

Les modalités de cette information ont été précisées par l'AMF : l'émetteur doit diffuser deux communiqués qui précisent les raisons du transfert et ses conséquences juridiques, financières et comptables pour les actionnaires et le public, ainsi que le calendrier prévisionnel de l'opération (Règl. gén. AMF, art. 223-36) :

- un premier communiqué, deux mois avant la date envisagée pour le transfert ;

L'AMF demande que ce communiqué soit publié avant la tenue de l'assemblée générale appelée à voter l'autorisation du transfert (Position/recommandation AMF n° 2010-03 du 16 septembre 2010, § 1).

- et un second, postérieur à l'assemblée ayant statué sur le transfert, requis dès que l'organe de direction de l'émetteur décide la mise en oeuvre du transfert.

L'AMF demande que, dans ce second communiqué au plus tard, la société précise son intention de continuer à établir ses comptes consolidés selon les IFRS ou d'adopter les règles comptables de consolidation (Règl. CRC 99-02) (Position/recommandation précitée, § 1).

Sur les conséquences du transfert de cotation d'Euronext Paris vers Alternext sur le référentiel comptable applicable pour l'établissement des comptes consolidés, voir n° 4631.

II. Le Marché libre

Mis en place en 1996 pour pallier la disparition du hors-cote, ce marché est un **système multilatéral de négociation** géré par Euronext Paris SA.

A l'inverse d'Alternext, le Marché libre n'entre pas dans la catégorie des systèmes multilatéraux de négociation organisés (définis par le Règl. gén. AMF, art. 524-1 s.).

Les règles de fonctionnement et les conditions d'inscription sur ce marché sont définies par la Note d'organisation du Marché libre (Euronext Paris SA, décembre 2007).
Le Marché libre permet aux entreprises, avec des formalités réduites au strict minimum, d'entrer en Bourse. Les sociétés qui y sont cotées n'ont pas les mêmes devoirs en matière d'information financière vis-à-vis des investisseurs que celles présentes sur les autres marchés. Ceci implique notamment que :

- les obligations comptables sont celles que leur impose leur forme sociale,

- aucun pourcentage minimal de diffusion des titres dans le public n'est requis,

- aucune information particulière concernant les événements susceptibles d'affecter le patrimoine ou la situation juridique de l'entreprise n'est à fournir à Euronext Paris. C'est donc pour l'investisseur un marché qui présente un niveau de sécurité inférieur aux marchés réglementés (voir n° 1804) et à Alternext (voir ci-avant).

Sur la notion d'offre au public de titres financiers, voir n° 5059

Tableau comparatif des différents marchés d'Euronext Paris et de leurs modalités de fonctionnement

1804-2

	Euronext Paris	Alternext	Marché libre

	Euronext Paris	Alternext		Marché libre
Nature du marché	Réglementé (voir n° 1804)	Non réglementé (Système multilatéral de négociation organisé) (voir n° 1804-1 I)		Non réglementé (Système multilatéral de négociation) (voir n° 1804-1 II)
Nature de l'opération d'introduction	Admission aux négociations sur un marché réglementé, offre au public (voir n° 5059) et cotation directe (compartiment professionnel)	Offre au public (voir n° 5059)	Placement privé Préalable 5 M € auprès d'au moins 5 investisseurs qualifiés (voir n° 1804-1 I)	Offre au public (voir n° 5059) ou cotation directe
Diffusion minimum de titres dans le public	25 % de titres dans le public Ou			
Diffusion minimum de capital dans le public	5 % minimum du capital représentant au moins 5 M € (voir n° 1804)	Au moins 2,5 M € (voir n° 1804-1 I)	Pas de diffusion (investisseurs qualifiés seulement)	Pas de minimum
Document à rédiger	Prospectus (voir n° 5081 s.)	Prospectus (voir n° 5083-1 s.)	Offering circular (voir n° 5083-2)	Prospectus si régime de l'offre au public (voir n° 5081 s.)
Visa de l'AMF	Oui (voir n° 5081-8)	Oui (voir n° 5083-3)	Non	Oui si régime de l'offre au public (voir n° 5081-8)
Présence d'un prestataire de services d'investissement	Oui (voir n° 5081-10)	Oui (voir n° 5083-6)	Non	Oui si régime de l'offre au public (voir n° 5081-10)
Présence d'un listing sponsor	Non	Oui (voir n° 5083-5)		Non
Historique des comptes	3 années de comptes certifiés + derniers comptes semestriels certifiés (si admission plus de 9 mois après clôture)	2 années de comptes + dernier exercice certifié + comptes intermédiaires (si admission plus de 9 mois après clôture)		2 années de comptes (si ancienneté le permet)
Normes comptables pour l'établissement des comptes consolidés	IFRS obligatoires (voir n° 4631)	Règles françaises (voir n° 4631)		Règles françaises (voir n° 4631)
Information financière	- Comptes annuels publiés au Balo (voir n° 5070 s.) - Rapport financier annuel Rapport financier semestriel information trimestrielle (voir n° 5063-1)	Comptes annuels audités et semestriels non audités publiés sur le site de la société et le site alternext.com (voir n° 5079)		Information légale du droit des sociétés (voir n° 5003 s.)

	Euronext Paris	Alternext	Marché libre
Etablissement d'une liste d'initiés	Oui (voir n° 5062-11)	Non	Non
Publication des transactions des dirigeants	Oui (voir n° 5062-10)	Oui (voir n° 5062-10)	Non
Rapport sur le contrôle interne	Oui (voir n° 3699 s.)	Non	Non
Franchissement de seuils à déclarer	5 %, 10 %, 15 %, 20 %, 25 %, 30 %, 33 %, 50 %, 66 %, 90 %ou 95 % du capital et/ou droits de vote (voir n° 2018-1)	50 % et 95 %du capital (voir n° 2018-1)	Non
Procédure d'offre publique d'acquisition	Oui si franchissement du seuil de 30 % du capital et/ou droits de vote (voir n° 2018-1)	Oui si franchissement du seuil de 50 %du capital et/ou droits de vote (voir n° 2018-1)	Non

Notion juridique de filiales et de participations

1805

Le Code de commerce définit (pour l'établissement du tableau et de la liste des filiales et participations, voir n° 2009-1, et les mentions dans le rapport de gestion) les notions de **filiales** et de **participations** en se fondant seulement sur l'**importance du pourcentage de capital détenu** sans tenir compte de l'intention qui a motivé l'achat, des pouvoirs réels obtenus ou du délai de possession :

- lorsqu'une société possède **plus de la moitié du capital** d'une autre société, la seconde est considérée comme **filiale** de la première (C. com. art. L 233-1) ;

- lorsqu'une société possède dans une autre société une fraction du capital comprise entre **10 % et 50 %,** la première est considérée comme ayant une **participation** dans la seconde (C. com. art. L 233-2).

Il ne faut pas confondre la notion juridique de « participations » et la notion comptable. Sur cette dernière, voir n° 1811.

Notion de contrôle

1806

La notion de contrôle définie à l'article C. com. L 233-3 sert notamment de référence en ce qui concerne les obligations d'informations liées aux prises de contrôle dans le rapport de gestion (voir n° 3696 s.), les franchissements de seuils (voir n° 2018-1 s.) et les conventions réglementées (voir n° 5373). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 79013 à 79020.

Remarque
Distinction avec les comptes consolidés : cette notion est différente de celle applicable aux comptes consolidés définie à l'article C. com. L 233-16 (voir Mémento Comptes consolidés n° 2000 s.).

I. Notion de contrôle

Une **société est considérée comme en contrôlant une autre** (C. com. art. L 233-3) :

a. lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société (C. com. art. L 233-3 I). Il est précisé (C. com. art. L 233-4) que toute participation même inférieure à 10 % détenue par une société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui contrôle cette société ;
Selon l'AMF (Bull. COB n° 184, août-septembre 1985, p. 9) :

- les droits de vote dont il doit être tenu compte sont ceux qui, en droit, ont la faculté de s'exprimer, ce qui exclut les obligations convertibles, les actions prioritaires sans droit de vote, les certificats d'investissement, les actions détenues par la société dans son propre capital mais inclut les certificats de droits de vote répartis lors de l'émission de certificats d'investissement ;

Sont également exclues, à notre avis, les actions de préférence sans droit de vote.

- pour l'appréciation des droits de vote dont dispose une société dans les assemblées d'une autre société, il doit être fait masse de l'ensemble des droits de vote attachés aux actions détenues par toutes les sociétés contrôlées par la même société et par cette dernière ; une société est considérée comme exerçant le contrôle d'une autre société même si elle ne détient elle-même aucune participation directe dans cette société dès lors que des sociétés qu'elle contrôle disposent ensemble dans cette dernière de participations dont l'adjonction est suffisante pour caractériser le contrôle ;

b. lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société (cas d'une convention de transfert de votes vers la société contrôlante ; sur l'action de concert et le contrôle conjoint, voir **e.**) (C. com. art. L 233-3 I) ;

c. lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société (C. com. art. L 233-3 I) ;

d. lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société (C. com. art. L 233-3 I) ;

e. lorsqu'en agissant de concert avec une ou plusieurs personnes (C. com. art. L 233-3 III), elle et ces personnes déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale (sur la notion de contrôle conjoint, voir Mémento Sociétés n° 79016).

Remarques
1. Personnes physiques et morales Dans l'action de concert, le terme « personnes » désigne à la fois des personnes physiques et morales (Ansa, CJ n° 04-042, mai 2004).
2. Contrôle conjoint Il peut y avoir contrôle conjoint d'une société par deux actionnaires agissant de concert même si l'un d'eux dispose d'une fraction de vote qui, en l'absence d'un tel accord, lui permettrait de déterminer seul les décisions des assemblées générales de cette société (CE 20 octobre 2004, n° 260898 à 260904 et Cass. com. 29 juin 2010, n° 733 FS-PB ; voir Mémento Sociétés n° 79016).

II. Exercice du contrôle

Une société **est présumée exercer ce contrôle** lorsqu'elle dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne (C. com. art. L 233-3 II).
Dans ce cas, selon l'AMF (Bull. COB précité), il appartiendra, le cas échéant, aux dirigeants sociaux de la société qui est présumée exercer le contrôle d'apporter la preuve contraire.
Ils pourront, pour s'exonérer des obligations mises à leur charge par la loi, prouver qu'une société ou un autre groupe exerce le pouvoir dans la société concernée. La jurisprudence qui s'est dégagée dans un domaine voisin à propos de la notion de groupe et de direction de fait donne des exemples des éléments du contrôle de fait qui pourraient être retenus pour apporter une telle preuve : administrateurs communs, gestion commune de trésorerie, services, bureaux, siège social communs, objets sociaux communs ou complémentaires.

III. Date d'appréciation du contrôle

Selon l'AMF (Bull. COB précité) « si la question du contrôle se pose plus particulièrement à l'occasion de chaque assemblée, elle pourra se poser également à tout moment, notamment à l'occasion de prise ou de cession partielle ou totale de participation donnant lieu à notification. L'appréciation du contrôle se fera alors en considérant le pouvoir conféré à la société exerçant le contrôle comme si une **assemblée** de la société contrôlée était, **à cet instant, réunie.**
La notion de contrôle est révisable à tout moment et il doit notamment être tenu compte :

- des modifications du capital social,

- des attributions de droits de vote double à certains actionnaires,

- des transactions effectuées entre actionnaires.

Certaines de ces modifications peuvent rester ignorées des intéressés. C'est pourquoi l'application des dispositions légales devrait être considérée comme régulière lorsqu'elle est faite conformément aux principes suivants :

- l'appréciation du contrôle doit se faire de **bonne foi** au regard des éléments dont la société peut disposer **sans difficulté particulière** ;

- les modifications intervenues dans l'actionnariat d'une société n'entraînent pas automatiquement l'application des obligations légales attachées à la notion de contrôle indirect ; ces obligations résultent également des circonstances de fait, notamment le caractère durable de cette situation, qu'un actionnaire a la volonté d'assumer ce contrôle ou d'en accepter la charge ».

Notion d'autocontrôle

1807

Il y a **« autocontrôle »** lorsque des actions ou des droits de vote d'une société sont possédés par une ou plusieurs autres sociétés dont la première détient directement ou indirectement le contrôle.
Les **possesseurs d'actions** d'autocontrôle **ne peuvent pas** (C. com. art. L 233-31) **exercer les droits de vote** attachés à ces actions. Il en est de même pour les **possesseurs de droits de vote** d'autocontrôle (certificats de droits de vote). Voir Mémento Sociétés n° 79280.

L'autocontrôle n'entraîne pas la cession obligatoire des actions comme cela peut résulter de la réglementation sur les participations réciproques (voir n° 1977).

Sanctions pénales Les présidents, administrateurs, membres du directoire, directeurs généraux (unique et délégués) ou gérants qui, sciemment, contreviendraient aux dispositions relatives à la limitation des effets de l'autocontrôle s'exposeraient à une amende de 18 000 € (C. com. art. L 247-3, al. 1). Pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, les poursuites pénales ne peuvent être engagées qu'après avis de l'AMF (C. com. art. L 247-3 al. 2).

Fiscalement, Selon l'Administration, les titres d'autocontrôle sont exclus du régime des sociétés mères du fait de l'impossibilité d'exercer les droits de vote (BOI 4 H-4-99, n° 12 ; voir n° 1861). Dès lors que la société qui les détient est elle-même détenue par la société émettrice des titres, ces titres ne peuvent pas non plus être considérés comme des titres de participation éligibles au régime du long terme (BOI 4 B-1-08, n° 29).

Notion d'entreprises et de parties liées

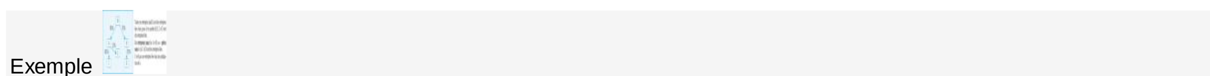
Notion d'entreprise liée

1808

Une entreprise est considérée comme liée à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable (C. com. art. R 123-196-9°).

Selon l'article C. com. L 233-18, sont intégrées globalement les entreprises dont la société mère a le contrôle exclusif (sur cette notion, voir Mémento Comptes consolidés n° 2087).




Exemple

Fiscalement, Une entreprise est susceptible d'être liée, au sens fiscal, en présence de liens de dépendance bilatéraux ou résultant d'une situation triangulaire. Des liens de dépendance sont réputés exister lorsque (CGI, art. 39-12) :

- l'une des entreprises détient, directement ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

- elles sont placées l'une et l'autre, dans des conditions définies ci-avant, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Les critères peuvent être des critères de droit (participation directe ou indirecte supérieure à 50 % du capital social) ou de fait (gestion de droit ou de fait, 50 % au moins des droits de vote) (D. adm. 4 B-2221, n° 72 s. ; BOI 4 C-2-04, n° 4 s.).

Sur l'importance de cette notion d'entreprises liées, notamment, en cas de cession de titres de participation, voir n° 1880, de concession ou de cession de brevets et inventions brevetables, voir n° 649-1 et 1743.

Notion de partie liée

1808-1

Selon l'article C. com. R 123-199-1, la notion de « partie liée » est la même que celle définie par la norme IAS 24, Information relative aux parties liées (révisée en 2009) :
« Une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui prépare ses états financiers (dénommée « l'entité présentant les états financiers »).

(a) Une personne ou un membre de la famille proche de cette personne est lié(e) à une entité présentant les états financiers si ladite personne :

- exerce un contrôle ou un contrôle conjoint sur l'entité présentant les états financiers ;

- exerce une influence notable sur l'entité présentant les états financiers ;

- ou fait partie des principaux dirigeants de l'entité présentant les états financiers ou d'une société mère de l'entité présentant les états financiers.

(b) Une entité est liée à une entité présentant les états financiers si l'une des conditions suivantes s'applique :

- l'entité et l'entité présentant les états financiers font partie du même groupe (ce qui signifie que chaque société mère, filiale et filiale apparentée est liée aux autres) ;

- une entité est une entreprise associée ou coentreprise de l'autre entité (ou une entreprise associée ou coentreprise d'un membre du groupe dont l'autre entité fait partie) ;

- les deux entités sont des coentreprises du même tiers ;

- une entité est une coentreprise d'une entité tierce et l'autre entité est une entreprise associée de l'entité tierce ;

- l'entité est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au bénéfice des salariés de l'entité présentant les états financiers ou d'une entité liée à l'entité présentant les états financiers. Si l'entité présentant les états financiers est elle-même un tel régime, les employeurs finançant le régime sont également liés à l'entité présentant les états financiers ;

- l'entité est contrôlée ou conjointement contrôlée par une personne identifiée au point (a) ;

- une personne identifiée au (a), premier tiret, exerce une influence notable sur l'entité ou fait partie des principaux dirigeants de l'entité (ou d'une société mère de l'entité). »

Les notions utilisées dans la définition d'une partie liée sont ainsi définies :

« Les **membres de la famille proche** d'une personne sont les membres de la famille dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations avec l'entité et incluent :
(a) les enfants et le conjoint ou concubin de cette personne ;
(b) les enfants du conjoint ou concubin de cette personne ;
(c) et les personnes à la charge de cette personne ou du conjoint ou concubin de cette personne. »
« Les **principaux dirigeants** sont les personnes ayant l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité, directement ou indirectement, y compris les administrateurs (dirigeants ou non) de cette entité. »

Remarques

1. Dirigeant de filiale Un dirigeant de filiale n'est une partie liée de la société mère de cette filiale que si :

- il exerce (ou un membre de sa famille proche) un contrôle (exclusif ou conjoint) ou une influence notable sur la société mère ;

- ou il fait partie (ou un membre de sa famille proche) des principaux dirigeants de la société mère.

2. Représentant permanent Le représentant permanent de la société administrateur, exerçant un mandat social dans l'entité présentant ses états financiers est, à notre avis, une partie liée de cette entité. En effet, il est considéré comme l'un des principaux dirigeants.

3. Filiales ayant un dirigeant commun Dans ce cas, les deux entités ne sont parties liées que lorsque l'un des principaux dirigeants de l'une a le contrôle ou participe au contrôle conjoint de l'autre.

Enfin, la norme IAS 24 définit les **transactions entre parties liées** comme « un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre une entité présentant les états financiers et une partie liée, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non. »

Pour une application pratique de cette notion, voir Mémento IFRS n° 60050 à 60112.
Sur les informations à donner en annexe concernant les parties liées, voir n° 2011.

Notion de créances rattachées aux titres

1809

Comme pour les comptes clients, le PCG rattache les créances (dividendes, intérêts, parts de résultat) aux titres qui les engendrent.
Ces créances rattachées peuvent également être des prêts ou des avances si la société qui en bénéficie est une participation de l'entreprise (voir définition d'une participation n° 1811).

II. Les 4 catégories de titres en comptabilité

1810

Ces catégories sont les suivantes (Code de commerce, PCG 82, avis CNC n° 30 du 13 février 1987 et Bull. COB n° 209, décembre 1987, p. 4 s.) :

- les titres de participation (voir n° 1811),
- les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap) (voir n° 1813),
- les autres titres immobilisés (voir n° 1814),
- les valeurs mobilières de placement (voir n° 1815).

Remarque
Définitions : les définitions relatives aux différentes catégories de titres n'ont pas été reprises dans le PCG 1999. Néanmoins, dans la logique de la réécriture du PCG à droit quasi constant, tant que de nouvelles définitions n'auront pas été proposées par les organismes compétents, il nous paraît utile de rappeler ces définitions et de continuer à les appliquer, celles-ci n'étant pas contredites par des définitions nouvelles (voir n° 227 s.).
En outre, il est important de respecter ces définitions car les méthodes d'évaluation des titres dépendent de leur classement (Bull. COB n° 209, décembre 1987) et les textes fiscaux y font référence.

Fiscalement, Il en existe deux (D. adm. 4 B-3111) qui relèvent de régimes différents :

- les titres de participation,
- les titres de placement.

La qualification de titres de participation conditionne l'application de règles particulières relatives :

- à la déduction des frais d'acquisition (voir n° 1832-1),
- au traitement des (provisions pour) dépréciation [plafonnement de leur déductibilité (voir n° 1851) et taux d'imposition (voir n° 1850)],
- au régime des plus-values et moins-values de cession (n° 1880).

A. Titres de participation

1811

En fait, les titres de participation font partie d'une catégorie plus large : **les participations.**

Constituent des participations les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice (C. com. art. R 123-184). Selon le PCG 82 (p. I.36), les participations sont constituées par :

- des titres de participation,

- des titres créant des liens d'association avec d'autres sociétés,

- d'autres moyens aux effets analogues.

Sur la valeur des définitions du PCG 82, voir n° 1810.

Ces définitions des **« participations »** sont plus larges que celle retenue pour le tableau des filiales et **participations** (voir n° 1805).

C'est cette même notion de participations qui semble devoir être retenue pour l'application de l'article L 2323-19 du Code du travail concernant l'obligation d'informer et de consulter le comité d'entreprise en cas de prises de participations (voir n° 5040).

Définition des titres de participation

1812

Constituent des titres de participation les titres dont **la possession durable** est estimée **utile à l'activité** de l'entreprise, notamment parce qu'elle **permet d'exercer une influence** sur la société émettrice des titres **ou d'en assurer le contrôle** (PCG 82, p. I.42).

Sur la valeur des définitions du PCG 82, voir n° 1810.

Les fondements de cette définition non reprise dans le PCG 1999 figurent toujours dans les textes de niveau supérieur, notamment les articles C. com. L 233-2 qui fixe à 10 % la fraction du capital à partir de laquelle il y a participation et R 123-184 qui définit les participations comme « les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice ».

Fiscalement, Comme sur le plan comptable, seuls les droits détenus dans une personne morale sont susceptibles d'être qualifiés de titres de participation. Tel est le cas des droits dans des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes ou des GIE (D. adm. 4 B-2243, n° 62). En revanche, sont exclus de cette qualification les droits dans des sociétés en participation ou des sociétés créées de fait (BOI 4 B-1-08, n° 30).

Il en résulte, à notre avis, qu'en pratique ces critères (prise de contrôle ou prise de participation, voir respectivement **I.** et **II.** ci-après) sont à retenir pour le classement des titres de filiales et de participations tant sur le plan comptable que fiscal (voir fiscalement ci-après).

I. Prise de contrôle
L'entreprise acheteuse des titres désire dans ce cas exercer une **influence** déterminante **sur la gestion** de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou directeurs généraux ou administrateurs).

Sur la notion de contrôle, voir également n° 1806.

« L'influence, pour être significative, doit résulter d'une participation effective à la gestion et à la politique financière de la société indépendante. L'exercice de cette influence peut résulter par exemple de la présence de représentants au conseil d'administration, d'opérations intersociétés, de l'échange de personnel de direction, de la dépendance technique » (Comité mixte OEC-CNCC, Bull. COB n° 68, février 1975, p. 3 s.).

II. Prise de participation
L'entreprise recherche dans ce cas la création de **liens durables** avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Cependant, la prise de participation ne se traduit pas nécessairement par une influence directe sur la gestion de la société émettrice, la fraction de capital détenue n'étant pas toujours significative de l'objectif économique recherché.
Pour obtenir le contrôle d'une société, la part de capital à détenir doit en principe être supérieure à 50 % afin de disposer de la majorité dans les assemblées générales ordinaires qui nomment les organes de gestion ; mais souvent, une part plus faible peut suffire (30 % par exemple) dans la mesure où il existe de nombreux petits actionnaires qui se désintéressent de la gestion de la société. En outre, l'acquisition d'une faible part de capital peut, en fait, aboutir à une prise de contrôle si l'acquéreur détient déjà une participation indirecte par l'intermédiaire d'une filiale.
Dans certains cas, un pourcentage faible de l'ordre de 4 % à 5 % peut suffire à établir des liens durables (prise de participation). Plusieurs fabricants peuvent par exemple détenir chacun une faible part du capital d'une société productrice de matières premières pour s'assurer une source d'approvisionnement. En revanche, l'acquisition de 15 à 20 % d'une société fermée est souvent insuffisante pour y exercer une influence.
Enfin, une société peut détenir un pourcentage faible, mais le groupe dont elle fait partie peut détenir la quasi-totalité des titres. Il s'agit, à notre avis, pour cette société, de titres de participation malgré le faible pourcentage.

Sauf **preuve contraire,** sont **présumés** être des titres de participation (PCG 82, p. I.42) :

- les titres acquis en tout ou partie par **offre publique d'achat** ou par **offre publique d'échange** ;

L'expression « en tout ou partie » a pour but d'inclure dans les titres de participation les actions de même nature détenues en portefeuille par la société qui a réalisé l'offre publique.

- les titres représentant **au moins 10 % du capital** d'une entreprise.

Conclusion Compte tenu de cette présomption complémentaire, la définition des titres de participation englobe pratiquement les notions de « filiale » et de « participation » retenues par le Code de commerce (voir n° 1805). Mais elle comprend en outre certains titres, représentant moins de 10 % du capital de l'entreprise, détenus de manière durable et utile, permettant d'exercer une certaine influence.

Fiscalement, I. Constituent des titres de participation au sens fiscal (CGI, art. 219 I-a ter) :

1. Les parts ou actions de sociétés qui revêtent ce caractère sur le plan comptable

a. Selon l'Administration (BOI 4 B-1-08, n° 22), l'inscription par l'entreprise de titres au compte « Titres de participation » constitue une présomption simple de leur exacte qualification au regard de la définition des titres de participation. La rectification par l'Administration de la position retenue par l'entreprise ne doit intervenir que si des indices permettent d'établir que l'affectation comptable des titres ne correspond manifestement pas à leur qualification réelle. Tel est le cas de **titres représentant plus de 10 %** du capital de la société lorsqu'il apparaît que la possession des titres ne sera pas durable, que leur détention n'est pas directement utile à l'activité de l'entreprise mais a été réalisée dans une optique de placement financier ou que, malgré le franchissement du seuil de 10 %, l'entreprise ne dispose pas d'un pouvoir d'influence ou de contrôle sur la société émettrice (BOI précité, n° 21).

b. Selon l'Administration, la qualification de **titres de participation** pour des **titres représentant moins de 10 % du capital** de la société émettrice est susceptible d'être retenue si une entreprise est en mesure d'apporter la preuve que la possession de ces titres lui permet néanmoins d'exercer une influence ou un contrôle sur celle-ci, y compris lorsque le seuil de détention est insuffisant pour accéder au régime des sociétés mères (voir n° 1861). Tel est le cas si le contrôle est exercé conjointement par plusieurs associés dans le cadre, notamment, d'un pacte d'actionnaires prévoyant un exercice conjoint des droits de vote (BOI 4 B-1-08, n° 21).
Selon le Conseil d'Etat, la qualification fiscale de titres de participation doit s'apprécier lors de leur acquisition. C'est donc à cette date qu'il convient de se placer pour estimer si les conditions d'achat des titres révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société d'une part, et lui en donnent les moyens d'autre part, même si ce contrôle n'est par la suite pas effectivement exercé (CE 20 octobre 2010, n° 314247 et 314248) ou si la filiale est placée par la suite en liquidation judiciaire (CE 12 mars 2012, n° 342295 ; voir n° 1925-2). Le Conseil d'Etat a ainsi qualifié de titres de participation une participation inférieure à 10 % en cas d'existence d'un protocole signé conjointement par l'entreprise et d'autres sociétés du même groupe également associées, en vue de détenir une minorité de blocage (CE 20 octobre 2010 précité). Une solution identique a été retenue par le Tribunal administratif de Paris (26 juin 2001, n° 01-16911, décision définitive sur ce point) pour des **titres représentant moins de 5 % du capital** :

- dès lors que l'entreprise détentrice, en tant que membre du conseil de surveillance, exerce un pouvoir de contrôle et, dans certains cas, d'autorisation, qui lui confère une influence certaine ;

- compte tenu des liens historiques et familiaux existant entre la société et les dirigeants de l'entreprise détentrice.

Toutefois, selon l'Administration, la qualification de titres de participation pour des **titres représentant un très faible pourcentage de capital** ne peut être retenue que si l'entreprise peut faire état de circonstances exceptionnelles permettant de caractériser un impact significatif sur l'activité de l'entreprise détentrice. N'est pas suffisant le fait que la détention s'inscrive dans une stratégie de placement à long terme ou qu'il existe, par ailleurs, des relations d'affaires avec la société émettrice des titres, sauf si ces relations présentent des caractéristiques exceptionnelles par rapport aux autres transactions réalisées (BOI précité, n° 21).

2. Les titres suivants, **s'ils sont inscrits en comptabilité dans un sous-compte spécial** « titres relevant du régime des plus-values à long terme » (voir n° 1821) :

a. Les titres acquis en exécution d'une OPA ou d'une OPE par l'entreprise qui en est l'initiatrice, agissant seule ou de concert au sens de l'article L 233-10-1 du Code de commerce (CGI, art. 219-I-a ter, 3e al.). En revanche, lorsque l'entreprise n'est pas l'initiatrice de l'offre, les titres reçus dans le cadre de l'OPE ne sont fiscalement des titres de participation que s'ils sont comptabilisés comme tels.

b. Les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères, ce qui suppose notamment qu'ils représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice (voir n° 1861). Peu importe que la société exerce effectivement l'option pour le régime des sociétés mères (BOI précité, n° 37).

Sur les titres dépourvus du droit de vote (dont les actions de préférence, les actions à dividende prioritaire sans droit de vote et les certificats d'investissements), voir n° 1913-1 à 1913-3.
Sur les actions détenues en propre, voir n° 3184 s.
Sur les actions d'autocontrôle, voir n° 1807.

II. Le **tableau** ci-après, établi par nos soins, présente une **synthèse** de la définition fiscale des titres de participation :

<table>
<tr><td rowspan="3">Titres de participation (au sens fiscal)</td><td colspan="2">1. Titres comptabilisés en titres de participation</td></tr>
<tr><td>2. Titres non comptabilisés en titres de participation mais éligibles au régime des sociétés mères</td><td rowspan="2">Si inscrits en sous-compte</td></tr>
<tr><td>3. Titres non comptabilisés en titres de participation mais acquis par OPA/OPE par l'entreprise initiatrice</td></tr>
</table>

Il n'y a donc **pas totale coïncidence entre titres de participation** admis sur le plan **comptable et** sur le plan **fiscal.**

D'où la nécessité d'ouvrir et d'enregistrer dans des sous-comptes spécifiques les titres qui constituent des titres de participation sur le plan fiscal mais pas sur le plan comptable, voir n° 1821.

Pour un **tableau de synthèse des classements comptable et fiscal** des titres en portefeuille, voir n° 1816.

B. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)

1813

Il s'agit de titres destinés par une entreprise à l'activité de portefeuille, activité définie par l'avis CNC n° 30 comme celle qui consiste « à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en **retirer,** à **plus ou moins longue échéance,** une **rentabilité satisfaisante** » et qui « s'exerce **sans intervention dans la gestion** des entreprises dont les titres sont détenus ».

Cette définition n'a pas été reprise dans le PCG 99 mais il convient de continuer à l'appliquer comme les définitions du PCG 82 également non reprises (voir n° 1810). En revanche, le traitement comptable des Tiap de l'avis CNC n° 30 a été intégré dans le PCG 99.

Le groupe de travail (Doc. CNC n° 63) a précisé que pour qualifier des titres de « Tiap », il convient de retenir deux fondements :

- les circonstances et motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination,

- l'utilité qui leur est attribuée par la direction de l'entreprise.

Remarque
Evolution à attendre : sur les travaux actuellement en cours à l'ANC sur la définition des Tiap, voir n° 5999-1.

Ainsi les « Tiap » ne constituent ni des « participations » (titres pour lesquels la société se comporte en « holding ») ni des « valeurs mobilières de placement » (réserve de trésorerie).
Selon le groupe de travail, « la nature de ces titres, attestée par leur classement, **exclut** donc **leur consolidation** ».

A notre avis, il est possible de mettre dans les Tiap : des actions, des parts, des obligations remboursables en actions (ORA), des obligations convertibles ou échangeables en actions. En revanche, il ne nous paraît pas possible d'y mettre des obligations simples ou des titres participatifs.

En revanche, les titres détenus dans des filiales qui exercent elles-mêmes l'activité de portefeuille sont à considérer comme des titres de participation.

Fiscalement, Cette catégorie de titres n'a pas de régime propre. Les Tiap suivent en général le régime des titres de placement (BOI 4 B-1-08, n° 48 ; voir n° 1846 s. et 1880). Mais, s'ils répondent à la définition fiscale des titres de participation (voir n° 1812) et sont inscrits en comptabilité dans un sous-compte distinct (voir n° 1821), ils relèvent des régimes particuliers propres aux titres de participation au sens fiscal [régime du long terme, voir n° 1880, amortissement des frais d'acquisition, voir n° 1821 et, le cas échéant, plafonnement des (provisions pour) dépréciation, voir n° 1850].

Sur la nécessité d'effectuer un suivi extra-comptable de certains Tiap antérieurement qualifiés de titres de participation sur le plan fiscal, voir n° 1815.

Pour un tableau de synthèse des classements comptable et fiscal des titres en portefeuille, voir n° 1816.

C. Autres titres immobilisés

1814

Il s'agit des titres, autres que les titres de participation, que l'entreprise a **l'intention de conserver durablement** (c'est-à-dire qu'elle n'a pas l'intention ou pas la possibilité de revendre). Ils sont représentatifs (PCG 82, p. I.42) de parts de capital (PCG, compte 271) ou de placements à long terme, tels que des obligations par exemple (PCG, compte 272).

Sur la valeur des définitions du PCG 82, voir n° 1810.

Pour l'AMF (Bull. COB n° 209, décembre 1987), ces titres ne relèvent pas des deux catégories de titres précédentes (titres de participation, voir n° 1811 ou Tiap, voir n° 1813) parce que leur **détention** n'est **pas jugée utile à l'activité** de l'entreprise ; il s'agit le plus souvent de titres dont la détention durable est **subie plutôt que voulue** (par l'effet de contraintes juridiques par exemple, telles qu'un nantissement).

Fiscalement, En général, ces titres suivent le régime des titres de placement (BOI 4 B-1-08, n° 48 ; voir n° 1846 s. et 1880). Toutefois, s'ils répondent à la définition fiscale des titres de participation (voir n° 1812) et sont inscrits en comptabilité dans un sous-compte distinct (voir n° 1821), ils relèvent des régimes particuliers propres aux titres de participation au sens fiscal [régime du long terme, voir n° 1880, amortissement des frais d'acquisition, voir n° 1821, et, le cas échéant, plafonnement des (provisions pour) dépréciation, voir n° 1850].

Sur la nécessité d'effectuer un suivi extra-comptable de certains autres titres immobilisés antérieurement qualifiés de titres de participation sur le plan fiscal, voir n° 1815.

Pour un tableau de synthèse des classements comptable et fiscal des titres en portefeuille, voir n° 1816.

D. Valeurs mobilières de placement

1815

Le PCG 82 (p. I.44) les définit comme les « titres acquis en vue de **réaliser un gain à brève échéance ».**

Sur la valeur des définitions du PCG 82, voir n° 1810.

Il s'agit des titres représentant moins de 10 % du capital (PCG, compte 503), sauf preuve contraire (par opposition à la définition des titres de participation) et, a fortiori, les titres non représentatifs d'une quote-part de capital, les obligations par exemple (PCG, compte 506).
L'entreprise acheteuse des titres recherche dans ce cas soit l'utilisation temporaire de sa trésorerie en vue de lui conserver sa valeur, soit la rentabilité de son placement par la perception d'un revenu (dividendes, intérêts), et/ou par la réalisation d'une plus-value lors de la revente. Ce placement, qui peut être **transitoire ou permanent,** spéculatif ou non spéculatif, n'a pas pour objectif d'assurer une influence particulière sur la société émettrice des titres. Il peut s'agir par exemple de l'achat d'actions destinées à être revendues dès que la hausse escomptée se sera produite, ou de l'achat d'obligations dont le taux de rendement est intéressant. Sur l'extension du poste « valeurs mobilières de placement » aux titres de créances négociables, voir n° 2207.

Fiscalement, Les VMP suivent en général le régime des titres de placement (BOI 4 B-1-08, n° 48 ; n° 1846 s. et 1880). Mais si elles répondent à la définition fiscale des titres de participation (voir n° 1812) et sont inscrites en comptabilité dans un sous-compte distinct (voir n° 1821), elles relèvent des régimes particuliers propres aux titres de participation au sens fiscal [régime du long terme, voir n° 1880, amortissement des frais d'acquisition, voir n° 1821, et, le cas échéant, plafonnement des (provisions pour) dépréciation, voir n° 1850].

Remarque
Suivi extra-comptable de certains titres : certains titres, antérieurement constitutifs de titres de participation sur le plan fiscal mais qui aujourd'hui n'en sont plus, doivent faire l'objet d'un suivi extra-comptable spécifique lorsque la société dispose de stocks de moins-values à long terme reportables afférentes à ces catégories de titres. Tel est le cas :

- des titres d'un prix de revient au moins égal à 22,8 M € remplissant les conditions d'éligibilité au régime des sociétés mères autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice, qui sont exclus du régime du long terme (et qui ne constituent plus de ce fait des titres de participation sur le plan fiscal) pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2006 (BOI 4 B-1-08, n° 130 à 133),

- des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, qui sont exclus du régime du long terme pour les cessions intervenues depuis le 26 septembre 2007 (BOI 4 B-4-09, n° 22 à 33).

En effet, les stocks de moins-values à long terme afférents à ces titres peuvent, dans certaines conditions, s'imputer à hauteur de 15/33,33^{e} de leur montant sur le bénéfice imposable au taux de droit commun **dans la limite des gains nets retirés de la cession des titres de même nature** au cours de l'exercice. Le résultat de cession de ces titres n'apparaissant pas distinctement en comptabilité, ceux-ci doivent faire l'objet d'un suivi spécifique tant que la société n'a pas apuré ses stocks de moins-values à long terme reportables.

Pour un tableau de synthèse des classements comptable et fiscal des titres en portefeuille, voir n° 1816.

E. Lien entre le classement comptable et fiscal des titres en portefeuille

1816

Le tableau ci-après, établi par nos soins, distingue, en fonction du classement comptable et du classement fiscal des titres, ceux qui constituent ou non des titres de participation sur le plan fiscal.

En pratique, les titres pour lesquels une divergence entre la qualification comptable et fiscale est le plus généralement susceptible d'être constatée sont ceux qui correspondent à une participation comprise entre 5 % et 10 % du capital de la filiale. En effet, dès lors que la participation est inférieure à 10 % :

- les titres correspondants ne sont pas nécessairement comptabilisés en titres de participation ;

- alors qu'ils ont en principe automatiquement la qualité de titres de participation au sens fiscal si la participation est d'au moins 5 %, sous réserve qu'ils soient éligibles au régime des sociétés mères et comptabilisés dans un sous-compte « titres relevant du régime des plus-values à long terme ».

Titres	Classement comptable [1]	Classement fiscal [1]	Divergence
Acquis dans le cadre d'une OPA/OPE [2]	Titres de participation	Titres de participation	non
≥ 10 % du capital [2]			
≥ 5 % et < 10 %du capital	Autres titres immobilisés, ou Tiap, ou VMP	Titres de participation (si inscrits en sous-compte)	**oui**
	ou Titres de participation	ou Titres de participation	non

Titres	Classement comptable [1]	Classement fiscal [1]	Divergence
< 5 % du capital	Autres titres immobilisés ou Tiap, ou VMP ou Titres de participation	Titres de placement ou Titres de participation [3]	non

(1) Pour plus de détails, voir n° 1812 à 1815.
(2) Comptablement, ces titres sont présumés être des titres de participation (voir n° 1812). Si la preuve contraire est apportée sur le plan comptable, ils peuvent néanmoins être considérés comme des titres de participation sur le plan fiscal, à condition d'être comptabilisés en sous-compte, cette possibilité étant toutefois réservée aux titres reçus par l'entreprise initiatrice de l'offre (voir n° 1812).
(3) Cas peu fréquents en pratique compte tenu de la présomption de titres de participation pour les détentions d'au moins 10 % (voir n° 1812).

III. Classement comptable du portefeuille-titres (PCG)

Lien entre comptes et postes du bilan

1820

La présentation au bilan (voir également pour le passage détaillé, avec les numéros des comptes, des comptes aux postes, n° 6005-1 et n° 6005-2) peut se résumer de la manière suivante :

Postes du bilan	Comptes	+	Comptes rattachés
Participations	Titres de participation (+ autres formes de participation)		
Créances rattachées à des participations		+	Créances rattachées : - à des participations - à des sociétés en participation
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)	TIAP [1]	+	Créances rattachées aux TIAP
Autres titres immobilisés	Autres titres immobilisés [1]	+	Créances rattachées à ces titres (revenus à recevoir)
Valeurs mobilières de placement	Valeurs mobilières de placement [1]	+	Créances rattachées à ces titres (revenus à recevoir)

(1) Compte pouvant être subdivisé pour des besoins fiscaux (voir n° 1821).

Incidences de la fiscalité sur le classement comptable

1821

I. Incidence du régime des plus et moins-values à long terme
Les titres répondant à la définition fiscale des titres de participation sont éligibles au régime du long terme (voir n° 1812) **quel que soit leur classement comptable** (titres de participation ou autre catégorie de titres) à l'exclusion principalement (CGI, art. 219 I-a ter 3e al., 219 I-a quinquies) :

- des parts ou actions de sociétés de gestion de titres (voir n° 1880) ou de titres d'organisme de placements collectifs autres que les FCPR et les SCR dits « fiscaux » (CGI, art. 219 I-a ter, voir n° 1914-2),

- des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées (CGI, art. 219 a sexies-0 bis).

Toutefois, l'application de régime du long terme aux titres qui revêtent le caractère de titres de participation sur le plan fiscal mais qui ne sont **pas comptabilisés en tant que tels est subordonnée à leur comptabilisation dans un sous-compte** « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » ouvert au sein du compte correspondant à leur qualification comptable (Tiap, Autres titres immobilisés ou VMP, voir n° 1812).

En pratique, sont essentiellement concernés, lorsqu'ils ne sont pas comptabilisés en titres de participation :

- les titres représentant **au moins 5 % du capital** de la société émettrice (seuil d'éligibilité au régime des sociétés mères, voir n° 1861),

- **et moins de 10 %** (seuil à partir duquel les titres sont présumés constituer des titres de participation sur le plan comptable, voir n° 1812).

Ainsi, même des titres non classés comptablement en titres de participation mais satisfaisant aux critères de la définition fiscale peuvent bénéficier du régime du long terme (BOI 4 B-1-08, n° 25).
Pour un tableau de synthèse des classements comptable et fiscal des titres en portefeuille, voir n° 1816.

En conséquence, le respect de cette condition requiert l'ouverture au sein de chaque compte correspondant à la catégorie de titres concernés (autre que « titres de participation ») de **deux sous-comptes** :

- l'un pour les titres bénéficiant du régime des plus ou moins-values à long terme : **« Titres relevant du régime des plus-values à long terme »** ;

- l'autre pour les titres soumis au régime de droit commun : **« Titres relevant du régime de droit commun** ».

Ces deux sous-comptes doivent être ouverts pour les Tiap, les autres titres immobilisés, les valeurs mobilières de placement.

Remarque
Incidence de l'existence de deux secteurs d'imposition séparés au sein des titres de participation au sens fiscal (voir n° 1880) : les entreprises sont libres de distinguer, par exemple au sein du compte « Titres de participation », les titres relevant du secteur exonéré de ceux relevant du secteur imposable à 19 %, en utilisant par exemple des sous-comptes spécifiques. Cette inscription n'a qu'une portée indicative (BOI 4 B-1-08, n° 24).

II. Incidence de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition de titres de participation et du plafonnement de leur (provision pour) dépréciation

a. Les titres dont les **frais d'acquisition** peuvent être amortis fiscalement sur cinq ans (voir n° 1832-1) sont ceux répondant à la définition fiscale des titres de participation (voir n° 1812).

En conséquence, l'amortissement fiscal des frais d'acquisition de titres qui revêtent le caractère de titres de participation sur le plan fiscal mais qui ne sont **pas comptabilisés en tant que tels** est également subordonné à la comptabilisation de ces titres dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » ouvert au sein du compte correspondant à leur classement comptable (Tiap, Autres titres immobilisés ou VMP). Sur les titres concernés en pratique, voir **I.** ci-avant.

b. Les titres de sociétés à prépondérance immobilière dont les **(provisions pour) dépréciation** sont soumises aux règles du plafonnement (voir n° 1851) sont ceux répondant à la définition fiscale des titres de participation (voir n° 1812).

En conséquence, le plafonnement s'applique aux titres non comptabilisés en titres de participation mais revêtant ce caractère sur le plan fiscal et comptabilisés dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » ouvert au sein du compte correspondant à leur classement comptable (Tiap, Autres titres immobilisés ou VMP) (CGI, art. 39-1-5°, al. 18 et 20 ; BOI 4 E-1-07, n° 16).

Remarque
Portée des sous-comptes : si l'ouverture de ces sous-comptes dépend de l'entreprise (BOI 4 B-1-08, n° 37), seuls les titres répondant effectivement à la définition fiscale des participations ouvrant droit au régime du long terme peuvent notamment bénéficier de ce régime et de celui de l'amortissement des frais d'acquisition.
De même (CGI, art. 219-I-a ter, al. 8), les titres doivent être retirés de ces sous-comptes s'ils cessent de répondre à la définition des titres de participation ou de satisfaire aux critères requis pour leur inscription à ce sous-compte. A défaut, les titres maintenus dans ces sous-comptes sont réputés transférés fiscalement (voir n° 1822).
En cas de non-respect de la procédure prévue en cas de transfert (mise en évidence de la plus ou moins-value latente sur l'état de suivi à joindre à la déclaration du résultat, voir n° 1822), ou de maintien des titres dans les sous-comptes, l'entreprise s'expose à l'imposition immédiate de la plus-value latente (D. adm. 4 B-2243, n° 87 et 124).

Transferts de compte à compte

1822

Ces transferts peuvent résulter (CGI, art. 219-I-a ter, al. 8) :

- soit d'une obligation, lorsque les titres inscrits à ces comptes ou sous-comptes cessent de remplir les conditions, étant précisé que ce retrait doit s'effectuer dès cette date (D. adm. 4 B-2243, n° 91). A défaut, les titres maintenus dans ces comptes ou sous-comptes sont réputés transférés fiscalement,

- soit d'une décision volontaire consistant à inscrire au compte « Titres de participation » ou à l'un des sous-comptes « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » les titres remplissant les conditions requises, ou inversement.

Sur le plan comptable, pour les entreprises industrielles et commerciales, il n'existe actuellement aucune règle lors du transfert d'un compte (d'une catégorie) de titres à un(e) autre, hormis pour les actions propres, voir n° 3186-1 e. Ces transferts sont donc en pratique effectués à la valeur comptable et n'ont aucune incidence, sur le plan comptable, sur le coût d'entrée des titres et les dépréciations.

Remarque
Pas d'incidence comptable des règles fiscales : le fait que certains **transferts** s'effectuent sur le plan fiscal **à la valeur de marché** (voir ci-après) ne peut inciter les entreprises industrielles et commerciales à retenir cette valeur sur le plan comptable.

Fiscalement,

a. Catégories de transferts Il convient de distinguer :

1. les transferts **imposables** : les transferts de titres de compte à compte entraînant un changement de régime fiscal (entre régime du long terme et régime de droit commun) génèrent un résultat de cession imposable (CGI, art. 219-I-a. ter), c'est-à-dire (BOI 4 B-3-95, n° 71 et D. adm. 4 B-2243, n° 84 s.) ceux faisant passer d'un régime (fiscal) de titres de participation (« Titres de participation » et titres comptabilisés dans les sous-comptes « Long terme » des autres catégories de titres) à un régime (fiscal) de titres de placement (n'ouvrant pas droit au régime de plus-values à long terme) et ceux de sens inverse ;

2. des transferts **non imposables** : tous les autres transferts de compte à compte :

- transfert d'obligations du compte « Valeurs mobilières de placement » au compte « Autres titres immobilisés », ne sont pas concernés par le régime spécifique (le régime de droit commun continuant à s'appliquer),

- changement de secteur d'imposition au sein du régime des plus et moins-values à long terme : titres éligibles au régime du long terme passant du secteur « exonéré » au secteur imposable à 19 % ou inversement (BOI 4 B-1-08, n° 145). Tel est le cas d'une société cotée devenant à prépondérance immobilière (ou inversement).

b. Traitement fiscal

1. Les transferts **imposables** (voir Mémento Fiscal n° 18810) sont obligatoirement réalisés à la valeur réelle des titres à la date du transfert (valeur d'inventaire déterminée dans les conditions décrites n° 1840 s.).
Le résultat du transfert (voir **1.** ci-avant) :

- correspond à la différence entre la valeur réelle des titres définie ci-avant et leur valeur fiscale, laquelle peut différer de la valeur comptable si les titres ont fait l'objet d'un précédent transfert ou sont placés sous un régime de sursis d'imposition (fusion, échange) ;

- bénéficie d'un report d'imposition jusqu'à la cession effective des titres, à condition de souscrire un **état de suivi** des titres transférés à joindre à la déclaration de résultats de l'exercice du transfert **et des exercices suivants** ; ce report est maintenu lorsque les titres transférés font notamment l'objet d'un apport placé sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802) ;

- sera soumis, au titre de l'exercice de cession des titres transférés, au régime fiscal dont relevaient les titres préalablement au transfert.

2. Les transferts **non imposables** doivent, à notre avis, fiscalement être effectués à la valeur comptable (et non à la valeur réelle).

c. (Provisions pour) dépréciation des titres transférés

1. transfert imposable : les (provisions pour) dépréciation constituées :

- antérieurement au transfert suivent, lors de leur reprise, le régime dont elles relevaient avant le transfert (D. adm. 4 B-2243, n° 114). Leur reprise s'effectue prioritairement avant la reprise des (provisions pour) dépréciation constituées postérieurement au transfert ;

- postérieurement au transfert sont déterminées en fonction de la valeur réelle des titres à la date du transfert, ou de leur valeur comptable si elle est inférieure (D. adm. 4 B-2243, n° 111). En conséquence, la fraction de la dépréciation comptable excédant la (provision pour) dépréciation admise au plan fiscal doit être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

2. transfert non imposable : les dotations et les reprises de (provisions pour) dépréciation sont déduites et taxées en application des règles de droit commun, comme si le transfert n'avait pas eu lieu.

Il n'en résulte **aucune divergence** entre les règles comptables et fiscales :

- non seulement lors du transfert, le report d'imposition « compensant » le non-dégagement d'une plus-value sur le plan comptable,

- mais également en cas de dépréciation postérieure au transfert, l'éventuel excédent de (provision pour) dépréciation fiscale par rapport à la dépréciation (écart entre valeur réelle et valeur comptable lors du transfert) n'étant pas admis en déduction par l'Administration.

Section 2 Règles d'évaluation des 4 catégories du portefeuille-titres

1830

Les **règles** d'évaluation des titres **dépendent de leur classement** : soit en titres de participation, soit en « titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap) », soit en « autres titres immobilisés », soit en « valeurs mobilières de placement ». Nous examinerons successivement les règles générales à retenir lors de l'entrée dans le patrimoine, lors de la clôture de l'exercice (valeur d'inventaire et valeur au bilan), lors de l'enregistrement des revenus et lors de la sortie du patrimoine. Ces **règles** sont **récapitulées dans un tableau comparatif** au n° 1886.

Remarque
Champ d'application : les modalités particulières d'évaluation prévues pour les titres détenus par les **établissements de crédit,** par les **sociétés d'assurance** et les **sociétés d'investissement** ne sont **pas traitées** dans cet ouvrage.

I. Coût d'entrée dans le patrimoine

A. Dispositions générales relatives au coût d'entrée des titres

Coût d'entrée

1831-1

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens :

- acquis à **titre onéreux** sont comptabilisés à leur **coût d'acquisition** (C. com. art. L 123-18, al. 1 et PCG, art. 321-1 par renvoi de l'article 332-1) ;

Fiscalement, Il en est de même :

- les titres de participation sont comptabilisés à leur coût d'acquisition (CGI A III, art. 38 quinquies) ;

- les titres de placement sont comptabilisés à leur valeur d'origine (CGI A III, art. 38 septies) telle que définie comptablement (CE 25 février 2004, n° 222904).

Sur la détermination du coût d'acquisition, voir n° 1832 s.
Toutefois, la souscription au capital de certaines sociétés situées outre-mer est déductible du résultat fiscal, sous réserve d'un engagement de conservation de 5 ans (CGI, art. 217 undecies et duodecies) Pour le champ et les modalités d'application, voir Mémento Fiscal n° 91940 à 91990. Pour la comptabilisation, voir n° 1478-1.

- acquis **à titre gratuit,** sont comptabilisés à leur **valeur vénale** (PCG, art. 321-1 par renvoi de l'article 332-1) ; pour plus de détails, voir n° 1445 ;

- acquis **par voie d'échange,** sont comptabilisés à leur **valeur vénale,** sous réserve de certaines exceptions (PCG, art. 321-1 par renvoi de l'article 332-1) ; pour plus de détails, voir n° 1910-4 ;

- **reçus à titre d'apport en nature,** sont comptabilisés à leur **valeur vénale,** sous réserve de certaines exceptions (PCG, art. 321-2 par renvoi de l'article 332-1) ; pour plus de détails, voir n° 1910-4.

Remarque
Coûts d'emprunt : l'option relative à l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée (PCG, art. 321-5), applicable aux immobilisations corporelles (voir n° 1410), incorporelles (voir n° 1684) et aux stocks (voir n° 1168), n'est **pas applicable aux titres.** Ces coûts restent donc **obligatoirement en charges** lors de l'acquisition des titres.

Caractère définitif du coût d'entrée

1831-2

Le montant à porter en comptabilité lors de l'entrée dans le patrimoine est le **prix définitif** convenu **quelles que soient les modalités de règlement** (coût historique).

Voir commentaires n° 1403-1.

Dans le cas où le paiement du solde du prix d'une cession d'actions intervient après la date de cession, le cessionnaire, qui a perçu des dividendes en sa qualité de nouvel actionnaire, doit en contrepartie payer au cédant les intérêts légaux sur le solde du prix non réglé des actions cédées en application de l'article 1652 du Code civil (Cass. com. 5 octobre 1999, n° 1443 P et Cass. com. 5 décembre 2000, n° 2054 F.D). Ces intérêts légaux n'ont, à notre avis, aucune incidence sur le coût d'entrée des titres.

B. Modalités de détermination du coût d'acquisition des titres acquis à titre onéreux

Sont visés dans cette partie les titres immobilisés et VMP acquis à titre onéreux dans des conditions ordinaires. Sur les titres acquis par voie d'échange, voir n° 1910-4.

1832

Pour les titres de participation, les Tiap, les autres titres immobilisés et les VMP, le coût d'acquisition est constitué (PCG, art. 332-1 renvoyant sur art. 321-10) :

- du **prix d'achat** ;

Lorsque l'acquisition des titres résulte de la souscription à une augmentation de capital, le prix d'achat est, à notre avis, le prix de souscription des titres (sur les conséquences en cas d'augmentation de capital par compensation de créance, voir n° 1918-4). Sur le traitement des dividendes « acquis » à la date d'achat, voir n° 1918-6.

- de tous les **coûts directement attribuables.**

Pour les titres, les coûts directement attribuables sont constitués des seuls frais d'acquisition de titres. De ce fait, ils bénéficient d'une option pour la constatation immédiate en charges. Pour plus de détails, voir n° 1832-1 (titres immobilisés) et 1832-2 (VMP).

En revanche, les coûts d'emprunt ne peuvent pas être inclus dans le coût d'acquisition. En effet, l'option entre inscription en charges et incorporation de ces coûts dans le coût d'acquisition n'est pas applicable aux titres, en l'absence de renvoi des articles 332-1 (titres immobilisés) et 332-9 (titres de placement) du PCG sur l'article 321-5 prévoyant cette option.

Les **cas particuliers** sont examinés dans la section III, n° 1905-1 s., notamment :

- les titres non entièrement libérés, voir n° 1905-1,

- les titres en devises, voir n° 1905-2,

- les titres réévalués, voir n° 1905-3,

- les titres sans contrepartie financière, voir n° 1905-4,

- les titres acquis dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction, voir n° 1905-5,

- l'acquisition conjointe, pour un prix global, de titres et d'un élément incorporel, voir n° 1905-6.

Voir aussi le tableau récapitulatif, n° 1886.

Frais d'acquisition des titres

Titres immobilisés

1832-1

Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont (PCG, art. 332-1 renvoyant sur art. 321-10) :

- **soit inclus dans le coût d'acquisition** des titres acquis ;

- **soit** comptabilisés en **charges.**

Remarques
1. Champ d'application de l'option Cette option est prévue pour les immobilisations (participations, Tiap, autres titres immobilisés) mais elle est également applicable aux valeurs mobilières de placement (voir n° 1832-2). Elle peut être différente pour les titres de participation au sens fiscal et les autres titres (Avis CU CNC n° 2007-C du 15 juin 2007).
2. Caractère irrévocable de l'option En principe, sauf cas de révision autorisé (tel que notamment celui prévu par l'avis CU CNC n° 2007-C du 15 juin 2007 pour les titres de participation au sens fiscal) ou circonstances justifiant un changement de méthode (voir n° 363-1), les entreprises ne devraient pas pouvoir revenir sur le choix effectué.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 H-1-08, n° 17).

3. Comptes consolidés (établis en règles françaises) Cette option n'existe pas et les frais d'acquisition de titres sont, sous certaines conditions, obligatoirement comptabilisés dans le coût d'entrée des titres.
En conséquence, les entreprises qui ont opté, dans les comptes individuels, pour la comptabilisation des frais d'acquisition dans les charges doivent opérer un retraitement pour annuler le traitement retenu dans les comptes individuels et intégrer ces frais dans le coût des titres.

Pour plus de détails sur l'incorporation des frais d'acquisition dans le coût d'acquisition des titres dans les comptes consolidés établis en règles françaises, voir Mémento Comptes consolidés n° 3334 s. (titres immobilisés non consolidés) et n° 5060 s. (titres de participation consolidés).

Fiscalement, Le traitement des frais d'acquisition de titres est différent selon la nature des titres concernés :
a. Titres de participation (au sens fiscal) voir n° 1812. Quel que soit le traitement comptable retenu, les frais d'acquisition de ces titres engagés par les sociétés soumises à l'IS (CGI, art. 209-VII) :

- sont, sur le plan fiscal, obligatoirement incorporés au prix de revient de ces titres ;

- et peuvent être fiscalement amortis sur cinq ans à compter de la date d'acquisition des titres.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse du traitement fiscal applicable aux frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal) selon leur mode de comptabilisation :

Traitement comptable	Traitement fiscal (1)
Charge	• Exercice d'acquisition des titres : **réintégration extra-comptable** (ligne WQ) des 4/5e des frais calculés prorata temporis • 4 ou 5 exercices suivant l'acquisition des titres : **déduction extra-comptable** (ligne XG) de l'amortissement fiscal
Coût d'entrée des titres	Exercice d'acquisition des titres et 4 ou 5 exercices suivants : **amortissement dérogatoire** (2)
(1) BOI 4 H-1-08, n° 17 et 23. (2) La dotation annuelle aux amortissements dérogatoires est débitée du compte 68725 par le crédit du compte 145 « Amortissements dérogatoires » à hauteur de 1/5e (calculé prorata temporis) de la totalité des frais d'acquisition. Cette provision réglementée ne sera reprise que lors de la sortie des titres. Sur les retraitements extra-comptables à pratiquer à notre avis, voir n° 1884.	

Conséquence pratique : ce traitement :

- interdit la déduction immédiate des frais d'acquisition de ces titres,

- et fait obstacle à leur déduction intégrale du résultat imposable au taux normal si les titres sont cédés entre 2 et 5 ans suivant leur acquisition. En effet, dans ce cas, les frais d'acquisition non encore amortis sur le plan fiscal à la date de la cession viennent minorer le résultat fiscal de cession, lequel est constitutif d'une plus ou moins-value à long terme exonérée d'IS ou relevant du taux réduit de 19 % (voir n° 1880).

Pour plus de détails, voir BCF 1/08 France, inf. 2.

b. Autres titres Pour les titres autres que ceux qualifiés de titres de participation au sens fiscal, l'option exercée sur le plan comptable conditionne le traitement fiscal applicable (CGI A III, art. 38 quinquies et septies ; BOI 4 A-13-05, n° 70). Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente l'exercice de déduction des frais selon leur mode de comptabilisation :

Traitement comptable et fiscal	Exercice de déduction
Charge	Déduction immédiate
Coût d'entrée des titres	Déduction lors de la cession des titres (ou de leur dépréciation)

I. Montant des frais

Ces frais sont comptabilisés pour leur montant hors taxes ou TTC selon que la TVA les grevant est ou non déductible.

Fiscalement, Sur la déductibilité de la TVA grevant ces frais, voir Mémento Fiscal n° 55250.

II. Nature des frais

Selon le Comité d'Urgence du CNC (Avis n° 2000-D du 21 décembre 2000), **seuls peuvent être considérés comme des frais d'acquisition les coûts externes directement liés à l'opération,** c'est-à-dire les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette opération. Sont notamment visés les frais suivants :

- les droits de mutation (PCG, art. 321-10.1) y compris, à notre avis, la taxe sur les transactions financières, due depuis le 1er août 2012 sur les acquisitions de certains titres de capital (voir Fiscalement ci-après) ;

- les frais de souscription à une augmentation de capital (à notre avis).

En outre, selon l'avis CU CNC n° 2000-D, constituent des frais d'acquisition de titres, les frais suivants :

Suite aux nouvelles règles sur les actifs, l'avis CU CNC n° 2000-D est désormais **caduc** pour une partie (celle concernant le **traitement** des frais d'acquisition de titres). Toutefois, la partie concernant la **nature** des frais d'acquisition de titres nous semble **toujours applicable.**

- conseils : honoraires relatifs à des conseils de nature comptable, juridique, fiscale, en stratégie et études de marché, en environnement, en ressources humaines ;

- banques : honoraires relatifs à des conseils (montage d'opérations...), commissions d'engagements (à notre avis, liées au montage des opérations de financement et non celles liées au financement : voir « Remarque » ci-après), garanties de bonne fin de l'opération ;

- formalités légales et dépenses liées : prospectus, frais d'impression, redevances des autorités régulatrices et entreprises de marché, formalités légales ;

- communication et publicité : coût de la campagne (journaux, TV, radio...), frais d'impression, organisation des réunions d'information, commissions de l'agence de communication financière et achats d'espaces...

Conscient de la difficulté d'établir le lien direct des frais engagés avec l'opération considérée, le Comité d'Urgence considère qu'une analyse au cas par cas sera nécessaire pour certaines dépenses, notamment pour les **coûts de communication et de publicité** : en particulier, la publicité devra intervenir entre la date de lancement et celle de la fin de l'opération et la nature du message devra se rapporter explicitement à l'opération financière concernée.

Fiscalement,

1. Les frais d'acquisition de titres de participation (à immobiliser) s'entendent des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes liés à l'acquisition des titres (CGI, art. 209 VII). Selon l'Administration, ces frais sont les mêmes que ceux visés par l'option prévue par l'article 321-10.1 du PCG, et définis par l'avis CU CNC 2000-D (BOI 4 H-1-08, n° 12). Devrait, à notre avis, être qualifiée de frais d'acquisition, la taxe sur les transactions financières, acquittée depuis le 1er août 2012 par les acquéreurs de titres de sociétés françaises cotées dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d'euros (CGI, art. 235 ter ZD créé par la 1re loi de finances rectificative pour 2012, art. 5 ; voir Mémento Fiscal n° 76021).

2. Selon Olivier Sivieude, Directeur de la Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI), interrogé par nos soins dans le cadre de la conférence « Panorama des redressements fiscaux 2011 » Les Echos Conférences-Landwell et Associés, en partenariat avec le Feuillet Rapide Fiscal et Social (Ed. F. Lefebvre), la déduction de l'amortissement fiscal de ces frais par la société acquéreuse ne peut être acceptée lorsqu'ils sont engagés dans l'intérêt exclusif de l'actionnaire de la société acquéreuse. Tel est, selon lui, le cas des frais engagés avant la décision d'acquérir les titres. Cette analyse a été rejetée par le Tribunal administratif de Montreuil pour lequel l'intérêt éventuel de l'actionnaire ne suffit pas à établir que ces frais ne présenteraient aucun intérêt propre pour la société acquéreuse (TA Montreuil 3 février 2011, n° 0906114). Ces frais ne peuvent en revanche être déduits par la société cible (CAA Bordeaux 1er juillet 2010, n° 09-1666, décision définitive).

Remarques

1. Coûts internes Les règles comptables sur les actifs (Règl. CRC n° 2004-06), traitant notamment de l'incorporation ou non des coûts engagés au coût d'entrée sont postérieures à l'avis CU CNC n° 2000-D. Il convient donc, à notre avis, d'en tenir compte afin de déterminer le traitement comptable des coûts internes. Ainsi, ils sont, à notre avis, à inclure dans les frais d'acquisition lorsqu'ils sont directement attribuables à cette acquisition (application des règles comptables relatives aux actifs et non de l'avis CU CNC n° 2000-D qui prévoit leur inscription systématique en charges). Toutefois, en pratique, ce caractère est difficile à démontrer. En conséquence, ces coûts sont généralement comptabilisés en charges de l'exercice.

2. Coûts liés au financement des titres (frais d'émission d'emprunts, frais d'émission de titres en cas d'OPE). Ces coûts sont **exclus du coût d'acquisition des titres** (Avis CU CNC n° 2000-D ; en ce sens également, Bull CNCC n° 166, juin 2012, EC 2011-48, p. 430 s.). En outre, l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition n'est pas applicable aux titres, en l'absence de renvoi de l'article 332-1 du PCG définissant ce coût d'acquisition sur l'article 321-5 prévoyant cette option.

III. Conséquences pratiques pour les schémas de LBO

Dans les schémas classiques de Leverage Buy Out (LBO) :

- une société holding est créée afin d'acquérir les titres de la société cible ;

- un groupe d'intégration fiscale est ensuite formé entre ces deux sociétés.

L'option pour le régime d'intégration fiscale permet de réaliser des économies d'impôt (effet de levier fiscal) grâce à la compensation des bénéfices généralement dégagés par la cible avec les déficits fiscaux dégagés par la société holding (résultant de la déduction des intérêts d'emprunt et des frais liés à l'acquisition, jusqu'à 2005, ainsi que de l'exonération des dividendes reçus de la cible).

Le régime d'intégration ne peut prendre effet, au plus tôt, qu'au titre de l'exercice suivant celui de l'acquisition de la cible. Dans le cadre de cette acquisition, la société holding supporte différents frais, dont des frais d'acquisition de titres.

Or, selon l'avis CU CNC n° 2006-A du 7 juin 2006 (§ 3.1), les frais d'acquisition de titres engagés dans le cadre d'opérations de LBO :

- ne constituent pas des frais d'établissement,

- ne peuvent pas globalement être assimilés à des frais d'émission d'emprunt.

Et ce, même si les frais d'acquisition engagés sont généralement constitués en partie de frais supportés pour mettre en place le financement de l'opération. Il convient donc d'effectuer une analyse préalable afin d'isoler la fraction des frais supportés au titre de

l'obtention de ce financement. Ces frais peuvent alors, sous certaines conditions, constituer des frais d'émission d'emprunt pouvant, à ce titre, faire l'objet d'un étalement. Pour plus de détails sur le traitement comptable des frais d'émission d'emprunt, voir n° 2126.

En conséquence, les frais d'acquisition des titres engagés dans le cadre d'opérations de LBO (et ne constituant pas des frais d'émission d'emprunt) **doivent suivre le traitement comptable général** défini pour les titres immobilisés (voir n° 1832-1) : soit charges de l'exercice, soit incorporation dans le coût d'entrée.
Ils ne peuvent donc être étalés :

- ni par le biais de l'amortissement des frais d'établissement,

- ni par le biais de l'amortissement des frais d'émission d'emprunt.

Fiscalement, Dès lors que les titres de la cible constituent des titres de participation, au sens fiscal (ce qui est généralement le cas), les frais engagés pour leur acquisition peuvent être déduits de manière étalée sur 5 ans, même si l'étalement n'est pas possible sur le plan comptable (voir I ci-avant). Dans le cadre d'un schéma de LBO avec intégration fiscale, l'amortissement fiscal de ces frais permet de déduire au moins 4/5[e] de leur montant du résultat fiscal intégré. Toutefois, en cas de rotation rapide du LBO se traduisant par une cession des titres entre 2 et 5 ans suivant leur acquisition, la déduction intégrale des frais d'acquisition au taux normal n'est pas assurée (voir Fiscalement ci-avant **I.**).

Valeurs mobilières de placement

1832-2

L'**option** concernant la comptabilisation des frais d'acquisition de titres soit dans le **coût d'acquisition des titres,** soit directement en **charges** (voir n° 1832-1), est applicable aux VMP (PCG, art. 332-9 renvoyant sur l'art. 332-1).

Remarque
Non-homogénéité de traitement avec les titres de participation : l'option retenue peut être dissociée de celle retenue pour les titres de participation (voir n° 1832-1-II).

Sur le montant des frais, voir n° 1832-1 I.
Sur la nature des frais d'acquisition, voir n° 1832-1 II.

Fiscalement, L'option exercée sur le plan comptable conditionne le traitement fiscal applicable (CGI A III, art. 38 quinquies et septies ; BOI 4 I-1-05, n° 70) (voir n° 1832-1 Fiscalement b.).

Dans les **comptes consolidés,** cette option n'existe pas et les frais d'acquisition de VMP sont obligatoirement comptabilisés dans le coût d'entrée des titres. En conséquence, les entreprises qui ont opté, dans les comptes individuels, pour la comptabilisation des frais d'acquisition dans les charges doivent opérer un retraitement pour annuler le traitement retenu dans les comptes individuels et intégrer ces frais dans le coût des VMP.

II. Valeur d'inventaire

Principes généraux

1840

A l'inventaire, l'entreprise procède au recensement et à l'évaluation de ses biens (C. com. art. L 123-12). Comme le rappelle l'AMF (Bull. COB n° 209, décembre 1987 et n° 243, janvier 1991), dans toute entreprise qui détient des valeurs mobilières, celles-ci doivent faire l'objet à chaque inventaire d'un **document écrit** comportant pour chaque ligne de titres semblables le nombre, le prix d'achat, le mode d'évaluation et la valeur actuelle résultant de l'application de ce mode d'évaluation (voir en général « document d'inventaire », n° 333-2).
Le **principe général d'évaluation** pour tous les éléments du patrimoine est le suivant (C. com. art. R 123-178-4° et PCG, art. 322-1) : « la valeur actuelle est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise ».
Le CNC résume de la façon suivante l'**application du principe aux différentes catégories de titres** (Doc. CNC n° 63, sur les sociétés de portefeuille, janvier 1987, p. 9) : « la valeur d'inventaire est toujours déterminée par référence à la notion d'**utilité** pour l'entreprise, l'utilité **s'appréciant différemment selon la nature** des titres concernés **et leur classement »** (voir les développements ci-après pour chaque catégorie de titres et le tableau récapitulatif au n° 1886).

D'une manière générale, pour l'évaluation seront pris en considération les éléments suivants :

- homogénéité des méthodes (sauf exception justifiée) ;

- permanence des méthodes ;

- position majoritaire ou minoritaire ;

- risques de la branche d'activité ;

- caractère réalisable rapidement ou non des titres.

Selon l'AMF (Bull. COB n° 209 et 243 précités) :

- « c'est **dès l'acquisition** d'une ligne de titres que la direction d'une société doit donner au service comptable des **instructions pour la détermination des valeurs d'inventaire futures** ; ces instructions doivent être suffisamment précises pour que le comptable puisse appliquer sans difficulté le ou les critères d'évaluation adoptés pour une valeur mobilière et inscrire sur le document d'inventaire le calcul en résultant ;

- « conformément au principe général de la permanence des méthodes prescrit par l'article C. com. L 123-17, les **modes d'évaluation adoptés** pour une ligne de titres ou pour un ensemble de lignes de titres répondant à un même critère d'évaluation doivent être **maintenus sans changement.** Toutefois, il est possible, de façon exceptionnelle, qu'une modification apparaisse nécessaire dans l'appréciation par la société de l'utilité de certains titres qu'elle détient. Dans ce cas, le document d'inventaire doit contenir tous les éléments justificatifs du changement intervenu.

Pour une synthèse des règles d'évaluation comparées comptables et fiscales, voir n° 1854-2.

Contrôle

Le **commissaire aux comptes,** avant de pouvoir certifier le bilan, doit avoir vérifié à la fois les modes d'évaluation quant à leur pertinence et à leur constance et les valeurs actuelles en résultant ; le Code de commerce prescrit que les documents d'inventaire soient mis à la disposition des commissaires aux comptes à la clôture de chaque exercice.

A. Titres de participation

Les principes généraux ont été exposés au n° 1840.

Evaluation à la valeur d'utilité

1842

A toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entreprise accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir (PCG, art. 332-3).

En d'autres termes, la valeur actuelle des titres de participation est constituée par leur valeur d'utilité.

A condition que leur évolution ne provienne pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent notamment être pris en considération pour cette estimation (PCG, art. 332-3 et aussi Bull. COB n° 209, décembre 1987 et Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EC 93-54, p. 138 s.) :

- critères **objectifs** (cours moyens de bourse du dernier mois, capitaux propres, rentabilité, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine),

- éléments **prévisionnels** (perspectives de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique),

- voire éléments **subjectifs** (utilité pour l'entreprise détenant la participation, etc.).

Sur les méthodes existant pour évaluer les titres, voir n° 1843-2.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 B-3113, n° 9 s.), l'Administration se référant à la définition du PCG. En effet, le CGI se limite à indiquer que les titres de participation ne peuvent faire l'objet d'une dépréciation que s'il est justifié d'une dépréciation réelle par rapport au prix de revient (CGI, art. 39-1-5°). Ainsi, une société ayant pris le contrôle d'une filiale par souscription à une augmentation de capital ne justifie pas d'une diminution de la valeur d'utilité de cette participation en se limitant à faire valoir que l'augmentation de capital n'a pas suffi à rendre positif l'actif net comptable de la filiale (CE 28 avril 2006, n° 277572).

En pratique, **ne peut donc avoir systématiquement une incidence sur la valeur d'utilité** :

- une **baisse** (ou une hausse) **des cours de bourse.** Toutefois, un cours de bourse durablement inférieur à la valeur comptable de titres cotés est un indice de perte de valeur à prendre en compte. C'est pourquoi, selon l'AMF (Bull. COB n° 243, janvier 1991, p. 3 s. et 13 s.), pour avoir le droit de maintenir à l'inventaire une valeur supérieure à un cours de bourse en baisse, il faut que la société soit en mesure de **justifier,** par des documents écrits, qu'elle avait **antérieurement** déterminé le ou les critères de la valeur d'utilité des titres en rattachant cette valeur à des paramètres qui soient à la fois significatifs de cette utilité et vérifiables sans difficultés majeures lors des arrêtés des comptes ultérieurs (voir n° 1840) ;

Fiscalement, L'Administration (D. adm. 4 B-3113, n° 20) précise également que la constatation d'une décote boursière ne suffit pas à permettre la constitution d'une (provision pour) dépréciation.

- une **baisse du cours de change** (en cas de titres en devises), voir n° 1905-2 ;

- la **perte de substance** d'une filiale résultant du **versement d'un dividende** prélevé sur ses réserves (Bull. CNCC n° 74, juin 1989, EC 88-81, p. 223 s.). Mais le caractère systématique ou non peut dépendre, pour l'AMF, de la méthode d'évaluation retenue notamment s'il s'agit de l'actif net comptable consolidé (voir n° 1843-2) ;

- l'**amortissement d'un écart d'acquisition** dans les comptes consolidés (Rapport COB 1996, p. 103 s.). Toutefois, l'AMF (Rapport COB 1996 précité) estime qu'une dépréciation exceptionnelle de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés doit avoir une incidence sur l'évaluation des titres de participation dans les comptes individuels.

En effet, « hormis l'incidence des retraitements et éliminations propres à la technique de la consolidation elle-même, il n'apparaît pas pertinent de considérer que le « surprix » payé lors de l'acquisition d'une filiale peut être :

- déprécié au-delà du plan initial d'amortissement en consolidation (écarts d'acquisition amortis en totalité),

- et maintenu en l'état dans les comptes individuels, en alléguant simplement le concept de valeur d'utilité dans les comptes sociaux ».

- un **abandon de créance,** voir n° 1918-5.

Modalités d'application

1843

Pour déterminer la valeur d'utilité, il est nécessaire, au préalable, d'**avoir connaissance des comptes de la société émettrice des titres.**

L'AMF (Bull. COB n° 65, novembre 1974, p. 5 s.), l'OEC et le CNCC ont rappelé que le **commissaire aux comptes** doit s'assurer que les sociétés n'arrêtent pas leurs comptes annuels et ne les présentent pas aux actionnaires avant d'être en possession des comptes des sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations. Ces comptes peuvent toutefois n'être que provisoires, c'est-à-dire non encore approuvés par les actionnaires. Il s'agit bien entendu des comptes établis à la date d'arrêté des écritures de la société détentrice des titres, même si la filiale ou la participation clôture son exercice à une date différente. **Si** (Bull. COB précité) **la date de clôture des comptes de la filiale** ou de la participation **ne coïncide pas** avec celle de la société mère, et est antérieure **de plus de 90 jours** à ceux de la société mère, il est recommandé d'arrêter une **situation provisoire** visée par les commissaires aux comptes et coïncidant avec l'exercice de la société mère.

D'une manière générale, les entreprises doivent rassembler le **maximum d'informations** afin de pouvoir procéder à une estimation correcte des titres compris dans leur inventaire de fin d'exercice. Le conseil d'administration, le directoire ou les gérants sont d'ailleurs tenus d'en rendre compte, dans leur rapport de l'activité des filiales (voir n° 2012).

Prise en considération des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

1843-1

Parmi les précédents éléments d'appréciation de la valeur d'utilité figurent les **perspectives de rentabilité** et les **perspectives de réalisation.** Il doit, en effet, être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes (C. com. art. L 123-20, al. 3).

Selon l'OEC (Rec. Principes comptables n° 1.12), il convient de tenir compte comme suit des profits et pertes futurs sur les participations :

I. Profits futurs
Le principe de prudence suppose que l'on ne présume pas favorablement de l'avenir. Ainsi les perspectives de redressement durable de la situation financière et de la rentabilité d'une filiale (ou participation) ne peuvent être retenues pour justifier le maintien de sa valeur au-dessus de sa valeur intrinsèque que si elles sont fondées de façon sérieuse et objective. En outre, si l'absence de dépréciation des titres d'une filiale a été justifiée par des perspectives de redressement et si celles-ci ne se confirment pas au cours de la période suivante, il convient de constituer une dépréciation tenant compte de la situation nette à la clôture de l'exercice.

II. Pertes futures
Lorsque la date de clôture des comptes de la société mère est postérieure à celle de la filiale, les pertes intervenues entre ces deux dates doivent être prises en considération pour évaluer la filiale dans les comptes de la mère. Il est alors nécessaire d'établir une situation de la filiale à la date de clôture des comptes de la mère.
Si la continuité de l'exploitation de la participation est totalement compromise, la valeur de la participation doit être appréciée sur une base liquidative.
En cas d'abandon d'une branche ou d'arrêt partiel d'activité, les pertes nettes à encourir de ce fait sur les exercices postérieurs doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel le fait ou la décision à l'origine de ces charges est intervenu.
Lorsque la perte future résulte d'événements postérieurs à la clôture sans lien de causalité avec les événements ou circonstances existant à cette date chez la filiale, elle ne doit pas être comptabilisée. Toutefois, si elle est significative, elle doit être mentionnée dans l'annexe.
Lorsque la ou les pertes attendues résultent de conditions spécifiques existant à la clôture ou traduisent une dégradation durable de la valeur de l'investissement, il convient de les prendre en compte pour déterminer la dépréciation à comptabiliser.

Plusieurs méthodes

1843-2

De nombreuses méthodes peuvent conduire (dans le respect de la permanence des méthodes) à une estimation des titres. **Aucune n'est entièrement satisfaisante.** Aussi est-il possible, pour procéder à une évaluation, de tenir compte de plusieurs d'entre elles. Rien ne s'oppose à ce que, pour des titres différents, l'entreprise détentrice utilise des méthodes différentes, choisies en fonction de chaque situation particulière. Les principales méthodes d'estimation sont les suivantes :

Devant les nombreuses méthodes possibles, l'AMF (Rapport COB 1996, p. 103 s.) insiste sur la nécessité pour les sociétés d'appliquer avec rigueur les principes d'évaluation qu'elles déclarent avoir adoptés à l'origine, sous le contrôle de leurs commissaires aux comptes (voir les conséquences par exemple ci-après **I.**d. « Remarque »). La CNCC a d'ailleurs publié un guide professionnel visant à aider les commissaires aux comptes à apprécier une évaluation, dans le cadre de leur mission générale de certification des comptes ou dans le cadre d'une mission de commissariat aux apports ou à la fusion (voir n° 5380-9).

La Direction générale des impôts (DGI) a mis à jour en mars 2007 son **guide pour l'évaluation des entreprises et des titres de sociétés.** Recensant les diverses méthodes d'évaluation, ce guide est consultable sur Internet à l'adresse suivante : http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_4166/fichedescriptive_4166.pdf

I. Estimation par évaluation du patrimoine
Elle porte sur l'évaluation de l'actif net de l'entreprise selon diverses approches :

a. Actif net comptable Il correspond à la **valeur mathématique** comptable et exprime le patrimoine des actionnaires à un instant donné. Il est obtenu par la différence, au vu du bilan, entre la totalité des actifs et des dettes de l'entreprise envers les tiers (méthode de la mise en équivalence). Ce calcul ne fournit pas en général une estimation exacte, les valeurs comptables retenues étant fondées sur des coûts historiques et les éléments incorporels n'étant pas inclus. Mais il permet dans de nombreux cas d'obtenir une **valeur minimale de l'entreprise** et présente l'avantage de la simplicité et du caractère vérifiable.

Selon l'AMF (Bull. COB n° 168, mars 1984, p. 3 s.), lorsqu'il s'agit de participations dans des filiales qui ne sont que des démembrements de la société mère, cette méthode est la plus logique. En effet, dans un tel cas, l'utilité des titres est la même que celle qu'auraient les éléments de l'actif et du passif de la filiale s'ils se trouvaient dans le bilan individuel de la société mère.
En outre, selon l'AMF (Rapport COB 1996, p. 103 s.), cette méthode doit être appliquée de manière permanente. Ainsi, si à la suite d'une distribution de dividendes de la participation, la valeur des titres devient inférieure à la quote-part de capitaux propres, la constitution d'une dépréciation à due concurrence apparaît nécessaire.

b. Actif net comptable indexé Cette méthode est fondée sur le même principe que la précédente, mais tient compte de l'évolution des prix. Elle consiste donc à porter le bilan en euros constants.

c. Actif net comptable corrigé Encore appelé **« valeur intrinsèque »,** il est obtenu en calculant le capital nécessaire pour reconstituer le patrimoine actuel de l'entreprise. Les éléments d'actif non monétaires font l'objet d'une expertise : évaluation des terrains, constructions, matériels, stocks. En général, cette évaluation repose sur le coût de remplacement ou de substitution actuel, en fonction du marché des biens considérés. On retient tous les éléments nécessaires à l'exploitation ; en revanche, les éléments non nécessaires à l'exploitation et qui sont vendables sont retenus pour leur valeur vénale nette (valeur vénale moins la charge fiscale qu'entraînerait leur cession). Les créances sont corrigées des risques éventuels et l'endettement est calculé en fonction de la valeur actuelle des dettes compte tenu de leur terme d'exigibilité. En outre, cette méthode peut conduire à valoriser les actifs créés par l'entreprise et qui n'ont pas pu être portés au bilan de cette dernière, les règles comptables l'interdisant (en raison de la non-reconnaissance de ces actifs générés en interne, voir n° 1655). Il s'agit, par exemple, de marques ou de fichiers clients créés. Il peut s'agir également des engagements de retraite, lorsque l'entreprise ne les comptabilise pas au bilan, mais donne seulement une information en annexe (voir n° 946).

d. Actif net comptable consolidé Cette méthode consiste à retenir les capitaux propres consolidés tels qu'ils résultent des comptes consolidés. Elle constitue le prolongement logique de la méthode d'évaluation par équivalence des titres (voir n° 1855 s.), sans pour autant permettre la constatation de plus-values.

Remarque
Lien entre comptes individuels et comptes consolidés : il convient de s'interroger sur la nécessité de constituer une dépréciation sur titres dans les comptes individuels lorsque l'écart d'acquisition (inclus dans le coût des titres dans les comptes individuels) a été déprécié en totalité dans les comptes consolidés (Rapport COB 1996, p. 103 s.).
L'AMF ne s'est (volontairement) pas prononcée sur l'adéquation de cette méthode d'évaluation mais tient en revanche à la **permanence d'application de cette méthode,** y compris dans les situations où elle a des effets pénalisants pour les entreprises.

II. Estimation par le cours de bourse (sociétés cotées)
Cette méthode, la plus simple, n'est cependant **pas toujours significative de la valeur des actions.** Le Comité professionnel pour les sociétés holdings (ancien comité de normalisation comptable des sociétés holdings dans le cadre de l'ancien plan comptable ; ce comité n'existe plus) avait fait observer qu'il n'y avait pas de relation entre cours de bourse et prix de cession et qu'en outre les variations des cours de bourse pouvaient être de 20 %, ou 25 % en plus ou en moins pour des titres dont le revenu était de l'ordre de 3 ou 4 % ; d'où une irrégularité du montant annuel du revenu par action. En outre, le cours de bourse n'a de véritable signification que pour les sociétés non contrôlées (OPA possible) alors que, dans les sociétés contrôlées, il n'y a qu'un échange entre minoritaires, la majorité ayant sa propre politique financière. Enfin, une action minoritaire a moins de valeur qu'une action majoritaire. Si cet élément est pris en considération, la valeur retenue est celle du cours moyen du dernier mois (voir n° 1842).

III. Estimation fondée sur la rentabilité
Ce mode d'estimation pose en général le problème du **choix** d'un **taux de capitalisation.** Ce taux se réfère généralement au taux des emprunts obligataires émis par les sociétés de droit privé corrigé pour tenir compte, éventuellement, de l'immobilisation des titres et des risques particuliers de la branche économique.
Il est généralement pratiqué une neutralisation de la structure de financement par une appréciation des résultats avant frais financiers et par prise en considération d'un taux pondéré entre capitaux propres et empruntés (méthode des CPNE : capitaux permanents nécessaires à l'exploitation).
Plusieurs approches peuvent être utilisées :

a. Capitalisation du bénéfice net réel (méthode des praticiens) La valeur de l'entreprise correspond au capital que peut rémunérer, à un taux à choisir, le bénéfice dégagé, considéré comme représentatif de la capacité bénéficiaire (par exemple en se référant aux résultats des trois derniers exercices corrigés par l'estimation des deux années suivantes). La difficulté d'application de cette méthode repose sur le choix d'un taux de capitalisation. Le taux généralement retenu est obtenu par référence au marché boursier.

Dans un état moyen de la Bourse (ni excessivement déprimé, ni excessivement optimiste) on peut envisager, sauf exception, une fourchette des rapports Cours/Bénéfice de l'ordre de 8 à 12. En dessous de 8, la cotation implique un jugement plutôt défavorable, de 8 à 12 un jugement moyen, au-dessus de 12 un jugement favorable.

b. Capitalisation de la capacité d'autofinancement ou marge brute d'autofinancement (cash-flow) considérée comme représentative (méthode du « discounted cash-flow », ou DCF, et méthode du « sinking fund »).

c. Valeur actuelle des dividendes Le prix d'une action est défini comme étant la somme des valeurs actuelles (en horizon limité et compte tenu d'une valeur de sortie) de ses dividendes.
On utilise un **taux d'actualisation** corrigé pour tenir compte des risques, se référant au taux de rendement des actions de même catégorie.
Cette évaluation est souvent contestable. En effet, le dividende n'est pas toujours représentatif de la capacité bénéficiaire de l'entreprise. Il a plus de signification pour un petit actionnaire personne physique que pour une société détentrice de la majorité des titres.

d. Valeur actuelle des bénéfices futurs Cette méthode repose également sur le principe de l'actualisation. Elle retient comme base les bénéfices futurs, estimés par exemple par référence à des budgets d'exploitation prévisionnels, dans le cadre d'un plan à long terme de l'entreprise.

IV. Tableau pratique d'approche de la valeur d'utilité
Il est particulièrement utile de dresser des documents récapitulant les différentes données permettant d'aboutir à une valeur d'usage. Le premier concerne la situation annuelle de la filiale et le second l'évolution des différentes valeurs depuis l'acquisition. Ces deux documents, qui ne présentent aucun caractère obligatoire, nous paraissent cependant nécessaires et constituent les diligences minimales des chefs d'entreprise.

Fiscalement, En écartant une évaluation des titres de participation exclusivement déterminée d'après le cours de bourse, le CGI (art. 39-1-5°) aligne la méthode d'estimation des parts et actions faisant l'objet d'une cotation sur celle applicable aux titres non cotés (voir n° 1846-2) et d'une manière générale aux immobilisations qui ne se déprécient pas avec le temps au sens de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI (D. adm. 4 B-3113, n° 9).
Ainsi, l'évaluation est estimée en tenant compte de la valeur économique des titres à la clôture de l'exercice, déterminée en fonction d'un ensemble de données, notamment les cours de bourse, la valeur probable de réalisation, la rentabilité de l'entreprise. Le **guide pour l'évaluation des entreprises et des titres de sociétés** mis à jour par la DGI en mars 2007 intègre même la méthode des cash-flow actualisés (DCF) comme approche de cohérence. Sauf justification, ces éléments ne doivent pas conduire à une valeur inférieure à la valeur réelle de l'actif net représenté par la participation (D. adm. 4 B-3113, n° 12 à 16). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 18860.
Compte tenu de ces éléments, l'estimation retenue sur le plan comptable devrait être la même que celle retenue sur le plan fiscal.

B. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)

Les principes généraux ont été exposés au n° 1840.

1844

Selon le PCG (art. 332-5), à toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les « Tiap » sont **évalués selon la règle générale,** c'est-à-dire **titre par titre** (et non pas globalement, voir ci-après) mais en retenant comme valeur d'inventaire une valeur qui **tienne compte des perspectives** d'évolution générale de l'entreprise dont les titres sont détenus et qui soit fondée, notamment, sur la valeur de marché.
La société peut donc ne pas retenir l'aspect instantané du cours de bourse pour les titres cotés ou le prix auquel de récentes transactions ont été effectuées sur des titres non cotés.

La baisse ou la hausse de la bourse n'a donc pas nécessairement une incidence sur la valeur d'inventaire.

Fiscalement, Les Tiap sont évalués comme les titres de placement dans les conditions de l'article 38 septies de l'annexe III au CGI (voir n° 1846 s.), même s'ils répondent à la définition fiscale des titres de participation et sont, à ce titre, enregistrés dans un sous-compte « titres relevant du régime des plus-values à long terme » (D. adm. 4 B-3112, n° 8 et 4 B-2243, n° 70).
Les titres cotés sont en conséquence évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice et les titres non cotés à leur valeur probable de négociation. La valeur d'inventaire fiscale peut donc être différente de la valeur d'inventaire comptable, ce qui nécessite alors un retraitement extra-comptable de la (provision pour) dépréciation (voir n° 1852).

Cette valeur d'inventaire (« valeur estimative ») est à indiquer dans **l'annexe** par comparaison avec les valeurs brute et nette (voir n° 2005-2).

C. Autres titres immobilisés et valeurs mobilières de placement

Les principes généraux ont été exposés au n° 1840.

1846

La valeur d'inventaire (ou actuelle) de ces 2 catégories de titres diffère selon que les titres sont cotés ou non (c'est-à-dire admis ou non aux négociations sur un marché réglementé) (PCG, art. 332-6).

Valeur actuelle des titres cotés

1846-1

(admis aux négociations sur un marché réglementé ; sur cette notion, voir n° 1804) Selon le PCG (art. 332-6), elle est égale au **cours moyen du dernier mois** de l'exercice.

La baisse ou la hausse de la bourse a donc nécessairement une incidence sur la valeur d'inventaire.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 septies) y compris, selon l'Administration (voir n° 1844), si les titres sont inscrits dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » (voir n° 1821).

Pour les obligations, ce cours moyen s'apprécie au « pied du coupon » (voir n° 1877).

Font toutefois exception à ce principe les actions propres détenues :

- explicitement dans le but de réduire le capital (voir n° 3186-1 et 3179-3) ;

- en vue de leur attribution aux salariés (sous forme d'actions gratuites ou de stock-options), à condition qu'elles soient affectées à un plan déterminé (voir n° 3195-3 et 3196-3).

I. Titres cotés en France
(émis en France et à l'étranger) Seuls les cours moyens de décembre sont publiés dans la cote officielle d'Euronext (autour du 20 janvier de chaque année), sur le site Internet d'Euronext : https://www.europeanequities.nyx.com/fr

Pour le reste de l'année, un document est téléchargeable gratuitement (à l'adresse précitée) avec un différé de cinq jours après la date de diffusion et un recul historique depuis avril 2000.

II. Titres cotés seulement à l'étranger
A notre avis, le cours moyen du dernier mois s'entend des cours étrangers auxquels s'applique le dernier cours de change à la date de clôture (précision du PCG 82, p. II.9).

Valeur actuelle des titres non cotés

1846-2

Selon le PCG (art. 332-6), elle est estimée à leur valeur probable de négociation. Cette valeur est déterminée, à notre avis, en retenant un ou plusieurs critères objectifs (ce qui suppose que l'entreprise dispose des derniers comptes annuels et d'éléments sur des modalités de cession éventuelle) : prix stipulé lors de transactions intervenues sur les titres considérés à des dates récentes (par exemple, cession, acquisition ou encore émission récente d'obligations convertibles en actions), valeur mathématique, rendement, importance des bénéfices, activité de la société, ampleur et crédit de l'entreprise.

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III, art. 38 septies et D. adm. 4 B-3112, n° 18 à 20). La valeur probable de négociation doit être appréciée en fonction de tous les éléments permettant d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné, à la clôture de l'exercice, le jeu normal de l'offre et de la demande, c'est-à-dire notamment, compte tenu :

- du prix stipulé lors de transactions intervenues sur une quantité semblable des titres concernés à des dates récentes (CE 6 juin 1984, n° 35415 et 36733), il ne peut en revanche être tenu compte de transactions portant sur les titres d'une autre société exerçant une activité différente dans le même secteur (CE 29 décembre 1999, n° 171859),

- de la valeur mathématique résultant de l'actif net de la société (CE 2 décembre 1977, n° 1247), corrigée pour tenir compte des plus-values latentes que recèlent les éléments d'actif (CE 28 novembre 1979, n° 10150), et à condition, dans le cas d'une société comportant de nombreuses filiales, de prendre en compte la situation nette consolidée (CAA Paris 8 juillet 1999, n° 96-3047),

- de la capitalisation des bénéfices de l'entreprise (CE 14 novembre 2003, n° 229446), de la valeur de rendement des titres (CE 26 mai 1982, n° 29053), des perspectives d'avenir de la société (CAA Paris 10 juillet 1990, n° 89-2243).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 18990.
Sur le **guide de l'évaluation des entreprises et des titres des sociétés** mis à jour par la DGI en mars 2007, voir n° 1843-2.

III. Valeur à l'arrêté des comptes (valeur au bilan)

Voir aussi tableau récapitulatif, n° 1886.

Règle générale

1850

En principe (C. com. art. L 123-18 et L 123-19 et PCG, art. 322-2), qu'il s'agisse de titres de participation, de Tiap, d'autres titres immobilisés ou de valeurs mobilières de placement, les **règles** sont **identiques** :

a. la comparaison effectuée élément par élément entre le montant comptabilisé à l'entrée dans le patrimoine et la valeur d'inventaire peut faire apparaître des plus-values ou des moins-values ;

A notre avis, par « élément par élément », il faut entendre titres émis par une même collectivité et conférant à leurs détenteurs les mêmes droits au sein de la collectivité émettrice. Ainsi, il convient de distinguer, pour chaque société émettrice, les valeurs à revenu fixe (obligations, valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance, rentes...) et les valeurs à revenu variable (actions, parts sociales, valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de capital) et, pour chacune de ces catégories les titres conférant des droits différents : actions de capital ou de préférence.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 B-3112, n° 23 et D. adm. 4 B-312, n° 8).

b. seules les **moins-values** affectent le résultat de l'exercice ; elles doivent être comptabilisées sous forme d'une dépréciation ;

Fiscalement, Il en est de même (CGI A III , art. 38 sexies et septies). Sur la différence de terminologie entre les règles comptables (dépréciation) et les règles fiscales (provision pour dépréciation), voir n° 2551.

Toutefois, le PCG précise (art. 332-7) qu'il n'est pas constitué de dépréciation sur les titres qui font l'objet d'opérations de couverture.

Lorsque la valeur d'inventaire est supérieure à la valeur nette comptable mais inférieure au coût (brut) d'entrée, il ne s'agit pas d'une plus-value mais d'une diminution d'une moins-value antérieurement constatée sous forme de dépréciation ; cette diminution doit être constatée sous forme de reprise de dépréciation.

c. aucune compensation n'est, en principe, pratiquée avec les plus-values des titres en hausse, mais **des exceptions** peuvent concerner certaines catégories de titres (voir n° 1853-1 et n° 1854).

Fiscalement,

a. Taux Selon la nature des titres sous-jacents, leurs (provisions pour) dépréciations relèvent du taux de droit commun ou du taux du long terme, quelle que soit leur durée de détention (plus ou moins deux ans) (CGI, art. 39-1-5° et 219-I a sexies-0 bis ; CGI A III, art. 38 sexies et septies). Le régime applicable aux (provisions pour) dépréciation est synthétisé dans le tableau ci-après établi par nos soins :

Catégorie fiscale de titres [6]	Régime applicable à la dépréciation	Taux applicable [3]

Catégorie fiscale de titres [6]		Régime applicable à la dépréciation	Taux applicable [3]
Titres de participation au sens fiscal (voir n° 1812) [1] [2] [5]	Secteur exonéré	Long terme	0 %
	Sociétés à prépondérance immobilière cotées [4]	Long terme	19 %
	Sociétés à prépondérance immobilière non cotées [4]	Droit commun	33,1/3 %
Autres titres [2]		Droit commun	33,1/3 %
(1) Pour plus de détails et des développements complémentaires sur le traitement fiscal des (provisions pour) dépréciation des titres de participation au sens fiscal, voir n° 1851. (2) Pour les cas particuliers des Tiap, voir n° 1852. (3) Les **reprises de (provisions pour) dépréciation** devenues sans objet sont imposables, selon la nature et le classement comptable des titres, aux taux réduits ou de droit commun applicables à la clôture de l'exercice de reprise, quel que soit le taux auquel elles ont été initialement déduites (BOI 4 B-1-08, n° 68). (4) Sur la définition de la prépondérance immobilière, voir n° 1880. (5) Les titres de sociétés à prépondérance financière et les titres de sociétés établies dans un Etat ou Territoire non coopératif sont exclus du régime du long terme (voir n° 1880). (6) Hors titres de FCPR et SCR. Pour ces titres, voir n° 1914-2.			

b. Montant Dans le cas de **titres ayant une valeur fiscale inférieure à leur valeur comptable,** seule la fraction de la (provision pour) dépréciation calculée par rapport au prix de revient fiscal est déductible (CGI, art. 39-1-5°), l'excédent devant être réintégré sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI). Tel est notamment le cas des titres reçus dans le cadre d'opérations placées sous un régime de sursis d'imposition [par exemple : échange de titres, voir n° 1910-4, fusions ou opérations assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8130 et n° 8630 (apport de titres), n° 8710 (échange des titres chez les actionnaires de la société absorbée).

Sur les règles applicables aux titres :

- qui ont fait l'objet d'un **transfert,** voir n° 1822.

- détenus **dans les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu,** voir n° 1872.

A. Titres de participation

1851

Après avoir comparé la valeur d'inventaire et le coût d'entrée, il en résulte des plus-values latentes et des moins-values latentes.
Les **moins-values latentes** :

a. doivent faire l'objet de dépréciations,

Et ce, y compris, à notre avis, dans les situations suivantes :

- existence d'une lettre de confort émise par la société mère à sa filiale au titre d'une « garantie de valeur » des titres que cette dernière détient ;

En revanche, si l'engagement de la société mère est certain quant à son principe à la clôture de l'exercice, il est possible, à notre avis, de comptabiliser un produit à recevoir pour un montant équivalent.

- absence d'incertitude sur la continuité d'exploitation de la filiale.

b. sans compensation avec les plus-values latentes,

En effet, ces titres ne sont pas fongibles entre eux, car chaque titre de participation a une valeur d'utilité dépendant de la relation créée avec l'autre société par la détention durable de ses titres (Bull. COB n° 209, décembre 1987 et Bull. n° 90, février 1977, p. 70, repris dans Rapport COB 1988, p. 42).

Remarque
Amortissements dérogatoires : les amortissements dérogatoires éventuellement comptabilisés pour des raisons fiscales ne sont pas pris en compte, à notre avis, dans la détermination des moins-values.

Les titres doivent être **dépréciés avant les créances** rattachées (voir n° 1945-3). Par ailleurs (Bull. CNCC n° 74, juin 1989, EC 88-71, p. 222 s.), il est nécessaire de vérifier que les **engagements** éventuels pris par la société au profit de ses filiales ne nécessitent pas d'être traduits en comptabilité sous forme de **provisions.**

Ces engagements concernent :

- obligatoirement les participations dans les filiales dont la forme juridique implique que la société est indéfiniment et solidairement responsable du passif (voir n° 1872, pour les SNC, et n° 1940-2, pour les GIE) ;

- le cas échéant, les participations dans les autres filiales (sociétés de capitaux), selon les engagements pris (voir n° 2665).

Fiscalement,

1. Taux Les (provisions pour) dépréciation de titres de participation (au sens fiscal, voir n° 1812) dotées par des sociétés soumises à l'IS relèvent de régimes différents selon la nature des titres sous-jacents, synthétisés dans le tableau ci-après, établi par nos soins :



2. Spécificités concernant les sociétés à prépondérance immobilière

a. Définition de la prépondérance immobilière La définition est la même que pour les cessions (voir n° 1880 Remarque a.). Toutefois, pour les dotations, ainsi que pour les reprises intervenant hors contexte de cession, la prépondérance immobilière est donc appréciée à la date de clôture de l'entreprise qui détient les titres (BOI 4 B-4-09, n° 12). La prépondérance immobilière est donc appréciée séparément à la clôture de l'exercice de la dotation puis à celle de l'exercice de la reprise, ce qui peut aboutir à appliquer deux régimes différents à la dotation et à la reprise. Les différentes dates d'appréciation de la prépondérance immobilière sont présentées dans le tableau suivant, établi par nos soins :

Opération		Date d'appréciation de la prépondérance immobilière
Dépréciation (indépendante d'une cession)	Dotation	Clôture de l'exercice (de dotation ou de reprise)
	Reprise	
Cession	Plus ou moins-value de cession (voir n° 1880)	Date de la cession ou clôture de l'exercice précédent (1)
	Reprise de dépréciation lors de la cession	
(1) La société est à prépondérance immobilière si elle remplit les conditions à l'une ou l'autre de ces deux dates. L'Administration admet toutefois qu'une société à prépondérance immobilière à la clôture de l'exercice précédent perde cette qualité si elle cède l'ensemble de ses immeubles et droits immobiliers entre la date de la clôture et la date de la cession de ses propres titres (BOI 4 B-1-08, n° 64).		

b. Plafonnement de la dépréciation Lorsque les titres de sociétés à prépondérance immobilière, cotées ou non cotées, sont des titres de participation au sens fiscal (voir n° 1812), la déductibilité de leur (provision pour) dépréciation est plafonnée (CGI, art. 39-1-5°, al. 20 et art. 209-VI) dans les conditions suivantes :

- **pour les sociétés soumises à l'IS,** le plafonnement s'applique **distinctement** aux titres de participation dans des **sociétés à prépondérance immobilière cotées et non cotées** (CGI, art. 209-VI, BOI 4 E-2-08, n° 16),

- pour chacune de ces deux catégories de titres, les (provisions pour) dépréciation ne sont déductibles qu'à hauteur des **moins-values latentes nettes,** c'est-à-dire de :

- l'excédent des moins-values latentes afférentes à l'ensemble des titres de participation de même nature,

- sur les plus-values latentes afférentes à l'ensemble de ces mêmes titres.

Lorsque la déduction est plafonnée, les **retraitements extra-comptables** suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A :

- la quote-part de (provision pour) dépréciation non admise en déduction doit être réintégrée ligne WI, le solde devant faire l'objet le cas échéant des retraitements propres aux moins-values à long terme (voir n° 1880),

- la quote-part de la reprise de (provision pour) dépréciation non imposable doit être déduite ligne WU, le solde devant faire le cas échéant l'objet des retraitements propres aux plus-values à long terme (voir n° 1880).

Les entreprises doivent en outre joindre à leur déclaration annuelle de résultat un état de suivi des (provisions pour) dépréciation non admises en déduction n° 2027 H-SD, conforme au modèle fourni par l'Administration (CGI A III, art. 10 quaterdecies). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 18900.

3. Frais d'acquisition de titres incorporés au coût de revient Les **frais d'acquisition** de titres de participation au sens fiscal engagés par des sociétés soumises à l'IS sont **inclus dans le prix de revient fiscal des titres** et sont amortissables sur 5 ans (voir n° 1832-1). En conséquence, afin d'éviter une double déduction, lorsque ces frais d'acquisition ont été incorporés au coût de revient des titres sur le plan comptable, la (provision pour) dépréciation comptabilisée n'est déductible (au taux normal pour les titres exclus du régime du long terme ou au taux réduit pour les SPI cotées) que **dans la limite du prix de revient fiscal des titres sous déduction de la quote-part d'amortissement des frais d'acquisition déjà pratiqués** (BOI 4 H-1-08, n° 24). La quote-part de la dépréciation correspondant au montant déjà amorti des frais d'acquisition doit être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI). Pour plus de détails, voir BCF 1/08 France, inf. 2.

B. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)

1852

Après avoir comparé la valeur d'inventaire et le coût d'entrée, il en résulte des plus-values latentes et des moins-values latentes.
Les **moins-values latentes doivent faire l'objet de dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.** En effet, les différents Tiap doivent être évalués titre par titre (PCG, art. 332-5).

Fiscalement, Les (provisions pour) dépréciation de Tiap sont déductibles au taux de droit commun si ces titres sont constitutifs de titres de placement sur le plan fiscal (voir n° 1812). En revanche, s'ils répondent à la définition fiscale des titres de participation et sont enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime du long terme », leurs dépréciations sont susceptibles de donner lieu aux retraitements extra-comptables des titres de participation fiscaux (voir n° 1851).
En outre, un retraitement extra-comptable peut résulter du fait que la valeur d'inventaire comptable (basée sur les perspectives d'évolution générale de l'entreprise) peut être différente de la valeur d'inventaire fiscale (évaluation suivant les règles applicables aux valeurs mobilières de placement) (voir n° 1844). Dans ce cas, la dépréciation comptabilisée qui excède le montant autorisé fiscalement doit être réintégrée sur la ligne WI de l'imprimé n° 2058-A.

Ces plus ou moins-values latentes sont à indiquer dans l'annexe (voir n° 2005-2).

C. Autres titres immobilisés

Principe

1853

Après avoir comparé la valeur d'inventaire et le coût d'entrée, il en résulte des plus-values latentes et des moins-values latentes.

Les **moins-values latentes doivent faire l'objet de dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes** (ces titres n'étant pas fongibles entre eux).

Fiscalement, Les (provisions pour) dépréciation de titres non comptabilisés en titres de participation sont calculées selon la même méthode qu'en comptabilité (CGI A III, art. 38 septies). Les (provisions pour) dépréciation des autres titres immobilisés sont déductibles au taux de droit commun si ces titres sont constitutifs de titres de placement sur le plan fiscal (voir n° 1812). Si ces titres répondent à la définition fiscale des titres de participation et sont enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime du long terme », leurs dépréciations donnent lieu aux retraitements extra-comptables des titres de participation fiscaux (base et taux, voir n° 1851).

Remarque
Obligations cotées : elles doivent faire l'objet d'une dépréciation même si l'entreprise prend l'engagement de les conserver jusqu'à leur échéance. Le bulletin CNCC (n° 97, mars 1995, EJ 94-125, p. 129 s.) a en effet estimé que l'engagement de conserver les obligations jusqu'à l'échéance ne peut justifier en aucun cas l'absence de constitution d'une dépréciation dans la mesure où l'entreprise ne peut raisonnablement s'engager à se priver de ses disponibilités financières sur un délai supérieur à la durée de son exercice en cours et qu'il n'est pas non plus concevable qu'elle puisse justifier de moyens lui permettant de conserver les obligations durablement, notamment à travers l'existence de ressources suffisantes adossées au financement de ces titres.

Exceptions

1853-1

a. Baisse anormale momentanée de titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les Tiap (sur les notions de titres cotés, voir n° 1846, de baisse anormale momentanée, voir n° 1854-1) Dans ce cas, l'entreprise n'est pas obligée de constituer, à la date de clôture de l'exercice, de dépréciation à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres (PCG, art. 332-7).

Fiscalement, Il en est de même, voir n° 1854-1.

b. Titres détenus en vue de leur annulation Dans ce cas, les titres ne sont pas dépréciés (voir n° 3186 et 3179-3).

D. Valeurs mobilières de placement

Principe

1854

Après avoir comparé la valeur d'inventaire et le coût d'entrée, il en résulte des plus-values latentes et des moins-values latentes.

Sur la détermination de la valeur d'inventaire, voir n° 1846-1 (titres cotés) et n° 1846-2 (titres non cotés).

Les moins-values latentes font, **en principe,** l'objet de **dépréciations** (PCG, art. 332-6 par renvoi de l'article 332-9).

Fiscalement, Voir n° 1853.

Deux exceptions

1854-1

I. Baisse anormale et momentanée

En cas de **baisse anormale** apparaissant comme **momentanée** (PCG, art. 332-9 et 332-7), une **compensation avec les plus-values latentes normales** constatées sur d'autres titres est **possible.**

Le PCG ne définit pas ce qu'il entend par « baisse anormale momentanée ».
Le Comité d'Urgence du CNC (Avis CU CNC n° 2002-C du 3 avril 2002) apporte des précisions sur ce point :

1. Titres concernés
Cette exception permettant de compenser les plus et moins-values latentes porte, tant pour la baisse anormale et momentanée que pour la prise en compte d'une plus-value latente normale :

- sur les titres immobilisés autres que les titres de participations et titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap) ;

- sur les valeurs mobilières de placement (VMP) ;

- et parmi ces 2 catégories de titres, uniquement sur les actions cotées, les obligations cotées, les OPCVM (à valeur liquidative quotidienne).

Ne peuvent donc bénéficier de l'exception, tant pour la baisse anormale et momentanée que pour la prise en compte d'une plus-value latente normale, les titres non cotés (expressément exclus par le PCG) ainsi que les actions propres et les OPCVM dont la valeur liquidative n'est pas établie quotidiennement, compte tenu de leurs caractéristiques particulières.
Il en est de même des instruments dérivés utilisés à titre spéculatif ou de couverture de ces titres qui ne sont pas visés par cette exception.

2. Définition de la baisse anormale et momentanée
Celle-ci peut provenir de plusieurs causes différentes, en partie indissociables : du titre lui-même, du secteur, d'un accident du marché boursier, etc.
Face à cette indissociabilité et afin d'ôter toute subjectivité dans la définition de cette baisse, s'agissant d'une exception contraire au principe de prudence, le Comité d'Urgence a opté pour une règle pragmatique. Ainsi, pour les titres immobilisés, comme pour les VMP, il convient de procéder au calcul du cours moyen du dernier mois en excluant, à titre pratique, les 3 cours les plus bas et les 3 cours les plus hauts du dernier mois (cours moyen corrigé). La différence entre le cours moyen du dernier mois et le cours moyen corrigé appliquée au nombre de titres possédés représente, si le cours moyen corrigé est supérieur au cours moyen, une baisse anormale et momentanée.

Le Comité d'Urgence a donc considéré que :

- la baisse anormale était reflétée par les 6 cours les plus bas et hauts du dernier mois avant la clôture,

- le caractère momentané était reflété dans ce dernier mois et non au regard de l'évolution du cours de bourse dans les périodes précédant et suivant la clôture de l'exercice.

Cette baisse anormale et momentanée constitue le montant maximum pouvant venir minorer la dépréciation à condition que :

- la différence entre ces deux cours représente au moins 10 % du cours moyen du dernier mois ;

S'agissant d'une exception, le Comité d'Urgence n'a pas souhaité rendre la compensation automatique, d'où ce seuil de 10 %.

- et qu'il existe des plus-values latentes normales sur d'autres titres immobilisés ou de placement, pour un montant équivalent.

3. Définition des plus-values latentes normales
Par analogie avec la définition retenue ci-avant pour la baisse anormale et momentanée, est considérée comme une plus-value latente normale, selon le Comité d'Urgence, la différence entre le coût d'acquisition des titres et le plus bas des deux cours moyens (cours moyen résultant de la règle générale et cours moyen corrigé comme indiqué ci-avant) appliquée au nombre de titres possédés.

4. Compensation par catégorie de titres
La compensation ne peut se faire :

- **pour les titres immobilisés, qu'avec d'autres titres immobilisés,** et uniquement en compensant les plus et moins-values, telles que définies ci-avant, à l'**intérieur de chacune des trois grandes catégories de titres** suivantes : actions cotées, obligations cotées, OPCVM (à valeur liquidative quotidienne).

Toutefois, par exception à la règle ci-avant de non-compensation entre actions cotées et obligations cotées, la compensation entre les plus et moins-values, telles que définies ci-avant, pourra être réalisée entre une obligation remboursable en actions (ORA) et une action cotée dès lors que ces titres sont émis par la même société.

- **pour les VMP, qu'avec d'autres VMP,** s'agissant de titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance. Les compensations peuvent être opérées **en prenant en compte l'ensemble** des actions cotées, des obligations cotées et des OPCVM (à valeur liquidative quotidienne) inscrites en VMP.

En effet, les VMP peuvent en règle générale être transformées immédiatement en espèces.

5. Exemple de calcul de cours moyens corrigés et de compensation

Remarque préalable importante
Pas de recalcul systématique : les entreprises ne sont pas tenues de recalculer systématiquement les cours moyens corrigés de tous

leurs titres cotés à déprécier. En effet, s'agissant d'une exception, elles peuvent choisir, afin de limiter leurs travaux, de procéder à ces recalculs pour les dépréciations significatives et pour les titres ayant ostensiblement connu des fluctuations importantes le dernier mois de l'exercice, et à condition bien sûr qu'il y ait a priori des plus-values latentes normales.

Exemple

Exemple Une entreprise clôturant au 31 décembre possède en VMP 100 actions cotées d'une société A acquises 50 l'unité et 20 actions cotées d'une société B acquises 10 l'unité. Elle possède également 200 actions cotées d'une société C comptabilisées en titres immobilisés. L'entreprise souhaite compenser les moins-values latentes avec les plus-values latentes. Les cours des sociétés A et B sont les suivants sur le mois de décembre (21 jours de cotation) :

- Société A 50 **52 51** 50 49 47 50 46 42 37 25 **6 9 7** 25 35 46 48 **51** 50 49

- Société B **10 11 10** 12 14 13 15 17 23 23 21 22 25 29 26 27 32 **35 37** 34 **35**

- Société C Inutile de recalculer le cours moyen, aucune compensation n'étant possible entre VMP et titres immobilisés.

a. Calcul des cours moyens et cours moyens corrigés et de la moins-value compensée :

	Société A	**Société B**
Coût d'acquisition par titre (1)	50	10
Coût moyen (2)	39,29 (= 825/21)	22,43 (= 471/21)
Cours moyen corrigé (3)	43,27 (= 649/15)	22,2 (= 333/15)
Différence en % [(2) - (3)] / (2)	10,1 % (> 10 % donc ouvrant droit à compensation)	-
Différence par titre entre cours moyen et cours corrigé (2) - (3) = (4)	3,98	-
Nombre de titres (5)	100	20
Baisse anormale potentiellement compensable (4) × (5)	- 398 (= - 3,98 × 100)	-
Plus-value normale permettant la compensation [(3) - (1)] × (5)	-	+ 244 [= (22,2 - 10) × 20]
Moins-value compensable	- 244 (limitée aux plus-values compensables)	-

La différence entre le cours moyen et le cours moyen corrigé de l'action A (excluant les 3 cours les plus bas et les 3 cours les plus hauts) est de 3,98, soit 10,1 % du cours moyen. Cette différence étant supérieure à 10 %, l'entreprise peut retenir le cours moyen corrigé pour calculer la baisse anormale et momentanée de l'action A. Les moins-values latentes compensables s'élèvent à 398, à comparer aux plus-values latentes compensables égales à 244 (différence entre le coût d'acquisition et le plus bas des deux cours moyens de l'action B). La compensation n'est donc possible qu'à hauteur de 244, en raison de l'insuffisance des plus-values normales.

b. Calcul de la dépréciation :

	Société A
Coût d'acquisition par titre (1)	50

	Société A
Cours moyen (2)	39,9
Moins-value latente par titre (1) - (2) = (3)	10,71
Nombre de titres (4)	100
Moins-value latente totale (3) × (4)	1 071
Dépréciation à constater (sans compensation)	1 071
Sur option de compensation, possibilité de limiter la dépréciation à (= 1 071 - 244*)	827

* 244 = moins-value compensable (voir **a.**)
La dépréciation avant compensation est de 1 071. En cas d'option par l'entreprise pour la compensation, la dépréciation comptabilisée est de 827 (1 071 - 244).

Fiscalement, Il est également possible, en cas de baisse anormale et momentanée des cours, de compenser les plus et moins-values latentes sur les titres cotés comptabilisés en VMP ou en autres titres immobilisés (CGI A III, art. 38 septies et D. adm. 4 B-3112, n° 37 à 42).
Notons que les modalités de compensation telles que définies comptablement sont plus strictes que celles admises fiscalement (obligation comptable de compenser par catégorie de titres et non globalement comme en fiscalité, possibilité fiscale de compenser avec des titres non cotés interdite comptablement). Ainsi, la compensation effectivement pratiquée en comptabilité par l'entreprise sera souvent inférieure à celle qui aurait été admise fiscalement. Toutefois, cette situation ne devrait pas, à notre avis, générer de risque fiscal, la compensation étant une faculté et non une obligation.
Par conséquent, une entreprise qui, sur le plan comptable, compense les plus et moins-values latentes conformément au PCG et à l'avis du Comité d'urgence du CNC, doit, à notre avis, conserver sur le plan fiscal la dépréciation ainsi compensée, telle que résultant de la comptabilité.
En effet, l'option sur le plan comptable constitue une décision de gestion à retenir sur le plan fiscal. Il en résulte donc une perte de déductibilité fiscale correspondant au montant de la (provision pour) dépréciation non déduite du fait de la compensation.
Par ailleurs, selon l'Administration (D. adm. 4 B-3112, n° 40 et D. adm. 4 B-3113, n° 21), lorsque l'entreprise s'abstient de constater une (provision pour) dépréciation (ou un complément) en raison de l'existence de plus-values latentes sur d'autres titres, elle se prive normalement, à due concurrence, de la faculté de constater ultérieurement une (provision pour) dépréciation susceptible de faire face à la dépréciation ainsi compensée. Cette position pourrait, à notre avis, être contestée sur la base de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 2 décembre 1977, n° 1247) qui a admis qu'une (provision pour) dépréciation du portefeuille-titres puisse être valablement constituée, même si la dépréciation s'est produite en tout ou en partie au cours d'un exercice antérieur (voir n° 2571).

II. Actions propres détenues en vue de leur attribution aux salariés et/ou aux dirigeants (sous forme d'actions gratuites ou de stock-options)
Dans ce cas, les actions propres ne sont pas dépréciées à condition qu'elles soient affectées à un plan déterminé et comptabilisées dans le compte 502-1 « Actions propres destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » (voir n° 3195-3 et 3196-3).

Fiscalement, Il en est de même (voir n° 3195-3 et 3196-3).

E. Synthèse des règles d'évaluation à la clôture selon le classement des titres

1854-2

Le tableau suivant, établi par nos soins, met en évidence les divergences entre les règles comptables et fiscales relatives **aux modalités d'évaluation des titres à la clôture** et donc sur le montant susceptible de faire l'objet d'une (provision pour) dépréciation.

Classement comptable [1]		Règle comptable	Règle fiscale [1]	Divergence
Titres de participation				
Compte « Titres de participation »		Valeur d'utilité	Valeur d'utilité	non
Tiap				
Sous-comptes	« Titres relevant du régime des PVLT »	Valeur tenant compte des perspectives d'évolution générale de l'entreprise	- Titres cotés = cours moyen du dernier mois de l'exercice - Titres non cotés = valeur probable de négociation	**Possible**
	« Titres soumis au régime de droit commun »			
Autres titres immobilisés				
Sous-comptes	« Titres relevant du régime des PVLT »	- Titres cotés = cours moyen du dernier mois de l'exercice - Titres non cotés = valeur probable de négociation	- Titres cotés = cours moyen du dernier mois de l'exercice - Titres non cotés = valeur probable de négociation	non
	« Titres soumis au régime de droit commun »			
VMP				
Sous-comptes	« Titres relevant du régime des PVLT »	- Titres cotés = cours moyen du dernier mois de l'exercice - Titres non cotés = valeur probable de négociation	- Titres cotés = cours moyen du dernier mois de l'exercice - Titres non cotés = valeur probable de négociation	non
	« Titres soumis au régime de droit commun »			
(1) Pour plus de détails, voir n° 1840 à 1854.				

IV. Cas particulier de l'évaluation par équivalence

Présentation de cette méthode dérogatoire

1855

Par dérogation à la règle générale

En matière d'évaluation des titres au bilan (voir C. com. art. L 123-18, n° 1850 s.), **il est possible,** dans les conditions précisées ci-après, **d'évaluer** dans les comptes annuels certains titres et de les inscrire au bilan **en fonction de la quote-part des capitaux propres déterminée d'après les règles de consolidation** que ces titres représentent (C. com. art. L 232-5 et R 232-8).
Le CNC a consacré l'avis n° 34 à cette méthode (juillet 1988) qui a été intégré dans le PCG.

Fiscalement, L'article 38-9 du CGI assure une certaine neutralité de cette méthode comptable dérogatoire. Un état explicatif doit être joint à la déclaration fiscale de résultats de chaque exercice (CGI A III, art. 38 B). La doctrine administrative 4 B-3114 propose en annexes des modèles de cet état.

Cette méthode dérogatoire présente plusieurs avantages :

I. Améliorer le résultat de l'entreprise
En effet, elle permet de ne pas faire apparaître des pertes dès lors qu'il existe sur d'autres titres des plus-values latentes non comptabilisées ; il s'agit donc d'une possibilité de **compensation** de plus et moins-values latentes sur des titres de sociétés détenues de manière exclusive, alors qu'en principe la compensation est interdite en ce qui concerne les titres de participation.

Fiscalement, Cette amélioration du résultat peut notamment conduire à une augmentation du résultat taxable au taux de droit commun (à hauteur des (provisions pour) dépréciation pour créances douteuses et provisions pour risques non constituées du fait de la compensation).

Remarque
Solutions inverses : on notera toutefois que son utilisation peut, dans certains cas particuliers, amener à des solutions inverses (et donc à minorer le résultat). En effet, l'évaluation par équivalence substitue à la valeur actuelle (chiffre le plus souvent subjectif ou pouvant tenir compte d'éléments non comptabilisés ou de bonnes perspectives futures) la quote-part des capitaux propres consolidés (chiffre découlant de la technique de consolidation).

II. Présenter des capitaux propres homogènes entre comptes sociaux et comptes consolidés (pour la partie concernant ces titres, et sous réserve de l'élimination des résultats internes).

III. Améliorer les capitaux propres en cas d'écart d'équivalence positif (indépendamment de l'amélioration du résultat précisée ci-avant).

Fiscalement, Cette amélioration des capitaux propres est **neutre,** celle-ci n'étant pas taxable (voir n° 1855-3).

IV. Permettre de procéder à des réévaluations partielles
Et ce, alors qu'en principe (C. com. art. L 123-18, al. 4) seules les réévaluations d'ensemble sont autorisées.

Remarque
Méthode non préférentielle : cette méthode n'étant pas considérée par le CNC comme préférentielle, l'option pour cette méthode ne peut provenir que d'une modification dans la situation de l'entreprise, à condition qu'elle permette en outre d'améliorer l'information financière (Bull. CNCC n° 117, mars 2000, EC 99-91, p. 83, rappelant les conditions générales d'un changement de méthode, confirmé par l'avis CU CNC n° 2000-A).

Sociétés concernées

1855-1

Il résulte de l'article C. com. L 232-5 que seules les **sociétés qui établissent effectivement des comptes consolidés peuvent bénéficier de cette possibilité.** A notre avis, établir signifie ici les arrêter par le conseil d'administration ou le gérant. De plus, selon l'article C. com. L 232-5, si une société fait usage de cette méthode « les sociétés qu'elle contrôle appliquent la même méthode lorsqu'elles contrôlent elles-mêmes d'autres sociétés ».

Sur le point de savoir si ces sociétés doivent **utiliser cette méthode dans leurs comptes** annuels **ou seulement,** si elles le souhaitent, **dans des comptes « pro forma »** pour les besoins de leur société mère (ces éléments étant normalement disponibles dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés), l'avis du CNC n° 34 ne fournit pas d'indication. Pour sa part, le bulletin CNCC (n° 68, décembre 1987, EC 87-58, p. 488 s.) précise que les entreprises ont le choix et que, quelle que soit la solution retenue, l'application de la méthode d'évaluation par équivalence doit aboutir à un résultat identique dans la société mère.

Ce choix laissé aux sociétés mères de sous-groupes :

1. est neutre au niveau de la mère,

2. s'exerce de manière indépendante entre les différentes « mères de sous-groupes », mais il convient de noter :

- que si la mère de sous-groupe comptabilise l'évaluation par équivalence, celle-ci aura les mêmes conséquences fiscales que sa comptabilisation chez la mère du groupe,

- alors que si la mère de sous-groupe ne la comptabilise pas (calcul pro forma pour la mère), ce calcul sera totalement neutre.

Titres concernés

1855-2

Il s'agit uniquement (C. com. art. L 232-5 et PCG, art. 332-4) des titres des **sociétés contrôlées de manière exclusive** (sur cette notion, voir Mémento Comptes consolidés n° 2019 s.).
Lorsque cette possibilité est utilisée, elle doit l'être pour l'**ensemble des titres** des sociétés contrôlées de manière exclusive (C. com. art. L 232-5), y compris dans les filiales pour les titres des sociétés qu'elles contrôlent elles-mêmes (C. com. art. L 232-5), soit dans leurs comptes, soit dans des comptes pro forma ; voir n° 1855-1.

Dans les comptes consolidés, ces sociétés ont été (en général) intégrées globalement ou (exceptionnellement) mises en équivalence (avis CNC n° 34).

Remarque
Sociétés consolidées par mise en équivalence : aussi paradoxal que cela puisse paraître sur le **plan terminologique** (et qui conduit d'ailleurs à une certaine **confusion**), les titres de participation des sociétés consolidées par mise en équivalence (du fait de l'influence notable exercée sur elles) ne peuvent donc pas être évalués par équivalence dans les comptes individuels.

Fiscalement, Compte tenu de la nature des titres concernés, les (provisions pour) dépréciation (individuelles ou globales du portefeuille) constituent des moins-values à long terme non déductibles (titres relevant du secteur exonéré) ou relevant du taux de 19 % (voir n° 1850), à l'exclusion de celles portant sur des titres exclus par nature du régime du long terme (voir n° 1821), notamment les titres de sociétés à prépondérance immobilières non cotées et les parts de Sicav ou de FCP.

Modalités d'application

1855-3

Il résulte des textes, du PCG et de l'avis CNC n° 34 les conséquences suivantes :

Pour des exemples d'application, les lecteurs voudront bien se reporter aux éditions 94 et antérieures, ou, à défaut, nous consulter.

I. Définition de la valeur d'équivalence (VE)
La valeur d'équivalence (VE) **des titres d'une société contrôlée de manière exclusive** est égale à **la somme** (PCG, art. 332-4) :

Remarque
Comptes consolidés établis selon les normes IFRS : dans ce cas, la valeur d'équivalence est déterminée à notre avis, selon ce référentiel.

a. De **la quote-part des capitaux propres correspondant aux titres** Les capitaux propres concernés sont les capitaux propres retraités selon les règles de la consolidation avant répartition du résultat et avant élimination des cessions internes à l'ensemble consolidé.

Les règles de consolidation à appliquer s'entendent des règles appliquées dans les comptes consolidés de la société qui utilise l'évaluation par équivalence et notamment des règles retenues en matière d'évaluation, de retraitements, de conversion des états financiers libellés en monnaies étrangères, etc. Les retraitements peuvent être effectués (C. com. art. R 232-8) par les sociétés contrôlées sous la responsabilité de la société consolidante (comme cela est parfois le cas dans le cadre des comptes consolidés). Cela pourra conduire à utiliser dans les comptes annuels (pour l'évaluation par équivalence) des règles d'évaluation qui ne peuvent être appliquées pour les autres postes du bilan (règles d'évaluation dérogatoires au Code de commerce qui peuvent être utilisées dans les comptes consolidés, voir C. com. art. R 233-10).
Mais, les capitaux propres à prendre en considération s'entendent des capitaux propres retraités **avant toute élimination des résultats de cessions internes** à l'ensemble consolidé. Cette précision nous paraît étonnante. En effet :

- la loi prescrit que la quote-part des capitaux propres est déterminée d'après les règles de consolidation, et celles-ci comprennent les éliminations de résultats internes ;

- ceci a pour conséquence que, pour les sociétés concernées, le montant porté (dans les comptes individuels) au passif au poste « Ecart d'équivalence » peut être différent de celui figurant (dans les comptes consolidés) dans les réserves consolidées au titre de ces sociétés.

Par ailleurs, lorsque dans les comptes consolidés, la quote-part des capitaux propres d'une société consolidée prend en compte des intérêts minoritaires négatifs, il nous paraît devoir en être de même pour l'application de l'évaluation par équivalence.

b. Et du **montant de l'écart d'acquisition rattaché à ces titres.**

Sur la notion d'écart d'acquisition, voir Mémento Comptes consolidés n° 5165 s.

Selon le CNC (Avis n° 34 précité), le « **montant net de l'écart non affecté de première consolidation** » (ou écart d'acquisition) (qui peut être positif ou négatif) **doit être identique** à celui figurant dans les **comptes consolidés** et donc se réduire chaque année de l'amortissement (ou de la reprise) pratiqué(e) pour les comptes consolidés.

Selon le CNC (Avis n° 34 précité), cette méthode conduit à effectuer une évaluation globale des titres par addition des valeurs d'équivalence ainsi déterminées, cette somme étant ensuite comparée à celle des prix d'acquisition des titres concernés pour la détermination du montant de l'écart d'équivalence.

II. Présentation à l'actif du bilan

Le poste « Participations » est subdivisé (PCG, art. 521-1, 521-2 et 523-1), en **deux sous-postes** :

- « Participations évaluées par équivalence » (le compte 262, à créer, pourra à notre avis être utilisé à cet effet et simplifiera l'établissement de la déclaration fiscale ; voir ci-après),

- et « Autres participations ».

Fiscalement, L'imprimé n° 2050 de la déclaration des résultats comporte une ligne (ligne CS) spécifiquement réservée aux « Participations évaluées selon la méthode de mise en équivalence ».

Dans le sous-poste « Participations évaluées par équivalence » sont présentés :

- dans la colonne « **Brut** », la valeur globale d'équivalence des titres si celle-ci est supérieure à leur coût d'acquisition et, dans le cas contraire, le prix d'acquisition ;

- dans la colonne « **Amortissements, dépréciations et provisions** (à déduire) », la « dépréciation globale du portefeuille » (les dotations et reprises participent à la formation du résultat financier) si la valeur globale des titres évalués par équivalence est inférieure au prix d'acquisition (PCG, art. 332-4) ;

Fiscalement, La méthode d'évaluation par équivalence n'est pas admise. En conséquence, la provision pour risque globale n'est susceptible d'être déduite, dans les limites applicables aux titres relevant du régime du long terme (pour les conditions et les retraitements éventuellement applicables, voir n° 1851 et 1880), qu'à hauteur de la dépréciation calculée selon les règles de droit commun (CGI, art. 38-9-2°), et sous réserve de la souscription d'un état détaillé (CGI, art. 38-B ; D. adm. 3 B-3114). Le surplus de la provision est non déductible et doit être réintégré sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

- dans la colonne « **Net** », la valeur globale d'équivalence des titres lorsqu'elle est positive, et une valeur nulle dans le cas contraire.
Si la valeur d'équivalence est négative, une provision pour risque doit en outre être constatée (voir III. ci-après).

III. Présentation au passif du bilan

Au passif, est inscrit :

a. Dans les capitaux propres au compte 107 « **Ecart d'équivalence** » (PCG, art. 441/10) :

- soit la différence entre la valeur d'équivalence et le coût d'acquisition des titres (si la valeur d'équivalence est supérieure au coût d'acquisition des titres) ;

Fiscalement, (CGI, art. 38-9-1°), cet écart n'est pas imposable.

Pour la présentation au bilan, cet écart apparaît au bilan sur une ligne distincte conformément à l'article C. com. L 232-5.

Fiscalement, Le tableau n° 2051 de la déclaration des résultats comporte, case EK à la ligne « Ecart de réévaluation », une rubrique spéciale où doit figurer l'écart d'équivalence.

Cet écart ne peut être :

- ni distribué,

- ni utilisé pour compenser des pertes (imputation interdite sur les résultats déficitaires ou sur le report à nouveau débiteur),

- ni incorporé au capital social (Ansa n° 3036, juin-juillet 2000, CJ 5 avril 2000).

Chaque exercice, la contrepartie de la **variation** de la quote-part globale des capitaux propres représentative de ces titres ne constitue pas un élément du résultat mais est portée au passif, dans les capitaux propres de la société détentrice des titres, au poste « Ecart d'équivalence ».

- soit un montant nul (si la valeur d'équivalence est inférieure au coût d'acquisition des titres).

b. En **provisions,** une provision pour risque global si la valeur d'équivalence est négative (PCG, art. 332-4).

Fiscalement, Cette provision n'est pas déductible (CGI, art. 38-9-2°) et doit être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

En outre, l'avis CNC n° 34 rappelle que lorsqu'il existe des risques particuliers non traduits par la prise en compte de la quote-part des capitaux propres de la société contrôlée de manière exclusive, des provisions sont constituées conformément aux principes généraux.

Les dotations et les reprises de provision participent à la formation du résultat financier (Avis précité).

IV. Cession des titres
Selon le PCG (art. 332-4), les titres sont sortis de l'actif du bilan pour leur prix d'acquisition, étant rappelé que pour les titres existant à la date de la première application de la méthode, **leur valeur nette comptable** à cette date tient lieu de prix d'acquisition.

La plus-value comptable tient donc compte des provisions existant à l'ouverture du premier exercice d'application de la méthode et dont la reprise a été comptabilisée directement en écart d'équivalence.

Fiscalement, (CGI, art. 38-9-3°), en revanche, la plus ou moins-value est déterminée en fonction de leur **coût d'acquisition historique.** En effet, la plus-value fiscale fait abstraction des provisions qui ont déjà été imposées lors de leur reprise (D. adm. 4 B-3114, n° 19 et 20).
Il en résulte donc une **divergence entre** résultats **comptable et fiscal** qui entraîne des retraitements extra-comptables sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG ou WQ).

V. Changement de méthode :

a. Première application de l'évaluation par équivalence En pratique, un tel changement est possible uniquement en cas de changement exceptionnel dans la situation du commerçant (sur cette notion, voir n° 363-1), l'évaluation par équivalence étant une méthode dérogatoire non considérée par le CNC comme donnant une meilleure information (voir n° 363-1).
En cas de changement de méthode, deux modalités peuvent être retenues, au choix de l'entreprise :

- soit une application rétrospective de la méthode, conformément aux règles définies par le PCG (voir n° 364 s.) ;

- soit une application prospective de la méthode, expressément prévue par le PCG (art. 332-4). Dans ce cas, selon le PCG, la valeur nette comptable des titres figurant au bilan à la date d'ouverture de l'exercice du changement de méthode tient lieu de prix d'acquisition.

b. Abandon de l'évaluation par équivalence Selon l'article C. com. L 232-5, cette méthode, lorsqu'elle est utilisée, ne peut être modifiée sauf cas exceptionnel (**permanence des méthodes** prévue par l'article C. com. L 123-17). Toutefois (Bull. CNCC n° 108, décembre 1997, EJ 97-36, p. 556), le changement d'actionnaire permet ce changement de méthode. En cas de changement de méthode, il convient en principe d'appliquer la méthode du coût historique de façon rétrospective (y compris dépréciation éventuelle) et donc de retraiter les capitaux propres d'ouverture (voir n° 364 s.).

Information en annexe

1855-4

Selon l'article C. com. L 232-5, l'**option** (que représente l'évaluation par équivalence) **doit être mentionnée dans l'annexe.** Aucune précision n'est apportée par les textes, ni par l'avis du CNC concernant son **premier exercice d'application.** A notre avis, s'agissant d'un changement de méthode, les règles générales s'appliquent (voir n° 365 s.).

V. Revenus des titres

(dividendes, parts de résultat, intérêts)

1860

Dès lors qu'ils sont acquis, même s'ils ne sont pas encore encaissés, les **revenus** des titres sont **constatés en produits.**

Sur la comptabilisation des titres acquis avec intérêts courus, voir n° 1877.

Fiscalement, La solution est différente (voir ci-après chaque nature de revenu).

Les créances correspondant aux revenus acquis mais non encore encaissés constituent des **créances rattachées** aux titres qui les engendrent.

A. Dividendes

Sur le **régime fiscal** des dividendes, voir Mémento Fiscal n° 35850 à 41065.

Date d'enregistrement des dividendes

1861

Principe

Sauf clause ou convention contraire, c'est à la **date de l'assemblée** ayant pris la décision de distribuer un dividende d'un montant déterminé que l'entreprise actionnaire peut se prévaloir d'un droit acquis et doit comptabiliser à son actif sa part de dividende à recevoir.

En effet, en principe (Mémento Sociétés n° 76451) dès que la décision de répartition est prise, l'associé est créancier du dividende, même si la mise en paiement n'est pas encore décidée (Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EC 93-121, p. 132 s. confirmé par Bull. CNCC n° 94, juin 1994, EJ 94-98, p. 309 s.) et, sauf clause particulière, quelle que soit la date d'émission des actions existant à la date de l'assemblée (voir ci-après « cessions »). Si les actionnaires ne renoncent pas individuellement à leur dividende, l'annulation de la décision de distribution des dividendes prise par l'assemblée générale constitue une irrégularité (Bull. CNCC n° 93 et 94 précités).

En revanche, une décision annulant rétroactivement l'affectation au compte de report à nouveau ne porte évidemment pas atteinte aux droits des actionnaires et peut être autorisée, dès lors qu'elle intervient avant la date limite de dépôt de la résolution, concernant cette affectation, au greffe du tribunal de commerce (Bull. CNCC n° 94 précité), c'est-à-dire dans le mois suivant la tenue de l'assemblée (C. com. art. L 232-23).

Après cette date limite, une AGO ne peut revenir sur une décision de distribution de dividende en vertu des droits acquis des actionnaires, sauf si le bénéfice devient fictif du fait d'irrégularités comptables découvertes postérieurement à la décision de distribution (Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, EJ 92-169, p. 631 s.).
En cas de **cession de parts ou d'actions,** c'est l'acquéreur qui a droit aux dividendes non encore mis en distribution à la date de la cession (voir Mémento Sociétés n° 76450 et 76452) ; d'où l'importance, en pratique, de préciser (par le conseil d'Administration ; clause spécifique) la date de jouissance des actions nouvelles émises entre la date de clôture et l'assemblée (CA Paris 29 novembre 1996).

Conséquences pratiques

I. Dès la décision de l'assemblée, les dividendes doivent être comptabilisés en produits (à recevoir).

A notre avis (application de l'article C. com. L 123-21), **ne peuvent être compris dans les produits** :

- les dividendes figurant dans des projets de résolution, l'assemblée ne s'étant pas encore tenue ;
- les décisions de distribution intervenues entre la date de clôture de l'exercice et l'arrêté effectif des comptes.

Fiscalement, La date à laquelle les produits doivent être pris en compte dans les résultats imposables de l'entreprise est celle de leur **perception,** qui correspond d'une façon générale à la date de détachement du coupon (BODGI 4 K-1-83). Ainsi, afin de leur permettre de bénéficier de leur crédit d'impôt, les sociétés passibles de l'IS sont autorisées à extourner les dividendes comptabilisés mais **non**

encaissés (ou crédités en compte) à la clôture de l'exercice et à les rattacher au résultat fiscal de l'exercice suivant (Mission d'organisation administrative, séance du 7 mars 1978). En pratique, il convient, sur l'imprimé n° 2058-A :

- de déduire (ligne XG) les dividendes comptabilisés et non encore encaissés à la clôture de l'exercice ;

- de réintégrer (ligne WQ) les dividendes encaissés au cours de l'exercice et comptabilisés au cours de l'exercice précédent.

Sur les conséquences en matière **d'impôts différés,** voir n° 2885-4.

II. Toutefois, **pour comptabiliser un produit à recevoir, il est nécessaire de le connaître.** D'où, à notre avis, les deux situations suivantes :

a. Titres de participation De leur définition : exercer une influence ou assurer le contrôle, découle la connaissance du dividende et donc du produit à constater. Ne pas le constater dès la décision de l'assemblée reviendrait à renier le classement comptable.

b. Autres titres (immobilisés ou de placement) Il peut paraître **acceptable** que, dans le cadre d'une gestion importante de portefeuille, le produit ne soit pas connu dès la décision de l'assemblée et, dès lors, de ne comptabiliser les dividendes que lors de leur **encaissement** (ce qui évite de suivre les délibérations de toutes les assemblées).

Remarque
Encaissement entre la clôture et l'arrêté des comptes : le fait de retenir l'encaissement comme fait générateur n'empêche pas toutefois, à notre avis, de retenir tous les dividendes encaissés jusqu'à l'arrêté des comptes (et donc connus à cette date), après s'être assuré qu'ils correspondent à des décisions d'assemblée antérieures à la clôture.

Comptabilisation

Les dividendes sont constatés en produits financiers (comptes 761, 762 ou 764 selon la nature des titres). En contrepartie, à défaut de compte prévu et d'indication dans le PCG, ces dividendes, du fait qu'ils ont le caractère de **créances rattachées à des participations** (tout comme les intérêts échus), nous paraissent pouvoir être inscrits, après la décision de distribution, aux comptes 2677, 2767 ou 5087 à créer, selon le classement comptable des actions.

Fiscalement, Lorsque les dividendes bénéficient du régime fiscal des sociétés mères (également appelé régime « mère-fille »), ils **peuvent,** sur option de l'entreprise, être exonérés d'IS (sauf à hauteur d'une quote-part de frais et charges, voir 2. ci-après). Ce régime vise à éviter que les bénéfices des filiales ne soient soumis à une double imposition (sur le bénéfice chez la filiale puis sur sa distribution chez la société mère).

1. Conditions d'accès et dividendes éligibles Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse des conditions d'accès au régime des sociétés mères ainsi que les dividendes éligibles à ce régime :

Conditions d'entrée dans le régime **(CGI, art. 145-1)**	**Dividendes éligibles** **(CGI, art. 145-6)**
- Société soumise à l'IS - Détention de titres : - nominatifs ou déposés dans un établissement désigné par l'Administration - représentant au moins 5 % du capital de la société émettrice [1] [2] - conservés pendant au moins 2 ans [3]	Tous les dividendes sauf : - les produits de titres sans droits de vote [4] sauf si la société détient par ailleurs au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société - les produits distribués par [5] : - les sociétés d'investissement (y compris les Sicav) et les sociétés de développement régional - les Sicomi (pour les produits prélevés sur les bénéfices exonérés) - les sociétés de capital risque - les SIIC et leurs filiales (pour les produits prélevés sur les bénéfices exonérés) - les sociétés établies dans un ETNC [6] - les sociétés immobilières dont les titres figurent en stocks chez un marchand de biens [7]
(1) Sauf exception pour certains groupes bancaires mutualistes pour les participations inférieures à 5 % mais dont le prix de revient est	

Conditions d'entrée dans le régime (CGI, art. 145-1)	Dividendes éligibles (CGI, art. 145-6)

au moins égal à 22,8 M € (BOI 4 H-10-95).
(2) Pour apprécier ce seuil de 5 %, il convient de retenir les titres détenus en pleine propriété (D. adm 4 H-2112, n° 70) ou en nue-propriété (CJCE 22 décembre 2008, C 48/07 ; TA Paris 8 juillet 2009, n° 0417286 et 0803363, jugements définitifs), à l'exclusion des titres détenus en usufruit (voir n° 1915-5).
(3) Sauf exceptions visant certaines opérations de restructuration pour lesquelles les plus et moins-values ont été placées en sursis d'imposition (CGI, art. 145-I-c ; BOI 4 H-2-11, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802 , 7812 , 8310 et 8710). En cas de cession dans un délai de 2 ans, la société mère doit déposer une déclaration rectificative et verser une somme égale au montant de l'IS dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard (BOI 4 H-3-07, n° 16).
(4) Telles que les actions de préférence (voir n° 1913-1 et 1913-2).
(5) Pour une liste exhaustive des dividendes exclus du régime des sociétés mères, voir Mémento Fiscal n° 41030.
(6) Etat ou Territoire Non Coopératif, voir n° 2849. Selon l'Administration, sont également exclus les dividendes versés par des sociétés non établies dans un ETNC à proportion de leur affectation de fonds propres dans une succursale établie dans un tel territoire (BOI 14 A-5-12, n° 46 et 49).
(7) Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 (art. 145 modifié par la 2e loi de finances rectificative pour 2012, art. 16).

2. Imposition de la quote-part de frais et charges Les dividendes soumis au régime des sociétés mères sont exonérés d'IS, sauf à hauteur d'une quote-part de frais et charges de 5 %, calculée sur le produit total des participations, crédits d'impôt étrangers compris, quel que soit le montant des frais et charges effectivement exposés par la société mère.

3. Modalités de l'option et retraitements extra-comptables L'option pour le régime des sociétés mères est annuelle et résulte de l'inscription des dividendes exonérés sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal n° 2058-A (D. adm. 4 H-2113, 10 et 12). Elle doit être exercée pour l'ensemble des dividendes reçus d'une même filiale mais le choix peut varier d'une filiale à l'autre (en ce sens Rapport AN n° 2945 de 1992, p. 220). En pratique, sur le tableau n° 2058-A :

- la fraction des dividendes exonérée est déduite extra-comptablement (ligne XA). Elle correspond à la différence entre le montant du dividende encaissé et la quote-part de frais et charges ;

- la quote-part de frais et charges est indiquée distinctement case 2A.

Acomptes reçus sur dividendes

1862

Le versement de tels acomptes, expressément autorisés par la loi (C. com. art. L 232-12, al. 2), est licite sous réserve du respect de certaines conditions (voir n° 2994 et Mémento Sociétés n° 76423 à 76430).

Conformément à la jurisprudence sur les dividendes (voir Mémento Sociétés n° 76451 et CA Paris 6 mai 1993, n° 91-21958), les actionnaires ont un droit acquis aux acomptes sur dividendes dès que leur distribution est décidée par le conseil d'administration, le directoire ou les gérants, selon le cas, la répartition des acomptes relevant de ces organes et non de l'assemblée générale (Note d'information CNCC NI.XII « Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes », décembre 2011, 1re partie, § 1.5). Dans les SAS, ce sont les présidents ou les dirigeants désignés à cet effet par les statuts qui ont cette compétence (C. com. art. L 227-1 al. 3).

Remarques

1. Cession d'actions Le bénéficiaire des acomptes est le propriétaire des actions au jour de la décision de distribution desdits acomptes (voir Mémento Sociétés n° 76426). Ainsi, si les actions sont cédées **postérieurement** à la décision de distribuer des acomptes, ceux-ci restent acquis aux cédants (NI.XII précitée, 1re partie, § 4.2).

2. Actions démembrées Si les actions sont démembrées au moment de la décision de distribution d'acomptes sur dividendes et si le paiement des acomptes est opéré en numéraire, l'**usufruitier** sera, sauf convention contraire entre le nu-propriétaire et l'usufruitier, le bénéficiaire de l'acompte (NI.XII précitée, 1re partie, § 4.3).

Il en résulte, à notre avis, que les acomptes sur dividendes peuvent être inscrits en créances rattachées à des participations **dès la décision de répartition** prise par l'organe habilité à décider la distribution des acomptes sur dividendes avant même leur mise en paiement.

En conséquence, dès lors que la décision intervient après la clôture de l'exercice, les acomptes ne peuvent être enregistrés en produits sur l'exercice clos.

Sur la possibilité de provisionner l'impôt correspondant, voir n° 2885-4.

Fiscalement, Voir n° 1861.

Retenue à la source (sur distributions de source étrangère) et crédit d'impôt attaché à ces distributions

1863

I. Champ d'application du crédit d'impôt et lien avec la retenue à la source
Les dividendes de source étrangère sont souvent soumis à une retenue à la source. Lorsque la convention fiscale liant la France à l'Etat d'établissement de la société distributrice le prévoit, ils ouvrent droit à un crédit en France, d'un montant égal à celui de la retenue à la source.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 83020.
Sur les retenues à la source sur honoraires, redevances, etc., d'origine étrangère, voir n° 642 ; sur intérêts d'origine étrangère, voir n° 1877 (obligations) et 2221-1 et 2222 (intérêts de prêt).

II. Comptabilisation du crédit d'impôt
Le crédit d'impôt présentant les mêmes caractéristiques que l'avoir fiscal, les solutions ci-après, antérieurement applicables à l'avoir fiscal, sont, à notre avis, applicables au crédit d'impôt.
Le crédit d'impôt effectivement imputable constitue **un revenu imposable** au même titre que le dividende y ouvrant droit et doit donc être ajouté à ce produit (D. adm. 5 I-23, n° 8).
En principe, c'est donc le revenu **brut** (crédit d'impôt compris) qui devrait être comptabilisé.

On notera d'ailleurs que le PCG, dans la liste des comptes 76 « Produits financiers », n'utilise que le terme « revenus ».

Cependant, le crédit d'impôt n'est pas restituable et ne s'impute que sur l'impôt effectivement dû. Il ne s'agit donc pas, en cours d'exercice, d'une créance certaine quant à son montant. On peut envisager, en fin d'exercice, d'intégrer dans les revenus mobiliers le crédit d'impôt effectivement imputable, mais alors le résultat courant est déterminé en fonction du résultat fiscal de la société.
En outre, le crédit d'impôt attaché aux produits reçus des filiales étrangères et bénéficiant du **régime des sociétés mères** (sur ce régime, voir n° 1861) :

- n'est pas imputable sur l'IS dû par la société mère (D. adm. 4 A-2312, n° 9),

- n'est imputable, dans un délai de 5 exercices, que sur la retenue à la source dont la société mère est éventuellement redevable en cas de redistribution de ces produits à ses propres actionnaires étrangers (D. adm. 4 K-1121, n° 2).

Le crédit d'impôt présente donc un caractère éventuel qui s'oppose, selon les principes juridiques français, à son incorporation au crédit d'un compte de résultat (Bull. CNCC n° 5, mars 1972, p. 126 s. : position retenue au sujet de l'avoir fiscal et transposable, à notre avis, au crédit d'impôt).

Fiscalement, (CGI A II, art. 136 ; BOI 4 H-3-97, n° 37 s. et D. adm. 4 H-5411, n° 51 s.), les sociétés peuvent prendre en compte les dividendes qu'elles encaissent :

- soit pour leur montant net, abstraction faite du crédit d'impôt, ce dernier n'étant en contrepartie imputable sur l'IS, compte tenu du taux de cet impôt (33 1/3 %), qu'à concurrence de 66,2/3 % de son montant ;

- soit pour leur montant brut, crédit d'impôt compris, ce dernier étant alors imputable en totalité.
Le crédit d'impôt est imputable selon les modalités prévues par la convention internationale applicable, et donc en principe sur l'IS, ainsi que, sous réserve que la convention le prévoie, sur la CSB de 3,3 % (voir n° 2855-1) et la contribution exceptionnelle de 5 % (voir n° 2855-2) dues sur le dividende (BOI 4 L-3-12, n° 38). Le crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source sur le dividende n'est en revanche pas imputable sur l'IS au taux réduit (CAA Paris, 7 décembre 2011, n° 09PA0074 et CAA Versailles 7 décembre 2010, n° 09-1118, rendus en matière d'intérêts mais applicable, à notre avis, en matière de dividendes).

Sur l'inclusion du crédit d'impôt dans la quote-part de frais et charges de 5 % due par les sociétés bénéficiant du régime des sociétés mères, voir n° 1861.

En conséquence, **plusieurs solutions** (développées ci-après aux n° 1863-1 s.) **apparaissent possibles.**

Comptabilisation du revenu brut, crédit d'impôt compris

1863-1

Cette comptabilisation (qui est possible que la société soit fiscalement bénéficiaire ou déficitaire) correspond au principe initialement énoncé, la contrepartie du crédit d'impôt constituant une charge d'impôt (à enregistrer, à notre avis, dans une subdivision au compte 695).

Fiscalement, L'impôt est à réintégrer sur l'imprimé n° 2058-A. Sur le risque de majoration de la CSB et de la contribution exceptionnelle de 5 %, voir n° 1863.
En ce qui concerne l'incidence de cette comptabilisation sur la **participation des salariés,** voir n° 2962-2.

Exemple

Exemple Une société, passible de l'IS, ne bénéficiant pas du régime des sociétés mères, a droit à des dividendes de source étrangère pour un montant de 100 (+ crédit d'impôt de 11 correspondant à une retenue à la source de 10 %). Le crédit d'impôt étant compris dans le résultat comptable, l'impôt sur les sociétés avant imputation du crédit d'impôt se monte, par hypothèse, à 37 [(100 + 11) × 33 1/3 %] :

La comptabilisation du revenu brut, crédit d'impôt compris présente :

- l'avantage d'améliorer, sur le plan comptable, le résultat courant,

- mais l'inconvénient d'augmenter, le cas échéant, la charge globale de l'impôt dû au travers d'une majoration de la CSB de 3,3 % et de la contribution exceptionnelle de 5 % lorsque celles-ci sont dues (voir n° 2855-1 et 2855-2),

- a un impact sur le calcul de la participation.

Comptabilisation du revenu net, sans tenir compte du crédit d'impôt

1863-2

C'est la méthode la plus simple ; elle est applicable dans tous les cas ; elle n'a pas d'incidence sur le montant des produits financiers et sur le résultat courant.

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent, mais le crédit d'impôt n'étant pas compris dans le résultat comptable, l'IS de 33,1/3 % (après taxation des dividendes et avant déduction de 66 2/3 % du crédit d'impôt) s'élève à 33,1/3.

Régime fiscal des sociétés mères (ou régime « mère-fille », voir n° 1861).

Les sociétés mères enregistrent toujours les dividendes à recevoir au compte 761 « Produits de participation » pour le montant à recevoir net de crédit d'impôt. Toutefois, elles peuvent subdiviser ce compte entre partie imposable (soit une quote-part de frais et charges de 5 % du montant brut des dividendes perçus) et partie non imposable.

Remarque
Enregistrement de dividendes soumis à différents régimes d'imposition : les sociétés qui perçoivent à la fois des dividendes imposés suivant le régime des sociétés mères et des dividendes imposés suivant le régime de droit commun ont intérêt, à notre avis, à utiliser deux sous-comptes distincts pour leur enregistrement en produits.

Comptabilisation du revenu net du crédit d'impôt, mais suivi au bilan

1863-3

Pour s'assurer qu'elles tiennent compte de tous leurs crédits d'impôt, les entreprises peuvent également procéder de la manière suivante :

- lors de la décision de distribution des dividendes, la fraction des crédits d'impôt imputable est débitée au compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices » par le crédit d'un compte d'attente, par exemple 475 × « Crédits d'impôt à régulariser » ;

- lors de la comptabilisation de l'IS, le compte 475 est soldé.



Exemple Reprise de l'exemple ci-avant.

B. Cas particuliers de prise en compte de revenus de filiales soumises à l'IS

Résultats fiscaux de filiales étrangères soumises à l'IS

1867

Les pertes ou bénéfices réalisées par des filiales soumises à l'IS ne sont pas comptabilisés dans le résultat de la société mère, hormis, indirectement, par le biais de la comptabilisation d'une dépréciation en cas de pertes ou d'un dividende approuvé par l'assemblée générale en cas de bénéfice.

Fiscalement, Il en est, en principe, de même. Toutefois, le résultat fiscal d'une filiale étrangère affecte dans certains cas le résultat fiscal de sa société mère, par exemple :

- option possible de certaines PME pour l'imputation temporaire des déficits fiscaux de certaines filiales étrangères (CGI, art. 209 C ; dispositif également applicable aux déficits de succursales, voir n° 4006) ;

- réintégration extra-comptable dans le résultat imposable de leur société mère des bénéfices réalisés par certaines filiales établies dans un Etat à régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B ; voir Mémento Fiscal n° 78280).

C. Parts de résultat dans une société de personnes ou assimilée

1870

Constituent juridiquement des sociétés de personnes les SNC ainsi que les SCS (voir Mémento Sociétés n° 19). **Sont assimilés comptablement aux sociétés de personnes,** les sociétés et groupements entre quelques personnes physiques ou morales s'intégrant dans le processus économique : sociétés civiles (immobilières, de moyens), groupements d'intérêt économique, groupements d'intérêt public.

Tout comme les sociétés de personnes, elles ont la particularité d'être fiscalement transparentes ou translucides : chaque membre est personnellement passible de l'IR (ou de l'IS) pour la fonction de son résultat correspondant à sa participation. Peuvent en outre **opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes,** sous certaines conditions, les **sociétés de capitaux** suivantes :

- les SARL de famille (CGI, art. 239 bis AA ; voir Mémento Fiscal n° 36960),

- certaines SA, SAS et SARL non cotées de petite taille créées depuis moins de 5 ans (CGI, art. 239 bis AB ; BOI 4 H-2-09 ; voir Mémento Fiscal n° 36980).

La comptabilisation des revenus tirés de la participation financière dans ces personnes morales a fait l'objet de recommandations préconisant un traitement identique :

- sociétés de personnes et sociétés civiles : Bull. CNC n° 20, octobre 1974, p. 7 ;

- sociétés en nom collectif : Bull. CNCC n° 38, juin 1980, EC 79-37, p. 248 s.

En ce qui concerne les **GIE,** voir n° 1940-2.
Sur le traitement comptable particulier des sociétés en participation, voir n° 4272 s.

Leurs **résultats** ne sont **appréhendés** par leurs membres que pour autant qu'une **décision de distribution** est intervenue, la situation étant différente selon qu'ils sont bénéficiaires ou déficitaires.

Fiscalement, Les sociétés de personnes ont la particularité d'être fiscalement transparentes ou translucides. Sauf en cas d'option de la société ou du groupement pour l'IS, chacun de ses membres est personnellement passible de l'IR (ou de l'IS) pour la fraction du résultat correspondant à sa participation (CGI, art. 8 60 et 238 bis K).
Les résultats sont réputés acquis par les associés à la date de leur réalisation, **donc dès la date de clôture de l'exercice de la société de personnes,** indépendamment de toute décision de distribution du résultat (CGI, art. 8 ; 239 quater ; 8 bis et 1655 ter). Sur l'impact de cette appréhension immédiate des résultats sur le calcul de la plus-value de cession des parts, voir n° 1885.

Le PCG (art. 531-2/14) prescrit une information dans l'annexe sur les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

Prise en compte d'une quote-part de résultat bénéficiaire

Principe de comptabilisation

1871-1

Il convient, selon les réponses des organismes précités (voir n° 1870), d'appliquer les solutions suivantes :

I. A la **date d'arrêté des comptes** de la personne morale, ses membres ne doivent passer **aucune écriture** : la réalisation de ce bénéfice n'a pas fait naître un droit en leur faveur, mais une simple vocation au bénéfice.

II. Lorsque l'associé a eu connaissance de la décision de distribution (et non pas à la date de mise en paiement effective), il comptabilise la créance acquise de ce fait (**compte 761 « Produits de participation »,** subdivision 7616 « Revenus des autres formes de participation »).

Fiscalement, Cette part de bénéfice est considérée comme **réalisée** par l'entreprise membre (et donc imposable au nom de celle-ci) **dès la date de clôture** de l'exercice de la société de personnes.
Cette imposition est donc indépendante :

- de la date de décision de distribution du résultat,

- et de la décision elle-même de distribuer ou non.

Remarque
Associés bénéficiaires de la répartition : la répartition du résultat fiscal est faite **entre les seuls associés présents à la clôture** conformément à leurs droits résultant soit du pacte social soit d'acte ou convention contraire antérieur à la clôture et prévoyant une répartition différente (CE 26 avril 1976, n° 93212). En cas **de retrait d'un associé en cours d'exercice,** l'Administration (Rép. Péricard, AN 30 août 1993, n° 738) et la jurisprudence (CE 28 mars 2012, n° 320570) s'opposent, pour le calcul de l'impôt, à la répartition prorata temporis, par un acte antérieur à la clôture, des résultats entre les associés présents à la clôture de l'exercice et ceux ayant cédé leurs parts au cours de cet exercice. Ainsi, la rétrocession conventionnelle d'une quote-part de bénéfice à la clôture de l'exercice représente pour le nouvel associé une utilisation de son revenu et s'analyse comme un élément du prix d'acquisition de ses parts (Rép. Chollet, AN 26 février 1996, p. 1046 ; CAA Bordeaux 28 décembre 2006, n° 04-488 confirmé par CE napc 29 février 2008, n° 302209).

Il en résulte, chez les membres, des **divergences** entre la date de prise en compte en comptabilité de la quote-part du résultat bénéficiaire, et son imposition effective, **lorsque** :

- la décision de distribution intervient après la clôture de l'exercice,

- il n'y a pas de distribution du résultat bénéficiaire.

Nous présentons ci-après les conséquences de ces divergences sur les comptes des membres, suivies des solutions proposées pour y remédier.

Conséquences des divergences des règles comptables et fiscales sur les comptes

1871-2

Elles sont mises en évidence par l'exemple ci-après.

Exemple

Exemple

- Société de personnes A ayant une activité commerciale :
année 1 : résultat comptable 100, résultat fiscal 140 ;
année 2 : résultats comptable et fiscal : néant.

- Société B, détenant 100 % des parts de A :
Le taux d'impôt est de 33 1/3 % (abstraction faite des contributions additionnelles).
Il est supposé que la société B n'a pas d'autres résultats que ceux réalisés par sa filiale A.

Selon que les bénéfices de la société A ont été distribués ou non, les **résultats de la société B** sont les suivants :

Résultat / Année	Comptable avant impôt	Fiscal	Comptable après impôt
Année 1			
a) distribution 100	100	140	52 (1) *
b) distribution 50	50	140	2 (2) **
c) non-distribution	0	140	(48) (3) ***
Année 2			
a) non-distribution	0	0	0
b) distribution 50	50	0	50
c) distribution 100	100	0	100

(1) * 52 = 100 - (140 × 33 1/3 %)
(2) ** 2 = 50 - (140 × 33 1/3 %)
(3) *** (48) = 0 - (140 × 33 1/3 %)

Les divergences entre les règles comptables et fiscales ont donc pour conséquence dans certains cas, comme le montre notre exemple, de faire apparaître une perte comptable alors que la société de personnes est bénéficiaire, ce qui à notre avis est regrettable.

Fiscalement, Sur l'imprimé n° 2058-A de l'associé (soumis à l'IS) de la société de personnes, en cas de divergence, il en résulte les corrections extra-comptables suivantes :

- réintégration (ligne K7 et case WL) de la quote-part du bénéfice fiscal de l'exercice non comptabilisée,

- déduction (ligne XG) les exercices suivants lors des distributions ultérieures, des produits comptabilisés et déjà imposés.

Solutions proposées pour pallier les conséquences des divergences entre règles comptables et fiscales

1871-3

La doctrine est très partagée et chaque solution fait l'objet de critiques.

I. Prise en compte immédiate de la quote-part bénéficiaire dès lors que l'assemblée de la société de personnes se tiendra avant la date d'arrêté des comptes de la société membre
Cette solution revient à constater un produit probable à la clôture de l'exercice, mais qui deviendrait certain avant la date d'arrêté des comptes.

Le bulletin CNCC (n° 38, juin 1980, EC 80-08, p. 253 s.) la réfute en précisant que ce produit ne peut, en principe, être comptabilisé que dans les comptes de l'exercice suivant.
En revanche, le Comité juridique de l'Ansa (du 1er avril 1987, n° 2386) défend cette position de la manière suivante, dans le cas de sociétés fermées où les associés sont peu nombreux : « en vertu de la règle comptable qui oblige à tenir compte des événements significatifs postérieurs à la clôture de l'exercice, mais liés à des conditions existantes à la date de clôture, règle qui jouait jusqu'à présent pour des événements négatifs (C. com. art. L 123-20, al. 3), il devrait être possible, dès lors que les comptes de la SNC sont approuvés, de prendre en considération, automatiquement et rétroactivement à la clôture de l'exercice, dans les comptes de la SA, la quote-part des bénéfices réalisés par la SNC au cours de cet exercice, sous forme d'un compte spécial de produits de participation à recevoir (par exemple). Ainsi, l'article C. com. L 123-21 serait respecté : seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels ».
A notre avis, bien que la prise en compte des quotes-parts bénéficiaires de résultat soit souhaitable sur un plan économique, le raisonnement développé ci-avant (par l'Ansa), sur le plan strictement comptable, ne paraît pas à l'abri de critiques, la quote-part de résultat étant indéniablement probable à la clôture de l'exercice, puisque dépendante de la décision de l'assemblée se tenant au début de l'exercice suivant.
Un raisonnement identique pourrait d'ailleurs, par analogie, être appliqué à d'autres produits probables (comme, par exemple, les gains de change, les indemnités à recevoir de jugement, etc.). Néanmoins, on notera que l'entreprise membre ne décide pas de l'évolution des charges ou du jugement alors qu'elle participe à la décision de l'assemblée de la société de personnes.

II. Clause prévoyant dans les statuts de la société de personnes l'affectation systématique des résultats (bénéfice ou perte) aux associés
Cette solution permet de « remonter » le résultat comptable en même temps que le résultat fiscal. Il apparaît toutefois nécessaire que l'approbation des comptes de la société de personnes s'effectue avant celle de la société mère.

Sur le plan comptable, cette **solution** est **possible** ; en effet, le bénéfice peut être constaté, celui-ci étant certain dans son principe à la clôture même si son montant ne l'est pas (mais il le sera avant l'arrêté des comptes, l'assemblée de la SNC ayant alors approuvé les comptes).
Mais cette **solution** est **contestée par certains juristes** (qui estiment que cela revient à priver l'assemblée générale de la société de personnes de ses droits).
La Chancellerie, dans une lettre à la CNCC (publiée dans le Bull. CNCC n° 65, mars 1987, p. 9 s.), considère qu'en pratique une clause prévoyant une distribution systématique :

- sans condition résolutoire « devrait être écartée » ;

- avec condition résolutoire, « est moins critiquable que la clause ne prévoyant pas de condition, bien que la possibilité d'aménager de la sorte les pouvoirs des organes d'une SNC paraisse incertaine », et renvoie à l'appréciation souveraine des juridictions le soin de se prononcer sur la licéité de cette pratique.

Il convient de noter que si cette opinion venait à être confirmée par une décision jurisprudentielle, ces pratiques pourraient entraîner le délit de présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle (du fait du non-respect de l'article C. com. L 123-21 : « seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels ») et éventuellement le délit de distribution de dividendes fictifs.

Dans ce cas, les bénéfices et les pertes de la société de personnes sont considérés comptablement comme **des produits et charges financiers** (comptes 761 et 661) dans les sociétés membres par le débit du compte 268 « Créances rattachées à des participations » (ou le crédit du compte 17 « Dettes rattachées à des participations »).

Si les sociétés de personnes résultent d'un démembrement de l'activité ou constituent le prolongement de l'activité des membres, il est possible, à notre avis, de constater les résultats d'exploitation aux comptes 75 et 65 dans une subdivision intitulée « quote-part des résultats des sociétés de personnes », à classer respectivement en « Autres produits » et « Autres charges » dans le compte de résultat.

Sur les **conséquences** de cette clause sur les comptes de la **société de personnes,** voir n° 2992.

Remarque
Impact des changements de méthode comptabilisés dans le report à nouveau : en cas de clause statutaire prévoyant l'affectation automatique et intégrale du résultat d'une SNC, le report à nouveau débiteur ou créditeur du fait d'un changement de méthode est affecté aux comptes courants des associés de manière identique au résultat de l'exercice (Bull. CNCC n° 142, juin 2006, EJ 2006-55, p. 382 s.).

III. Constatation d'un impôt différé
L'enregistrement d'un impôt différé correspondant à l'impôt sur un produit non enregistré serait **à notre avis la meilleure solution.** Toutefois, le bulletin CNCC s'y oppose en pratique car, selon lui, la constatation d'un impôt différé n'est possible que si la société a opté pour l'application de cette méthode dans ses comptes individuels (Bull. CNCC n° 119, septembre 2000, EJ 2006-26 bis, p. 395).

Sur la constatation d'impôts différés dans les comptes individuels, voir n° 2883 s.

IV. Autres solutions
Il est possible :

- de présenter des comptes consolidés (solution peu pratique s'il n'y a pas d'autres filiales) ;

- de décaler les dates d'exercice ;

- de verser des acomptes sur dividendes mais certaines conditions doivent être remplies (voir n° 2994).

Prise en compte d'une quote-part de résultat déficitaire

1872

Selon les organismes précités (voir n° 1870), les solutions sont les suivantes :

A la date d'arrêté des comptes,

le déficit de la société de personnes ne se traduit pas, pour ses membres, par la naissance d'une dette, même éventuelle.

Ce déficit ne constitue **pas une charge** pour les membres, **sauf** :

- par voie de provision (voir ci-après),

- en cas de clause d'affectation systématique des résultats (voir ci-avant n° 1871-3).

Juridiquement, En effet, chaque associé n'est tenu de contribuer aux pertes lui incombant qu'au jour de la dissolution de la société (Cass. com. 3 mars 1975 ; 5 mai 2009, n° 434 FS-D), à défaut de dispositions contraires des statuts. Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 24100.

Le traitement à retenir est le suivant :

I. Dépréciation
Une dépréciation est à comptabiliser dès que la valeur d'inventaire de la participation est inférieure à son coût d'acquisition.

Selon le bulletin CNCC (n° 90, juin 1993, EC 93-28, p. 268 s.), il doit être tenu compte des pertes latentes pour apprécier la valeur d'usage des titres de participation, même si, à tort, les comptes de la participation ne les ont pas encore pris en compte. La participation comprend non seulement le prix d'acquisition des parts mais également les appels supplémentaires effectués pour compenser les pertes subies (voir ci-après « Lors de la décision des associés »).

Fiscalement, Voir ci-après **II.**

II. Provision
Une provision complémentaire est à constituer lorsque l'entreprise détentrice de titres d'une société déficitaire est tenue de supporter les pertes au-delà du montant de sa participation (voir n° 1925-1).

Il en est ainsi, notamment, pour les titres de SNC (Bull. CNCC n° 38, juin 1980, EC 80-08, p. 253) et de SCI, même si les pertes latentes ne sont pas constatées dans les comptes de la participation (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EC 93-28, p. 268 s.), dont les membres encourent une responsabilité qui n'est pas limitée à leur mise dans le capital social.

Fiscalement, La quote-part de perte est immédiatement déductible chez l'associé soumis à l'IS (indépendamment de sa comptabilisation), la société de personnes étant translucide fiscalement (voir Mémento Fiscal n° 37600 à 37685). En conséquence, les provisions (pour dépréciation) et pour risques couvrent forcément des pertes déjà constatées chez la société de personnes, un associé ne pouvant se substituer à la société pour prendre en compte directement les risques liés à l'exploitation de celle-ci (CE 6 novembre 1985, n° 47537). Elles sont donc en principe **non déductibles.**
En revanche, la jurisprudence considère que ces provisions sont déductibles si la dépréciation est la conséquence de circonstances étrangères à l'exploitation, telles que :
- la surévaluation de l'actif net par rapport au montant probable des produits de la liquidation de la société (CE 27 novembre 1974, n° 91410) ;
- ou la disparition de plus-values latentes prises en compte lors de la fixation du prix d'achat des parts (CE 29 janvier 1992, n° 75083).
En pratique, il convient, sur l'imprimé n° 2058-A :

- de déduire (ligne WT) la quote-part des déficits subis ;

- de réintégrer (ligne WI) les (provisions pour) dépréciation et pour risque comptabilisées ;

- de déduire (ligne WU) les reprises de ces provisions.

Sur la limitation d'imputation des déficits correspondant à l'amortissement des biens donnés en location par les sociétés de personnes, voir n° 1940-2.
Sur l'évaluation du caractère douteux de créances rattachées à des participations dans des sociétés de personnes, voir n° 1945-3.

Lors de la décision des associés

statuant sur le sort de la perte comptable, la situation est la suivante :

I. Report à nouveau
Si les associés décident de reporter à nouveau la perte comptable, **aucune écriture** n'est à passer dans les comptes des associés.

II. Augmentation de capital
Si l'assemblée générale décide une augmentation de capital correspondant à cette somme, elle constitue un **supplément d'apport** et il peut en résulter la constitution ou le complément d'une dépréciation (Bull. CNC n° 20, octobre 1974, p. 7) à comptabiliser dans le coût des titres.

Cette solution est critiquée par certains qui estiment qu'il ne s'agit pas d'un « vrai » supplément d'apport mais plutôt d'une charge comme en cas d'affectation systématique des résultats (voir **III.**, ci-après).

Cette inscription à l'actif ne devrait pas entraîner à notre avis de provision complémentaire, dès lors que les dépréciations et provisions nécessaires ont été constituées à la clôture de l'exercice précédent. Tout au plus, si une provision a été antérieurement constituée, peut-elle se voir transformée en dépréciation.

Fiscalement, Ces suppléments d'apport ne donnent lieu à aucune déduction, celle-ci ayant déjà eu lieu du fait de la transparence fiscale. Ne devant pas non plus entraîner de charge comptable, il n'en résulte aucune correction extra-comptable.

III. Affectation systématique des résultats
Dans ce cas, aucune écriture n'est à enregistrer, la quote-part de la perte ayant déjà été passée en charge dès l'arrêté des comptes (voir n° 1871-3).

D. Intérêts des obligations et bons

Date d'enregistrement des intérêts

1873

Les fruits civils s'acquérant jour par jour (C. civ., art. 586), **les intérêts courus** à la date de clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte de valeurs mobilières correspondant (titres immobilisés : compte 27682 ; valeurs mobilières de placement : compte 5088), par le crédit du compte de revenus (titres immobilisés : 7621 et valeurs mobilières de placement : 764).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-15-93, D. adm. 4 A-232).

Détermination des intérêts courus

1874

Il convient de distinguer les cas suivants :

a. Obligations à taux fixe :

- si elles sont **cotées,** la cotation étant en pourcentage et au pied du coupon, les intérêts courus sont connus à l'aide de la cote : valeur du jour moins valeur en principal déterminée à partir de la cote en pourcentage ;

Remarque
Evaluation de l'intérêt couru : l'intérêt couru exprimé dans le cours de bourse des obligations cotées au pied du coupon incorpore une fraction supplémentaire de coupon couru de trois jours. Rien ne devrait s'opposer à ce que, par mesure de simplification, les entreprises se réfèrent à l'évaluation boursière de l'intérêt couru de leurs titres.

- si elles ne sont **pas cotées,** les intérêts courus doivent être calculés (ce qui ne présente pas de difficulté).

b. Obligations à taux révisables Le **coupon** de ces titres est **connu avant le début de la période de jouissance** (la cotation est effectuée en cours nu et coupon couru, le montant du coupon peut donc être connu par la lecture de la cote).

c. Obligations à taux variables Leur **coupon** n'est **connu qu'au cours de la période de jouissance.** On pourra :

- consulter les services de certaines banques qui effectuent périodiquement les calculs ou des organismes comme la DAFSA ;

- effectuer les calculs, une approximation pouvant être suffisante ;

- ou retenir l'intérêt du dernier coupon détaché avant la clôture de l'exercice au prorata du temps couru depuis ; si l'évolution de la Bourse laisse prévoir qu'il sera inférieur, il en est tenu compte. En tout état de cause, il convient de retenir au moins l'intérêt minimum calculé sur le « taux plancher ».

d. Intérêts courus sur valeurs mobilières étrangères : ils sont évalués en tenant compte du cours de la devise à la clôture de l'exercice.

Titres acquis depuis 1993

1877

a. A la date d'acquisition Le compte 506 (ou 2721) « Obligations » est débité pour le montant de la valeur en capital (hors intérêts courus) et le compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » (ou 7621) est débité pour le montant des intérêts courus non échus (achetés).

Fiscalement, Il en est de même, le prix de revient étant retenu « au pied de coupon » (D. adm. 4 A-232, n° 8).

b. A la clôture de l'exercice :

1. Comptabilisation des intérêts courus non échus Les intérêts courus non échus depuis la date d'échéance du dernier coupon sont à enregistrer en produits financiers par le débit du compte 5088 (ou 27682) « Intérêts courus ».

En cas de retenue à la source, ils sont enregistrés pour leur montant net.
Pour la détermination des intérêts courus, voir n° 1874.

Fiscalement, Ces intérêts courus sont taxables immédiatement dès la clôture de l'exercice (D. adm. 4 A-232, n° 6). Leur comptabilisation en net est admise, le crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source imputable sur l'IS en application de la convention (voir n° 642) étant alors réduit à 66,2/3 de son montant (CGI A II, art. 136 ; D. adm. 4 H-5411, n° 54). Sur l'intérêt d'une comptabilisation en net, voir n° 1863.

Cas particulier : intérêts soumis à une retenue à la source et donc ouvrant droit à crédit d'impôt Dans ce cas, le crédit d'impôt correspondant aux intérêts courus :

- ne pourra être imputé sur l'IS que si le titre est encore détenu l'exercice suivant lors du détachement du coupon,

- n'est donc pas acquis à la société à la clôture de l'exercice et ne peut donc être imputé (alors que les intérêts courus, eux, sont désormais taxés).

Il en résulte, dans ce cas, dans l'état actuel des textes et dans l'attente de précisions de l'Administration, une **divergence** entre comptabilité et fiscalité, qui constitue un **impôt différé actif** (égal, au maximum, à 66 2/3 % de la retenue à la source prélevée sur les intérêts courus constatés à la clôture de l'exercice), qui peut devoir être comptabilisé (voir n° 2885-3 lorsque l'entreprise applique la méthode de l'impôt différé dans ses comptes individuels).

2. Comptabilisation des éventuelles dépréciations des titres Celles-ci doivent être déterminées par comparaison du coût d'acquisition figurant à l'actif du bilan (valeur en capital) et de la valeur boursière en capital du dernier mois (PCG, art. 332-6 ; voir n° 1846-1), sans prise en compte de la fraction d'intérêts courus et non échus.

Fiscalement, Il en est de même, les (provisions pour) dépréciation sont calculées en fonction de la valeur au pied du coupon des titres, **quelle que soit la date d'acquisition** des titres (D. adm. 4 A-232, n° 10).

c. Lors de la réouverture des comptes Le compte 5088 (ou 27682) « Intérêts courus » est crédité, pour solde, par le débit du compte 764 (ou 7621) et non lors de chaque encaissement de coupons.

Cette extourne systématique évite de faire jouer le compte 5088 (ou 27682) lors de chaque encaissement de coupon, ce qui constitue une simplification appréciable en cas de mouvements fréquents dans la gestion de portefeuilles importants.

d. A la date d'échéance du coupon Le compte de produits financiers 764 (ou 7621) est crédité du montant du coupon encaissé par le débit du compte de trésorerie concerné.

Fiscalement, En cas de retenue à la source, le crédit d'impôt sera imputable sur l'impôt de l'exercice (voir ci-avant en cas de cession des titres avant le détachement du coupon).

e. Lors de la cession d'obligations Le résultat de la cession est déterminé par comparaison d'éléments homogènes : les valeurs d'acquisition et de cession sont prises en compte hors fraction d'intérêts courus non échus.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-232, n° 10).

Exemple récapitulatif

1877-1

I. Exercice n

Exemple

Exemple Hypothèses : Acquisition au 1er juillet de l'exercice n, pour 103, d'une obligation de 100, taux d'intérêt 12 %, date d'échéance du coupon : 1er avril. Le coupon attaché est de 3.
Au 31 décembre n (date de clôture de l'exercice), la valeur boursière en capital du mois de décembre n est de 94, sans prise en compte de la fraction d'intérêts courus qui est de 9.

Fiscalement, Aucune réintégration ou déduction extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A n'est à effectuer :

- ni au titre des intérêts courus,

- ni au titre de la (provision pour) dépréciation.

II. Exercice n + 1

Exemple

Exemple Hypothèses : Le coupon de 12 sera détaché au 1er avril. Cession le 1er novembre n + 1 pour 105 (avec un coupon couru de 7), soit 98 hors coupon.



Fiscalement, Aucune réintégration ou déduction extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A n'est à effectuer :

- ni au titre des intérêts,
- ni au titre de la moins-value de cession,
- ni au titre de la reprise de la (provision pour) dépréciation.

Titres acquis avant 1993

1878

Pour le traitement comptable et fiscal des titres acquis avant 1993, voir Mémento Comptable 2010.

Jusqu'à l'adoption en 1993 par l'Administration (voir n° 1877) de la règle du « couru » pour la taxation des intérêts d'obligations, des **divergences** existaient entre la doctrine comptable du CNC (NI n° 31 et Doc. n° 23), qui se fonde sur l'article 586 du Code civil (« les fruits civils sont réputés s'acquérir jour par jour »), et l'interprétation administrative des règles fiscales (CGI, art. 119-1 et D. adm. 4 B-3112, n° 18), qui retenaient ce qui était payé (règle de « l'échu ») tant pour le coût d'acquisition et le prix de cession que pour la taxation des intérêts.

VI. Evaluation lors de la sortie du patrimoine

A. Cession de titres financiers

1880



La cession de valeurs mobilières entraîne une double opération :

- la constatation du prix de cession,
- la sortie d'un actif du patrimoine, d'où l'annulation de sa valeur comptable.

La différence entre le prix de cession et la valeur comptable constitue le résultat de la cession (plus-value ou moins-value).

Fiscalement, Pour les sociétés soumises à l'IS (ainsi que pour les sociétés de personnes à raison de la quote-part revenant aux associés soumis à l'IS), le régime d'imposition des plus ou moins-values nettes (déterminées selon les règles exposées ci-après Remarque c.) dépend :

- de la nature des titres cédés (titres de participation au sens fiscal ou titre de placement),

- et de leur durée de détention.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, résume le taux d'IS (hors contributions additionnelles) applicable aux différentes catégories de plus et moins-values de cession de titres :

<table>
<tr><th colspan="2" rowspan="2">Catégorie fiscale des titres</th><th colspan="2">Plus et moins-values relevant du long terme [(1)]</th><th rowspan="2">Plus et moins-values relevant du droit commun [(1)]</th></tr>
<tr><th>SPI cotées [(3)]</th><th>Titres relevant du secteur exonéré</th></tr>
<tr><td>Titres de participation au sens fiscal (voir n° 1812) détenus depuis au moins deux ans</td><td>1. Titres comptabilisés en titres de participation

2. Titres non comptabilisés en titres de participation mais éligibles au régime des sociétés mères
3. Titres non comptabilisés en titres de participation mais acquis par OPA/OPE par l'entreprise initiatrice
} Si inscrits en sous-compte</td><td>19 %</td><td>3,1/3 % [(2)]</td><td>33, 1/3 %</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Autres titres</td><td>Valeurs mobilières de placement quelle que soit leur durée de détention</td><td colspan="2" rowspan="2"></td><td rowspan="2">33, 1/3 %</td></tr>
<tr><td>Titres de participation au sens fiscal détenus depuis moins de deux ans [(4)]</td></tr>
<tr><td colspan="5">(1) Sont exclues du régime du long terme et relèvent donc du droit commun les plus et moins-values sur titres des sociétés suivantes :

- sociétés à prépondérance immobilière non cotées (CGI, art. 219-I a sexies-0 bis). Sur la définition de la prépondérance immobilière, voir Remarque a. ci-après. Sur la possibilité d'imputer sur le résultat imposable au taux de droit commun, sous certaines conditions et dans certaines limites, les moins-values en report réalisées sur la cession de ces titres avant leur exclusion du régime du long terme voir n° 1815, Mémento Fiscal n° 18915 ;

- OPVCM (hors FCPR et SCR dits fiscaux, voir n° 1914-2),

- sociétés à prépondérance financière, dont l'actif est constitué principalement par des titres exclus de ce régime ou dont l'activité consiste de manière prépondérante dans la gestion de ces mêmes valeurs pour son propre compte (CGI, art. 219 a ter) Toutefois, sur la mesure anti-abus en cas de distribution préalable exonérée en application du régime des sociétés mères, voir FR 35/12, inf. 8 p. 25 ;

- sociétés établies dans un Etat ou Territoire non Coopératif (ou « ETNC », CGI, 219 a sexies-0 ter ; BOI 14 A-5-12, n° 67 s. ; voir n° 2849).

(2) Les plus-values nettes à long terme de cession (déterminées selon les règles exposées ci-après Remarque c.) sont exonérées d'IS, sous réserve d'une quote-part de frais et charges de 10 %. Cette quote-part est soumise à l'IS au taux normal (CGI, art. 219-I a quinquies). Le taux effectif d'imposition (hors contributions additionnelles, voir n° 2855-1 et 2855-2) des plus-values de cession est donc égal à 3,1/3 %. En revanche, les moins-values nettes à long terme (déterminées selon les règles exposées ci-après Remarque c.) constatées sur la cession de ces titres n'ouvrent droit à aucune déduction et ne sont pas reportables.
(3) Sur la définition de la prépondérance immobilière, voir Remarque a. ci-après.
(4) voir ci-après Remarque c. pour les moins-values de cessions entre entreprises liées.</td></tr>
</table>

Remarques

a. Définition des titres de sociétés à prépondérance immobilière Est à prépondérance immobilière une société dont l'actif est, à la date de la cession, ou a été, à la clôture du dernier exercice précédant cette cession (pour les dépréciations, voir n° 1850), constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par (CGI, art. 219-I a sexies-0 bis, voir Mémento Fiscal n° 18780) :

- des immeubles,

- des droits portant sur des immeubles,

- des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L 313-7 du Code monétaire et financier,

- ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

La filiale est à prépondérance immobilière si elle reprend les conditions à l'une ou l'autre des deux dates précitées. Toutefois, par tolérance, une société à prépondérance immobilière à la clôture de l'exercice précédent perd cette qualité si elle cède, entre cette clôture et la date de cession de ses propres titres, l'ensemble de ses immeubles et droits immobiliers (BOI 4 B-1-08, n° 64). Les immeubles ou droits affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ne sont pas pris en considération pour l'appréciation du seuil de 50 % (CGI, art. 219-I a sexies-0 bis). L'exploitation doit être de nature commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale, à l'exclusion de la location, même entre sociétés liées (BOI 4 B-1-08, n° 62 à 67 ; BOI 4 B-4-09, n° 9 à 13). Toutes les sociétés sont susceptibles d'être à prépondérance immobilière, quelle que soit leur forme juridique, qu'elles soient cotées ou non cotées, soumises à l'IS ou relevant du régime des sociétés de personnes (BOI 4 B-4-09, n° 6).
b. Notion de sociétés cotées Les sociétés cotées sont celles qui font appel public à l'épargne et dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé français ou européen au sens des articles L 421-1 et L 422-1 du Code monétaire et financier, ou sur un marché présentant des caractéristiques équivalentes (BOI 4 B-4-09, n° 16). Sur la suppression de la notion d'appel public à l'épargne, voir n° 5059.

c. Calcul des plus ou moins-values nettes à long terme de l'exercice

1. Principe Relèvent notamment du régime fiscal des plus et moins-values à long terme, pour les sociétés soumises à l'IS (voir tableau de synthèse n° 2849) :

- le résultat de la cession des titres de participation (au sens fiscal) détenus depuis au moins deux ans, à l'exclusion des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, des OPCVM, des sociétés à prépondérance financière et des sociétés établies dans un Etat ou Territoire non coopératif (voir tableau ci-avant) (sur le cas particulier des cessions entre sociétés liées, voir exceptions **d.** ci-après) ;

- les (provisions pour) dépréciation (et reprises) portant sur ces titres quelle que soit leur durée de détention (voir n° 1850 s.) ;

- les produits de la propriété industrielle, sous certaines conditions, à hauteur du résultat de la gestion de la concession, de la sous-concession et de cession (voir n° 649-1 et 1743).

A la clôture de l'exercice, les plus-values et moins-values imposables au titre de l'exercice doivent faire l'objet d'une compensation par secteur d'imposition (plus-values à long terme exonérées ou taxables à 15 % ou 19 %), de façon à dégager, sur le cadre B de l'imprimé n° 2059-A, pour chaque secteur :

- soit une plus-value nette à long terme ;

- soit une moins-value nette à long terme.

2. Exceptions

- **Cession de titres entre entreprises liées** En cas de cession de titres de participation au sens fiscal (hors titres de SPI non cotées), détenus depuis moins de deux ans, la moins-value est placée en report d'imposition lorsqu'il existe des liens de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI (sur cette notion, voir n° 1808) entre l'entreprise cédante et la cessionnaire (CGI, art. 219-I-a septies). Ce même régime s'applique, sur option, aux plus-values de cession réalisées au titre d'exercices ouverts avant le 1er janvier 2012. La société cédante doit souscrire un état de suivi du résultat de cession en report, sous peine d'une amende de 5 % pour les moins-values réalisées au titre d'exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012, ou de remise en cause du report pour les plus-values réalisées au titre d'exercices ouverts avant cette date (CGI A III, art. 46 quater-0 RH ; voir Mémento Fiscal n° 19075). Le report prend fin si, avant l'expiration d'un délai de deux ans décompté à partir du jour où la cédante a acquis les titres, ceux-ci sont cédés à une entreprise non liée à la cédante ou en cas de rupture des liens de dépendance entre la cédante et la cessionnaire, en cas d'absorption de la société dont les titres ont été cédés (sauf si l'absorbante est liée à la cédante ou le devient à cette occasion), ou si la cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'opération (quel que soit son régime fiscal), n'est pas liée à la cessionnaire. La plus ou moins-value de cession qui avait été placée en report relève alors du régime du court terme. Sur les cas de sursis d'imposition en cas d'opérations de restructurations (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802 et 7812) ou d'opérations d'échange (voir n° 1910-4).
A défaut de survenance d'un de ces événements dans le délai de deux ans, la plus ou moins-value placée en report est imposable ou imputable au titre de l'exercice au cours duquel ce délai expire. Elle relève du régime du long terme.

- **Titres rémunérant un apport à une société en difficulté** En cas de cession dans les deux ans des titres reçus d'une société en difficulté en rémunération d'un apport intervenu depuis le 19 juillet 2012, la moins-value de cession de ces titres de participation n'est pas déductible à hauteur de la différence entre leur valeur d'inscription et leur valeur réelle lors de l'émission (CGI art. 39 quaterdecies 2 bis créé par la 2e loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958, art. 18).

- **Titres de sociétés à prépondérance financière** Ces titres sont exclus du régime du long terme, quelles que soient leur comptabilisation et leur durée de détention, sauf, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, pour les dépréciations (voir n° 1851) et les moins-values de cession de tels titres à hauteur des dividendes reçus de ces sociétés ayant bénéficié du régime des sociétés mères (voir n° 1861) au cours de l'exercice de cession ou des cinq exercices précédents (CGI, art. 219 I a ter modifié par la 2e loi de finances rectificative pour 2012, n° 2012-958, art. 16).

d. Traitement fiscal et retraitements extra-comptables des plus et moins-values nettes à long terme Le solde des plus et moins-values à long terme, tel qu'il est déterminé cadre B de l'imprimé n° 2059-A, doit être reporté sur l'imprimé n° 2058-A dans les conditions suivantes.

1. En cas de plus-value nette à long terme Plusieurs cas sont à envisager :

- si elle relève du **secteur exonéré,** la plus-value (composée de la plus-value de cession et des reprises de (provisions pour) dépréciation de titres du même secteur) est déduite en totalité du résultat fiscal au taux de droit commun (ligne WH de l'imprimé n° 2058-A) ;
En revanche, une quote-part de frais et charges doit être réintégrée au résultat imposable (ligne WQ et case M8 de l'imprimé n° 2058-A). Cette quote-part n'est assise que sur la plus-value nette de cession, à l'exclusion des reprises de (provision pour) dépréciation des titres du secteur exonéré. En conséquence, la plus-value nette à long terme déduite extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A ne correspond pas à l'assiette de la quote-part et un suivi extra-comptable est nécessaire.

- si la plus-value nette relève du **secteur au taux réduit (15 % ou 19 %),** elle peut être utilisée pour s'imputer (BOI 4 B-4-09 n° 39 à 43) :

- soit les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices (ou années) antérieurs (réalisées au taux de 15 %, 16,5 % ou 19 %) qui n'ont pas encore été imputées, à l'exclusion toutefois des moins-values qui relèvent du secteur exonéré : elle est déduite sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WW) ;

- soit les déficits antérieurs : elle est déduite sur l'imprimé n° 2058-A (sous réserve, le cas échéant, de l'application du plafonnement des déficits, voir Boi 4H-6-12, n° 20) (ligne XB) ;

- soit le déficit de l'exercice ou de l'année (ce qui revient à renoncer au régime du long terme) : aucune correction extra-comptable n'est à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A (les règles de plafonnement des déficits imputables n'étant pas applicables dans ce cas, voir BOI 4 H-6-12, n° 19) ;

- la plus-value nette, subsistant éventuellement après ces imputations, est imposée au taux réduit de :

- 15 % : elle est déduite sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WV) et fait l'objet d'une imposition séparée ;

- ou de 19 % : elle est déduite sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WP) et fait l'objet d'une imposition séparée.

2. En cas de moins-value nette à long terme Deux cas sont à envisager :

- si elle relève du secteur exonéré, elle n'est pas reportable et est définitivement perdue : elle est réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne ZN) ;

- si elle relève du secteur à 15 % ou 19 %, elle pourra seulement s'imputer sur les plus-values à long terme relevant de ce même secteur qui seront réalisées au cours des dix exercices suivants sans distinguer selon que ces moins-values relèvent du taux de 15 % ou 19 % : cette moins-value est à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne I8). En revanche, en cas de liquidation de la société, elle peut faire l'objet d'une imputation sur le bénéfice imposable au taux de droit commun, à hauteur de 15/33,33e ou 19/33,33e selon le taux dont elle relève (CGI, art. 219 a bis ; BOI 4 B-1-08, n° 124).

En outre, ces moins-values doivent être reportées sur l'imprimé n° 2059-C.

Pour les cessions de titres de portefeuille réalisées par des **sociétés de personnes détenues par des personnes physiques,** voir Mémento Fiscal n° 17870 à 18490.
Pour plus de détails, voir notre Hors-Série au FRC 2/12 Hors série inf. 1 « Du résultat comptable au résultat fiscal ».

1880

Comptabilité et fiscalité - **Projet de loi de finances pour 2013** - De nouvelles mesures défavorables aux entreprises ! *FRC 11/12 Inf. 1*

Prix de cession

1881

Il s'agit, en principe, **du prix indiqué dans l'acte, mais** diminué des frais inhérents à la cession.

Fiscalement, Il en est, en principe, de même. Toutefois, pour le calcul du résultat de cession, la **valeur vénale** des titres cédés peut être substituée au prix de cession par l'Administration si ce dernier est inférieur et si la minoration du prix relève d'un acte anormal de gestion (sur cette notion, voir n° 2151-1).

a. Frais inhérents à la cession Il s'agit des frais strictement nécessaires à la réalisation de l'opération de cession elle-même.

Tel est, à notre avis, le cas, par exemple, des frais de commissions ou de courtages versés à l'intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente.

Ces frais sont à comptabiliser, à notre avis, quelle que soit leur nature, au compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés » si la cession porte sur des immobilisations financières (caractère exceptionnel) ou, si la cession porte sur des valeurs mobilières de placement (caractère financier) au compte 667 « Charges nettes sur cession de valeurs mobilières de placement » ou 767 « Produits nets sur cession de valeurs mobilières de placement » (selon le solde négatif ou positif du résultat de cession).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 B-1-08, n° 158). Ainsi, les honoraires rémunérant une prestation d'intermédiation pour la conclusion d'une vente de titres constituent des frais inhérents à cette vente (CE 7 février 2007, n° 279588). En conséquence, ces frais viennent réduire le montant de la plus-value de cession ou augmenter le montant de la moins-value de cession, ce qui exclut leur déduction au taux plein lorsque le résultat de cession relève du régime du long terme (voir n° 1880).

b. Frais non inhérents à la cession Il s'agit, à notre avis, de charges diverses exposées pour la préparation de la vente qui ne sont pas nécessaires à la réalisation de celle-ci et qui n'ont pas pour contrepartie une augmentation de la valeur du bien cédé.

Comme par exemple les honoraires d'expertise ou de conseil.

Ces frais sont à comptabiliser, à notre avis, selon leur nature, dans les comptes 6271 « Frais sur titres » (achat, **vente,** garde), 6227 « Frais d'acte et de contentieux », 6226 « Honoraires » et 6222 « Commissions et courtages sur ventes ».

Fiscalement, Les honoraires d'expertise exposés pour déterminer la valeur de titres à céder ne constituent pas des frais inhérents à la cession de ces titres, même s'ils ont été engagés en vue de la réalisation de cette cession (CE 21 juin 1995, n° 132531 et Rép. Liot, Sén. 23 août 1966, p. 1198). Ces frais sont déductibles au taux de droit commun et ne suivent donc pas le régime de la plus-value ou moins-value de cession. Voir Mémento Fiscal n° 17810.

Valeur comptable lors de la cession

1882

Elle est constituée par une valeur brute, compte non tenu d'une éventuelle dépréciation.

Valeur brute

I. Principe
En principe, c'est le **coût d'entrée** (éventuellement réévalué) des valeurs mobilières cédées (voir PCG, art. 322-1).

Fiscalement, Il en est en principe de même, sous réserve notamment des deux points suivants :

a. Titres grevés d'un sursis d'imposition Le résultat fiscal de cession est alors calculé par rapport à la valeur fiscale des titres et non par rapport à leur coût de revient comptable. Tel peut notamment être le cas de titres échangés (voir n° 1910-4) ou de titres reçus dans le cadre de fusions ou opérations assimilées [voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8130 et n° 8630 (apport de titres) et n° 8710 (échange de titres chez les actionnaires de la société absorbée)].

b. Frais d'acquisition des titres de participation Le traitement fiscal des frais d'acquisition de titres de participation au sens fiscal (incorporation obligatoire au coût d'entrée avec possibilité d'amortissement, voir n° 1832-1) n'étant pas aligné sur leur traitement comptable (incorporation au coût d'entrée sans amortissement ou charge), le coût de revient fiscal de ces titres diffère de leur coût de revient comptable et les retraitements extra-comptables suivants sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A de l'exercice de cession (BOI 4 H-1-08, n° 31) :

- si les frais d'acquisition ont été comptabilisés en charges, la quote-part d'amortissements non encore déduite doit être déduite extra-comptablement (ligne XG),

- si les frais d'acquisition ont été comptabilisés dans le coût d'entrée des titres, la quote-part d'amortissements déjà déduite fiscalement par le biais d'amortissements dérogatoires doit être réintégrée (ligne WQ). Sur la déduction extra-comptable, à notre avis, du produit résultant de la reprise d'amortissements dérogatoires, voir n° 1884.

Pour les impacts négatifs d'une cession entre deux ans et cinq ans après l'acquisition des titres, voir n° 1832-1.

Sur le traitement des frais d'acquisition des titres en cas de fusion ou d'apport partiel d'actif, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7912.

Lorsque la cession porte sur une **fraction** d'un **ensemble de titres conférant les mêmes droits** (voir n° 1850), la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au **coût d'achat moyen pondéré (CMP)** ou, à défaut, en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés **(méthode Fifo)** (PCG, art. 332-2).

Remarque
Actions propres : seule la méthode de valorisation Fifo (ou Peps - premier entré, premier sorti) est autorisée (PCG, art. 445/50, voir n° 3186-1 IV).

Une fois la méthode comptable choisie pour chaque catégorie de titres conférant les mêmes droits (voir n° 1850), elle s'applique, à notre avis à tous les titres de cette catégorie, en application de la règle de permanence des méthodes.

Fiscalement, En revanche, la règle est en principe la méthode Fifo (CGI, art. 39 duodecies 6 al. 1 et CGI A III, art. 38 octies), sauf :

- deux cas d'atténuation [voir (1) tableau ci-après],

- pour les titres comptabilisés en titres de participation, pour lesquels la méthode du CMP est tolérée sous certaines conditions (D. adm. 4 B-3121, n° 25 et BOI 4 B-1-08, n° 149 à 151) [voir (2) tableau ci-après].

Le tableau ci-après, établi par nos soins, synthétise, en fonction de la qualification comptable des titres, les méthodes applicables sur les plans comptable et fiscal :

	Méthode comptable	**Méthode fiscale**	**Divergence**
Titres comptabilisés en titres de participation	CMP	Fifo (1)	**Oui**
		CMP sous certaines conditions (2)	Non
	Fifo	Fifo (3)	Non
Autres titres (Tiap, autres titres immobilisés, titres de placement)	CMP	Fifo (1)	**Oui**
	Fifo	Fifo (3)	Non
Actions propres	Fifo	Fifo (4)	Non

(1) Les entreprises peuvent retenir une valeur d'achat moyenne pondérée pour les titres de même nature dont l'acquisition échelonnée résulte d'un **même ordre d'achat** ou a été opérée au cours d'un même exercice (D. adm. 4 B-3121, n° 22).
(2) Pour les **titres comptabilisés en « Titres de participation »** (à l'exclusion de ceux comptabilisés dans un sous-compte spécial « titres relevant du régime du long terme »), l'Administration autorise l'utilisation du CMP (D. adm. 4 B-3121, n° 25), dans les conditions suivantes (BOI 4 B-1-08, n° 150) :
- la méthode du CMP ne s'applique pas en cas de cession de la totalité d'une ligne de participation en l'absence de cession partielle antérieure,
- la méthode du CMP est également appliquée sur le plan comptable,
- l'application du CMP ne doit pas avoir pour effet de générer ou d'accroître une moins-value à court terme, par rapport à l'application de la méthode Fifo. Pour un exemple d'application, voir ci-après Exemple 2.
En outre, selon le Conseil d'Etat, la méthode est applicable aux cessions de titres consécutives à un coup d'accordéon (CE 26 mars 2008, n° 301413 et CE 22 janvier 2010, n° 311339 ; voir n° 1920-2).
Remarque Double calcul du résultat de cession : en pratique, lorsque la méthode du CMP est appliquée comptablement et que la cession dégage une moins-value, l'entreprise doit procéder à un double calcul du résultat de cession (CMP/Fifo).
(3) Le choix de la méthode Fifo sur le plan comptable implique qu'elle soit retenue sur le plan fiscal (BOI 4 B-1-08, n° 150).
(4) BOI 4 B-1-08, n° 28.

II. Solution proposée pour pallier les conséquences des divergences entre règles comptables et fiscales

Fiscalement, Lorsque la même méthode ne peut être retenue sur le plan comptable et sur le plan fiscal, les **retraitements extra-comptables** correspondants doivent être pratiqués sur l'imprimé n° 2058-A de l'exercice de cession (ligne WQ et XG), en plus de ceux qui doivent être effectués pour l'application du régime du long terme (voir n° 1880).

Par simplification, il est possible, à notre avis, sur le plan comptable, d'abandonner la méthode du CMP pour retenir la méthode Fifo, en considérant qu'il s'agit d'un changement d'option fiscale justifié par le changement de la fiscalité. Dans ce cas, la méthode Fifo est appliquée de manière prospective (voir n° 364-2), c'est-à-dire aux cessions réalisées à compter de la date du changement d'option fiscale.
Lorsque des cessions partielles ont déjà été réalisées, la valeur comptable des titres cédés selon la méthode Fifo est obtenue en figeant la valeur de tous les titres à la date de changement d'option fiscale et en réputant cette valeur comme étant la nouvelle valeur unique des titres.

Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 365-2.

Pour le cas particulier de la cession de parts de sociétés de personnes, voir n° 1885.
En cas de cession de titres de même nature, pour partie acquis ou souscrits et pour partie reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif soumis au régime de faveur en matière d'IS, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10035 s.

Exemple

Exemple 1 **La méthode du CMP a pour effet de réduire le montant de la plus-value et d'en rendre une partie imposable au taux de droit commun**
La société A achète :

- en n, 1 000 actions de B au prix unitaire de 100,

- en décembre n + 1, 400 actions de B au prix unitaire de 150.

Elle vend, en juin n + 3, 500 actions au prix unitaire de 140.
a. Si la règle **Fifo** est appliquée, il en résulte une plus-value à long terme (cession des titres acquis en n, soit depuis plus de deux ans) de 500 × (140 - 100) = 20 000.
b. Le prix moyen pondéré s'élève à :
[[(100 × 1 000) + (150 × 400)] / 1 400] = 114,28
d'où une plus-value de 500 × (140 - 114,28) = 12 860.
Les 500 actions cédées sont réputées provenir, à concurrence de :

- 357 (soit 500 × 1 000 / 1 400) de l'année n (plus de deux ans),

- 143 de n + 1 (moins de deux ans).

La plus-value de 12 860 est donc réputée pour 9 182 à long terme et pour 3 678 à court terme.

Fiscalement, La cession dégageant une plus-value, **l'application de la méthode du CMP est autorisée.**

Exemple

Exemple 2 **La méthode du CMP a pour effet de réduire le montant de la moins-value et d'en rendre une partie déductible au taux de droit commun**
La société A achète :

- en n, 3 000 titres de B au prix unitaire de 130,

- en n + 1, 1 000 titres de B au prix unitaire de 120.

Elle cède, en n + 3, 3 000 titres de B pour un prix unitaire de 110.
a. Si la règle **Fifo** est appliquée, il en résulte une moins-value à long terme (cession des titres acquis en n, soit depuis plus de deux ans) de 3 000 × (110 - 130) = 60 000.
b. Le **prix moyen pondéré** s'élève à :
[[(3 000 × 130) + (1 000 × 120)] / 4 000] = 127,5
d'où une moins-value de 3 000 × (110 - 127,5) = (52 500).
En application de la méthode du CMP, les 3 000 actions cédées sont réputées provenir, à concurrence de :

- 2 250 (soit 3 000 × 3 000 / 4 000) de l'année n (plus de deux ans),

- 750 de n + 1 (moins de deux ans).

La moins-value de 52 500 est donc réputée pour 39 375 à long terme et pour 13 125 à court terme.

Fiscalement, La méthode du CMP ne peut être retenue car elle génère en partie une moins-value à court terme alors que la méthode Fifo ne génère qu'une moins-value à long terme.

Remarque
Perte d'intérêt du CMP : l'application de la méthode du CMP était traditionnellement favorable aux entreprises en cas de moins-values. En effet, lorsqu'une partie des titres était détenue depuis moins de deux ans, elle avait pour effet :

- de lisser le montant de la moins-value,

- et de réduire sa part à long terme (non déductible pour la plupart des titres de participation, voir n° 1880) au profit de sa part à court terme (déductible au taux de droit commun).

Cette optimisation étant supprimée pour les exercices clos à compter du 4 avril 2008 (voir ci-avant), le choix de la méthode du CMP a perdu une large part de son intérêt, d'autant qu'elle requiert, en pratique, un double calcul du résultat de cession en cas de moins-value [voir tableau (2) ci-avant].

Sur l'incidence d'une faculté de rachat (réméré), voir n° 1910-2 ou d'une attribution d'actions gratuites, voir n° 1920-1. Sur les conséquences d'un « coup d'accordéon », voir n° 1920-2.

Cession de titres reçus préalablement dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée entre sociétés sous contrôle commun

1883

Sur le plan comptable, la date d'acquisition des titres reçus de la société absorbée (ou apporteuse) à retenir pour déterminer la valeur brute des titres cédés en appliquant la méthode Fifo est, **en principe,** la date d'effet comptable de l'opération.

En effet, sur le plan comptable, en l'absence de disposition en ce sens prévue dans le PCG, il n'y a pas, à notre avis, de conservation, par la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) de l'historique des acquisitions réalisées par la société absorbée (ou apporteuse).
En outre, la date de jouissance des éléments apportés est bien la date d'effet comptable (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10510).

Fiscalement, En revanche, lorsque la fusion ou l'opération assimilée a été placée sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI, la **date** à prendre en compte est celle **de l'acquisition des titres par la société absorbée** (ou apporteuse). En effet, pour apprécier le délai de détention de deux ans (qui permet de déterminer si la plus-value est à court terme ou à long terme), la société absorbante ou bénéficiaire des apports est réputée avoir acquis les éléments d'actif immobilisé de la société absorbée ou apporteuse à la date de leur entrée dans le patrimoine de celle-ci ; autrement dit, ces éléments sont réputés figurer dans le patrimoine de la société absorbante depuis la date de leur acquisition par la société absorbée. En application de cette règle, la cession d'un élément reçu depuis moins de deux ans, sous le régime de faveur des fusions, peut donner lieu, le cas échéant, à l'application du régime du long terme dès lors que la cession intervient au moins deux ans à compter de l'entrée du bien dans le patrimoine de la société absorbée (Inst. 4 juillet 1966, n° 51 ; D. adm. 4 I-1242, n° 91 et D. adm. 4 B-2211, n° 10). A notre avis, cette règle qui sert à déterminer le délai de détention des titres cédés s'applique également pour la détermination du coût de revient des titres.
Toutefois, la Cour administrative d'appel de Versailles a jugé que cette position de l'Administration ne résultait pas du texte de loi et que le délai de détention s'appréciait par rapport à la date de l'opération d'apport (CAA Versailles 29 novembre 2011, décision, frappée d'un pourvoi, rendue dans le cadre d'un apport de titres suivi de leur annulation suite à une TUP générant une moins-value).

En conséquence, afin d'éviter toute divergence entre le traitement comptable et le traitement fiscal, il est possible, à notre avis, tant que cette position n'est pas infirmée par une autorité compétente, de **retenir sur le plan comptable la position fiscale.**

Cette position peut également, à notre avis, être justifiée par trois raisons supplémentaires. S'agissant d'une opération réalisée entre sociétés sous contrôle commun :

- l'opération réalisée constitue une restructuration intragroupe impliquant de maintenir une continuité, notamment dans la détention des titres,

- cette logique est également celle qui prévaut déjà pour la reprise de la valeur « éclatée » des actifs apportés à la valeur nette comptable (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8142) : les amortissements et les dépréciations figurant dans les comptes de la société absorbée (ou apporteuse) doivent également être maintenus dans les comptes de la société absorbante (ou bénéficiaire des

apports) si l'opération est, sur le plan fiscal, également réalisée à la valeur comptable (afin d'éviter une déconnexion entre comptabilité et fiscalité), ce qui est en général le cas ;

- l'historique des acquisitions est également conservé dans les comptes consolidés.

Pour un exemple, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8643.

Reprise des dépréciations et amortissements dérogatoires

1884

Les éventuelles dépréciations constituées avant la cession sont annulées, voir n° 1897.
Par ailleurs, lorsque les **frais d'acquisition** ont été incorporés au coût d'entrée des titres et que ceux-ci ont fait l'objet d'un amortissement sur le plan fiscal constatés par le biais d'**amortissements dérogatoires** (voir n° 1832-1), la cession des titres entraîne, à notre avis, la **reprise** de cette provision réglementée.

Fiscalement, Afin d'éviter que la comptabilisation de cette reprise aboutisse à remettre en cause la déduction au taux de droit commun des amortissements constatés, la reprise des amortissements dérogatoires devrait, à notre avis, être déduite extra-comptablement (imprimé n° 2058-A, ligne XG).

B. Cessions de parts de sociétés de personnes non soumises à l'IS

1885

La différence entre le prix de cession et la valeur comptable constitue le résultat de la cession (plus-value ou moins-value).

Fiscalement,

a. Taux Cette plus ou moins-value de cession est susceptible de bénéficier du régime du long terme (chez un associé soumis à l'IS) si les titres sont des titres de participation au sens fiscal détenus depuis au moins deux ans (BOI 4 B-1-08, n° 30, voir n° 1812). Pour les retraitements extra-comptables correspondants, voir n° 1880. Pour les cessions de parts de GIE, voir n° 1940-2.

b. Montant Le régime fiscal des sociétés de personnes (SNC, GIE, sociétés civiles...) non soumises à l'IS est caractérisé par un principe de détermination de l'assiette imposable au niveau de la société et une imposition des résultats directement au niveau des associés. La quote-part de résultat bénéficiaire ou déficitaire revenant à chaque associé est considérée comme réalisée par la société (et donc immédiatement taxable chez l'associé au nom de celle-ci) dès la date de clôture de l'exercice de la société de personnes, indépendamment de la décision ou non de distribuer un résultat et de la date de cette distribution (voir n° 1870 s.).

En conséquence, la cession des parts d'une société de personnes non soumise à l'IS peut donner lieu chez l'associé de la société de personnes à une « double imposition » ou « double déduction » résultant de la prise en compte dans la plus ou moins-value de cession :

- des résultats déjà imposés antérieurement au niveau de l'associé mais non encore distribués par la société de personnes à la date de cession,

- des déficits fiscaux déjà imputés mais non comblés.

Afin d'atténuer ce mécanisme de double imposition ou déduction, le Conseil d'Etat a jugé que le prix de revient servant à déterminer la plus ou moins-value professionnelle réalisée en cas de cession de parts d'une société de personnes non soumise à l'IS est égal à la somme algébrique des éléments suivants (CE 16 février 2000, n° 133296 repris dans Rép. Gard, AN 31 janvier 2006, p. 985) :

Prix d'acquisition des parts
+ quote-part de résultat bénéficiaire précédemment imposée chez l'associé cédant

+ pertes antérieures comblées par l'associé
- quote-part de résultat déficitaire précédemment déduite par l'associé cédant [1]
- bénéfices ayant donné lieu à la répartition au profit de l'associé cédant
(1) A l'exclusion des déficits qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer au contribuable un avantage fiscal définitif. Exemple : souscription au capital de sociétés soumises à l'IS ayant pour activité le financement de la pêche artisanale (CGI, art. 238 bis HO).

L'Administration admet d'appliquer ce même mode de détermination du prix de revient des titres en cas de réévaluation par un associé à l'IS de ses titres dans une société non soumise à l'IS (Rescrit du 28 février 2012, n° 2012/18 ; voir n° 1905-3). Les retraitements extra-comptables correspondants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A de l'exercice de cession (lignes WQ et XG).

Remarques

1. Suivi des titres Les éléments à retenir pour le calcul de la plus-value de cession sont ceux intervenus depuis l'acquisition des titres (TA Montreuil 2 décembre 2010, n° 09-4802 et 10-11035). En l'absence de date butoir pour la prise en compte des éléments ci-avant dans la détermination du prix de revient, un suivi particulier devra donc être mis en place pour connaître l'historique de ces différents montants.

2. Méthode Fifo Dans le cas où les titres en portefeuille ont été achetés à des dates différentes, le Conseil d'Etat préconise de calculer un prix de revient fiscal pour chaque lot de titres acquis à la même date en appliquant la méthode de correction algébrique instaurée dans l'arrêt. Il conviendra donc dans ce cas de figure de retenir la méthode Fifo et non celle du prix unitaire moyen pondéré. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 37735 à 37750.

VII. Tableau comparatif des règles comptables générales concernant les 4 catégories de titres

1886

	Titres de participation	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)	Autres titres immobilisés	Valeurs mobilières de placement
Critères de classement	Conservés durablement et destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice (C. com. art. R 123-184). Présomption si détention > 10 %(PCG 82, p. I.42) [1], voir n° 1812	Destinés à l'activité de portefeuille, qui consiste à investir pour retirer, à plus ou moins longue échéance, une certaine rentabilité, sans intervention dans la gestion (Avis CNC n° 30), Voir n° 1813	Conservés durablement, mais leur détention est subie plutôt que voulue et n'est pas jugée utile à l'activité de l'entreprise (précision du PCG 82, p. I.42 et Bull. COB n° 209) [1], voir n° 1814	Détenues pour être recédées à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital (PCG 82, p. I.44) [1], voir n° 1815
Coût d'entrée	Coût d'acquisition, les frais d'acquisition [2] pouvant être : - soit incorporés au coût d'acquisition, - soit inscrits directement en charges (voir n° 1832-1 et 1832-2)			
Valeur d'inventaire [3]	Valeur d'utilité pouvant prendre en compte :	Valeur tenant compte de perspectives	Valeur actuelle, c'est-à-dire (PCG, art. 332-6) :	

		Titres de participation	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)	Autres titres immobilisés	Valeurs mobilières de placement
		cours de bourse, actif net, rentabilité, motifs de la transaction d'origine, perspectives de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique, utilité pour l'entreprise (PCG, art. 332-3), voir n° 1842	d'évolution générale de l'entreprise (dont les titres sont détenus) et fondée notamment sur la valeur du marché (PCG, art. 332-5), voir n° 1844	- titres cotés : cours moyen du dernier mois de l'exercice [4] - titres non cotés : valeur probable de négociation (prix des transactions récentes, valeur mathématique, rendement, importance des bénéfices, activité de la société...) [4], voir n° 1846	
Valeur au bilan	Calcul des plus ou moins-values latentes	En comparant le coût d'entrée et la valeur d'inventaire, à notre avis (PCG 82, p. II.9), « par catégorie de titres de même nature entraînant les mêmes droits », il en résulte (PCG, art. 322-2) : - des plus-values latentes - des moins-values latentes Voir n° 1850			
	Possibilité de compensation entre plus ou moins-values	En principe : aucune (Bull. COB n° 209, p. 6 ; voir n° 1851) Exception : - évaluation par équivalence (titres de sociétés contrôlées de manière exclusive) (C. com. art. L 232-2 ; voir n° 1855 s.)	Aucune (Bull. COB n° 209, p. 6 ; voir n° 1852)	En cas de baisse anormale momentanée (PCG, art. 332-7, 332-9 et avis CU CNC n° 2002-C ; voir n° 1853-1)	En cas de baisse anormale momentanée (PCG, art. 332-7, 332-9 et avis CU CNC n° 2002-C ; voir n° 1854) [5]
	Comptabilisation	- Plus-values latentes non comptabilisées (C. com. art. L 123-18) - Moins-values latentes dépréciées (C. com. art. L 123-18) dans le résultat financier (liste des comptes du PCG), voir n° 1850			
	Plus ou moins-values	Dans le résultat exceptionnel, éclaté entre (PCG, art. 446/67 et art. 447/77) : - valeur comptable des titres cédés - prix de cession Voir n° 1898	Dans le résultat exceptionnel, et uniquement pour le montant net (PCG, art. 444/46), voir n° 1898-1	Dans le résultat exceptionnel, éclaté entre (PCG, art. 446/67 et art. 447/77) : - valeur comptable des titres cédés - prix de cession Voir n° 1898	Dans le résultat financier, et uniquement pour le montant net (PCG, art. 444/46 ; voir n° 1899)
	Valeur comptable des titres cédés	Lorsque la cession porte sur une fraction d'un ensemble de titres conférant les mêmes droits : CMP ou Fifo [6] Voir n° 1882			
Cession	Reprise de dépréciations	Normalement dans le résultat financier comme la dotation (PCG, art. 442/29), mais éventuellement dans le résultat exceptionnel afin de ne pas déséquilibrer les résultats courant et exceptionnel (Rec. OEC n° 1.18 ; voir n°	Normalement dans le résultat financier comme la dotation (PCG, art. 442/29), mais éventuellement dans le résultat exceptionnel afin de ne pas déséquilibrer les résultats courant et exceptionnel (Rec. OEC n° 1.18 ; voir n°	Normalement dans le résultat financier comme la dotation (PCG, art. 442/29), mais éventuellement dans le résultat exceptionnel afin de ne pas déséquilibrer les résultats courant et exceptionnel (Rec. OEC n° 1.18 ; voir n°	Dans le résultat financier (PCG, art. 442/29 ; voir n° 1897)

		Titres de participation	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)	Autres titres immobilisés	Valeurs mobilières de placement
		1897)	1897)	1897)	
Information en annexe		Méthodes retenues pour la détermination de la valeur d'inventaire (C. com. art. R 123-196-1° et 2°) et écarts entre les valeurs au bilan et les valeurs boursières (Bull. COB n° 209)			
		Un des points les plus significatifs de l'annexe (Rapport COB 1985 ; voir n° 2005-1)	Information particulière (PCG, art. 531-2/21 et 532/532-6) : valeur estimative du portefeuille et variation (voir n° 2005-2)	Selon importance	

(1) Sur la valeur des définitions du PCG 82, voir n° 1810.
(2) La remarque sur les frais d'acquisition ne concerne pas, à notre avis, les comptes consolidés ceux-ci étant, sous certaines conditions, obligatoirement comptabilisés dans le coût d'entrée des titres.
(3) A faire figurer sur le document d'inventaire (C. com. art. R 123-177 et Bull. COB n° 209 et 243).
(4) A l'exception des titres détenus en vue de réduire le capital (voir n° 3179-3) ou en vue d'être attribués aux salariés dans le cadre de plans de stock-options ou d'attributions gratuites d'actions (sous certaines conditions, voir n° 3195-3 et 3196-3).
(5) Uniquement pour les titres cotés et les OPCVM à valeur liquidative quotidienne, voir n° 1854.
(6) Sauf actions propres (Fifo obligatoire), voir n° 1882.

Section 3 Schémas usuels et problèmes de comptabilisation

I. Opérations courantes (généralités)

A. Souscription ou acquisition de titres

Date d'enregistrement

1890

L'acquisition est à enregistrer lors du **transfert de propriété** des titres.
Les règles applicables en matière de cession (définies par le Code de commerce et le Code monétaire et financier, voir n° 1895) sont, à notre avis, également à retenir lors de l'acquisition ou de la souscription des titres. En conséquence, le transfert de propriété intervient **au moment de l'inscription des titres au compte de l'acheteur.**
Sur la détermination de cette date :

- en cas d'acquisition de **titres négociés sur les marchés réglementés et les systèmes multilatéraux de négociation,** voir n° 1895 I ;

- en cas d'acquisition de **titres non admis à la négociation sur un marché réglementé,** voir n° 1895 II.

S'agissant d'un **achat à terme** (par exemple service à règlement différé, voir Mémento Sociétés n° 63473) **en bourse,** c'est le transfert sur le registre des sociétés (qui est effectué seulement à la liquidation) qui emporte livraison du bien (et donc détermine la date de comptabilisation).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7802.

Traitement comptable

1891

Que les valeurs mobilières soient immédiatement libérées ou non, le prix d'acquisition (ou de souscription) est débité pour le montant total (partie libérée + partie non libérée, voir n° 1905-1) au compte de valeurs mobilières concerné (261, 266, 271, 272, 273, 50) par le crédit (PCG, art. 442/26, 442/27, 444/46 et 445/50) :

- du compte financier concerné (paiement comptant) ;

- du compte 4041 « Fournisseurs Achats d'immobilisations » (titres immobilisés) ou 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement » (partie libérée) ;

- du compte 269, 279, 509 « Versements restant à effectuer sur... » (partie non libérée).

Pour le détail de ces comptes, voir liste des comptes du PCG, n° 7002 et n° 7005.

Cas particuliers des entreprises liées - Parts et créances (sur leur définition, voir n° 1808) : les comptes 25 et 501 devraient en principe être utilisés, conformément à la 4e directive (art. 56).
Pour les titres d'autocontrôle, voir n° 1807.

B. Dépréciation financière des titres

1893

Le schéma de comptabilisation est le suivant (PCG, art. 442/29 et 445/59) :

Fiscalement, Voir n° 1850 à 1854.

I. Constitution de la dépréciation
Lors de sa constitution, la dépréciation est débitée au compte **6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers »** (68662 « Immobilisations financières » ; 68665 « Valeurs mobilières de placement ») par le crédit du compte 296, 297 ou 590, selon la nature des valeurs mobilières concernées.

Toute charge financière est, à notre avis, comptabilisée comme telle quel que soit son caractère, habituel ou exceptionnel (précision du PCG 82, p. II.51). Il en résulte donc que les dépréciations de titres sont toujours à caractère financier.
Il en est ainsi (Rec. OEC « Principes comptables » n° 1.18, « les provisions ») même en cas d'événements exceptionnels intervenus dans une filiale ; mais, dans ces cas, il est indispensable de donner en annexe des informations permettant de corriger le résultat courant (voir ci-après **II.**).

II. A la clôture de chaque exercice

- l'augmentation de la dépréciation fait l'objet de la même écriture ;

- la diminution de la dépréciation est débitée au compte 296, 297 ou 590 par le crédit du compte **7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »** (78662 « Immobilisations financières », 78665 « Valeurs mobilières de placement »).

En principe, toutes les dotations ou reprises de dépréciations doivent figurer en résultat financier et il ne nous paraît pas possible de déroger à la règle, à la différence des cessions (voir n° 1897).
Toutefois, pour une bonne information, deux solutions paraissent possibles :

- pour l'OEC (Rec. n° 1.18), le fait que les éléments financiers fassent systématiquement partie du résultat courant peut impliquer de devoir fournir en **annexe** des informations permettant de le corriger (par exemple, en cas de dépréciation de titres constituée en raison d'événements exceptionnels intervenus dans une filiale et qui ne devraient pas influencer le résultat courant) ;

- à notre avis, l'utilisation de deux lignes distinctes dans le résultat financier (« Résultat financier hors éléments exceptionnels » et « Résultat financier - éléments exceptionnels ») permettrait de voir directement l'impact à la lecture du compte de résultat.

III. Lors de l'annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou ayant rempli son objet
Le compte de dépréciation est débité, pour solde, par le crédit du compte 7866 (mêmes subdivisions que ci-avant).

Voir toutefois n° 1897 en cas de cessions d'immobilisations financières.

Exemple

Exemple Des titres de participation acquis pour une valeur de 100 000 l'année n font l'objet en fin n d'une dépréciation de 50 000, portée à 60 000 en fin n + 1. L'exercice n + 2 ces titres sont vendus.

Remarque
Dépréciations figurant déjà dans les bilans antérieurs : elles ne peuvent donner lieu, chaque exercice, à une reprise de la totalité des dépréciations antérieurement constituées et à une nouvelle dotation (supérieure). En effet, le PCG (art. 442/29) raisonne en variations (augmentation ou diminution) de la dépréciation déjà existante, la reprise et la (re)dotation en totalité ne semblent donc pas être la règle.

Sur la possibilité d'éclatement du compte 7866 entre charge effective et excédent de dépréciation, voir n° 1560.

C. Cession de titres financiers

Date d'enregistrement

1895

La cession de titres financiers est à enregistrer lors du **transfert de propriété des titres.** Ce dernier résulte de **l'inscription des titres au compte-titres de l'acheteur** (C. mon. fin. art. L 211-17).

Remarque
Titres nominatifs ou titres au porteur : la distinction entre titres nominatifs ou au porteur est sans portée pratique puisque la transmission s'effectue de la même manière, par simple virement de compte à compte (C. mon. fin. L 211-15). La seule différence tient notamment à la détermination du teneur de compte (société émettrice si les titres sont nominatifs, intermédiaire financier si les titres sont au porteur).

Juridiquement, La procédure à suivre est différente selon que les titres sont ou non cédés sur un marché réglementé. Pour plus de détails sur les conditions de cession et de transfert de propriété de titres financiers, voir Mémento Sociétés n° 62500 à 62536.

I. Titres négociés sur les marchés réglementés et les systèmes multilatéraux de négociation
L'inscription au compte de l'acheteur intervient à la date de dénouement effectif de la négociation mentionnée dans les règles de fonctionnement de ce système, c'est-à-dire, en principe, au terme d'un délai de trois jours de négociation après la date d'exécution des ordres (Règl. gén. AMF, art. 570-2).
Toutefois, lorsque le règlement et la livraison des titres sont assurés par un système prévoyant un dénouement **irrévocable en continu,** le transfert de propriété n'intervient que lorsque l'acheteur a réglé le prix de la transaction (C. mon. fin. art. L 211-17, al. 3). Les parties déterminent la date à laquelle les opérations de règlement et de livraison doivent être effectuées (Règl. gén. AMF, art. 570-7).

Tant que l'acheteur n'a pas réglé le prix de la transaction, l'intermédiaire (participant au système de règlement et de livraison d'instruments financiers) qui a reçu ces titres en est le propriétaire (C. mon. fin. art. L 211-17, al. 3).

Pour plus de détails ainsi que sur les exceptions prévues par le règlement général de l'AMF, voir Mémento Sociétés n° 62530 et 62533.

Sur l'information à déclarer à l'AMF en cas de position courte nette, voir n° 2018-2.

II. Titres non admis à la négociation sur un marché réglementé
La date d'inscription des titres au **compte de l'acheteur** est fixée par l'accord des parties et notifiée à la société émettrice des valeurs cédées (C. com. art. R 228-10).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 62536.

III. Vente à terme en bourse de titres détenus
(par exemple service à règlement différé, voir Mémento Sociétés n° 63473) Dans ce cas, l'inscription en compte chez l'intermédiaire boursier emporte livraison du bien. L'enregistrement comptable chez le vendeur devrait donc, en principe, être constaté à cette date.
S'il doit résulter de la vente à terme :

- **une plus-value,** elle n'est toutefois pas à constater avant la date de la remise des fonds contre la livraison des titres (généralement en fin de mois). Avant cette date le produit est certain mais non réalisé au sens de l'article C. com. L 123-21 ;

Toutefois, il serait souhaitable que les organismes compétents prennent clairement position sur ce point. En effet, un certain nombre d'entreprises sont tentées, par analogie avec la constatation des résultats sur le Matif (voir n° 2142 s.) et s'agissant de titres cotés, d'enregistrer cette plus-value qui, en l'état actuel des textes, ne peut pas l'être.

- **une moins-value,** une dépréciation doit être constituée.

Ces solutions s'appliquent, à notre avis, à tout **engagement** de cession pris **avant la clôture** de l'exercice, lorsque l'acte de cession est passé après la clôture.

Annulation des dépréciations

1897

Selon le PCG (art. 442/29 et 445/59), si une dépréciation a été antérieurement comptabilisée, elle n'entre pas dans le calcul de la plus ou moins-value de cession. Elle est, en effet, toujours annulée par reprise au compte 786 « Reprises sur dépréciations (à inscrire dans les produits financiers) ».

Fiscalement, Voir n° 1850 à 1854.

Mais, pour les immobilisations financières, la solution du PCG a pour effet de faire apparaître sur l'exercice de cession, d'une part, un produit financier (reprise de dépréciation) et, d'autre part, une charge exceptionnelle (moins-value de cession). C'est pourquoi l'OEC (Rec. « Principes comptables » n° 1.18 « les provisions ») estime que l'« **on peut admettre** qu'une dépréciation sur titres de participation soit **reprise dans le résultat exceptionnel** lorsque les titres sont cédés et ce afin de ne pas déséquilibrer le résultat courant et le résultat exceptionnel ». Une information sera alors fournie dans l'annexe.
Cette solution pratique, que les entreprises trouveront logique, constitue en fait, plus qu'une dérogation, une remise en cause, dans ce cas particulier, de la règle générale du strict parallélisme entre les dotations et les reprises.
Cette solution nous paraît aussi pouvoir être retenue, dans des cas particuliers, en ce qui concerne les reprises de provisions pour risques sur les filiales (notamment en cas d'appel en garantie), les reprises de dépréciation des créances sur les filiales (notamment en cas d'abandon de ces créances), etc.

Cession de titres de participation ou d'autres titres immobilisés

1898

Les éléments de la cession constituent, sauf cas particuliers, des **charges** et des **produits exceptionnels.** L'on considère, en effet, que l'objet de l'entreprise n'est pas de vendre ces titres et que, par conséquent, il s'agit d'**opérations exceptionnelles.**

Fiscalement, Voir n° 1880.

La comptabilisation s'effectue de la manière suivante (PCG, art. 442/26 s., 446/67 et 447/77) :

I. Enregistrement de la valeur comptable des titres cédés
Cette valeur, déterminée au n° 1882, est enregistrée (compte non tenu d'une éventuelle dépréciation) au débit du compte 6756 « Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés - Immobilisations financières » par le crédit du compte de valeurs mobilières concerné.

II. Enregistrement du prix de cession
Il est porté au crédit du compte 7756 « Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières » par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » ou du compte financier concerné.

En principe, à l'exception des Tiap (voir n° 1898-1), la valeur comptable des titres cédés figure au débit du compte de résultat et le prix de cession figure au crédit du compte de résultat. A notre avis, dans certains cas, il paraît possible (avec une information dans l'annexe), mais cela ne constitue pas une règle générale, de présenter dans le résultat exceptionnel uniquement les plus ou moins-values de cession sur titres de participation (comme pour les Tiap et les valeurs mobilières de placement).

Sur la comptabilisation des frais de cession, voir n° 1881.
Sur la cession des Tiap, voir n° 1898-1.

III. Annulation de la dépréciation (le cas échéant)
L'annulation d'une éventuelle **dépréciation** est effectuée par le compte 786 « Reprises sur dépréciation (à inscrire dans les produits financiers) », voir toutefois n° 1897.

Exemple

Exemple Cession de 3 000 titres, dont le coût de revient unitaire s'élève à 100, le prix de vente total à 260 000 et les frais inhérents à la cession à 10 000 (sur cette notion de frais, voir n° 1881). Ils ont fait l'objet d'une dépréciation de 100 000.

Le compte 786 peut être ventilé pour distinguer les reprises correspondant aux excédents de dépréciations (voir n° 1560).

Cession de Tiap

1898-1

Les éléments de la cession constituent, comme pour les titres de participation, des charges et des produits exceptionnels. En revanche, comme pour les valeurs mobilières de placement, seul le résultat de la cession est enregistré (et non plus ses deux composants : prix de cession d'une part, et valeur comptable, d'autre part).

Fiscalement, Voir n° 1880 s.

La comptabilisation s'effectue de la manière suivante (PCG, art. 442/29, 444/46, 446/67 et 447/77) :

I. Sortie des titres de l'actif
Le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des Tiap, par le crédit :

- du compte 7756 « Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières », lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est crédité par le débit du compte 7756 ;

- du compte 6756 « Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés - Immobilisations financières » lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 273 est crédité par le débit du compte 6756.

Sur la comptabilisation des frais de cession, voir n° 1881.

II. Annulation de la dépréciation éventuelle
La dépréciation éventuelle est annulée par le crédit du compte 786 « Reprises sur dépréciations (à inscrire dans les produits financiers) », voir toutefois n° 1897.

Cession de valeurs mobilières de placement

1899

Selon le PCG (art. 442/29, 444/46, 445/50, 446/66, 446/67, 447/76 et 447/77), exceptionnellement, contrairement à la solution retenue pour les titres de participation et les autres titres immobilisés, **seul le résultat de la cession est enregistré** (et non plus ses deux composants : prix de cession, d'une part, et valeur comptable, d'autre part). Par ailleurs, la cession de valeurs mobilières de placement est considérée comme une **opération financière** (alors que celle de titres de participation est une opération exceptionnelle).

Fiscalement, Voir n° 1880 s.

I. Comptabilisation de la cession
Il en résulte un traitement et un enregistrement différents de ceux retenus pour les titres de participation :

a. Le compte 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement » (ou le compte de trésorerie concerné) est débité du prix de cession par le crédit :

- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » lorsque la cession est génératrice d'un profit (le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition) ;

- du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » lorsque la cession est génératrice d'une perte (le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition).

Sur la comptabilisation des **frais de cession,** voir n° 1881.

b. Simultanément, les comptes 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété » ou 505 à 508 sont crédités par le débit du compte 767 ou 667.

Ces deux écritures a. et b. **peuvent être regroupées,** la différence entre le prix de cession et le prix d'achat étant soit créditée au compte 767 (plus-value), soit débitée au compte 667 (moins-value).

II. Annulation des dépréciations
En revanche, et comme pour les titres de participation, l'annulation des dépréciations éventuellement constituées est effectuée par le compte 786 « Reprises sur dépréciations (à inscrire dans les produits financiers) ».

Exemple

Exemple

- valeur mobilière de placement A, acquise pour 100 000, dépréciée de 20 000 l'année n - 1, cédée l'année n pour 71 000 avec des frais inhérents à la cession de 1 000 (sur cette notion, voir n° 1881).

- valeur mobilière de placement B, acquise pour 200 000, dépréciée de 30 000 l'année n - 1 et cédée l'année n pour 223 000 avec des frais de cession de 3 000.

Exemple

Dans l'exemple précédent, cette compensation conduit à faire apparaître une charge nette de (29 - 23) = 6.

II. Eléments communs à plusieurs catégories de titres

A. Titres présentant des caractéristiques particulières

Titres non entièrement libérés

1905-1

Pour les titres qui sont en outre libellés en devises, voir n° 1905-2.

I. Traitement comptable
Selon le PCG (art. 442/26, 442/27, 445/50), que les valeurs mobilières soient immédiatement libérées ou non, le prix d'acquisition (ou de souscription) est **débité pour sa valeur totale (libérée + non libérée)** au compte de titres concerné (261, 266, 271, 272, 273, 50...) par le crédit :

- du compte financier concerné (paiement comptant) ;

- du compte 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » (titres immobilisés) ou 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement » (partie libérée) ;

- du compte 269, 279, 509 « Versements restant à effectuer sur... » (partie non libérée) ;

II. Dépréciation
Il convient, à notre avis, de l'apprécier par rapport au coût total inscrit à l'actif (y compris donc sur la partie restant à libérer).

Titres en devises

1905-2

I. Coût d'entrée
Ils sont enregistrés pour le prix d'acquisition converti en monnaie nationale (euro) au cours de change à la date de chaque opération (PCG, art. 342-2).
Compte tenu des modalités de règlement, si le prix payé après conversion en monnaie nationale est différent, la différence constitue, en principe, une différence de change à enregistrer dans les charges ou produits financiers.

Fiscalement, Voir commentaires n° 1421.

Cas particuliers :

a. Utilisation d'un cours à terme Le PCG (art. 341-1) indique que le cours de change de chaque opération est celui inscrit à la cote des changes publiée au JO. Il s'agit donc, en principe, d'un **cours comptant. Toutefois,** le CNC (document n° 67 intitulé « rapport d'étude sur l'évaluation des créances et des dettes dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères », octobre 1987) propose une approche différente (voir n° 2082 I.). Ainsi, il est, à notre avis, possible de retenir un cours à terme dès lors qu'il existe un différé de paiement et que la société s'est couverte par des opérations réalisées avant la date d'acquisition des titres.

b. Titres en devises **non entièrement libérés** A notre avis :

- le prix d'acquisition total (y compris la part non libérée) est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération d'acquisition et porté définitivement à l'actif ;

- la part non libérée, qui est inscrite en contrepartie au passif, constitue une dette en devises à traiter ultérieurement comme telle. Les éventuelles différences de change constituent des charges ou des produits financiers.

La société qui a décidé d'acquérir les titres, prend (sauf couverture) un risque de change pour la période allant de l'acquisition à la libération définitive.

c. Transformation d'un prêt ou d'une créance en devises en achat d'actions Voir n° 1918-4.

II. Valeur d'inventaire et valeur au bilan
Selon le PCG (art. 342-2), la valeur d'inventaire est convertie au cours de change à la date de clôture de l'exercice (cours de change de fin d'exercice).
Ainsi, les autres titres immobilisés et les valeurs mobilières de placement sont évalués (PCG, art. 342-3) :

- si les titres sont cotés en France : aux cours français,

- si les titres sont cotés seulement à l'étranger : aux cours étrangers auxquels on applique le cours de change à la date de clôture.

A la clôture de chaque exercice, la valeur actuelle des titres de placement cotés (titres immobilisés et valeurs mobilières de placement) étant estimée au cours moyen du dernier mois (voir n° 1846-1), il en résulte que les titres, libellés en devises, cotés :

- en France et émis en France, sont évalués aux cours moyens du dernier mois publiés dans la cote officielle d'Euronext Paris (voir n° 1846-1),

- en France mais émis à l'étranger, sont évalués aux cours moyens inscrits à la cote des changes publiée au Journal Officiel,

- seulement à l'étranger, sont évalués aux cours étrangers auxquels s'applique le dernier cours de change à la date de clôture.

En cas de baisse du cours de la devise :

- s'il s'agit de **titres de participation ou** de **Tiap,** compte tenu des méthodes d'appréciation de la valeur d'inventaire (voir n° 1840 s.), cette simple baisse ne paraît pas, à notre avis, systématiquement suffisante pour justifier une dépréciation ;

Sur le lien avec une provision pour implantation à l'étranger, voir n° 3230.

- s'il s'agit **d'autres titres immobilisés ou de valeurs mobilières de placement,** la fluctuation du cours de la devise a une incidence sur la dépréciation mais elle n'est pas systématique ; en effet, une baisse du cours de la devise peut être compensée par une hausse du cours du titre et réciproquement.

Les obligations convertibles en actions, libellées en devises, nous paraissent devoir suivre le même traitement.

Cas particuliers :

a. Titres en devises **non entièrement libérés** La part non libérée au passif doit, à notre avis, être estimée selon le cours de clôture et un écart de conversion actif ou passif dégagé. Toutefois, en cas de perte latente, celle-ci paraît pouvoir n'être prise en compte qu'en partie (voir n° 2083-2).

b. Titres immobilisés étrangers, **financés par un emprunt en monnaie locale** Il n'est pas, en principe, constitué de provision globale pour la perte latente, attachée à l'emprunt. A notre avis, la réciproque est vraie : lorsque la dépréciation des titres provient de la baisse du cours de la devise, elle est couverte par la baisse de la somme à rembourser ; il n'y a donc pas lieu, dans ce cas, de constituer une dépréciation pour la partie correspondant à la fraction d'emprunt non encore remboursée.

III. Dividendes reçus de l'étranger
Sur la comptabilisation des dividendes en cas de crédit d'impôt correspondant à une retenue à la source étrangère, voir n° 1863 s.

IV. Cession
Le prix de cession est le prix converti en monnaie nationale au cours de change du jour de l'opération, la valeur comptable brute figurant déjà en monnaie nationale dans la comptabilité.
En ce qui concerne le traitement comptable, il est identique à celui de la cession d'immobilisations en devises (voir n° 1566-1).
Toutefois, pour les immobilisations financières, la **distinction** entre résultat de change et résultat de cession n'est **pas prévue** par le PCG.

Titres réévalués

1905-3

L'ensemble des **textes et commentaires** relatifs à l'opération de réévaluation elle-même font l'objet d'un regroupement **aux n° 3305 s.**
Les conséquences comptables particulières sont examinées ci-après :

I. Dépréciation
Le traitement comptable est **globalement identique** à celui des immobilisations incorporelles ou corporelles non amortissables **quelle que soit la réévaluation** (légale ou libre) (voir n° 1561 s.), sauf à utiliser les comptes 6866 et 7866 au lieu des comptes 6876 et 7876.
Toutefois, le fait qu'il puisse y avoir plusieurs titres d'une même catégorie et que l'on utilise la méthode du coût moyen pondéré peut poser des **problèmes** mais uniquement pour les réévaluations de **1976 et** celles **entre 1980 et 1983.**

Par exemple, si une entreprise détient dans son portefeuille des titres A dont certains ont fait l'objet de la réévaluation légale de 1976, le problème est de savoir, à la clôture de l'exercice, s'il faut apprécier séparément ou non les titres A réévalués et non réévalués et si la comptabilisation diffère selon que l'écart de réévaluation a été incorporé ou non au capital.

a. Ecart de réévaluation non incorporé au capital
Lorsqu'un lot de titres de même nature a été acquis à des périodes différentes, la fraction détenue à fin 1976 ayant été réévaluée, il convient à notre avis :

- de **déterminer la dotation aux dépréciations de la même manière que s'il n'y avait pas eu de réévaluation,** c'est-à-dire par différence entre le prix d'achat ou de souscription et la valeur actuelle ;

- d'annuler la réserve de réévaluation non encore capitalisée directement par le crédit d'un compte de dépréciation à l'actif.

A notre avis, si ultérieurement la dépréciation devient sans objet (les titres s'étant appréciés), inversement la réserve de réévaluation est reconstituée afin d'éviter que la dépréciation, qui n'a pas été déduite du résultat antérieurement, ne vienne le majorer. Mais cette reconstitution s'effectue après la reprise de dépréciation correspondant à la dotation constatée par résultat.

Exemple

Exemple Titres A détenus dans la société X :

Lot 1 : prix d'achat :		100
réserve de réévaluation (non capitalisée) :		70
Valeur réévaluée :		170
Lot 2 : prix d'achat (pas de réévaluation) :		300
Valeur brute au bilan à fin n :		470
Valeur d'inventaire à fin n :		350
Dépréciation globale (de l'exercice par hypothèse) :		120

S'il n'y avait pas eu de réévaluation, l'incidence sur le résultat aurait été de :

Prix d'achat Lots 1 et 2 :	400	(= 100 + 300)
Valeur d'inventaire :	350	
Dotation aux dépréciations :	50	

La ventilation de la dépréciation des titres (pour 120) de l'exercice n au crédit du compte 29 s'effectue donc, à notre avis de la manière suivante :

Annulation de la réserve de réévaluation (compte 1053) :	70
Dotation aux dépréciations (compte 6866) :	50

Fiscalement, L'annulation de la réserve n'a pas d'incidence. La dotation de 50 est une moins-value à long terme (s'agissant par hypothèse de titres de participation).

Si, par exemple, en n + 1 ou les exercices ultérieurs, les titres A s'appréciaient (valeur d'inventaire) à 440, la comparaison par rapport au prix d'achat des lots 1 et 2 (400) ferait apparaître une plus-value latente de 40. Dans ce cas :

- en premier lieu, la (provision pour) dépréciation passée par résultat doit être reprise en résultat : soit 50 en compte 786 ;

- puis la réserve de réévaluation est, à notre avis, à reconstituer à hauteur de 40 directement par le débit du compte 296 « Dépréciations des participations » sans transiter par le compte de résultat.

Fiscalement, La reprise de 50 est une plus-value à long terme. La reconstitution partielle de la réserve n'a pas d'incidence.

b. Ecart de réévaluation incorporé au capital

Il n'est pas possible d'annuler la réserve de réévaluation, celle-ci ayant été incorporée. En conséquence, la dépréciation est déterminée en comparant la valeur des titres **(y compris la réévaluation)** avec la valeur actuelle. Si ultérieurement la dépréciation devient sans objet (les titres s'étant appréciés), la dépréciation est reprise en résultat à concurrence du nécessaire, puisque la totalité de la dépréciation a été antérieurement déduite.

Exemple

Exemple Reprise du cas précédent, les 70 ayant été incorporés au capital :

Valeur brute au bilan à fin n :	470
Valeur actuelle à fin n :	350
Dépréciation globale :	120

L'incidence sur le compte de résultat est donc de : 120 (Dotation aux dépréciations : compte 6866).

Fiscalement, Seul 50 (= 120 - 70) peut être considéré comme une moins-value à long terme.

II. Cession

Voir n° 1568 s., le traitement comptable étant globalement identique à celui des immobilisations non amortissables, sauf à utiliser (lorsque les titres ont fait l'objet d'une dépréciation) le compte 7866 au lieu de 7876.

Exemple

Exemple **Particularités (titres)** Il peut y avoir plusieurs titres d'une même catégorie et on peut utiliser, conformément à la règle générale, soit la méthode Fifo soit la méthode du coût moyen pondéré.

Calcul de la réserve de réévaluation à reprendre :	Valeur comptable
Titre détenus dans la société A :	
10 titres achetés 100, réévalués en 1976 (réévaluation légale) de 70	170
10 titres achetés ultérieurement 300	300
	470

5 titres A sont cédés pour 110. L'incidence de la cession sur le résultat est la suivante :

	Méthode du coût moyen pondéré :	Méthode Fifo

- coût des titres cédés :	$470 \times \frac{5}{20} = 117{,}5$	$170 \times \frac{5}{10} = 85$
- prix de cession :	110	110
- fraction de la réserve de réévaluation provenant des titres cédés à reprendre :	$70 \times \frac{5}{20} = 17{,}5$	$70 \times \frac{5}{10} = 35$

Acquisition de titres sans contrepartie financière

1905-4

L'acquisition de titres d'une société, par exemple en rémunération des **services rendus** à cette dernière, doit, à notre avis, s'analyser en une double opération : d'une part, un produit correspondant aux services rendus, d'autre part, une acquisition de titres dont le montant correspond aux services rendus (pratiquement, ce montant équivaut à la valeur réelle des titres).

Fiscalement, Dans le même sens CE 18 mai 1979, n° 10388.

Titres acquis dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction

1905-5

Ces titres ont généralement une valeur de revente (pour autant que la cession en soit possible) inférieure à leur coût d'acquisition, ce qui conduit à devoir constater une dépréciation, sauf à démontrer que la valeur d'utilité est supérieure à la valeur comptable en tenant compte de l'offre de logements aux salariés.

Depuis mai 2012, l'acquisition de tels titres n'est plus possible (voir n° 864). Néanmoins, les titres acquis avant cette date peuvent être conservés.

Acquisition conjointe pour un prix global de titres et d'un élément incorporel

(Par exemple des droits de distribution)

1905-6

Le CNC considère (position reprise dans le rapport COB 1996, p. 96 s.) que l'identification et la valorisation de l'élément incorporel doivent être immédiates et ne peuvent donc être effectuées lors de la cession. Cette identification se traduit matériellement par une classification en « titres » limitée au prix d'acquisition des titres (hors éléments incorporels).

Voir également n° 1698.

B. Opérations sur titres

Prêts de titres financiers

1910-1

Sont visés les prêts de titres financiers définis par le Code monétaire et financier (art. L 211-22).

Fiscalement, Leur régime est fixé par les articles 38 bis, 39-1-5°, al. 17 et 22, 39 duodecies-8 et 260 C du CGI. Pour plus de détails, voir Doc. FL BIC-VII-52030 s.

Juridiquement, Le prêt de titres financiers a le caractère d'un prêt à la consommation (C. civ. art. 1892 à 1904), ce qui **transfère la propriété** des titres à l'emprunteur sans contrepartie financière. L'emprunteur peut céder les titres à son gré mais a l'obligation, au terme du contrat, de restituer au prêteur autant de titres de même nature que ceux qu'il aura empruntés. Le prêt de titres peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'une garantie sous la forme d'une remise d'espèces ou de titres permettant, en cas de défaillance de l'une des parties, que l'autre partie devienne définitivement propriétaire des éléments composant la garantie. Ces remises en garantie emportent également au profit du prêteur la pleine propriété des titres ou espèces remis pour tenir compte de l'évolution de la valeur des titres financiers prêtés (C. mon. fin. art. L 211-22). Sur le prêt de titres financiers à un administrateur, voir n° 3437.

Pour plus de détails, voir D. adm. 4 A-238.

I. Comptabilisation chez le prêteur

a. Lors du prêt de titres :
1. Enregistrement du prêt Du fait du transfert de propriété, les titres prêtés sont sortis du bilan du prêteur. La créance qui en résulte est portée, à notre avis, dans une subdivision à créer du compte 274 « Prêts » (par exemple 2746 « Prêts de titres ») pour la valeur d'origine des titres prêtés (C. mon. fin. art. L 211-24) par le crédit du compte de titres concerné. Aucune plus ou moins-value n'est donc dégagée.

Pour déterminer cette valeur d'origine, la loi précise (C. mon. fin. art. L 211-24) que les titres prêtés sont prélevés par priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus récente, c'est-à-dire selon la règle Lifo.

2. Traitement des éventuelles dépréciations antérieurement pratiquées sur les titres prêtés Elles doivent être inscrites distinctement dans un compte à créer (à notre avis, compte 29616 « Dépréciations sur titres prêtés »). Cette dépréciation n'est donc pas réintégrée lors du prêt (C. mon. fin. art. L 211-24).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, 39-1-5° al. 17).

3. Comptabilisation de la garantie éventuellement remise par l'emprunteur Il convient, à notre avis, de distinguer la garantie remise :

- **En espèces** Son traitement comptable devrait, à notre avis, être celui des dépôts et cautionnements reçus en raison de l'obligation de restituer les espèces à l'expiration du prêt. La dette correspondant à la remise provisoire des espèces garantissant le prêt est donc constatée, à notre avis, dans une subdivision du compte 165 « Dépôts et cautionnements reçus » par le débit du compte de trésorerie concerné.

- **En titres** Elle est identique, à notre avis, à la comptabilisation de l'emprunt chez l'emprunteur (voir II. ci-après), les remises en garantie emportant (C. mon. fin. art. L 211-22) transfert de propriété des titres.

Fiscalement, Il en est de même, la neutralité fiscale des prêts ayant été étendue aux titres financiers remis en garantie (CGI, art. 38 bis).

b. A la clôture de l'exercice :
1. Evaluation des titres prêtés Les deux situations suivantes peuvent se présenter :

- **La valeur d'inventaire** des titres prêtés est **inférieure** à leur valeur nette comptable lors du prêt : dans ce cas, il est, à notre avis, nécessaire de constater une dépréciation complémentaire.

La garantie éventuellement obtenue n'a pas d'incidence sur cette dépréciation, puisqu'elle doit être restituée.

Fiscalement, La (provision pour) dépréciation complémentaire constituée sur titres prêtés n'est pas déductible (CGI, art. 39-1-5° al. 22). Elle est réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

- **La valeur d'inventaire** est **supérieure** à leur valeur nette comptable lors du prêt : si les titres n'avaient fait l'objet d'aucune dépréciation avant le prêt, la plus-value latente n'est pas enregistrée ; si une dépréciation avait été antérieurement constituée, elle devrait, à notre avis, être reprise.

Fiscalement, Cette reprise doit être déduite extra-comptablement du résultat imposable, sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WU), la (provision pour) dépréciation antérieurement constituée devant rester inchangée jusqu'à la restitution des titres (CGI, art. 38 bis I.1.).

2. Enregistrement des intérêts courus Les deux situations suivantes sont possibles :

- **La période du prêt couvre la date de paiement** des revenus attachés aux titres prêtés : dans ce cas, la rémunération du prêt ne peut être inférieure à la valeur des revenus auxquels le prêteur a renoncé (CGI, art. 38 bis I.2.).

Ces revenus ne peuvent pas être des dividendes (C. mon. fin. art. L 211-22).

Les intérêts courus correspondant à la rémunération du prêt, y compris les revenus attachés aux titres, jusqu'à la clôture de l'exercice, sont à enregistrer, à notre avis, au compte 27684 « Intérêts courus sur prêts » par le crédit du compte 7624 « Revenus des prêts ».

Fiscalement, Ces intérêts constituent un revenu de créance imposable soumis (CGI, art. 38 bis I.2.) :

- au même régime fiscal que le produit des titres prêtés pour la fraction de la rémunération correspondant aux revenus attachés aux titres,

- au régime de droit commun pour le surplus.

- **La période du prêt ne couvre pas la date de paiement** des revenus attachés aux titres prêtés : dans ce cas, il est nécessaire, à notre avis, de comptabiliser :

- les intérêts courus correspondant à la rémunération du prêt (qui n'englobe pas les revenus attachés aux titres prêtés) jusqu'à la clôture de l'exercice au compte 27684 « Intérêts courus sur prêts » par le crédit du compte 7624 « Revenus des prêts » ;

Fiscalement, Ces intérêts constituent un revenu de créance imposable au taux de droit commun (CGI, art. 38 bis I.2.).

- les intérêts courus afférents aux titres prêtés (et le cas échéant les dividendes acquis et non encore versés), au compte 2678 ou 26782 ou 5088 « Intérêts courus » ou « Dividendes acquis », la rémunération des titres revenant au prêteur.

Fiscalement, Les intérêts ou dividendes dont l'encaissement intervient postérieurement à l'échéance du prêt et au retour des titres constituent un revenu de titres imposable dans les conditions de droit commun (CGI, art. 38 bis I.2.). Si les revenus attachés aux titres sont des dividendes, ils ne pourront toutefois bénéficier de l'exonération du régime des sociétés mères que si la société prêteuse conserve les titres au moins deux ans à compter de la date de restitution des titres quelle que soit leur durée de détention avant le prêt. En effet, selon l'Administration, le prêt entraîne au regard du régime des sociétés mères les mêmes conséquences qu'une cession (D. adm. 4 A-2381, n° 12).

3. Evaluation de la garantie reçue de l'emprunteur La garantie bénéficie aux deux parties :

- pour le prêteur, si l'emprunteur ne restitue pas les titres prêtés,

- pour l'emprunteur, si le prêteur ne restitue pas les titres remis en garantie pour le prêt.

A notre avis, le risque de non-restitution étant restreint, aucune dépréciation n'est à constater.

c. Lors du remboursement du prêt Les écritures enregistrées lors du prêt sont contrepassées, les titres restitués devant être inscrits au bilan pour leur valeur d'origine (C. mon. fin. art. L 211-24).

Fiscalement, Le remboursement s'effectue sans plus-value ni moins-value (D. adm. 4 A-2382, n° 1).

II. Comptabilisation chez l'emprunteur

a. Lors de l'emprunt des titres :

1. Enregistrement de l'emprunt Du fait du transfert de propriété, les titres empruntés entrent au bilan de l'emprunteur. La dette qui en résulte est, à notre avis, enregistrée dans une subdivision à créer du compte 168 « Autres emprunts et dettes assimilés » (par exemple 1682 « Emprunts de titres ») par le débit du compte de titres concerné [« Valeurs mobilières de placement » lorsque la durée du prêt est inférieure à un an (cas général)]. Les titres empruntés et la dette représentative de l'obligation de restitution de ces titres sont inscrits distinctement au bilan de l'emprunteur au prix du marché au jour du prêt (C. mon. fin. art. L 211-25).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, 38 bis II.1.).

Les titres pouvant faire l'objet de prêts relevant tous de marchés réglementés (sur cette notion, voir n° 1804), la valeur à retenir est, à notre avis, la dernière valeur connue au jour de l'opération sur le marché des titres prêtés. Sur l'information à donner au prêteur et à l'AMF en période d'assemblée générale, voir n° 2018-3.

2. Enregistrement de la garantie éventuellement remise au prêteur Elle est identique, à notre avis, à la comptabilisation du prêt chez le prêteur (voir I. ci-avant), les remises en garantie emportant transfert de propriété des titres (C. mon. fin. art. L 211-22).

b. Cession des titres empruntés Les titres sont prélevés par priorité sur les titres de même nature empruntés à la date la plus ancienne. Les achats ultérieurs de titres de même nature sont affectés par priorité au remplacement des titres empruntés (C. mon. fin. art. L 211-26).

c. A la clôture de l'exercice :

1. Evaluation des titres empruntés Les titres empruntés et la dette représentative de l'obligation de restitution sont inscrits au prix que ces titres ont sur le marché à cette date (C. mon. fin. art. L 211-26).

Fiscalement, A la clôture de l'exercice, les titres empruntés et la dette représentative de l'obligation de restitution doivent être inscrits au prix des titres sur le marché à cette date (CGI, art. 38 bis II.1.). Les écarts d'évaluation ainsi constatés à la clôture de l'exercice sont imposables au taux de droit commun et la dépréciation des titres empruntés étant automatiquement prise en compte par la réévaluation des titres, ne peut être constatée par voie de (provision pour) dépréciation (BOI 4 A-7-88, n° III.).

2. Enregistrement des intérêts courus Les intérêts courus correspondant à la rémunération du prêteur sont à enregistrer au crédit du compte 168882 « Intérêts courus sur emprunts de titres » par le débit d'une subdivision du compte 661 « Charges d'intérêts » (par exemple 66182 « Intérêts sur emprunts de titres »).

Fiscalement, Les intérêts versés au prêteur sont normalement déductibles des résultats imposables de l'emprunteur (D. adm. 4 A-2381, n° 19).

Si les revenus afférents aux titres empruntés sont détachés pendant la période de détention des titres, ils sont comptabilisés de la même façon que si l'entreprise en était propriétaire (dans ce cas, voir n° 1877).

3. Evaluation de la garantie remise au prêteur Si l'emprunt a fait l'objet d'une garantie indexée, le montant de la créance correspondante est ajusté, s'il y a lieu, pendant la durée de l'emprunt, pour tenir compte des clauses du contrat conclu entre les parties.

d. Lors du remboursement de l'emprunt Les écritures enregistrées sont contrepassées, les titres financiers empruntés étant réputés restitués à la valeur pour laquelle la dette représentative de l'obligation de restitution figure au bilan (C. mon. fin. art. L 211-26).

Fiscalement, Les titres empruntés sont réputés restitués à la valeur pour laquelle la dette représentative figure au bilan (CGI, art. 38 bis II.1.).

Cession de titres par une vente avec faculté de rachat

(à réméré)

1910-2

Le PCG (art. 371-1) et l'avis CNC n° 40 (décembre 1989) en précisent le traitement comptable.

Rappel de la définition de la faculté de rachat (du réméré) et absence de distinction entre « vrai et faux réméré » (C. civ. art. 1659) : « La faculté de rachat est un pacte par lequel le vendeur se réserve le droit de reprendre la chose vendue moyennant la restitution du prix principal et le remboursement des frais de vente. »

Afin de combiner les différentes situations (« vrai ou faux réméré »), selon le PCG (art. 371-1) et l'avis CNC n° 40 :

I. Lors de la cession avec faculté de rachat (à réméré)
Il convient, dans tous les cas, de tirer toutes les conséquences de la vente : sortie des titres et constatation des plus ou moins-values au compte de résultat (ainsi que les coupons courus).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5016-1.

Fiscalement, Cette plus ou moins-value est soumise au régime général des plus-values de cession (BOI 4 B-3-96).

II. Exercice de la faculté de rachat (le réméré) avant la clôture de l'exercice
Il convient de contre passer les écritures ayant été enregistrées lors de la cession (les titres retrouvent ainsi leur coût d'origine et leur antériorité et les plus ou moins-values sont annulées).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 B-3-96 précitée, n° 57) et l'article 39 duodecies 9 du CGI relatif aux annulations de cessions d'immobilisations s'applique.

Si une pénalité est prévue ou si l'exercice de la faculté de rachat (du réméré) est prévu pour un prix différent du prix de vente, il en résulte une charge ou un produit financier, s'il s'agit de valeurs mobilières de placement.

Fiscalement, Cette charge ou ce produit affecte le résultat imposable au taux de droit commun.

III. Non-exercice de la faculté de rachat (le réméré) à la clôture de l'exercice
La période d'exercice de la faculté de rachat (du réméré) étant encore en cours, dans un souci de prudence d'une part, et dans l'intention de mieux rendre compte de l'économie de l'opération d'autre part, il y a lieu, lorsque le **vendeur envisage avec suffisamment de certitude d'exercer la faculté de rachat (le réméré),** de tenir compte de l'intention des parties **en anticipant le retour des titres chez le vendeur.**
L'anticipation du retour des titres chez le vendeur, qui est (Bull. CNC n° 79) « le seul moyen d'éviter chez le vendeur des manipulations de résultats », implique la **création de règles comptables spécifiques** dont les conséquences sont les suivantes chez le vendeur :

a. Neutralisation du résultat de la cession (plus-values et moins-values) :

Il n'est pas précisé comment et où neutraliser, chez le vendeur, le résultat de la cession. A notre avis, s'il s'agit :

- d'une moins-value, celle-ci est transférée (par un compte de transfert de charges financières 796X) au bilan (dans un sous-compte du compte 47 à créer « Ecart actif sur opérations de réméré »),

- d'une plus-value, celle-ci est transférée (par un compte de transfert de produits financiers à créer 7996X) au bilan (dans un sous-compte du compte 47 à créer « Ecart passif sur opérations de réméré »).

Ces comptes « Ecarts » constituent, à notre avis, des comptes de régularisation et devraient être inclus dans les lignes « Charges constatées d'avance » et « Produits constatés d'avance ». Il n'est pas possible, à notre avis, de porter les résultats de cession immédiatement dans ces comptes d'écarts :

- la cession devant être comptabilisée à la date de l'opération selon les règles énoncées par le PCG,

- et la neutralisation ne s'appréciant qu'à la clôture de l'exercice.

Fiscalement, Le résultat de cession est également neutralisé (BOI 4 B-3-96 précité, n° 57).

b. Constatation, comme si les titres avaient été conservés :

- d'une **provision, si** la valeur d'inventaire des titres cédés est inférieure à la valeur comptable qu'avaient les titres avant la cession,

Fiscalement, Cette provision est déductible du résultat soumis au taux normal d'IS chaque fois que la faculté de rachat (le réméré) porte sur des titres autres que des titres de participation (BOI 4 B-3-96 précité, n° 57) et à notre avis, sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, voir n° 1850.

- des **intérêts courus** sur ces titres (en produits à recevoir),

Une provision pour impôt (impôt différé passif) afférente aux intérêts courus comptabilisés en produits mais non encore taxés est également constatée sous réserve de constater l'ensemble des impôts différés (voir n° 2885-4).

- et de la fraction (calculée prorata temporis) de l'**indemnité de résolution** (charges à payer).

c. Information dans l'**annexe** mentionnant l'**engagement reçu** de l'acheteur, dont le montant correspond au prix convenu pour l'exercice de la faculté de rachat (du réméré) (PCG, art. 531-4/7).

IV. Levée de l'option
(résolution de la vente) Il convient de contre passer l'ensemble des écritures ayant été enregistrées lors de la cession puisque la cession est considérée comme n'ayant jamais existé. Selon le CNC, cette contre-passation implique une **organisation** de la comptabilité devant permettre le retraitement de toutes les écritures relatives aux cessions et acquisitions qui sont intervenues sur les titres de même nature pendant la durée de la faculté de rachat (du réméré) :

- réintégration des titres en portefeuille à leur valeur d'origine ;

- annulation des plus ou moins-values sur cession ;

- reprise de la provision pour risques.

Remarque
Ventes fermes réalisées pendant la faculté de rachat (le réméré) : en ce qui concerne les plus ou moins-values dégagées sur ce type de ventes fermes, deux solutions paraissent possibles :

- soit elles sont recalculées, solution homogène aux retraitements indiqués précédemment ;

- soit elles ne le sont pas, par simplification pratique.

Fiscalement, L'exercice de la faculté de rachat (du réméré) se traite comme l'annulation d'une cession d'immobilisation (voir n° 1534).

V. Si la faculté de rachat (le réméré) n'est pas exercée,
cette situation implique, à notre avis :

- l'annulation des coupons courus qui ne seront jamais perçus,

- l'annulation des indemnités de résolution qui ne seront jamais payées,

- l'annulation de l'éventuelle provision pour risques, celle-ci étant devenue sans objet.

Acquisition de titres par un achat avec faculté de rachat (à réméré)

1910-3

Le PCG (art. 371-1) et l'avis CNC n° 40 (décembre 1989) en précisent le traitement comptable.

I. Coût d'entrée
L'entreprise étant **propriétaire,** elle doit, dans tous les cas, porter à l'actif ces titres pour le coût d'acquisition (qui correspond au prix de cession chez le cédant).

Sur l'information à donner au vendeur et à l'AMF en période d'assemblée générale, voir n° 2018-3.

II. Valeur d'inventaire et valeur au bilan
A la clôture de l'exercice, si la résolution de l'achat est envisagée avec suffisamment de certitude, il y a lieu d'**anticiper le retour des titres chez le vendeur.**

La probabilité de résolution de l'achat s'apprécie en fonction de l'intention du vendeur et des conditions de marché (l'anticipation du rachat supposant notamment l'absence de baisse du cours des titres).

On notera toutefois, à notre avis, que du côté de l'acheteur, la connaissance et la preuve de l'intention du vendeur semblent plus délicates que pour le vendeur lui-même.

Cette anticipation implique :

a. la **non-constatation d'une provision,** même si la valeur d'inventaire des titres concernés est inférieure à leur prix d'achat ;

b. la **constatation en produits** à recevoir de la fraction (calculée prorata temporis) **de l'indemnité de résolution** (et non pas des intérêts courus correspondant à ces titres) ;

c. une **information dans l'annexe** mentionnant l'**engagement donné** au vendeur, dont le montant correspond au prix convenu pour l'exercice de la faculté de rachat (du réméré). En cas de décote de la valeur actuelle des titres, le motif de la non-constitution d'une provision est précisé (PCG, art. 531-4/7).

III. Exercice de la faculté de rachat (du réméré)
Les titres sont sortis de l'actif et une plus ou moins-value est dégagée, en général, en produit ou charge financiers, s'agissant de valeurs mobilières de placement.

Echange (ou conversion) de titres

1910-4

En application des règles générales du PCG (art. 321-1), le coût d'entrée des biens acquis par voie d'échange est la **valeur vénale** (voir II. ci-après). **Toutefois, des exceptions** sont prévues, pour lesquelles la valeur comptable doit être retenue (PCG, art. 321-3 ; voir III. ci-après).

Fiscalement, En revanche, les échanges sont toujours réputés réalisés à la valeur vénale mais la plus ou moins-value d'échange peut (ou doit selon les opérations concernées) être placée en sursis d'imposition (voir II. et III. ci-après). Sur le cas particulier des apports de titres isolés, voir II a. ci-après.

I. Date de comptabilisation
L'échange est enregistré lors de la réalisation de l'opération, c'est-à-dire lors du transfert de propriété des titres (même règle qu'en cas de cession, voir n° 1895).
Toutefois, la date de livraison dépend, à notre avis, en cas de fusion, de celle des AGE.
En cas d'OPE, la date de réalisation correspond (en ce sens Bull. CNCC n° 117, mars 2000, EC 99-77, p. 93 s. et Com. Ansa, janvier-février 2004, n° 2696) :

- si les titres rémunérant l'échange sont déjà émis : à la date de clôture de l'offre ou, par prudence, à celle de la publication des résultats de l'offre par l'AMF (car jusqu'à cette date, les ordres des personnes présentant leurs titres à l'échange peuvent être révoqués à tout moment ; Règl. gén. AMF, art. 232-2) ;

- si les titres rémunérant l'échange n'ont pas encore été émis : à la date de l'AGE décidant l'augmentation de capital ;

- si l'AGE a donné délégation au conseil d'administration : à la date de publication des résultats par l'AMF.

II. Cas général : évaluation à la valeur vénale

a. Justification L'échange, même sans soulte, est **considéré comme une cession** des éléments remis en échange (avec, en principe, dégagement du résultat), **suivie de l'acquisition** des biens reçus en échange.
Selon le bulletin CNCC (n° 117, mars 2000, EC 99-77, p. 93 s.), le traitement comptable des biens acquis par voie d'échange fixé par l'article 321-1 du PCG s'applique à tous les échanges de titres, y compris :

- les échanges de titres dans une opération qui n'est pas stricto sensu une acquisition, comme par exemple des titres reçus à la suite d'une fusion-absorption à l'égard de laquelle l'entreprise a adopté une position défavorable (« échange subi ») ;

Sur les règles relatives aux échanges de titres résultant d'une fusion, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8700 s.

- les échanges de titres « similaires », la notion de similarité retenue par certaines normes internationales ne figurant pas dans la réglementation comptable française et ne s'appliquant pas aux titres ; voir toutefois la notion d'échange sans substance commerciale au **III.** ci-après.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 B-123, n° 30).
Toutefois (voir Mémento Fiscal n° 19055 à 19070), certains échanges bénéficient d'un sursis d'imposition de la plus ou moins-value. A l'exception des **échanges résultant de fusions** ou de scissions, pour lesquels le sursis est facultatif (CGI, art. 38-7 bis ; voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8710), le sursis d'imposition est impératif pour les échanges suivants (CGI, art. 38-7, voir également Mémento Fiscal n° 19055 à 19070) :

1. Echange de **titres d'OPVCM et d'OPCI,** suite à la fusion ou la scission entre Sicav et FCP (voir n° 1914-1) ou entre Sppicav et FPI (CGI, art. 38-5 bis) ;

2. Echange en cas **d'offres publiques d'échange** (OPE) d'actions (CGI, art. 38-7). En cas d'opération mixte OPE-OPA, le sursis d'imposition s'applique seulement aux titres remis à l'OPE et, s'ils ont été acquis à des dates ou des prix différents, la répartition entre les différentes lignes s'effectue proportionnellement au nombre de titres apportés à chacune des deux offres (BOI 4 B-1-96, n° 4 ; D. adm. 4 B-3121, n° 95).
En cas d'OPE avec échange d'actions assorties d'un certificat de valeur garantie (CVG), voir n° 1915-8.

3. Autres échanges ou conversions de titres visés à l'article 38-7 du CGI. Il s'agit notamment des opérations suivantes :

- échanges d'obligations contre des actions, voir n° 1933-2 ;

- conversion d'obligations en actions ou remboursement d'obligations en actions (ORA) de la société émettrice (et non de la société mère), voir n° 1933-3 ;

- échanges portant sur des certificats d'investissement, des certificats de droits de vote, des certificats pétroliers ;

- échanges portant sur des actions à dividende prioritaire sans droit de vote ou des actions de préférence ;

- conversion d'actions ordinaires en actions de préférence et inversement ;

- conversion d'actions ordinaires en actions à dividende prioritaire sans droit de vote et inversement ;

- conversion d'actions de préférence en actions de préférence d'une autre catégorie.

Pour ces opérations, aucune option n'est ouverte pour une prise en compte immédiate du résultat d'échange (BOI 4 B-1-93 et 4 B-1-96). En outre, il peut être subordonné, dans certains cas, à l'inscription au bilan des titres reçus en échange pour la même valeur que celle des titres échangés (voir ci-après **III.**).

A notre avis, aucune provision pour impôt au titre du sursis d'imposition ne devrait être constituée dans les comptes individuels, l'impôt éventuel ayant le caractère d'un impôt différé. Toutefois, sur la possibilité de constater les impôts différés dans les comptes individuels, voir n° 2884-2.

Fiscalement, En contrepartie du sursis d'imposition, les entreprises doivent établir, sous peine d'amende :

- un état spécial de suivi des valeurs fiscales à joindre à la déclaration de résultat,

- un registre des profits en sursis d'imposition à conserver.

Pour plus de détails sur le contenu de ces documents, voir Mémento Fusions & Acquisitions, tableau récapitulatif au n° 7302. Par ailleurs, au titre de l'exercice de l'échange, l'entreprise qui bénéficie du sursis d'imposition doit procéder aux **retraitements extra-comptables** suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- déduction (ligne XG) de la plus-value ou du profit ;

- réintégration (ligne WQ) de la moins-value ou de la perte.

Pour les conséquences du sursis d'imposition sur la déductibilité des (provisions pour) dépréciation et sur le résultat de cession, voir n° 1850 et n° 1882.
En cas de soulte (CGI, art. 38-7 bis : fusions et scissions, art. 38-5 bis : OPCVM et art. 38-7 : OPE, conversion de titres et remboursement d'obligations en actions), le report, pour le coéchangiste qui perçoit la soulte, ne s'applique pas :

- au montant de la soulte, celle-ci étant immédiatement taxable,

- à la totalité de la plus-value d'échange, si la soulte dépasse 10 % de la valeur des parts ou actions attribuées ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

Cas particulier Apport de titres isolés : les apports de titres isolés (sur la définition de ces apports, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7115) sont assimilés à des échanges et suivent les mêmes règles d'évaluation (PCG, art. 321-2 par renvoi du 332-1).

Fiscalement, En revanche, les apports de titres isolés ne sont pas assimilés à des échanges. Ils ne peuvent donc pas bénéficier du sursis d'imposition de l'art. 38-7 bis. Toutefois, lorsqu'un apport peut bénéficier du régime de faveur des apports partiels d'actif (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10013), la plus-value d'échange peut être placée en sursis d'imposition en application du régime de faveur des fusions.

b. Détermination de la valeur vénale Selon le bulletin CNCC (n° 117, mars 2000, EC 99-77, p. 93 s.) en application du PCG (art. 321-1 et 321-8) :

Remarque
Prise en compte des coûts de sortie : selon le PCG (art. 322-1.10), la valeur vénale doit être déterminée nette des coûts de sortie, (pour plus de détails ainsi que sur la divergence fiscalo-comptable voir n° 1450-2). Les solutions suivantes devraient donc, à notre avis, tenir compte des coûts de sortie.

- les titres non cotés doivent être évalués suivant des méthodes et pratiques identiques à celles retenues habituellement par l'entreprise dans le cas de prise de participations (par exemple, en suivant une approche multicritères ; voir n° 1842 s.) ;

- les titres négociés sur un marché organisé ou assimilé doivent être évalués à leur valeur de marché, qui est généralement égale au cours de bourse du jour de transfert de propriété ; dans des « conditions anormales de marché », la CNCC (Bull. précité) a admis que la valeur vénale soit déterminée à partir d'une moyenne des cours constatés sur une période permettant d'atténuer l'effet de fortes variations ponctuelles éventuelles ;

Sur la notion de marché organisé, voir n° 2141-2.

- dans le cas des opérations d'échange où la société initiatrice émet des titres en rémunération des titres apportés (OPE), l'estimation de la valeur des titres de la société initiatrice est plus sûre que celle des titres de la société cible, cette dernière étant devenue la filiale de l'initiatrice à l'issue de l'OPE et son flottant de titres cotés étant nécessairement réduit.

Ainsi, dans le cas d'une OPE, la CNCC (Bull. précité) estime que les titres de l'initiatrice reçus en échange doivent être évalués :

- au cours de bourse du jour de la publication de l'avis de l'AMF constatant la réalisation de l'OPE si ce cours est considéré comme représentatif du « prix qui aurait été acquitté dans des conditions normales de marché » ;

- à une moyenne des cours constatés, sur une période couvrant la date de publication de l'avis de l'AMF, si des indices objectifs tels que de fortes variations ponctuelles de cours (avant et après l'OPE) conduisent à démontrer que le cours du jour ne représente pas l'estimation la plus sûre du titre ; la Commission des études comptables de la CNCC a estimé que cette période ne pouvait en tout état de cause remonter antérieurement à la date d'annonce de l'OPE.

Fiscalement, Lorsque les titres échangés sont grevés d'un sursis d'imposition (voir Fiscalement du **a.** ci-avant), le coût de revient fiscal à retenir est, en général, également la valeur vénale.

Remarque
Attribution de droits de souscription d'obligations : lorsqu'un échange aboutit à l'attribution de droits de souscription d'obligations (attachés ou non aux titres reçus), ces derniers sont assimilés à une soulte imposée dans les mêmes conditions que ci-avant (CGI, art. 38-7 et BOI 4 B-1-96, n° 17 et 18).

III. Exceptions à la valeur vénale : valeur comptable à retenir

a. Echange sans substance commerciale Dans ce cas, la valeur comptable des titres cédés doit être retenue.

L'échange de titres est considéré comme étant sans substance commerciale lorsque les flux de trésorerie en résultant ne sont pas modifiés.
Tel est le cas si la configuration (risque, calendrier et montants) ou la valeur des flux de trésorerie des titres reçus ne diffère pas significativement de la configuration ou de la valeur des flux de trésorerie des titres transférés (Avis CNC n° 2004-15 relatif à la comptabilisation des actifs, § 4.1.4 ; voir également n° 1443).
La comparaison des flux de trésorerie entre les titres anciennement détenus et les nouveaux titres reçus peut, à notre avis, notamment être fondée sur l'analyse des éléments suivants :

- la comparaison des actifs et passifs sous-jacents des titres anciennement détenus et des nouveaux titres reçus, c'est-à-dire notamment : leur rendement, le résultat dégagé en cas de cession des titres, l'exposition aux risques (variabilité des flux de trésorerie), etc. ;

- la variation attendue du cours de bourse suite à l'annonce de l'opération ;

- la prise en compte de la situation déficitaire antérieure (comptable et fiscale) ;

- le versement d'une soulte significative.

Pour plus de détails, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8700.

Tel est le cas d'un échange de titres suite à une fusion réalisée entre des sociétés détenues directement ou indirectement à 100 % (ou quasi 100 %) par un même actionnaire, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8700.

Fiscalement, L'échange est réalisé sur la base de la valeur réelle, l'Administration refusant d'appliquer sur le plan fiscal la dérogation comptable prévue à l'article 321-3 du PCG (CGI A III, art 38 quinquies). Néanmoins, la plus-value fiscale non dégagée sur le plan comptable peut (ou doit selon les cas, voir **II.a.** ci-avant) être placée en sursis d'imposition. Selon nos informations, en l'absence de risque de perte de ressources pour le Trésor lors de la cession ultérieure des titres compte tenu du fait que leur coût de revient comptable est identique à leur valeur fiscale, il pourrait ne pas être nécessaire d'estimer la valeur réelle des titres lors de l'échange (afin d'assurer le suivi de la plus-value en sursis) ni d'effectuer d'obligations déclaratives spécifiques. Toutefois, en l'absence de dispense expresse de la part de l'Administration, les entreprises devraient par prudence souscrire l'état de suivi des plus-values en sursis d'imposition.

Remarque
Titres échangés dans le cadre d'un regroupement ou d'une division d'actions : les sociétés dont les actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé peuvent décider de **regrouper** leurs actions afin d'en réduire le nombre sans diminuer leur capital social (C. com. art. L 228-29-1 s. ; voir Mémento Sociétés n° 67549). Chez les actionnaires de la société réalisant une telle opération de regroupement, l'échange des titres est, à notre avis, sans substance commerciale.

En effet, à l'issue de l'échange, les flux de trésorerie ne sont, en principe, pas modifiés.

La valeur comptable des titres après le regroupement correspond donc à la somme des valeurs comptables des titres objets du regroupement.

Fiscalement, Il en est de même (Rescrit du 15 septembre 2009, n° 2009-54). Le regroupement des actions ne donne pas lieu à constatation d'une plus-value imposable pour les actionnaires soumis à l'IS sous réserve des autres conditions suivantes :

- l'opération n'entraîne pas de modification des droits ou obligations des actionnaires ;

- il n'y a pas d'écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable.

Cette solution est également applicable, à notre avis, **en cas de division d'actions,** opération consistant à augmenter le nombre d'actions et à réduire proportionnellement la valeur nominale de chaque action, sans diminuer le montant du capital social.

Fiscalement, Il en est de même, le rescrit relatif aux regroupements d'actions (précité) pouvant être transposé aux opérations de division d'actions, sous les mêmes conditions (Rescrit du 5 avril 2011, n° 2011/5). En outre, la division d'actions ne remet pas en cause, sous certaines conditions, le délai de détention exigé pour l'application du régime des sociétés mères (Rescrit du 3 avril 2012 n° 2012/19, sur ce régime, voir n° 1861).

b. Titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif Dans les comptes individuels, les titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif sont comptabilisés par la société apporteuse pour la valeur des apports telle qu'elle figure dans le traité (PCG, art. 332-1 ; voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10020).

Ainsi, une société qui apporte des titres et reçoit en rémunération les titres de la société bénéficiaire de l'apport inscrit ces derniers à la valeur des titres apportés telle qu'elle figure dans le traité d'apport ; aucun résultat d'échange n'est constaté en cas d'apport réalisé à la valeur comptable ; voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10020.
En cas d'attribution gratuite des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif (ou « apport-attribution »), voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10040.

c. Echanges dont le sursis d'imposition est **subordonné au maintien au bilan de la valeur ancienne** (cas exceptionnel) Dans ce cas, à notre avis, pour éviter de perdre les avantages fiscaux offerts, la valeur comptable (et non la valeur vénale) doit être retenue dans les comptes individuels. Autrement dit, aucune plus-value n'est dégagée sur le plan comptable.

Fiscalement, Sont visées les actions reçues en **échange des titres des sociétés privatisées** (Loi n° 86-912 du 6 août 1986 et loi n° 93-923 du 19 juillet 1993, CGI, art. 248 E) ; voir n° 1925-5. En contrepartie du report d'imposition, les entreprises doivent établir un registre de suivi des plus-values en sursis d'imposition à conserver (CGI, art. 54 septies ; voir Mémento Fusions & Acquisitions, tableau récapitulatif au n° 7302).

IV. Cas particuliers

a. Echange de titres précédemment réévalués Si les éléments remis en échange ont fait l'objet d'une réévaluation :

- Réévaluation légale ou réévaluation libre (1980 à 1983) : l'écart de réévaluation non incorporé au capital nous paraît devoir être repris ;

- Réévaluation à partir de 1984 (voir n° 3355) : l'écart de réévaluation n'a pas à être repris ; en revanche, il nous paraît devoir être viré à un compte de réserves.

b. Titres non remis à l'échange (en cas d'OPE) A notre avis, leur valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice devrait, lorsqu'une fusion future est prévue :

- s'il s'agit de titres de participation ou de Tiap, refléter la valeur d'échange déterminée lors de l'OPE, celle-ci résultant d'une analyse multicritères et devant être retenue pour la fusion prochaine,

- s'il s'agit d'autres titres immobilisés ou de valeurs mobilières de placement, être égale, selon les règles générales, au cours de bourse moyen du dernier mois de l'exercice.

V. Cession ultérieure des titres reçus en échange
Elle suit les règles habituelles de cession et la plus-value comptable sera déterminée en fonction du coût d'entrée après l'échange.

Fiscalement, En cas de sursis d'imposition, celui-ci prend fin lors de la cession.
Celle-ci entraîne l'imposition d'une plus-value calculée d'après la valeur fiscale des actions remises à l'échange ou des obligations converties (BOI 4 B-1-96, n° 30 ; D. adm. 4 B-3121, n° 143) (voir n° 1882). Le point de départ du délai de détention de 2 ans (pour l'éligibilité au régime du long terme, voir n° 1880) est :

- en cas d'échange d'actions ou conversion d'actions ordinaires en actions à dividende prioritaire, la date d'acquisition des anciens titres échangés ;

- dans les autres situations, et notamment en cas de conversion ou de remboursement d'obligations en actions, la date de réalisation de l'échange.

La différence entre la plus-value fiscale et la plus-value comptable est mentionnée sur l'imprimé n° 2058-A, quel que soit le régime fiscal sous lequel est placé le résultat de cession (régime de droit commun ou régime du long terme) :

- lorsque la plus-value fiscale est supérieure à la plus-value comptable, la différence est réintégrée (ligne WQ) ;

- lorsque la moins-value fiscale est supérieure à la moins-value comptable, la différence est déduite (ligne XG).

Si le résultat de cession bénéficie du régime du long terme, les retraitements extra-comptables relatifs à la plus-value ou à la moins-value nette à long terme sont à effectuer (voir n° 1880).

Pensions de titres

1910-5

Au plan juridique, la pension est une opération de cession de titres financiers assortie d'un engagement ferme de rachat par le cédant et de rétrocession par le cessionnaire à un prix et une date convenus (C. mon. fin. art. L 211-27). L'opération de mise en pension entraîne le **transfert de propriété,** même en l'absence de livraison de titres.

Fiscalement, Les conséquences du transfert de propriété sont neutralisées, les titres ou effets remis en pension étant réputés ne pas avoir été cédés (CGI, art. 38 bis-0 A-I).

Pour plus de détails et notamment les titres pouvant être utilisés dans une opération de pension, voir Doc. FL BIC-VII-52800 s.

Sur l'intérêt financier de ces opérations pour les entreprises, voir notre étude dans BCF 6/94 Entreprises p. 49 s.

I. Comptabilisation chez le cédant

a. Lors de la mise en pension Malgré le transfert de propriété, les titres sont **maintenus à l'actif** du bilan du cédant dans une rubrique spécifique (C. mon. fin. art. L 211-32). Ainsi, à notre avis, le compte de titres concerné est crédité par le débit d'un sous-compte du compte de titres initial.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38 bis-0 A-II).

Ce changement de compte n'a **pas de conséquence sur la présentation de l'actif.** Par ailleurs, il facilitera l'information à fournir en annexe (voir ci-après).

La **dette** correspondant à la somme reçue du cessionnaire et devant être restituée à l'issue de la pension est également individualisée dans une rubrique spécifique de la comptabilité du cédant (C. mon. fin. art. L 211-32) - par exemple, à notre avis, dans un sous-compte du compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs », la contrepartie étant portée au débit du compte de Trésorerie concerné.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38 bis-0 A-II). Toutefois, la mise en pension de titres de participation ayant bénéficié du régime des sociétés mères (voir n° 1861) dans les deux ans suivant leur acquisition entraîne la perte rétroactive de l'exonération d'IS des dividendes encaissés et, s'il y a lieu, le paiement des pénalités de retard correspondantes (BOI 4 H-7-95, n° 28).

b. A la clôture de l'exercice :

1. Evaluation des titres mis en pension Le cédant conserve le droit de constituer des dépréciations à raison des titres mis en pension **dans les conditions habituelles** (comme s'ils étaient en portefeuille).

Fiscalement, Les titres étant réputés non cédés, cette (provision pour) dépréciation est **déductible** comme si les titres avaient été conservés (BOI 4 H-7-95, n° 26).

Toutefois, à notre avis, ils ne peuvent être considérés comme fongibles et ne peuvent donc pas bénéficier de la compensation des plus ou moins-values latentes applicable aux valeurs mobilières de placement.

2. Rémunération versée au cessionnaire Devant être traitée comme un intérêt entre les mains du cessionnaire (C. mon. fin. art. L 211-31), elle est à comptabiliser, à notre avis, dans un compte de charges financières, par exemple compte 66188 « Intérêts des dettes diverses ». En outre, à la clôture, les **intérêts courus** afférents à l'exercice doivent être constatés en charge à payer.

Fiscalement, Il en est de même et cette charge est **déductible,** s'il y a lieu, dans les limites prévues pour la déduction des intérêts servis aux associés ou entreprises liées (voir n° 2203) (BOI 4 H-7-95, n° 30 et 31).

3. Revenus des titres mis en pension Lorsque la durée de la pension couvre la date de paiement des revenus attachés aux titres donnés en pension, le cessionnaire doit les reverser au cédant (C. mon. fin. art. L 211-31) qui les comptabilise alors parmi les produits de même nature.

Ainsi, **dans tous les cas,** les intérêts courus et les dividendes à recevoir sur les titres mis en pension doivent être constatés **comme si le cédant continuait de détenir les titres.**

4. Information en annexe Le **montant** des titres financiers mis en pension, **ventilé** selon la nature des actifs concernés, doit figurer dans l'annexe des comptes annuels (C. mon. fin. art. L 211-32).

c. Au dénouement de l'opération Au terme fixé par la pension, le cédant doit restituer les fonds qu'il a reçus tandis que le cessionnaire doit restituer les titres pour la valeur convenue dans le contrat de pension (C. mon. fin. art. L 211-30). Il en résulte que les **écritures initiales** sont **extournées.**

Fiscalement, Pour les titres de participation bénéficiant du régime spécial des sociétés mères (voir n° 1861), un nouveau délai de conservation de deux ans court à compter de la fin de la pension (BOI 4 H-7-95, n° 28).

d. En cas de défaillance de l'une des parties Si au terme de la pension l'une des parties est défaillante (non-paiement de la rétrocession par le cédant ou non-rétrocession des titres par le cessionnaire), les titres restent acquis au cessionnaire et le **montant de la cession reste acquis au cédant à cette date** (C. mon. fin. art. L 211-30). Comptablement, à notre avis, les titres sont sortis de l'actif à cette date et la dette correspondant aux fonds versés par le cessionnaire est annulée.

Fiscalement, Le résultat de la cession est à comprendre dans le bénéfice imposable du cédant de l'exercice au cours duquel intervient cette défaillance ; il est égal à la **différence entre la valeur réelle** des titres **au jour de la défaillance et leur prix de revient** fiscal dans les écritures du cédant (CGI, art. 38 bis-0 A-III).
En outre, les titres sont réputés prélevés sur ceux de même nature acquis ou souscrits à la date la plus récente antérieure à la défaillance (CGI, art. 38 bis-0 A-III), c'est-à-dire selon la méthode **Lifo.**
Ainsi, si la valeur réelle des titres à la date de la défaillance est différente du montant des fonds versés initialement par le cessionnaire, le résultat comptable ne sera pas identique au résultat fiscal, ce qui impliquera une réintégration ou une déduction extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A, sauf versement d'un solde de résiliation destiné à compenser cet écart (BOI 4 H-7-95).

II. Comptabilisation chez le cessionnaire

a. Lors de la prise en pension des titres Les titres reçus en pension ne sont pas **inscrits à l'actif** du cessionnaire dans les « Titres » mais **dans les « Créances »** (C. mon. fin. art. L 211-33), par le crédit du compte de trésorerie concerné. Cette créance est, à notre avis, à faire figurer dans une subdivision du compte 46 « Débiteurs divers » ou du compte 508 « Autres valeurs mobilières et créances assimilées », l'opération pouvant s'analyser comme un prêt garanti par des titres.

Fiscalement, Cette opération n'entraîne aucune conséquence fiscale, les titres étant réputés ne pas avoir été cédés au cessionnaire (CGI, art. 38 bis-0 A-I).

Sur l'information à donner au cédant et à l'AMF en période d'assemblée générale, voir n° 2018-3.

b. A la clôture de l'exercice :

1. Evaluation des titres pris en pension La créance représentative de ces titres **ne peut donner lieu à** la constitution d'une **dépréciation** sauf, à notre avis, dans la situation suivante : cédant défaillant **et** titres devant être dépréciés.

Fiscalement, En revanche, cette (provision pour) dépréciation lorsqu'elle est constituée n'est pas déductible (CGI, art. 39-1-5° ; BOI 4 H-7-95, n° 26). Elle doit donc être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI).

2. Rémunération reçue du cédant Cette rémunération devant être traitée comme des intérêts (C. mon. fin. art. L 211-31), est à comptabiliser, à notre avis, au compte 4687 « **Produits à recevoir** sur débiteurs divers » par le crédit du compte 7638 « Revenus des créances diverses ».

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 H-7-95, n° 29) ; ces intérêts sont donc **imposables au taux de droit commun.**

c. Au dénouement de l'opération Au terme fixé par le contrat, le cessionnaire doit restituer les titres et le cédant, en contrepartie, les fonds (C. mon. fin. art. L 211-30). Il en résulte que les **écritures initiales** sont **extournées.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 H-7-95, n° 23 et 24).

d. En cas de défaillance de l'une des parties Les titres restant la **propriété du cessionnaire** (C. mon. fin. art. L 211-30), la créance comptabilisée au compte 46 est, à notre avis, **transférée au compte de titres adéquat.**
A notre avis, le coût d'entrée des titres correspond au montant (historique) de la créance (le résultat de cession constaté chez le cédant, et prenant en compte la valeur des titres à la date de la défaillance, étant sans incidence chez le cessionnaire).

Fiscalement, En l'absence de versement d'un solde de résiliation (BOI 4 H-7-95, n° 36 à 38), l'écart à la date de la défaillance entre la valeur réelle des titres et le prix de cession convenu :

- est taxable immédiatement dans les conditions de droit commun, si le cédant est défaillant et que la valeur réelle des titres est supérieure au prix de cession,

- n'est pas déductible (et ne le sera jamais), si le cessionnaire est défaillant et que la valeur réelle des titres est inférieure au prix de cession convenu. Le calcul ultérieur des (provisions pour) dépréciation et du résultat de cession de ces titres doit être effectué sur la base de cette valeur réelle.

Remarque

Suivi extra-comptable : ces traitements fiscaux ne peuvent avoir d'incidence sur le traitement comptable précité ; en revanche, ils nécessitent des suivis extra-comptables (pour éviter des doubles impositions futures ou l'éventuelle déduction, à tort, de provision future).

Location d'actions et de parts sociales

1910-6

Ce dispositif est destiné à faciliter la transmission des petites entreprises (C. com. art. L 239-1 à L 239-5).

Juridiquement,

a. Modalités de mise en oeuvre du dispositif (voir Mémento Sociétés n° 20000 à 20200).

b. Intervention d'un commissaire aux comptes Les actions ou parts louées doivent faire l'objet d'une évaluation, effectuée sur la base de critères tirés des comptes sociaux en début et fin de contrat ainsi qu'à la fin de chaque exercice comptable pour les locations consenties par une personne morale (C. com. art. L 239-2, al. 4).
Cette évaluation doit être certifiée par un commissaire aux comptes (voir n° 5307-3).

Comptablement, en l'absence de précision de la part des organismes comptables compétents, les traitements suivants peuvent, à notre avis, être appliqués :

I. Comptabilisation chez le bailleur

a. Lors de la mise en location :

- lorsque le bailleur est une personne morale, les titres, antérieurement classés au bilan en titres de participation, devraient, **à notre avis,** être reclassés dans le compte « **Autres titres immobilisés** » (compte tenu de leur détention durable, voir n° 1814) pour leur coût d'acquisition initial ;

En outre, leurs caractéristiques d'actions louées et notamment l'absence de droits de vote devraient, à notre avis, être signalées dans l'annexe.

Les éventuelles dépréciations antérieurement pratiquées devraient être reclassées en « dépréciations des autres titres immobilisés » et être éventuellement ajustées, en fonction de l'évaluation des titres au moment de la mise en location.

- lorsque le bailleur est une personne physique, les titres loués ayant figuré antérieurement dans son patrimoine privé doivent être transférés, au coût d'évaluation mentionné ci-avant, dans son patrimoine professionnel, la location étant une opération commerciale (voir Mémento Fiscal n° 7025 et n° 18485).

b. A la clôture de l'exercice Si la valeur d'inventaire des titres donnés en location (obligatoirement évaluée à la fin de chaque exercice comptable lorsque le bailleur est une personne morale, voir ci-avant), est inférieure à leur valeur nette comptable, une dépréciation doit être constatée ; dans le cas contraire, la plus-value latente n'est pas enregistrée.

c. Loyers encaissés en cas de location simple Les loyers encaissés devraient, à notre avis, être enregistrés dans le compte 7621 « Produits des autres immobilisations financières - Titres immobilisés ».

d. Location assimilable à un crédit-bail Lorsque la location est assortie d'une promesse unilatérale de vente moyennant un prix convenu tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers, elle s'apparente à **un crédit-bail sur fonds de commerce** (C. mon. fin. art. L 313-7 régissant le crédit-bail).
Sur le plan **comptable,** il devrait en être de même. A défaut de précisions des organismes comptables compétents, le traitement des opérations de crédit-bail sur fonds de commerce devrait, à notre avis, s'appliquer.

II. Comptabilisation chez le locataire

a. Loyers payés en cas de location simple Les loyers payés sont enregistrés dans le compte 6135 « Locations mobilières ».

b. Location assimilable à un crédit-bail Sur le plan comptable, à notre avis, les règles édictées par le PCG en ce qui concerne le crédit-bail sur fonds de commerce (art. 331-7 et 446/61/62) s'appliquent, à savoir :

- les redevances versées sont enregistrées en charges dans le compte 6122 « Crédit-bail mobilier » ;

- lors de la levée d'option, seul le prix de vente contractuel est porté à l'actif du bilan dans le compte 261 « Titres de participation » ;

- en cas de cession, le résultat est déterminé comptablement selon les règles générales. Voir développements au n° 1751-1.

Remarque
(concernant le bailleur et le locataire) **Paiement du dividende en actions** : selon la doctrine (voir Mémento Sociétés n° 76482), la qualité d'actionnaire ne peut pas être reconnue au locataire des actions. Sur le traitement comptable en résultant, à la fois chez le bailleur et chez le locataire, voir au n° 1920-5 la solution de la CNCC en cas de démembrement de la propriété de l'action (usufruit/nue-propriété).

Titres nantis dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit d'utilisation (« re-use »)

1910-7

Dans le cadre de ce dispositif défini par l'article L 211-20 du Code monétaire et financier, le constituant consent au bénéficiaire d'une sûreté un droit de réutilisation des titres nantis à son profit. Une des parties prenantes à l'opération doit obligatoirement être un établissement financier (en pratique, il devrait généralement être le bénéficiaire de la sûreté).

Juridiquement, Le transfert de propriété n'intervient que lorsque le bénéficiaire utilise sa faculté d'utilisation des titres.

Le traitement comptable de ces opérations est prévu par le PCG (art. 373 et reprenant l'avis CNC n° 2006-10 du 30 juin 2006).

Le champ d'application de ces règles comptables est le suivant :

- actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote, transmissibles par inscription en compte ou tradition ;

- titres de créance qui représentent chacun un droit de créance sur la personne morale ou le fonds commun de titrisation (ex-fonds commun de créances ou FCC) qui les émet, transmissibles par inscription en compte ou tradition, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;

- les parts ou actions d'organismes de placement collectifs ;

- et tous les instruments financiers équivalents à ceux mentionnés ci-avant, émis sur le fondement de droits étrangers.

Seuls sont visés les titres donnés en garantie restitués à l'identique par le bénéficiaire au constituant à l'issue de la période d'utilisation.

Fiscalement, L'article 38 bis-0 A bis du CGI prévoit un régime de neutralité fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le constituant et le bénéficiaire de la garantie sont imposables selon un régime réel d'imposition,

- les remises en garantie sont visées par l'article L 211-38 du Code monétaire et financier,

- les remises en garantie portent sur les titres financiers mentionnés à l'article L 211-27 ou les effets mentionnés à l'article L 211-34 du Code monétaire et financier (c'est-à-dire, en pratique, les actions et autres titres donnant accès au capital ou aux droits de vote, les titres de créance qui représentent un droit de créance sur l'émetteur et les parts ou actions d'OPCVM),

- les titres restitués par le bénéficiaire sont équivalents et de même nature que ceux remis en garantie,

- les garanties sont constituées dans le cadre d'opérations à terme d'instruments financiers réalisées de gré à gré, de prêts ou de mises en pension de titres ou d'opérations prévues à l'article L 330-2 du Code monétaire et financier.

Pour plus de détails, voir Doc. FL BIC-VII-53500 à 53975.

I. Comptabilisation chez le constituant

a. A la conclusion du contrat (PCG, Annexe 3, § 3) Aucune écriture n'est comptabilisée.

Selon le PCG (art. 531-4/8), les informations suivantes sont à mentionner en annexe :

- nature des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;

- montant des engagements donnés au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;

- montant des actifs donnés en garantie remis en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

b. Lors de la réutilisation des titres nantis par le bénéficiaire du contrat Le constituant inscrit à son bilan une créance représentative de la valeur comptable de ces titres. Cette créance est à inscrire dans la catégorie d'origine des titres nantis.

Aucun résultat n'est ainsi constaté dans les comptes du constituant malgré le transfert de propriété des titres. En effet, le constituant supporte toujours l'essentiel des risques et avantages attachés aux titres nantis (Annexe 3 au PCG précitée, § 2).

c. A la date de clôture pendant la période de réutilisation (PCG, Annexe 3, § 5.1). La créance représentative de la valeur comptable des titres nantis suit les règles d'évaluation propres à la catégorie à laquelle les titres ainsi transférés appartiennent (sur ces règles, voir n° 1840 s.).
Si le constituant constate un risque avéré de crédit lié à la situation dégradée du bénéficiaire, une dépréciation à hauteur du risque estimé devra être constatée, conformément aux dispositions en vigueur (sur ces dispositions, voir n° 2076). L'estimation de la dépréciation doit tenir compte du risque sur la contrepartie, mais également de la valeur de l'actif nanti et des accords de compensation entre les parties au contrat.

d. Au retour des titres nantis chez le constituant (PCG, Annexe 3, § 6.1) Lorsque le constituant recouvre la propriété des titres donnés en garantie auprès du bénéficiaire, il réinscrit ces titres dans leur catégorie d'origine et solde en contrepartie la créance représentative de la valeur comptable des titres initialement transférés.

Remarque
Créance dépréciée : dans ce cas, le montant de la dépréciation est reclassé dans un compte de dépréciation afférent aux titres réinscrits dans leur catégorie d'origine.

Si le contrat n'est pas arrivé à son terme, les montants des engagements donnés au titre des biens affectés en garantie sont à mentionner en annexe (voir **a.** ci-avant).

II. Comptabilisation chez le bénéficiaire de la sûreté

a. A la conclusion du contrat Selon le PCG (art. 531-4/8), les informations suivantes sont à mentionner en annexe :

- nature des actifs reçus en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;

- montant des engagements reçus au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;

- montant des actifs reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

b. Lors de la réutilisation des titres (PCG, Annexe 3, § 4.2) Il convient de distinguer deux étapes : le transfert des titres nantis d'une part, leur réutilisation effective d'autre part.

1. Remise en pleine propriété des titres nantis objets du contrat : le bénéficiaire de la sûreté inscrit les titres à son actif en contrepartie d'une dette représentative de l'obligation de les restituer. Le coût d'entrée des titres est égal au prix du marché de l'actif au jour de la remise.

2. Réutilisation des titres : la comptabilisation de l'opération de réutilisation des titres suit les règles propres à la nature de l'opération (vente, garantie, prêt...).

c. A la date de clôture pendant la période de réutilisation (PCG, Annexe 3, § 5.2) Les titres transférés ainsi que la dette représentative de l'obligation de les restituer sont évalués pour un montant égal au prix de marché des titres à cette date, par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan (sous-compte du 458 - Autres comptes transitoires).
Lorsque les titres ont été utilisés et ne figurent plus au bilan du bénéficiaire (titres cédés, par exemple), la dette représentative de l'obligation de restitution est évaluée au prix des titres sur le marché à cette date, par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan. Les pertes latentes sur cette dette entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

d. Au retour des titres nantis chez le constituant (PCG, Annexe 3, § 6.2) Les titres nantis sont sortis de l'actif du bilan du bénéficiaire. En contrepartie :

- la dette représentative de l'obligation de restitution est soldée,

- le montant afférent de l'écart d'évaluation figurant au bilan est définitivement constaté en résultat.

Si le contrat n'est pas arrivé à son terme, les montants des engagements donnés au titre des biens affectés en garantie sont à mentionner en annexe (voir **II. a.** ci-avant).

C. Portage et autres engagements sur titres de capital

1912

Dans une convention de portage, le « porteur » (en général un établissement de crédit) accepte, sur la demande d'un « donneur d'ordre » de devenir temporairement propriétaire de titres, tout en s'engageant expressément par une convention écrite, à céder ces mêmes titres à un terme et à un prix fixés à l'avance, à une personne nommément désignée (pouvant ou non être le donneur d'ordre) qui s'engage à racheter les titres.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 79230 à 79235.

Les conventions de portage ne sont juridiquement régies par aucun texte mais suite à l'arrêt de la Cour d'appel de Paris du 6 avril 1994 (voir n° 2710-2) qui a sanctionné pénalement l'absence totale d'information comptable sur les engagements qui peuvent découler de ces contrats, le CNC a publié un avis n° 94-01 (Bull. n° 100, 3e trimestre 1994, p. 3 s.) repris ci-après accompagné de nos commentaires. L'avis du CNC a été repris en partie, pour ce qui concerne les comptes individuels dans le PCG (art. 531-4/1) et pour les comptes consolidés dans le règlement CRC n° 99-02 (§ 10051).

Choix entre inscription à l'actif ou mention dans l'annexe

1912-1

Il convient de distinguer selon que l'engagement est ferme ou non.

I. Engagement ferme

L'avis CNC n° 94-01 laisse aux entreprises le choix d'inscrire ou non à l'actif l'engagement.

- **Pourquoi au bilan ?** Le CNC explique qu'en droit civil l'engagement ferme est définitif dès la signature et avant même le dénouement des opérations ; en conséquence, les **droits sur les titres** font partie du patrimoine et devraient donc figurer au bilan ;

- **Pourquoi pas au bilan ?** Le CNC explique que l'inscription au bilan peut poser des difficultés pratiques de mise en oeuvre ; en outre, la pratique consistant à comptabiliser les opérations uniquement lors de leur exécution est courante et même prévue dans certains cas par les textes.

Selon le PCG (art. 531-4/1) et l'avis CNC n° 94-01, dès lors que les droits sur titres ne figurent **pas au bilan,** ils **doivent être** néanmoins dans les comptes, donc **dans l'annexe** (s'ils sont significatifs, voir n° 2709).

II. Engagement non ferme

Dès lors que l'engagement est ouvert (il existe une faculté et non une obligation) ou bien qu'il s'agit d'un simple engagement de livrer des titres, le PCG (art. 531-4/1) et l'avis CNC n° 94-01 n'offrent pas de choix : la mention dans l'annexe est obligatoire (s'ils sont significatifs, voir n° 2709) sans possibilité d'inscription à l'actif.

Entreprises ayant choisi l'inscription de l'engagement à l'actif

1912-2

I. Classement comptable

A défaut de précision de l'avis CNC n° 94-01, les droits devraient, à notre avis, être comptabilisés soit en « Créances rattachées à des participations » (compte 267), soit en « Autres créances immobilisées » (compte 276), la contrepartie étant une dette sur le porteur (compte 404 ou 46).

Rappel : ce qui doit être inscrit à l'actif, ce sont les **droits sur les titres** et non les titres eux-mêmes. C'est l'établissement financier (porteur) qui aura au bilan les titres.

II. Coût d'entrée
A défaut de précision de l'avis CNC n° 94-01, le coût dépend, à notre avis, des clauses du contrat portant sur le prix et les frais financiers :

Pour les frais financiers, voir également ci-après n° 1912-4.

- en l'absence de clause de frais financiers, le coût d'entrée est égal au prix figurant dans le contrat ;

- en cas de clause de frais financiers, le coût d'entrée est égal au prix des titres à la date du contrat hors frais financiers.

III. Evaluation à la clôture
A défaut de précision de l'avis CNC n° 94-01, la valeur d'inventaire devrait, à notre avis, être estimée en fonction de l'utilisation future que l'entreprise aura des titres (en général, ce seront des titres de participation) et les règles générales d'évaluation s'appliquent.

La valeur d'inventaire est calculée à la date de clôture et non à l'échéance de l'engagement de manière prévisionnelle.

IV. Dépréciation
L'avis CNC n° 94-01 indique, sans en préciser le calcul, que la perte de valeur éventuelle des titres doit donner lieu à la constitution de dépréciations.
A notre avis, si les droits sur les titres sont portés à l'actif, l'éventuelle dépréciation à constituer devrait être déterminée par comparaison entre l'évaluation à la clôture et le coût d'entrée tels que précisés ci-avant.

V. Annexe
Dès lors que les droits sur les titres sont inscrits à l'actif, le PCG (art. 531-4/1) et l'avis CNC n° 94-01 considèrent qu'il n'y a pas d'information à donner.

Entreprises ayant renoncé à l'inscription de l'engagement à l'actif

1912-3

I. Obligation de mention dans l'annexe
Selon le PCG (art. 531-4/1) et l'avis CNC n° 94-01, dans ce cas, les engagements significatifs doivent être mentionnés dans l'annexe :

- il s'agit d'une mention obligatoire que la prise en compte de la confidentialité des affaires ne doit en aucun cas conduire à omettre ;

- des regroupements par type d'engagements financiers de même nature sont toutefois autorisés, dès lors qu'ils n'altèrent pas la qualité de l'information.

Remarque
Contenu de l'information : l'avis CNC n° 94-01 ne précise pas le contenu de cette information.
La Cour d'appel de Paris (arrêt cité au n° 1912) a requis uniquement le montant de l'engagement sans indication du nom de la société cible concernée.
Ce montant, qui peut varier chaque année, pourrait, à notre avis, être égal à la valeur d'inventaire à la clôture de chaque exercice telle que déterminée précédemment en cas d'inscription des droits à l'actif (voir n° 1912-2 III), et qui doit servir à la détermination de l'éventuelle provision pour risques (voir ci-après **II.**).

Sanctions La Cour d'appel avait indiqué que « les engagements devraient à tout le moins faire l'objet d'une mention spéciale dans l'annexe pour donner une image fidèle ». L'avis CNC n° 94-01 rappelle que c'est au regard de l'ensemble (formé par le bilan, le compte de résultat et l'annexe) que sont appréciées les prescriptions de régularité, de sincérité et d'image fidèle. En conséquence, l'absence d'information en annexe est susceptible d'entraîner :

- pour toutes les sociétés, le délit de présentation de comptes ne donnant pas une image fidèle (voir n° 5155) ;

- pour les sociétés cotées, le délit de communication d'une information inexacte, imprécise ou trompeuse (non-respect des articles 222-1 s. du règlement général de l'AMF ; sanction appliquée par la Cour d'appel de Paris précitée).

II. Obligation de constituer une provision
Cette provision, déterminée comme indiqué précédemment (voir n° 1912-2, IV), concerne également les cas où il n'y a pas de portage, mais où le « vendeur » s'engage seulement à livrer les titres à la date d'exercice du contrat. Elle peut également concerner les engagements conditionnels, dès lors que ceux-ci deviennent probables (et non plus éventuels).

Traitement des frais financiers et dividendes

1912-4

L'avis du CNC indique que les frais financiers et les dividendes doivent être constatés en charges et en produits, « s'il y en a ». Il en résulte, à notre avis, que :

a. en cas de clause dans le contrat portant sur des frais financiers et dividendes, « il y en a » et, à notre avis, ceux-ci doivent être constatés en charges ou produits sur la durée de l'engagement (principe des intérêts courus).

Remarque
Comptabilisation indépendante du traitement des droits sur les titres : cette comptabilisation en charges et en produits doit s'effectuer indépendamment du fait que les droits sur les titres sont ou non inscrits à l'actif.

b. en l'absence de clause dans le contrat portant sur des frais financiers et dividendes, « il n'y en a pas » et, à notre avis, ceux-ci ne doivent pas être comptabilisés pendant l'engagement (le portage), mais évidemment augmentent (pour les frais financiers) et réduisent (pour les dividendes) d'autant le coût d'entrée des titres portés et donc l'éventuelle dépréciation ou provision.

Remarque
Absence d'étalement : en l'absence de clause, l'impact des frais financiers et dividendes n'est donc pas étalé si une provision est constituée, alors qu'il l'est en cas de clause.

Tableau-liste des filiales et des participations et rapport de gestion

1912-5

I. Tableau-liste des filiales et des participations
L'information peut ne pas être fournie.

En effet (C. com. art. R 123-197-2°), bien que le capital des sociétés détenues par prête-nom (ce qui est le cas des portages) doive être indiqué, une omission est possible en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de la divulgation de cette information.

II. Rapport de gestion
Une information doit obligatoirement être fournie si le portage :

- aboutit à une prise de contrôle ;

En effet, selon l'article C. com. L 233-6 (voir n° 2012), les prises de contrôle doivent obligatoirement être mentionnées et la notion de contrôle englobe non seulement les pourcentages de détention directs mais aussi indirects (ce qui n'est pas le cas des prises de participation significatives où seules les participations directes sont visées).

- est signé entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes.

En effet, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice, même sans lien avec l'exercice précédent doivent être mentionnés dans le rapport de gestion (C. com. art. L 232-1, al. 2).

Sur les informations éventuelles à fournir en annexe, voir n° 2830.

Incidence de l'engagement dans les comptes consolidés

1912-6

Selon le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés, il convient de tenir compte, pour le calcul de la fraction des droits de vote détenus, des titres faisant l'objet d'engagements ou de portage fermes détenus pour le compte de l'entreprise consolidante (§ 10051).

Remarque
Lien entre comptes individuels et comptes consolidés : le traitement retenu dans les **comptes individuels** (droits sur les titres inscrits ou non à l'actif ; voir ci-avant n° 1912-1 à 1912-3) **n'a pas d'incidence** sur le traitement dans les comptes consolidés. Ainsi, une société cible peut devoir être consolidée alors que les droits détenus sur elle ne sont pas inscrits à l'actif des comptes individuels (mais font simplement l'objet d'une information dans l'annexe).
Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 2076.

III. Actions

A. Actions présentant des caractéristiques particulières

Actions de préférence

1913-1

Les caractéristiques des actions de préférence sont exposées dans le Mémento Sociétés n° 67790 à 67853. Voir également Note d'information CNCC NI.V tome 5 « Emission d'actions de préférence », juin 2012.

Les actions de préférence peuvent être émises à la constitution des sociétés par actions ou lors d'augmentations de capital. Sur le contrôle des émissions d'actions de préférence, voir n° 3440-1.

Elles peuvent être admises ou non aux négociations sur un marché réglementé (sur cette notion, voir n° 1804).

Avec ou sans droit de vote, elles sont assorties de **droits particuliers de toute nature,** à **titre temporaire ou permanent** (C. com. art. L 228-11, al. 1).
Les actions de préférence peuvent :

- **disposer ou non du droit de vote** qui peut être aménagé pour une certaine durée ou suspendu définitivement ou temporairement (C. com. art. L 228-11, al. 2) ;

- **être assorties** dans la société émettrice **de droits particuliers de toute nature,** financiers ou non, définis librement dans les statuts ;

- se voir conférer **des droits particuliers** exerçables non seulement **dans la société émettrice des titres** mais également **dans sa mère ou ses filiales.**

En l'absence de précisions de la part des organismes comptables compétents, le traitement comptable des actions de préférence est, à notre avis, le suivant :

a. Classement en titres En principe, les actions de préférence sont représentatives de placements financiers.

Et ce, même si des droits divers (tels qu'avantages en nature, droit d'utilisation d'une immobilisation, conditions préférentielles de vente ou même information financière renforcée) leur sont attachés.

En conséquence, ces actions ne devraient pouvoir être comptabilisées que dans l'une des quatre catégories de titres (sur ces catégories, voir n° 1810).

Un raisonnement en substance pourrait, dans le cas, par exemple, d'une préférence représentant un droit d'utilisation, aboutir à la comptabilisation de ces actions en immobilisations incorporelles. Ce raisonnement ne peut toutefois pas être retenu dans les comptes individuels.

b. Comptabilisation en fonction de la préférence La comptabilisation de ces actions dans l'une des quatre catégories de titres dépend de l'analyse de la préférence qui leur est attachée.

Sur la définition des différentes catégories de titres, voir n° 1812 (titres de participation), n° 1813 (titres immobilisés de l'activité de portefeuille - Tiap), n° 1814 (autres titres immobilisés), n° 1815 (valeurs mobilières de placement).

Remarque

Impact de la détention préalable de titres de participation : lorsque des actions ordinaires figurent déjà parmi les titres de participation, les actions de préférence devraient également, à notre avis, être inscrites au compte 2611 « Titres de participation », en application de la logique du PCG, qui rattache aux différentes catégories de titres les éléments liés (comme les créances, voir n° 1809).

Cette présentation n'interdit pas de comptabiliser ces titres dans des sous-comptes distincts (afin notamment de calculer les plus-values de cession ou les seuils dont le franchissement donne lieu à notification, voir n° 2018-1).

Fiscalement,

a. Dividendes Les produits des actions de préférence peuvent bénéficier du régime fiscal des sociétés mères (voir n° 1861) si la société mère détient par ailleurs des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la filiale (CGI, art. 145-6 b ter ; BOI 4 H-3-07, n° 28).

b. (Provision pour) dépréciation Lorsque les actions de préférence constituent des titres de participation au sens fiscal (voir ci-après **c.**), leur (provision pour) dépréciation relève du régime du long terme [sauf, principalement, si la filiale est une société à prépondérance immobilière non cotée ou est implantée dans un Etat ou Territoire Non Coopératif (ETNC)] (voir tableau n° 1850).

c. Plus et moins-values Les actions de préférence peuvent être considérées comme des titres de participation éligibles au régime du long terme dès lors qu'elles ouvrent droit au régime des sociétés mères (BOI 4 B-I-08, n° 26 et 27) [sauf si la filiale est une société à prépondérance immobilière non cotée ou est implantée dans un Etat ou Territoire Non Coopératif (ETNC ; voir n° 2849)]. En outre, le sursis d'imposition des plus-values réalisées par les entreprises à l'occasion de certaines opérations d'échange et de conversion de titres (voir n° 1910-4) s'applique aux opérations portant sur des actions de préférence (CGI, art. 38-7).

Sur la valorisation à retenir en cas de conversion d'actions de préférence en actions ordinaires, voir n° 1910-4.

Actions à dividende prioritaire sans droit de vote

1913-2

Depuis l'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières, les sociétés ne peuvent plus émettre d'actions à dividende prioritaire. Elles sont remplacées par les actions de préférence (voir n° 1913-1). Toutefois, les titres de capital émis antérieurement à l'entrée en vigueur de l'ordonnance précitée continuent à exister.

Ces actions existantes ont été enregistrées, selon le motif de leur acquisition :

- au compte 2711 « Titre immobilisés - Actions » s'il s'agit de titres immobilisés (détention durable) ;

- au compte 503 « Actions - Valeurs mobilières de placement » s'il s'agit de titres de placement (pour la réalisation d'un gain à brève échéance).

Fiscalement,

a. Dividendes Les produits des actions à dividendes prioritaires sans droit de vote (ADP) peuvent bénéficier du régime fiscal des sociétés mères (voir n° 1861) si la société mère détient par ailleurs des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la filiale (CGI, art. 145-6 b ter).

b. (Provision pour) dépréciation Lorsque les ADP constituent des titres de participation au sens fiscal (voir ci-après **c.**), leur (provision pour) dépréciation relève du régime du long terme [sauf, principalement, si la filiale est une société à prépondérance immobilière non cotée ou est implantée dans un Etat ou Territoire Non Coopératif (ETNC)] (voir tableau n° 1850).

c. Plus et moins-values Les ADP peuvent être considérées comme des titres de participation éligibles au régime du long terme dès lors qu'elles ouvrent droit au régime des sociétés mères (BOI 4 B-I-08, n° 26 et 27) [sauf si la filiale est une société à prépondérance immobilière non cotée ou est implantée dans un Etat ou Territoire Non Coopératif (ETNC ; voir n° 2849)]. En outre, en cas d'échange, les ADP bénéficient du sursis d'imposition (CGI, art. 38-7) ; voir n° 1910-4.

Certificats d'investissement et certificats de droits de vote

1913-3

Depuis l'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières, les certificats d'investissement ne peuvent plus être créés. Ils sont :

- soit remplacés par les actions de préférence (voir n° 1913-1),

- soit destinés à être reconstitués en actions par réunion avec des certificats de droits de vote.

Sur la possibilité de reconstitution des certificats d'investissement antérieurement émis en actions, voir n° 3191.

Cependant, les titres de capital émis antérieurement à l'entrée en vigueur de l'ordonnance précitée continuent à exister. Voir Mémento Sociétés n° 50160.

Les certificats d'investissement existants ont été comptabilisés, selon la situation de l'acquéreur par rapport à la société émettrice :

- soit en titres de participation,

- soit en autres titres immobilisés,

- soit en valeurs mobilières de placement.

Pour plus de détails sur ce traitement comptable, voir Mémento Comptable 2005, n° 1914-6.

En cas de **cession** des certificats d'investissement, leur cession correspond à celle d'actions reconstituées lorsqu'ils ont été réunis avec des certificats de droits de vote, (C. com. art. L 228-30, al. 6). S'ils ne l'ont pas été, le prix de cession doit, à notre avis, être comparé à la valeur totale de l'action figurant au bilan de l'entreprise (les certificats de droit de vote ne peuvent être cédés).

B. Parts ou actions d'organismes de placement collectif

Actions de Sicav

1914-1

I. Classement comptable et coût d'entrée
Il est constaté généralement au compte 503 « Actions ».

Toutefois, si l'entreprise a l'intention de les conserver durablement (cas par exemple des Sicav de capitalisation), il est constaté au compte 271 « Titres immobilisés ».
Enfin, le cas échéant, il peut être constaté au compte 261 « Titres de participation » à condition de répondre à leur définition (voir n° 1812), notamment, en l'occurrence (Bull. CNCC n° 84, décembre 1991, EC 91-53, p. 575 s.) :

- le caractère durable peut résulter du fait que l'OPCVM est spécifiquement créé pour l'entreprise ou un petit groupe d'entreprises dont elle fait partie (« OPCVM dédié »),

- le nombre restreint de membres peut permettre d'exercer aisément une influence (notamment sur le choix des placements effectués).

En cas de **droit d'entrée** versé lors de l'acquisition, voir n° 1914-2.

Fiscalement, Les actions de Sicav sont exclues du régime du long terme quel que soit leur mode de comptabilisation (CGI, art. 219-I a ter ; BOI 4 B-1-08, n° 51).

Cas particulier Titres d'OPCVM reçus à la suite d'une fusion ou d'une scission d'OPCVM : ils sont, en principe, inscrits pour leur valeur réelle (conformément à la règle générale concernant l'échange ; voir n° 1910-4). Toutefois, la valeur comptable est à retenir dans certains cas (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8725).

Fiscalement, Il y a report d'imposition (voir n° 1910-4).

II. Valeur d'inventaire
A notre avis :

- lorsqu'elles ne sont **pas cotées,** elles sont estimées à leur valeur probable de négociation, c'est-à-dire à leur **valeur liquidative** à la clôture de l'exercice ;

La valeur liquidative à retenir est la dernière valeur de rachat des actions publiée avant la clôture de l'exercice. Si cette valeur est exprimée en devises (ne faisant pas partie de la zone euro), elle est convertie en monnaie nationale sur la base du cours de change à la clôture.
Toutefois, pour les actions de **Sicav assorties d'un droit de sortie,** il nous semble logique de minorer la valeur liquidative des frais et commissions fixés par le règlement, c'est-à-dire de la ramener à la **valeur de rachat.**

- lorsqu'elles sont cotées, elles sont, en principe, estimées au cours moyen du dernier mois de l'exercice (voir n° 1846-1).

Mais la pratique retient souvent la valeur liquidative à la clôture de l'exercice.

III. Valeur au bilan

Selon la **règle générale** (C. com. art. L 123-18, al. 4), la **plus-value** constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. En conséquence, à notre avis, par référence à ce texte, lorsque la valeur liquidative est supérieure au prix de souscription des actions, elle ne peut être retenue comme valeur au bilan.

Cette règle générale paraît **applicable dans tous les cas,** y compris pour l'évaluation des actions d'une Sicav d'obligations. En effet, même si, dans ce cas, l'augmentation de la valeur liquidative résulte en grande partie des intérêts provenant des obligations, la Sicav a une personnalité morale distincte. En conséquence, tenir compte de la valeur d'inventaire, lorsqu'elle est supérieure à la valeur d'entrée, reviendrait à pratiquer une réévaluation ou une mise en équivalence interdites pour les valeurs mobilières de placement (C. com. art. L 123-18, al. 4 et art. L 232-5).

Remarque
Compensation entre plus et moins-values latentes : elle n'est possible que dans le cadre de la baisse anormale et momentanée (voir n° 1854-1).

En cas de **moins-value latente,** celle-ci donne lieu à dépréciation (sauf compensation précitée).

Fiscalement, (CGI, art. 209-0 A 1°), en revanche, les plus ou moins-values latentes sur titres d'OPCVM, calculées par rapport à la valeur liquidative à la clôture de l'exercice, sont immédiatement imposables ou déductibles au taux de droit commun. Les retraitements extra-comptables suivants sont donc nécessaires sur l'imprimé n° 2058-A :

- réintégration (ligne XR) de la plus-value latente nette,

- déduction (ligne XS) de la moins-value latente nette,

- réintégration (ligne WI) des éventuelles (provisions pour) dépréciations et déduction (ligne WU) de leurs reprises.

Ces dispositions ne sont pas applicables (CGI, art. 209-0 A) :

- aux titres d'OPCVM établis en France ou dans l'Union européenne, dont la valeur réelle de l'actif est représentée pour au moins 90 % par des actions, certificats d'investissement, certificats coopératifs d'investissement, et sous certaines conditions, en titres d'OPCVM dont l'actif est lui-même représenté pour 90 % au moins par des titres éligibles (BOI 4 H-3-04), ainsi que par analogie, à notre avis, en actions de préférence (voir n° 1913-1), émis par des sociétés ayant leur siège dans l'Union européenne et soumises à l'IS (ou à un impôt équivalent) dans les conditions de droit commun (BOI 4 H-2-03), et qui sont rémunérés par des distributions prélevées sur les bénéfices, les produits de ces titres étant constitués par les bénéfices distribués et les plus-values résultant de la cession de ces titres ;

- aux parts de FCPR (voir Mémento Fiscal n° 19005).

Pour chaque exercice, le montant net des valeurs liquidatives doit être indiqué en annexe à la déclaration permettant la détermination du résultat imposable (CGI, art. 209-0 A 3°).

Il résulte de ces règles fiscales :

- aucune modification des règles comptables ; les plus-values latentes ne peuvent pas être dégagées notamment au motif qu'elles sont taxables (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EC 93-08, p. 285 s.) ;

- un impôt différé actif le cas échéant (voir n° 2885-2) ;

- la réintégration ou la déduction du solde des plus ou moins-values latentes sur l'imprimé n° 2058-A, selon que celui-ci est positif (ligne XR) ou négatif (ligne XS) ;

- une réintégration des éventuelles (provisions pour) dépréciations, nécessaire pour contrebalancer la déduction des moins-values latentes (ligne WI de l'imprimé n° 2058-A) ;

- une déduction des reprises ultérieures de ces provisions (ligne WU de l'imprimé n° 2058-A).

Cas particulier : l'évaluation des titres d'OPCVM reçus à la suite d'une **fusion ou** d'une **scission d'OPCVM** (voir ci-avant **I.** « Coût d'entrée ») suit la règle générale.

Fiscalement, En revanche, compte tenu du report d'imposition du profit d'échange, l'éventuelle (provision pour) dépréciation n'est déductible que pour la quote-part calculée au-delà de la valeur fiscale des éléments reçus (CGI, art. 39-1-5°).

Exemple

Exemple Si l'action reçue, d'une valeur de 300, s'est substituée à une action acquise 100, d'où un sursis d'imposition de 200 (300 - 100), et se trouve dépréciée comptablement à hauteur de 50, cette (provision pour) dépréciation ne sera pas déductible (elle ne le deviendrait qu'au-delà d'un montant de dépréciation de 200).

IV. Comptabilisation de la quote-part de résultat de l'entreprise dans la Sicav (coupon)
En pratique, elle suit la règle générale de constatation des dividendes, c'est-à-dire (voir n° 1861) une comptabilisation après approbation des comptes par l'assemblée générale.
En **cas de Sicav de capitalisation,** le détenteur de titres ne peut **pas** dégager en **résultat** le produit correspondant à sa quote-part dans le résultat capitalisé et non distribué.

En effet, il s'agit pour lui, de plus-values latentes (Bull. CNCC n° 79, septembre 1990, EC 90-23, p. 393 s.) ; or l'article C. com. L 123-21 ne permet de prendre en compte que les bénéfices réalisés.
Le **non-respect** de cette règle constitue une **irrégularité** dont le commissaire aux comptes apprécie, selon son caractère significatif, les conséquences sur la certification des comptes (Bull. précité).

Lorsque la Sicav offre une **garantie de rémunération,** sa comptabilisation est, à notre avis, indépendante de celle des résultats de la Sicav. Elle dépend de l'analyse juridique de l'octroi de la garantie et de l'appréciation de son caractère définitif eu égard à l'article C. com. L 123-21 précité.

Ainsi, en cas d'engagement de rachat à prix minimum garanti et à une date déterminée, un produit couru non échu ne peut être constaté à la clôture de l'exercice (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 91-109, p. 501).

D'ailleurs, si le détenteur venait à céder ses titres d'OPCVM avant la date déterminée pour l'engagement de rachat, il ne bénéficierait d'aucune garantie de rémunération et/ou aurait à supporter des pénalités importantes dues à la vente anticipée.

En revanche, à notre avis, si la garantie était annuelle et non susceptible d'être remise en cause (situation analogue à l'effet de cliquet qui permet de conserver les hausses d'indice ; voir n° 2221-1), le produit serait certain et réalisé et devrait être dégagé en résultat.

V. Cession des actions de Sicav

Fiscalement, Le résultat de la cession de ces actions constitue un produit imposable ou une perte déductible au taux de droit commun (CGI, art. 219-I a ter ; BOI 4 B-1-08, n° 51, voir n° 1880). Il est déterminé à partir du prix d'acquisition ou de souscription des titres, corrigé du montant des écarts d'évaluation qui ont été compris dans les résultats imposables (CGI, art. 209-0 A 2°). En conséquence, le prix d'acquisition est majoré des écarts positifs déjà imposés et minoré des écarts négatifs déjà déduits (D. adm. 4 H-217, n° 64 et BOI 4 H-2-03, n° 10).
En pratique, il convient, sur l'imprimé n° 2058-A :

- de déduire (ligne XG) les écarts positifs de valeur liquidative correspondant aux titres cédés déjà imposés (et portés sur les lignes XR des exercices précédents),

- de réintégrer (ligne WQ) les écarts nets négatifs de valeur liquidative déjà déduits (et portés sur les lignes XS des exercices précédents).

Sur les retraitements extra-comptables à opérer au titre des reprises éventuelles de (provisions pour) dépréciations, voir III. ci-avant.

Parts de fonds commun de placement

1914-2

I. Classement comptable
Elles constituent un placement financier le plus souvent à court terme. A notre avis, elles sont à assimiler, sur le plan

comptable, à des **valeurs mobilières de placement** et à enregistrer au compte 504 (sauf si l'entreprise a l'intention de les conserver durablement, ce qui devrait être le cas pour des FCP de capitalisation).

Cas particuliers :

- **Fonds communs de placement « à risques »** : les parts de ces fonds doivent être conservées au minimum 3 ans et au maximum 10 ans. De cette contrainte, il résulte, à notre avis, qu'elles doivent être classées, à la différence des parts d'autres fonds, parmi les « Autres immobilisations financières », au compte 2718 « Autres titres ». En effet, comme le précisait le PCG 82 (p. I.42), les titres que l'entreprise n'a pas la possibilité de revendre à bref délai constituent des « titres immobilisés ».

Fiscalement, Les titres de capital-risque (FCPR, FCPi et SCR) dits « fiscaux » sont éligibles au régime du long terme quel que soit leur classement comptable (CGI, art. 219 I a sexies). En conséquence, s'ils ne constituent pas des titres de participation sur le plan comptable, ils n'ont pas à être comptabilisés dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » pour bénéficier de ce régime.
Sur la définition des titres de capital-risques dits fiscaux, voir Mémento Fiscal n° 18810.

- **Fonds commun de placement dédié** : les parts peuvent constituer alors des titres de participation (voir n° 1914-1).

II. Coût d'entrée

Elles peuvent être acquises :

a. à titre onéreux

Dans ce cas, le coût d'entrée est égal, en principe, au coût d'acquisition. Toutefois, certains estiment qu'il est **possible de scinder le prix d'achat** : en coût d'acquisition et en quote-part de résultat acquise lors de l'acquisition.
Pour que cet éclatement soit acceptable, il est nécessaire que cette quote-part s'acquière pour le porteur de parts au jour le jour, comme des intérêts sur obligations qui constituent des fruits civils. Tel nous paraît être le cas pour les raisons suivantes :

- les FCP n'ont pas la personnalité morale et les entreprises détentrices des parts du fonds sont copropriétaires de ce fonds,

- la valeur liquidative tient compte au jour le jour de l'évolution du résultat,

- le résultat du FCP doit obligatoirement être distribué,

- il n'est pas tenu d'assemblée de copropriété.

La quote-part de résultat retenue varie selon le mode de comptabilisation appliqué par le fonds. Ces raisonnements s'appliquent aussi bien aux FCP d'obligations qu'aux FCP d'actions :

- « coupons courus » : la quote-part tient compte de tous les revenus courus à la date de l'acquisition de la part,

- « coupons encaissés » : la quote-part ne tient compte que des revenus réellement encaissés à la date d'acquisition.

Il peut toutefois arriver, du fait de frais de gestion survenus après la date d'acquisition, que le résultat global du fonds pour l'exercice soit finalement inférieur au résultat réalisé en cours d'exercice à la date d'acquisition de parts par l'entreprise. Dans ce cas particulier, qui ne remet pas en cause la comptabilisation exposée plus haut, il conviendra que l'entreprise corrige, lors de l'arrêté de ses comptes, la quote-part de résultat qu'elle a appréhendée, en fonction :

- soit du résultat global définitif du FCP si celui-ci a clôturé ses comptes,

- soit du résultat prévisionnel du FCP, dans le cas inverse.

En pratique toutefois, l'entreprise ne peut comptabiliser sa quote-part de résultat que si le gérant du FCP lui en a indiqué le montant ; or, aucune disposition légale ne lui impose de le faire et cette information s'avère difficile à obtenir.

Si l'éclatement est retenu, les écritures de comptabilisation sont analogues à celles enregistrées en cas d'acquisitions d'obligations (voir n° 1877 s.).

Remarque
Paiement d'un droit d'entrée lors de l'acquisition des parts de FCP : le droit d'entrée fait, à notre avis, partie des frais d'acquisition des titres, à comptabiliser selon l'option choisie par l'entreprise pour les valeurs mobilières de placement (voir n° 1832-2), c'est-à-dire soit directement en charges de la période, soit dans le coût d'entrée des parts acquises. Néanmoins, si la valeur de marché des FCP ne permet pas de justifier leur maintien, ils doivent être dépréciés à la clôture.

b. par échange avec des valeurs mobilières détenues préalablement par l'entreprise

Dans ce cas, la valeur d'apport des parts se substitue au coût des valeurs mobilières dans le bilan de l'entreprise membre. En effet, les titres apportés n'appartiennent plus à l'entreprise mais deviennent la copropriété de l'ensemble des porteurs de parts du fonds. Il y a donc **transfert de propriété,** les parts de fonds se substituant aux titres apportés.

Les conséquences sont, à notre avis (en l'absence de position des organismes compétents), les suivantes :

- comptabilisation **en résultat** de la plus ou moins-value dégagée lors de l'apport au fonds, à notre avis, au compte 667 « Charges nettes sur valeurs mobilières de placement » ou 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » ;

- enregistrement, **à l'actif** de l'entreprise, des parts de fonds en remplacement des titres apportés.

Fiscalement, Il en est de même, les plus ou moins-values d'apport étant imposées selon le régime des plus ou moins-values professionnelles sur cessions d'éléments d'actif (Rép. Mauger, AN 9 juin 1980, p. 2363).

Cas particulier Titres d'OPCVM reçus à la suite d'une fusion ou d'une scission d'OPCVM : voir n° 1914-1.

III. Valeur d'inventaire

A notre avis, n'étant **pas cotées,** elles sont estimées à leur valeur probable de négociation, c'est-à-dire à leur **valeur liquidative** à la clôture de l'exercice.

Sur la valeur liquidative et le cas des parts de **FCP assorties d'un droit de sortie,** voir n° 1914-1 (« Valeur d'inventaire »).

IV. Valeur au bilan

En principe, il convient de procéder de la manière suivante :

a. Comptabiliser la quote-part de résultat (coupon) de l'entreprise dans le fonds en créances rattachées (compte 5087 ou 2767) par le crédit d'un compte de produits financiers (compte 764 ou 7621), la quote-part n'étant calculée que sur le résultat effectivement distribué (et donc non capitalisé).

En effet, le FCP n'a pas la personnalité morale (à la différence des sociétés de personnes et des Sicav), les comptes doivent être arrêtés définitivement par la société de gestion un mois après la clôture, et il n'y a pas d'assemblée de copropriété. Son résultat est distribué obligatoirement dans un délai maximum de 5 mois après la clôture de son exercice (C. mon. fin. art. L 214-17-2). Si les dates de clôture du fonds et de l'entreprise sont suffisamment différentes (éloignées) pour ne pas pouvoir estimer le résultat du fonds, il peut être préférable de ne rien comptabiliser.

En cas de **FCP de capitalisation,** la quote-part de résultat capitalisée ne peut être comptabilisée (voir Sicav de capitalisation n° 1914-1).
En cas de **garantie de rémunération ou d'engagement de rachat à un prix garanti,** voir Sicav n° 1914-1.

b. Comparer la valeur liquidative (ou la valeur de rachat, voir ci-après) **et la valeur des parts figurant à l'actif** (coût d'acquisition + créance rattachée correspondant à la quote-part de résultat dans le fonds).

En effet, la valeur liquidative prenant en compte (de manière indirecte) le résultat du fonds, une comparaison par rapport au seul coût d'acquisition ne serait pas homogène.

Si la valeur liquidative est inférieure, une dépréciation doit être constituée.

Fiscalement, Les (provisions pour) dépréciation des parts de FCPR et SCR dits « fiscaux » relèvent du taux de 15 %, quel que soit le taux d'imposition dont relève la plus ou moins-value de cession sur ces mêmes parts (voir Mémento Fiscal n° 18945).

Cas particulier Titres d'OPCVM reçus à la suite d'une fusion ou d'une scission d'OPCVM : voir n° 1914-1-I.

V. Distribution du résultat du fonds (dividendes)

La créance rattachée aux parts (constatée ci-avant, voir **IV.**) est créditée par le débit d'un compte de trésorerie.

Fiscalement, Certaines distributions et répartitions effectuées par ces SCR et FCPR ou FCPI « fiscaux » sont également exonérées ou imposables au taux réduit de 15 % (CGI, art. 219-1 sexies a-2, voir Mémento Fiscal n° 18960).

VI. Cession

Le résultat de la cession est égal à la différence entre la valeur de rachat des parts du fonds et leur valeur comptable au bilan de l'entreprise.

a. Cession **avant la distribution du résultat du fonds** (soit dans les quatre mois après la clôture de l'exercice du fonds) : la perte du droit à distribution pour l'entreprise est compensée par l'inclusion de celle-ci dans la valeur de rachat.
Le résultat de la cession est donc égal à la différence entre la valeur de rachat et la valeur des parts au bilan de l'entreprise (y compris sa quote-part de résultat déjà comptabilisée en « créance rattachée »).

b. Cession **après la distribution du résultat du fonds** : il n'y a plus lieu de se préoccuper du résultat du fonds, la créance rattachée (aux parts) ayant été créditée du montant de la distribution et la valeur de rachat réduite d'autant.
Dans les deux cas, la plus ou moins-value est assimilable, à notre avis, à une charge ou un produit financier et donc à comptabiliser comme tel.

Fiscalement, Les plus et moins-values de cession de titres de SCR et parts de FCPR « fiscaux » détenus depuis au moins 5 ans sont (CGI, art. 219 I a sexies) :

- exonérées (dans la proportion de leur actif représenté par des titres en participation, hors titres de SPI non cotées et de sociétés localisées dans un ETNC (voir n° 1880) détenus depuis au moins deux ans et représentant au moins 5 % du capital de la filiale, ainsi que par les sommes en instance de distribution depuis moins de 6 mois représentative de la cessions de tels titres),

- ou imposées au taux de 15 % (à proportion des autres titres de l'actif).

Parts de SCPI

1914-3

A la clôture de chaque exercice, leur rentabilité peut être appréciée non seulement à partir des documents comptables habituels mais aussi à partir d'un état annexe aux comptes qui retrace la valeur comptable, la valeur de réalisation (égale à la somme de la valeur vénale des immeubles et de la valeur nette des autres actifs de la société) et la valeur de reconstitution (égale à la valeur de réalisation majorée du montant des frais de reconstitution du patrimoine) de la SCPI (C. mon. fin. art. L 214-78). La valeur de réalisation et la valeur de reconstitution sont estimées à partir du rapport annuel de l'expert immobilier.

Sur les dispositions comptables applicables aux SCPI et sur leurs obligations en matière d'expertise immobilière, voir n° 230-4.

Contrats de capitalisation

1914-4

Les contrats de capitalisation, souscrits auprès de compagnies d'assurance, ont pour objet la constitution d'un capital par investissement sur de multiples supports de placement sous-jacents. Ainsi, le capital est, en général, exprimé en euros et/ou en unités de compte. Le versement initial peut ainsi être investi pour partie sur un fonds en euros (assurant une rémunération minimum) et pour partie (par exemple) sur des titres d'OPCVM libellés en unités de compte. En général, le souscripteur peut, en cours de contrat, modifier la répartition initiale entre les différents supports et/ou effectuer des rachats partiels.

I. Classement comptable et coût d'entrée
Les contrats de capitalisation constituent un placement financier le plus souvent à court terme. A notre avis (en ce sens, voir n° 1815), ils sont à assimiler, sur le plan comptable, à des valeurs mobilières de placement et à enregistrer au compte 504, pour leur prix de souscription.

Si, au contraire, l'entreprise a l'intention de les conserver durablement, ils sont à comptabiliser en titres immobilisés (voir n° 1814).

II. A la clôture de l'exercice
Lorsque le contrat de capitalisation prévoit une possibilité d'arbitrage entre des supports en euros et en unités de compte (et même si cet arbitrage est à l'initiative du souscripteur), il doit être analysé comme un **produit de placement unique,** et non comme plusieurs placements séparés en fonction des supports de placement sous-jacents (fonds euros et support OPCVM, par exemple) (Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, EC 2011-21, p. 737 s.).
En conséquence (Bull. CNCC précité), aucun produit ne peut pas être considéré comme étant certain à la clôture. En effet, même si la rémunération minimum du support euros est définitivement acquise, il subsiste un risque sur le capital investi en unités de compte. En application de l'article C. com. L 123-21, les produits du placement ne peuvent donc être comptabilisés en résultat qu'à l'issue du contrat ou lors des rachats partiels (considérés alors comme des cessions).
En revanche, en cas de moins-value latente, une dépréciation doit être comptabilisée. Elle est calculée globalement sur l'ensemble du contrat (Bull. CNCC précité).

C. Opérations sur actions

Voir aussi opérations sur titres n° 1910-1 s. (prêt de titres, facultés de rachat (réméré), échange, etc.).

Acquisition d'actions avec une survaleur

1915-1

Pour les noyaux durs, voir ci-après n° 1915-2.

Dans certains cas, le prix d'acquisition d'une participation (ou sa valeur d'apport) a été fixé en tenant compte de l'augmentation de valeur que cette acquisition est susceptible d'apporter à un élément patrimonial préexistant. Le prix d'acquisition peut, par exemple, tenir compte de l'augmentation de valeur apportée au fonds de commerce par une prise de participation assurant à la société dominante une stabilité des contrats de ventes ou d'achats conclus avec la société dominée. Lors de l'acquisition des titres, aucune règle comptable ne permet d'imputer le supplément de prix payé à un autre poste que celui des « Titres de participation ». Les biens sont enregistrés à leur **coût d'acquisition** par l'entreprise qui comprend évidemment le surprix payé et **qui correspond à la valeur des titres pour l'entreprise.**

Fiscalement, Le supplément de valeur enregistré à l'occasion de l'acquisition constitue un élément du coût de revient des immobilisations que cette opération a contribué à valoriser (D. adm. 4 B-3113, n° 8). Cela signifie, à notre avis, qu'il n'est pas possible de créer immédiatement une (provision pour) dépréciation (fiscalement déductible) au titre de ce supplément de prix.

Acquisition de « noyaux durs » ou bloc stable

1915-2

Elle implique des **contraintes** (« primes d'acquisition » ou « surprime », interdiction temporaire de vendre, agrément préalable aux cessions ultérieures) liées aux engagements juridiques pris à l'égard de la société émettrice, d'autres actionnaires ou de l'Etat (cas des privatisations). Il en résulte sur le plan comptable les problèmes suivants :

I. Classement comptable
S'il est clair qu'il s'agit de titres de l'actif immobilisé compte tenu de leur durée de détention, les titres de « noyaux durs » constituent, pour l'AMF (Bull. COB n° 209, décembre 1987, p. 7) et le bulletin CNCC (n° 68, décembre 1987, EC 87-77, p. 490 s.) :

a. soit des **titres de participation,** si « l'utilité attendue par le détenteur (et enregistrée à l'inventaire) est d'un type tel qu'elle devrait conduire à **conserver ces titres même après la fin du blocage** » (AMF). Dans ce contexte :

- ces titres peuvent répondre à la définition des titres de participation même si la fraction détenue dans la société émettrice est inférieure à 10 % (CNCC) ;

- ces titres sont souvent consolidés par mise en équivalence (AMF) ;

Fiscalement, Ils relèvent dans ce cas du régime des titres de participation (voir n° 1812).

b. soit des titres immobilisés de l'activité de portefeuille **(Tiap),** « si le détenteur a l'intention de **céder les titres quand il le pourra** » (AMF).

Le bulletin CNCC ne fait pas référence aux Tiap mais seulement aux « autres titres immobilisés ».

Fiscalement, Ils relèvent du régime fiscal :

- des titres de participation s'ils peuvent être enregistrés dans un sous-compte « titres relevant du régime des plus-values à long terme »,

- des titres de placement dans le cas contraire.

II. Coût d'entrée

a. Prise en compte des commissions payées Elles peuvent être incluses dans le **coût d'entrée** ou inscrites directement en **charges** selon la règle du PCG (art. 321-10 par renvoi de l'article 332-1).

Pour plus de détails sur ces frais d'acquisition, voir n° 1832-1.

b. Prise en compte de la surprime Elle correspond au supplément payé par l'acquéreur du « noyau dur » par rapport par exemple au prix de vente consenti à d'autres acquéreurs, ou par référence à une autre valeur telle que le cours de bourse. Elle est justifiée par l'utilité particulière que le détenteur du noyau dur entend retirer de sa participation. Pour le bulletin CNCC précité, cette surprime :

- constitue un **élément du coût d'acquisition** des actions,

- ne peut être considérée comme des frais d'acquisition.

Elle ne peut donc pas bénéficier de l'option pour la comptabilisation directement en charges.

Cette position confirme celle retenue au n° 1915-1 pour toute survaleur en général.

Le coût d'acquisition (surprime comprise) est donc retenu comme référence :

- pour la comparaison avec la valeur d'inventaire,

- pour le calcul des plus ou moins-values de cession.

Fiscalement, Il en est de même (BODGI 4 B-5-75).

III. Valeur d'inventaire

Il convient, pour la déterminer, d'appliquer les **règles générales** d'évaluation propres à chaque catégorie de titres (voir n° 1840 s.). Mais, conformément au principe de permanence des méthodes, il importe que l'estimation repose sur les **mêmes motifs d'appréciation que la transaction d'origine** (Bull. CNCC précité). Ainsi, les valeurs d'inventaire des noyaux durs inscrits en titres de participation ou en Tiap ne varieront pas nécessairement en fonction du cours de bourse, à la différence de celles des titres inscrits en autres titres immobilisés.

L'AMF constate qu'a recueilli un large consensus le principe selon lequel les lots de titres détenus dans le cadre d'une convention avec la société émettrice, d'autres actionnaires, ou avec le vendeur, ont normalement une valeur d'utilité pour le détenteur non liée au cours de bourse, c'est-à-dire à la valeur sur le marché de détail. Encore faut-il que le détenteur de tels lots justifie la valeur d'inventaire des lots de titres par des critères d'utilité qui puissent faire l'objet, à chaque arrêté des comptes, d'une vérification (Rapport COB 1988 p. 41).

IV. Valeur au bilan

Une dépréciation doit être constituée si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée (surprime comprise) tel que déterminé ci-avant.
Le paiement d'une surprime n'entraînera donc pas nécessairement la constatation d'une dépréciation si les noyaux durs sont comptabilisés en titres de participation ou en Tiap.

Titres avec « convention de garantie » ou garantie de passif

1915-3

Sur les aspects juridiques, voir Mémento Sociétés n° 17860 à 17876.

I. Acquisition de titres

(côté acheteur) Dans ce cas, le coût d'entrée des titres avec « convention de garantie » n'est pas définitivement fixé (voir n° 1522) et suit, à notre avis, les mêmes règles que celles applicables aux autres immobilisations. En conséquence, en application du PCG (art. 332-1 renvoyant sur 321-1), la somme reçue ultérieurement du vendeur en exécution de la convention de garantie vient **en diminution** du coût d'entrée (et non en produit).

A notre avis, **dans le cas où des titres ont été achetés pour 1 €,** la somme reçue constitue un **produit** (même si rien n'explique le traitement différent par rapport à la règle générale), le coût d'acquisition ne permettant aucune réduction. Toutefois, il convient de s'assurer que toutes les provisions liées à la détention des titres ont été constituées et que le produit perçu ne vient pas rémunérer une charge non encore constatée. Dans ce dernier cas, le produit perçu devrait être comptabilisé en produit constaté d'avance.

En revanche, lorsque la clause de garantie de passif désigne un bénéficiaire autre que l'acheteur tel que la société acquise par exemple, le coût d'achat des titres n'est pas modifié (peu importe que la somme reçue transite par la société acquéreuse).

Fiscalement,

- dans le cadre d'une **garantie de type indemnitaire,** l'indemnité perçue est en principe imposable au taux de droit commun (CE 24 avril 1981, n° 18-346 et D. adm. 4 B-3112, n° 13) ;

- dans le cadre d'une **garantie de révision de prix,** l'indemnité perçue vient en diminution du coût d'entrée (CGI, art. 38-2).

II. Cession de titres
(côté vendeur) Elle s'enregistre selon la règle générale (voir n° 1898).

a. Charges encourues Les sommes versées ultérieurement par le vendeur en exécution de la convention de garantie, constituent, à notre avis, une **charge** (exceptionnelle ou financière selon que les titres cotés étaient ou non des titres immobilisés).

Fiscalement,

- dans le cadre d'une **garantie de type indemnitaire,** l'indemnité versée constitue systématiquement une charge déductible au taux de droit commun pour la part qui excède le prix de cession des titres (CAA Paris 10 juin 1993, n° 91-973). Pour la part n'excédant pas le prix de cession des titres, la jurisprudence ne s'est pas à ce jour prononcée sur les modalités de déduction (taux de droit commun ou le cas échéant taux des moins-values à long terme) ;

- dans le cadre d'une **garantie de révision de prix** (CGI, art. 39 duodecies-9 et D. adm. 4 B-3721), si la révision intervient au cours de l'exercice de cession, elle est prise en compte dans le résultat de l'exercice en cause. Si elle intervient postérieurement à l'exercice de cession, la perte correspondante obéit au régime fiscal du profit initial : elle est soumise au régime des moins-values à long terme à hauteur de la plus-value initiale qui avait été soumise au régime du long terme, le solde étant considéré comme une perte de droit commun. La moins-value à long terme de révision est soumise au taux en vigueur l'exercice de la révision (BOI 4 B-1-08, n° 153) (voir n° 1880). Une révision du prix est sans incidence sur la quote-part de frais et charges de 5 % (voir n° 1880) éventuellement acquittée lors de la cession sur le prix initial (BOI précité, n° 155). La moins-value à long terme correspondante est en revanche retenue pour le calcul du résultat net de cession de l'exercice de la révision du prix.

b. Charges probables A notre avis, conformément aux règles définies dans l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.7) concernant les engagements de caution et de garantie (voir n° 2665), une garantie de passif doit donner lieu à la constitution d'une provision lorsque les conditions suivantes sont remplies :

1. Existence d'une obligation à la clôture La signature de la convention de garantie de passif à la clôture est le fait générateur de l'obligation de verser des sommes au bénéficiaire de la garantie.

2. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La sortie de ressources est probable lorsque l'existence d'un passif non déclaré lors de la cession est révélée à la date d'arrêté des comptes rendant la mise en jeu de la garantie de passif probable. La sortie de ressources est sans contrepartie pour l'entreprise. La provision est constituée pour la meilleure estimation du montant qui sera versé au bénéficiaire de la garantie.

Fiscalement, Cette provision est déductible dans le cadre d'une **garantie de type indemnitaire,** à concurrence de l'indemnité qui sera elle-même déductible (TA Toulouse, 27 juin 2000, n° 96-1503). En revanche, dans le cadre d'une **garantie de révision de prix,** la provision est en principe non déductible (CAA Paris 12 octobre 2000, n° 97-1922).

Exemple

Exemple Une entreprise a cédé les titres d'une filiale avec une clause de garantie de passif.
A la clôture de l'exercice, la filiale cédée est assignée devant le tribunal de commerce par un de ses clients pour un litige antérieur à la cession des titres. A la date d'arrêté des comptes, il est probable que la filiale cédée sera condamnée.
La signature de la convention de la garantie de passif est le fait générateur de l'obligation de verser des sommes au bénéficiaire de la garantie.
A la date d'arrêté des comptes, la sortie de ressources est probable et est sans contrepartie pour l'entreprise. Une provision est donc constituée pour la meilleure estimation du montant qui sera versé au bénéficiaire de la garantie.

Titres acquis en vue d'obtenir un marché

1915-4

Bien qu'il s'agisse d'un droit de propriété, ces titres n'ont en fait comme seule valeur intrinsèque que l'obtention du contrat. Aussi, leur coût d'acquisition fait-il partie intégrante du coût de revient du contrat. Néanmoins, ces titres sont, à notre avis, à comptabiliser en **titres de participation** et à traiter comme tels.

Un raisonnement en substance aurait pu conduire à intégrer le coût d'acquisition de ces titres dans le coût de revient du contrat. Toutefois, un tel traitement comptable ne peut être retenu dans les comptes individuels.

Fiscalement, Selon le Conseil d'Etat, ces titres sont à comptabiliser en tant que tels quels que soient les objectifs financiers ou industriels et commerciaux que visait l'entreprise lors de leur acquisition (CE 29 septembre 1982, n° 27723).

Acquisition d'usufruit d'actions

1915-5

Elle peut être comptabilisée (en ce sens, bull. CNCC n° 51, septembre 1983, EC 82-23, p. 386 s.) sous trois rubriques possibles : « éléments incorporels », « créances », « titres de participation ou de placement (selon la quotité) ».

- Le bulletin CNCC précité préfère la troisième hypothèse.

En effet, la société va exercer les droits propres à l'usufruit (dividende et droit de vote dans les assemblées générales ordinaires sauf clause statutaire contraire réservant au nu-propriétaire le droit de vote sur toute décision autre que celle concernant l'affectation des bénéfices ; Cass. com. 31 mars 2004, n° 624 FS-PB), attachés à la possession de ces actions.

Remarque
Qualité d'associé : il semble toutefois, que la société n'ait pas pour autant la qualité d'associé (voir Mémento Sociétés n° 2400 à 2402).

La société peut avoir à fournir en « annexe » des informations concernant ce poste, notamment l'indication de sa position usufruitière.

- A notre avis, qu'il y ait acquisition ou apport, il s'agirait **plutôt d'un droit à comptabiliser en immobilisation incorporelle** et à évaluer en fonction des dividendes à recevoir estimés.

Fiscalement, Les titres détenus en usufruit ne sont pas retenus dans le calcul de la participation minimum requise pour le bénéfice du régime des sociétés mères (sur ce régime, voir n° 1861), même lorsque les statuts donnent à l'usufruitier le droit de voter non seulement aux assemblées ordinaires mais également extraordinaires (D. adm. 4 H-2112, n° 70 ; CJCE 22 décembre 2008, C-48/07 ; CE 20 février 2012, n° 321224 ; CAA Douai 7 décembre 2004, n° 00-1085). En outre, selon le Conseil d'Etat, les dividendes reçus par un usufruitier sont exclus de l'exonération (CE 23 mars 2012, n° 335860). Cette position devra toutefois être confirmée car elle a été rendue avant l'entrée en vigueur de l'article 145-6 du CGI, qui exclut du bénéfice de l'exonération les dividendes reçus de titres sans droit de vote **sauf lorsque l'associé détient par ailleurs 5 % du capital et des droits de vote de la filiale** (voir n° 1861).

En cas de versement de **dividendes en actions,** voir n° 1920-5. Sur les conditions du régime des sociétés mères, voir n° 1861.

- Ce droit est à amortir sur la durée de l'usufruit (voir n° 1730-1). En cas de consolidation de l'usufruit, voir n° 1730-1.

Fiscalement, Le Tribunal administratif de Poitiers (21 novembre 1996, n° 1701) a reconnu à l'usufruit de titres le caractère d'immobilisation amortissable sur la durée de l'usufruit.

Sur la cession d'un usufruit d'actions, voir n° 1918-8.

Indemnité venant compenser un surcoût d'origine des titres

1915-6

Voir n° 2402-2.

Titres acquis dans le cadre d'une OPA

1915-7

Ils sont à enregistrer comme les autres titres (voir n° 1890) lors de l'inscription en compte.

Il n'est pas possible de retenir (Revue Economie et Comptabilité n° 173, décembre 1990, p. 46) la date de clôture de l'offre, la date de publication du résultat de l'offre ou la date de remise des titres au porteur.
Sur le traitement des frais d'acquisition des titres, voir n° 1832-1.

Voir également les développements concernant l'acquisition d'actions avec une survaleur, n° 1915-1.

Titres acquis avec clause de révision de prix [fonction des résultats futurs (earn out), du BFR, de l'endettement net...]

1915-8

Sur la validité des clauses de fixation du prix, voir Mémento Sociétés n° 16760 à 16761.

I. Chez l'acquéreur

A notre avis, il convient de procéder à une estimation provisoire du coût d'entrée des titres à la date de la transaction lorsque cette estimation peut être établie de manière fiable et d'ajuster ultérieurement ce coût d'entrée en fonction du prix définitif.

Dans les comptes consolidés, il en est de même : lorsque la convention d'acquisition prévoit un ajustement du prix d'acquisition en fonction d'un ou plusieurs événements, le montant de la correction doit être inclus dans le coût d'acquisition si :

- cet ajustement est **probable,**

- et si son montant peut être **mesuré de manière fiable.**

Voir Mémento Comptes consolidés n° 5050 s.

Une information en annexe sur le caractère provisoire du coût d'entrée ainsi que sur la clause de révision de prix devra être fournie.

Sur le traitement du complément de prix d'acquisition d'une filiale versé après l'absorption (ou la TUP) de la filiale acquise, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8347.

II. Chez le cédant

La cession s'enregistre selon la règle générale (voir n° 1898).
Un produit à recevoir (ou une provision), correspondant aux montants à percevoir (ou à verser) ultérieurement en vertu d'une clause de révision de prix, peut (ou doit) être enregistré en suivant les règles définies par le PCG (voir n° 514 et 2556 s.).

Ainsi, un complément de prix n'est comptabilisé en produit que s'il est certain dans son principe et si son montant peut être déterminé de manière fiable (voir n° 500 et 514 ; en ce sens également, Cass. com. 20 septembre 2011, n° 856 F-D). A défaut, il n'est pas comptabilisé lors de la cession des titres mais uniquement lorsqu'il deviendra certain. En conséquence, selon le bulletin CNCC (n° 160, décembre 2010, EC 2010-17, p. 679), un complément de prix reposant sur la réalisation future d'une plus-value de cession d'actif par la filiale cédée ne peut être comptabilisé en produit dès la cession des titres dans la mesure où :

- ce complément de prix n'est pas certain, mais est fonction d'un ou plusieurs événements dont la réalisation n'est pas effective ;

- et les incertitudes liées à son estimation sont trop importantes (délai de réalisation lointain, fluctuations du marché immobilier trop importantes, etc.).

Le complément de prix n'est comptabilisé en produit que lors de la cession de l'actif. Néanmoins, selon le bulletin CNCC (précité), des compléments d'information doivent être fournis en annexe au titre de la cession des titres et de la clause de révision de prix (modalités de son calcul, estimation provisoire de ce complément sur la base des éléments disponibles et horizon de sa réalisation).

Fiscalement,

1. Complément de prix : lorsque le complément de prix est versé en application d'une clause de earn-out (ce qui implique qu'il soit aléatoire à la date de la cession, qu'il ne constitue pas la rémunération d'une prestation du cédant et que son montant soit fonction d'une indexation directe sur l'activité de la société cédée), il est imposable au titre de l'exercice au cours duquel il est acquis et selon le régime qui a été appliqué à la plus ou moins-value initiale (BOI 4 B-1-08, n° 157). Ainsi :

- si la plus ou moins-value réalisée lors de la cession des titres a été soumise au régime du long terme, la plus-value à long terme résultant du complément de prix est soumise au même régime selon le taux applicable au titre de l'exercice au cours duquel ce complément est acquis ;

- le cas échéant, ce complément de prix est pris en compte dans l'assiette de la quote-part de frais et charges de l'exercice au cours duquel il est acquis (voir n° 1880).

2. Réduction de prix (BOI 4 B-1-08, n° 153 à 155) :

- si la plus ou moins-value réalisée lors de la cession des titres a été soumise au régime du long terme, la moins-value à long terme résultant de la réduction de prix est soumise au même régime selon le taux applicable au titre de l'exercice au cours duquel cette réduction intervient ;

- la moins-value à long terme correspondante vient minorer l'assiette de la quote-part de frais et charges de l'exercice au titre duquel la réduction intervient (voir n° 1880).

Règles fiscales dérogatoires

1917

Il s'agit des règles suivantes :

Sur l'amortissement fiscal des frais d'acquisition de titres incorporés dans le coût d'entrée de ces titres, voir n° 1832-1. Sur la déduction octroyée en cas de souscription au capital de certaines sociétés dans les DOM, voir n° 1831-1.

1917-1

Amortissements exceptionnels fiscaux Ils portent sur la souscription des titres suivants :

Titres éligibles	Modalités d'amortissement	Références CGI	Références Mémento Fiscal
Parts de **sociétés d'épargne forestière** (1)	Amortissement exceptionnel de 50 % (dans la double limite de 15 % du bénéfice imposable et de 100 000 €) au titre de l'exercice de souscription	Art. 217 terdecies	MF n° 9560
Titres de sociétés de financement d'oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles (**Sofica**)	Amortissement exceptionnel de 50 % au titre de l'exercice de souscription	Art. 217 septies et 238 bis HE	MF n° 9555
Titres de sociétés financières d'innovation (**SFI**) (2)	Amortissement exceptionnel de 50 % au titre de l'exercice de souscription	Art. 39 quinquies A-2-b et 40 sexies, al. 2	MF n° 9550
Titres de **sociétés d'investissement régional** ou de **développement rural** (3)	Amortissement exceptionnel de 50 % [dans la limite de 25 % du résultat imposable (4)] au titre de l'exercice de souscription	Art. 217 quaterdecies	MF n° 9565
(1) L'amortissement exceptionnel est remis en cause si les parts sont cédées dans un délai de 8 ans. (2) En cas de cession des titres plus de trois ans après leur souscription, la plus-value n'est imposée que pour la fraction dépassant l'amortissement exceptionnel précédemment pratiqué. (3) En cas de cession des titres dans un délai de cinq ans, l'amortissement exceptionnel déduit est réintégré dans les résultats de l'exercice de cession. (4) La limite de 25 % s'apprécie par rapport au résultat imposable avant déduction de l'amortissement exceptionnel et avant imputation des déficits antérieurs (BOI 4 D-5-02).			

L'amortissement exceptionnel doit être pratiqué à la clôture de l'exercice en cours à la date des versements susceptibles d'être pris en considération. A défaut, il est perdu. Il est à comptabiliser au compte 145 « Amortissements dérogatoires » (ou 142 « Provisions réglementées relatives aux immobilisations ») par le débit du compte 68725 « Dotations aux provisions réglementées - Amortissements dérogatoires ».

Droits d'option sur titres versés ou reçus

1918-1

A notre avis :

I. Du paiement du droit jusqu'au terme de l'option

a. Lors du paiement (et jusqu'au terme), les sommes correspondant au prix de l'option sont, à notre avis, à inscrire dans un **compte d'attente** (compte 47), à l'actif pour l'acheteur (potentiel), au passif pour le vendeur (mais en aucun cas en résultat, qu'il s'agisse d'une opération spéculative ou de couverture, sur un marché organisé ou de gré à gré).

Toutefois, lorsqu'ils sont achetés sur un **marché organisé** (sur cette notion, voir n° 2141-2), par analogie avec l'avis du CNC sur les options de taux d'intérêt (voir n° 2143), le compte 52 « Instruments de trésorerie » semblerait, à notre avis, pouvoir être utilisé même si le bulletin CNCC (n° 78, juin 1990, EC 89-78, p. 264 s.) se montre très réservé sur cette analogie.

b. A la clôture de l'exercice (survenant avant le terme), l'évaluation à la clôture diffère chez l'acheteur de chez le vendeur. A notre avis :

- **pour l'acheteur** : une dépréciation est comptabilisée s'il apparaît probable, compte tenu de l'évolution de marché, que l'option ne sera pas levée ;

S'il s'agit d'options d'achat sur actions propres, voir n° 3187.

- **pour le vendeur** : il s'agit d'un produit probable éventuel (donc non réalisé à la clôture de l'exercice ; voir C. com. art. L 123-21).

En effet, tant que l'option n'est pas arrivée à son terme, le vendeur du droit a une obligation résiduelle envers l'acheteur, celle de lui livrer les titres si ce dernier lève l'option (ce qui empêche le produit d'être considéré comme acquis, voir n° 504 et 506).

En conséquence, ce produit ne doit pas être pris en compte sur l'exercice, même si l'option est levée entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes. En revanche, dans le cas d'options de couverture, le vendeur pourra en tenir compte pour limiter une éventuelle dépréciation.

En l'absence de précisions des textes, lorsque les opérations sont faites à des fins spéculatives sur un **marché organisé** (sur cette notion, voir n° 2141-2), par analogie avec l'avis du CNC sur les options de taux d'intérêt (voir n° 2143), les variations de valeur des options sont, à notre avis, constatées en résultat.
Mais le bulletin CNCC (n° 78, juin 1990, EC 89-78, p. 264 s.) se montre très réservé sur cette analogie et considère que l'**adoption d'une méthode d'évaluation au prix du marché ne peut rester sans incidence sur le rapport du commissaire aux comptes,** cette incidence restant à apprécier compte tenu notamment, d'une part de la qualité de l'information produite dans l'annexe sur la méthode ainsi retenue et, d'autre part, de l'importance relative de ses conséquences chiffrées.

Fiscalement, Les options négociables sur une bourse de valeurs sont valorisées au cours de clôture du marché correspondant et le profit (ou la perte) est compris dans le résultat imposable de l'exercice (CGI, art. 38-6-1° et BOI 4 A-4-88, n° 5).

c. En cas de cession du droit (réalisée avant le terme) :

- **pour l'acheteur,** elle entraîne, à notre avis, une charge ou un produit financier (égal à la différence entre le prix de vente du droit et le prix comptabilisé) ;

- **pour le vendeur,** la situation ne change pas avant la levée de l'option (il y a désormais un autre acheteur).

II. Si l'option est levée

- **pour l'acheteur,** les droits s'ajoutent au prix d'achat des titres correspondants (prix d'exercice) et sont comptabilisés au même compte que ces derniers.

A la date de clôture, la valeur d'inventaire des titres est déterminée par rapport à la valeur actuelle s'il s'agit de titres de participation ou par rapport au cours moyen du dernier mois de l'exercice (et non au cours du marché à l'échéance) s'il s'agit d'autres titres immobilisés ou de valeurs mobilières de placement.

Fiscalement, (CGI A III, art. 2 A et D. adm. 4 A-2367, n° 11 s.), pour les options négociables, l'écart entre le cours du marché à la date d'exercice de l'option et le prix d'exercice est immédiatement imposable ou déductible au taux de droit commun. La prime payée lors de l'achat de l'option est également immédiatement déductible.
Selon certains, ce texte ne s'appliquerait qu'aux options négociables ou assimilées (et non aux options de gré à gré).

- **pour le vendeur,** les droits s'ajoutent au prix de cession et constituent selon la nature des titres vendus un produit financier ou un produit exceptionnel.

III. Si l'option n'est pas levée
Les droits versés (ou reçus) constituent, à l'échéance, pour l'acheteur une charge exceptionnelle (compte 678) et pour le vendeur un produit exceptionnel (compte 778).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-2367, n° 6 et 12 s.).

Droits de souscription

1918-2

Pour les droits d'attribution, voir n° 1920-1.

I. Achat d'actions subordonné à l'acquisition de droits de souscription
Le montant de ces droits s'ajoute au coût d'entrée des titres.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 B-3112, n° 14).

II. Utilisation de droits à la souscription de nouvelles actions
Lorsque l'entreprise souscrit à des actions nouvelles en utilisant les droits de souscription attachés à des actions qu'elle détient, il semble possible, par simplification, de maintenir inchangé le coût des actions anciennes et d'enregistrer les actions nouvelles à leur prix d'émission.

Fiscalement, Cette solution est admise par simplification (D. adm. 4 B-3121, n° 38).

Toutefois, une autre solution est envisageable :

- le coût d'entrée des **actions nouvelles** est constitué par leur prix d'émission augmenté de la valeur théorique (telle qu'elle est calculée dans l'exemple ci-après) des droits de souscription utilisés ;

- le coût des **actions anciennes** est réduit de cette valeur.

III. Cession de droits de souscription
La cession de droits de souscription attachés à des actions est, à notre avis et conformément à l'approche fiscale, à considérer comme aboutissant à une **réduction du coût** d'entrée de ces actions pour la valeur théorique de ces droits telle qu'elle est calculée dans l'exemple ci-après.

Fiscalement, Cette valeur est déterminée en appliquant au prix d'achat de l'action, le rapport existant au jour de la négociation du droit entre, d'une part, le prix de cession de ce droit et, d'autre part, le total formé par ce prix et la valeur de l'action ancienne « ex-droit ». Dans le cas d'actions non cotées en bourse, cette dernière valeur n'étant pas connue, il est admis pratiquement qu'elle est égale au prix d'émission de l'action nouvelle augmenté de la valeur des droits nécessaires à la souscription de cette action (D. adm. 4 B-3121, n° 33 s.).

Exemple

Exemple Une société procède à une augmentation de capital par l'émission, au prix de 600, d'actions d'une valeur nominale de 500, moyennant quatre droits de souscription par action ; si ces droits ont un prix de cession unitaire de 50, la valeur actuelle de l'action « ex-droit » peut être estimée à 600 + (50 × 4) = 800.
La valeur comptable du droit - en supposant que celle de l'action ancienne est de 425 - est alors considérée comme égale à : 50 × 425 / (800 + 50) = 25, d'où une plus-value de 25 (= 50 - 25) pour chaque droit cédé et une diminution d'actif de 25 par droit cédé.

Rachat par une société de ses propres actions

1918-3

Sur le **cadre juridique,** voir n° 3184 s.

I. Comptabilisation des titres rachetés
Ils sont inscrits, selon le cas (voir n° 3184 s.), au compte 277 ou 502 « Actions ou parts propres ».

Fiscalement, Ces titres ne constituant pas des titres de participation, ils sont exclus du régime du long terme (BOI 4 B-1-08, n° 28).

II. Dividendes perçus sur les titres rachetés
Ces actions ne donnent **pas droit aux dividendes** et sont privées de droits de vote (C. com. art. L 225-210, al. 4). **Toutefois,** comme le nombre des actions détenues par la société ne peut être connu avec exactitude qu'au moment de la mise en paiement du dividende, l'assemblée générale ordinaire annuelle n'est pas en mesure de déterminer la somme qu'il convient, en application de l'article C. com. L 225-210 (al. 4) de déduire des dividendes distribués. **Rien ne s'oppose,** à notre avis, à ce que l'assemblée fixe le montant global des dividendes distribués en tenant compte de toutes les actions existantes et précise qu'au cas où, lors de la mise en paiement, la société détiendrait certaines de ses propres actions, le bénéfice correspondant aux dividendes non versés en raison de ces actions sera affecté **au compte « report à nouveau »** (voir Mémento Sociétés n° 68931).

Fiscalement, Lorsqu'une société détient un certain nombre de ses propres actions, le report en compte de dividendes non distribués afférents à ces titres n'est pas considéré comme un profit imposable au sens de l'article 38-2 du CGI. Il correspond à une simple affectation comptable des produits, bénéfices ou réserves sur lesquels les dividendes ont été prélevés (lettre DGI du 17 juillet 1970).

Transformation d'un prêt ou d'une créance en titres

1918-4

Cette transformation est la conséquence d'une **augmentation de capital** libérée par **compensation avec des créances.** Le détenteur des titres devrait, selon la CNCC (Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EC 2003-37, p. 496) :

- comptabiliser les titres reçus à leur coût d'acquisition (PCG, art. 332-1 renvoyant sur 321-1 et 321-10), en l'occurrence le montant de la souscription à l'augmentation de capital (voir n° 1832) ;

Les titres ne sont donc pas comptabilisés au coût historique de la créance antérieurement à l'actif et incorporée au capital. Ils ne sont pas non plus comptabilisés à leur valeur actuelle comme si c'était une opération d'échange.

- reprendre, au cas où elle aurait été antérieurement constituée, la dépréciation afférente à la créance destinée à être compensée ;

- constater le cas échéant le profit résultant de la compensation entre la créance et la dette résultant de la souscription au capital ;

- constituer, le cas échéant, une dépréciation sur les titres, calculée en fonction de leur valeur d'utilité pour l'entreprise (PCG, art. 332-3), ce qui peut l'amener à constituer une dépréciation d'un montant différent de celui constaté antérieurement sur les créances ou différent du montant du profit résultant de l'opération.

Remarque
Position contestable économiquement : si la position du bulletin CNCC (précité) permet de traduire correctement les incidences juridiques de l'opération, elle ne montre pas, à notre avis, la réalité économique de cette dernière. En effet, cette position conduit à comptabiliser les titres pour une valeur bien supérieure (le montant de la souscription à l'augmentation de capital) à celle que le créancier acquitte en réalité.

Ce sujet est actuellement en cours d'examen à l'ANC (voir n° 5999-1).

Fiscalement, Le Conseil d'Etat ne s'est jamais prononcé sur cette question. Seule la Cour administrative d'appel de Paris a jugé que la cession de la créance, dans le cadre de l'apport à l'entreprise émettrice des actions nouvelles, est génératrice d'un bénéfice (ou d'une perte) égal à la différence entre la valeur réelle des titres remis en contrepartie de l'apport et la valeur nette pour laquelle la créance figurait à l'actif de l'entreprise créancière (CAA Paris 28 mai 1998, n° 94-1916). Selon nos informations, l'Administration attend la position de l'ANC pour définir sa position fiscale.
Sur la limitation de déduction de la moins-value de cession des titres correspondant en cas d'apport à une société en difficulté, voir n° 1880.

Cas particulier : Créances ou prêts en devises Par analogie avec la position exprimée par le CNC (devenu l'ANC) en ce qui concerne l'incorporation d'un emprunt en devises étrangères au capital (voir n° 3172-1), il semble que le coût des titres acquis est égal au montant du prêt en devises converti au cours de change du jour de l'acquisition des titres.

Toutefois, lorsqu'une créance en devises a été achetée dans l'intention de la convertir **à court terme** en actions, il nous semble que le coût d'acquisition des titres est égal au coût d'acquisition de la créance (sans qu'il soit dégagé une perte ou un profit de change, que l'augmentation de capital soit ou non réalisée).

Incidences des abandons de créances sur la valeur chez la mère des titres de la filiale bénéficiaire

1918-5

I. Incidence sur le coût d'entrée
La perte résultant d'un abandon de créance consenti :

- après **l'acquisition** ne constitue **pas,** en principe, un **élément du prix d'achat** des actions ;

En effet, l'abandon de créance ne remplit pas les critères permettant de le considérer comme un actif (voir PCG, art. 321-1 sur renvoi de l'article 332-1).

Fiscalement, (CE 23 octobre 1991, n° 71791, 71792 et 72822), il en est de même, à condition que :

- la société ait acquis sa participation pour un montant qui ne soit pas inférieur à son **juste prix** ;

- l'abandon soit consenti dans un **intérêt commercial.**

Cette solution s'applique indépendamment de la date de réalisation de l'opération (CE précité) et donc même si l'abandon de créance a été consenti un mois après la prise de contrôle (CE 25 mai 1988, n° 50138 repris dans D. adm. 4 A-2163, n° 7). Pour les exercices clos avant le 4 juillet 2012, le Conseil d'Etat avait jugé que la quote-part non déductible d'un abandon de créance à caractère financier, c'est-à-dire celle excédant la situation nette négative de la filiale, pouvait **en revanche** constituer un **supplément d'apport** et venir augmenter la valeur de tous les titres détenus quelle que soit leur date d'acquisition (CE 16 mars 2001, n° 199580). L'application de cette solution à la fraction de l'abandon de créance correspondant à la situation nette négative de la filiale, désormais non déductible (voir n° 2153-1) méritera, à notre avis, d'être confirmée.

- au moment de **la cession** d'une participation ne constitue pas non plus une majoration du prix d'achat d'origine (ni une diminution du prix de vente), même si l'abandon était une des conditions de l'acceptation par l'acheteur de la cession du contrôle.

Fiscalement, Il en est de même, la perte constitue une charge déductible au taux de droit commun dès lors que le caractère de juste prix de la cession n'est pas contesté (CE 6 novembre 1998, n° 155498). La solution est identique pour les abandons de créance consentis préalablement à une opération de fusion absorption (CE 6 novembre 1998, n° 151804). En revanche, dans le cas d'un abandon à caractère financier, la part non déductible est susceptible d'augmenter le prix de revient des titres (voir ci-avant).

II. Incidence sur la valeur d'inventaire des titres
A notre avis, le montant de l'abandon et la valeur d'inventaire des titres, bien que liés, n'en sont pas moins indépendants. En effet, le montant de l'abandon n'a d'incidence chez la filiale que sur son résultat comptable. Or, que les titres soient cotés ou non, la valeur d'une participation détenue par l'entreprise est égale à sa valeur d'utilité (voir n° 1842). Aussi, par rapport à ce principe d'évaluation, augmenter systématiquement la valeur d'inventaire des titres (pour autant qu'elle soit inférieure à sa valeur nominale) du montant de l'abandon (sous prétexte qu'il majore le résultat de la filiale) ne semble pas cohérent.

Toutefois, lorsque l'évaluation des titres est effectuée, selon la « situation nette comptable » (capitaux propres avant répartition moins frais d'établissement), le lien entre le montant de l'abandon et la valeur d'inventaire des titres est évident (voir exemple n° 2153-1).

Fraction de dividendes « acquis » incluse dans le coût d'acquisition des titres

1918-6

Sont visés les dividendes ainsi que les réserves distribuables.

I. En l'absence de précision et compte tenu de la définition du coût d'acquisition dans le PCG (voir n° 1831-1), il n'y a **pas lieu,** à notre avis, **de distinguer,** à la date d'achat, **cette fraction de dividendes ou de réserves distribuables,** ce qui serait du reste parfois impossible en pratique.

On notera d'ailleurs que dans les comptes consolidés établis en règles françaises, les dividendes reçus provenant de la période antérieure à la prise de contrôle doivent être éliminés en totalité (voir Mémento Comptes consolidés n° 4603).

En outre, le PCG dispose que les dividendes ou les distributions de réserves doivent être comptabilisés en produits financiers (art. 447/76) et ne prévoit pas de traitement spécifique lorsque le coût d'acquisition des titres inclut des dividendes provenant de résultats réalisés antérieurement à l'acquisition des titres.

II. En conséquence :

a. en cas d'achat d'actions pour revente immédiate après encaissement de la distribution, cette opération génère, en principe, un produit financier et une moins-value de cession. Il nous paraît possible de considérer qu'il s'agit d'une opération unique à composantes multiples et de **compenser,** pour la présentation au compte de résultat, le produit financier et la moins-value de cession.

Fiscalement, La cession dans les deux ans de la distribution est susceptible de remettre en cause l'exonération dont ont pu bénéficier les dividendes en application du régime des sociétés mères (voir n° 1861). En outre, diverses mesures anti-abus sont prévues afin d'empêcher les entreprises de bénéficier à la fois d'une exonération de dividendes en application du régime des sociétés mères et d'une moins-value de cession déductible au taux de droit commun lorsque la moins-value est réputée résulter de la distribution (voir n° 1861 et 1880).

b. en cas de distribution importante postérieure à l'acquisition, les sommes reçues sont à constater en produits. (Sur l'incidence de cette distribution sur la valeur actuelle des titres, voir n° 1842).

Il n'est pas possible de déduire du coût d'acquisition des titres les distributions reçues provenant de la période antérieure à l'acquisition.

Démembrement de la propriété d'actions

1918-8

Selon le bulletin CNCC (n° 99, septembre 1995, EJ 94-130, p. 346 s.), en cas de cession d'usufruit :

a. le **résultat de cession** est constaté comptablement par l'inscription :

- du prix de vente au crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » ;

- et de la valeur représentative de l'usufruit au débit du compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés ».

Pour la décomposition du coût d'acquisition, le bulletin CNCC précité indique que l'estimation de la valeur comptable de l'usufruit cédé dans le coût de l'action préalablement acquise en pleine propriété peut être effectuée selon différents critères dont il conviendra de pouvoir suivre l'évolution dans le temps et qu'il faudra pouvoir rapprocher des critères d'évaluation de l'action en pleine propriété. Le bulletin CNCC ne précisant pas ces critères, en pratique, à notre avis, par analogie avec la solution retenue en matière de cession de droits de souscription attachés à des actions, la valeur comptable théorique de l'usufruit cédé peut être calculée à partir de la valeur de l'action en pleine propriété.

Fiscalement, La plus ou moins-value de cession devrait être identique à celle constatée en comptabilité et suivre le régime du long terme si les titres en bénéficient.

Exemple

Exemple

- Prix de cession de l'usufruit : 30

- Coût d'acquisition de l'action : 100

- Valeur actuelle de l'action lors du démembrement : 110

Il en résulte que :

- la valeur comptable théorique de l'usufruit est de : 27 = [(30/110) × 100]

- la plus-value de cession de l'usufruit est alors de 3 (= 30 - 27)

Le coût d'acquisition de la nue-propriété des titres demeure au bilan pour 73 (= 100 - 27). Pour le classement de ces 73, voir b. ci-après.

b. les **actions privées d'usufruit** ne peuvent pas, à notre avis, figurer parmi les titres de participation.

En effet, dans les sociétés par actions, le nu-propriétaire ne conserve, sauf dispositions contraires des statuts, que le droit de vote dans les assemblées extraordinaires. Cette analyse est, en outre, renforcée par l'exclusion du périmètre de consolidation des titres détenus en nue-propriété.

En conséquence, si le nu-propriétaire :

- espère retirer à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, le classement en « Tiap » est, à notre avis, préférable dans la mesure où le nu-propriétaire n'intervient pas dans la gestion des entreprises dont les titres sont ainsi détenus (étant, en principe, privé du droit de vote dans les AGO) ;

- a l'intention soit forcée, soit voulue, de les conserver durablement, une comptabilisation en « Autres titres immobilisés » est à notre avis, plus appropriée.

Fiscalement, Si les actions démembrées figuraient initialement en titres de participation, leur reclassement dans un autre compte sera soumis au régime des transferts (voir n° 1822).

En cas de cession de la nue-propriété des actions et de conservation de l'usufruit, il convient de raisonner, à notre avis, comme en cas d'acquisition d'usufruit d'actions (voir n° 1915-5).

D. Opérations décidées par la société émettrice

Voir aussi échanges ou conversion de titres (n° 1910-4).

Actions gratuites

1920-1

I. Attribution

L'attribution gratuite de titres émis en représentation d'une augmentation de capital réalisée par incorporation de réserves doit **en principe** rester **sans influence** sur l'évaluation à l'actif (de la société détentrice) des titres de la société émettrice.

Fiscalement, Il en est de même (CE 6 décembre 1961, n° 33384, D. adm. 4 B-123, n° 64). Mais si les entreprises inscrivent les anciens titres à leur nouvelle valeur nominale, elles doivent être considérées comme ayant constaté, à due concurrence, un profit imposable (D. adm. précitée).

Elle modifie simplement le **coût de revient moyen** des titres anciens et nouveaux qui est réputé égal au quotient de leur valeur globale par leur nombre et, le cas échéant, la répartition de la valeur d'actif globale entre les différentes catégories de titres en portefeuille (actions de capital, actions de jouissance).

Exemple

Exemple Soit une société A ayant en portefeuille les actions d'une société B provenant des acquisitions suivantes :

lot n° 1 :	100	actions à 100	10 000
lot n° 2 :	200	actions à 110	22 000
lot n° 3 :	300	actions à 120	36 000
lot n° 4 :	400	actions à 130	52 000

1 000	actions	120 000

Puis, la société B procède à l'attribution d'une action nouvelle pour cinq anciennes. Le portefeuille de la société A se trouve constitué de la manière suivante :

120	actions du lot n° 1	10 000
240	actions du lot n° 2	22 000
360	actions du lot n° 3	36 000
480	actions du lot n° 4	52 000
1 200	actions	120 000

Fiscalement, Cette solution, qui est d'ailleurs la seule logique, ne fait apparaître aucun profit imposable (BOCD 1951-II-4, 1951, 2e partie, n° 4, p. 249-252).

La distribution de telles actions par des **sociétés étrangères** peut supporter **l'impôt étranger** de distribution. Il est considéré comme un **élément de leur coût.**

Fiscalement, Il en est de même (CE 31 décembre 1959, n° 43406).

Remarque
Paiement de dividendes en actions : les actions reçues à titre de paiement de dividendes constituent en revanche un produit, ce qui peut paraître paradoxal.

II. Cession
La plus-value ou moins-value de cession est calculée par rapport au **prix moyen** des actions (BOCD précité), apprécié à la date de la distribution des actions gratuites.

III. Cession des droits d'attribution
Par analogie avec les cessions d'actions gratuites (et de droits de souscription examinées au n° 1918-2), la cession de droits d'attribution aboutit, à notre avis, à une **réduction du coût d'entrée** des actions anciennes ayant donné droit à la distribution gratuite d'actions et de droits d'attribution. Cette réduction doit être calculée, à notre avis, par rapport au prix moyen des actions tel qu'il est défini ci-avant multiplié par le rapport existant à la date de la distribution entre un droit d'attribution et une action nouvelle.
La différence entre le prix de cession de ces droits d'attribution et le coût moyen de ces droits constitue une plus ou moins-value de cession.

Réduction de capital

Sur les motifs pouvant justifier une réduction de capital, voir Mémento Sociétés n° 51700 à 51730.

1920-2

I. Motivée par des pertes
Selon le bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, EJ 98-05/EJ 98-39, p. 250 s.), qu'elle s'opère par réduction de la valeur nominale des titres ou par diminution de leur nombre (annulation de titres), le coût d'entrée des titres reste inchangé dès lors que le pourcentage détenu par l'actionnaire dans le capital reste inchangé (cas d'une réduction de capital non suivie d'une augmentation de capital ou suivie d'une augmentation de capital à laquelle l'actionnaire souscrit à hauteur de ses droits dans le capital). Voir toutefois cas particuliers ci-après.
En revanche, sur le prix d'acquisition s'applique, **s'il y a lieu, une dépréciation,** éventuellement déjà constituée avant la réduction de capital ou à constituer à ce moment.

Si ensuite la filiale qui a réduit son capital **redevient bénéficiaire,** la dépréciation peut être **reprise** jusqu'à hauteur du coût d'entrée d'origine. Il ne s'agit pas d'une plus-value latente par rapport au nouveau coût de base qui serait constaté après la réduction de capital.

Fiscalement, Lorsque le pourcentage de détention reste inchangé, l'annulation de titres consécutive à une réduction de capital motivée par des pertes n'est pas assimilable, quelle que soit son importance, à une cession de titres et n'autorise donc pas la déduction d'une perte. La perte de valeur des titres ne peut donc être constatée que par le biais d'une (provision pour) dépréciation (CE 23 janvier 1980, n° 10395) relevant, le cas échéant, du régime du long terme (voir n° 1851) (D. adm. 4 B-123 n° 61 s. ; voir Doc. FL BIC-VII-43000 s.).

Exemple

Exemple 1 La société A possède 100 % des 1 000 actions de 200 de la société B au capital de 200 000. La société B a subi 100 000 de perte au cours de l'exercice n. En n + 1, elle réduit son capital à 100 000 par absorption de cette perte, le nominal des actions étant ramené à 100. La société A a dû constater à la clôture de l'exercice n, une dépréciation de 100 000. La réduction de capital n'entraîne pour elle aucune écriture comptable.

Exemple

Exemple 2 Les données sont identiques, mais la réduction de capital s'opère par la suppression de 500 actions. A la clôture de l'exercice n + 1, la société A ne constate aucune écriture.

Cas particuliers :

a. Si l'annulation des titres est totale (100 %) et n'est pas suivie d'une augmentation de capital (cas d'une dissolution), il y a lieu de sortir les titres de l'actif et de reprendre la dépréciation des titres constituée antérieurement.

b. Si la réduction du capital est suivie d'une augmentation de capital (coup d'accordéon) ou inversement, sans changement du pourcentage de détention, le coup d'accordéon entraîne la constatation d'une dépréciation et l'augmentation du coût de revient des titres dans les mêmes conditions qu'explicitées au c. 2. ci-après.

Ainsi, en cas de cession ultérieure des titres reçus à l'issue d'un coup d'accordéon, la valeur brute des titres cédés correspond :

- au coût d'acquisition des titres détenus avant le coup d'accordéon,

- majoré des sommes versées lors de l'augmentation de capital.

Fiscalement, Il en est de même (CE 22 janvier 2010, n° 311339 ; CE 26 mars 2008, n° 301413). En cas de cession ultérieure des titres, la quote-part à long terme de la moins-value (voir n° 1880) est déterminée en ventilant cette moins-value entre les titres d'origine et ceux issus de l'augmentation de capital. En effet, si le coup d'accordéon est intervenu moins de deux ans avant la cession, cette dernière est réputée porter à la fois sur les titres détenus depuis plus de deux ans et sur ceux détenus depuis moins de deux ans. La moins-value est à long terme uniquement à proportion du rapport existant entre les apports réalisés lors des souscriptions intervenues respectivement plus et moins de deux ans avant la cession des titres et le prix de revient total.
Le raisonnement économique adopté par le Conseil d'Etat devrait, à notre avis, s'appliquer :

- quel que soit le sens de l'opération [réduction de capital suivie d'une augmentation de capital (Décision du 22 janvier 2010 précitée) ou l'inverse (Décision du 26 mars 2008 précitée)] ;

- quelles que soient ses modalités juridiques de réalisation (réduction du nominal ou du nombre de titres).

c. S'il y a modification du pourcentage de détention (cas d'un coup d'accordéon dans lequel un ou plusieurs actionnaires ne souscrivent pas à l'augmentation de capital, celle-ci étant réservée à un autre actionnaire ou à un tiers ; voir n° 3181), deux situations doivent à notre avis être distinguées :

1. L'actionnaire ne souscrit pas à l'augmentation de capital (celle-ci étant réservée à une autre personne) ou ne souscrit pas à hauteur de ses droits (ce qui réduit son pourcentage de détention) :

- si l'annulation (ou la réduction du nominal) des titres est totale, les titres doivent être sortis de l'actif (par le débit du compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés ») ;

- si l'annulation (ou la réduction du nominal) des titres est partielle, le coût d'entrée des titres doit, à notre avis, être réduit proportionnellement à la diminution du pourcentage de détention de l'actionnaire.

Le bulletin CNCC (n° 110 précité) ne s'est pas prononcé sur les conséquences d'une dilution de l'actionnaire. A notre avis, la non-souscription de l'actionnaire à l'augmentation de capital doit se traduire par une réduction du coût d'entrée des titres, celle-ci étant

assimilable à une cession de titres du fait de la réduction du pourcentage de détention qui implique une réduction des droits de vote de l'actionnaire et de son droit aux dividendes.
Que l'annulation soit totale ou partielle, la dépréciation des titres de participation doit alors être reprise en tout ou partie suivant que l'annulation (ou la réduction du nominal) est totale ou partielle.

2. L'actionnaire souscrit à l'augmentation de capital qui lui est réservée (ce qui augmente son pourcentage de détention) :

- les titres anciens ne doivent pas être sortis de l'actif, car ils ont un lien direct avec l'acquisition ;

- les nouveaux titres souscrits viendront donc majorer le coût d'entrée des titres anciens ;

- en revanche, une dépréciation doit être constatée (si elle n'avait pas été constituée antérieurement aux opérations de capital) à notre avis à hauteur de la valeur comptable des titres anciennement détenus.

Fiscalement, Il en est de même. Le Conseil d'Etat a en effet jugé qu'aucune moins-value ne pouvait être constatée sur les titres anciens dès lors que :

- la réduction de capital à zéro n'a été décidée que sous la condition suspensive de la réalisation d'une augmentation de capital pour laquelle les anciens actionnaires bénéficiaient d'un droit préférentiel de souscription ;

- et, à l'issue de cette opération, le pourcentage de participation dans le capital de la filiale a augmenté.

Dans ce cas, seule une (provision pour) dépréciation des titres anciens peut, le cas échéant, être constatée (CE 17 octobre 2008, n° 293467).

II. Non motivée par des pertes (**remboursement partiel par distribution : réduction du nominal ou du nombre d'actions**) La réduction se traduit, à notre avis, chez le détenteur des titres, par l'écriture : débit d'un compte de trésorerie par le crédit du compte de valeurs mobilières concerné, le surplus éventuel étant comptabilisé dans un compte de produit financier.

Remboursement/distribution d'une prime liée au capital

1920-3

il convient de distinguer plusieurs situations :

Fiscalement, L'imposition (ou l'exonération) du remboursement ainsi effectué, quel que soit son traitement comptable (produit financier ou remboursement de capital, voir ci-après), dépend de la composition des capitaux propres de la société qui procède à la réduction de son capital : en pratique, il peut en résulter chez l'actionnaire, des réintégrations ou des déductions extra-comptables de tout ou partie de ces sommes. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 24465.

a. Le remboursement du capital s'accompagne du remboursement d'une prime d'émission ou d'apport (voir n° 2986) Dans ce cas, la prime est traitée en comptabilité comme le remboursement du capital (Bull. CNCC n° 103, septembre 1996, EJ 96-116, p. 516).

b. Le remboursement concerne une prime d'émission ou d'apport et ne s'accompagne pas d'un remboursement du capital Dans ce cas, le remboursement de la prime liée au capital (voir n° 2986) constitue en principe **un produit financier** même si une fraction de cette prime a été acquise et figure dans le coût d'acquisition des titres (Bull. CNCC n° 103 précité).

En effet, juridiquement, ce versement de la prime est considéré comme une distribution et non pas comme un remboursement dans la mesure où la prime est distribuée de façon égalitaire entre les actionnaires (au prorata de leur participation au capital) et non en fonction de leur contribution réelle à la prime.

En contrepartie, **une dépréciation des titres** peut, le cas échéant (systématiquement si la distribution suit une augmentation de capital à l'origine de la prime), être constituée (voir n° 1842).

Pour le traitement comptable et fiscal chez la société qui réduit son capital, voir n° 3179-2.

Remarque
Prime issue d'une réduction de capital : dans le cas d'une distribution de la prime d'émission qui vient d'être créée par une réduction de capital, deux approches sont possibles, à notre avis, en l'absence de position des organismes compétents :

- soit la distribution est comptabilisée en produit financier puisqu'elle constitue juridiquement une distribution (approche juridique). Suite à cette opération, il convient cependant d'accorder la plus grande prudence à l'évaluation des titres pour comptabiliser les dépréciations nécessaires ;

- soit la distribution est assimilée à un remboursement de capital en considérant que les opérations de réduction de capital et de distribution sont liées et constituent en substance une seule et même opération (approche économique conforme à celle qui serait retenue sur le plan fiscal, voir ci-avant).

Remboursement total (liquidation) ou rachat d'actions par la société émettrice

1920-4

Pour le détenteur des actions (qui lui sont remboursées) la solution nous paraît être la suivante selon que les titres avaient le caractère :

- de titres immobilisés : le prix de remboursement ou de rachat constitue un produit exceptionnel (compte 7756) et le prix d'acquisition ou de souscription une charge exceptionnelle (compte 6756) ;

- de valeurs mobilières de placement : le résultat de l'opération est une charge financière nette (compte 667) ou un produit financier net (compte 767).

Fiscalement, Le rachat de titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes entraîne pour les entreprises actionnaires la constatation (CGI, art 112-1° ; BOI 4-J-1-00, n° 11 à 13) :

- **d'un revenu distribué** égal à la différence entre le prix de rachat et le montant des apports réels ou assimilés compris dans la valeur nominale des titres rachetés ou, si elle est supérieure, leur valeur d'inscription à l'actif. Ce revenu est éligible au régime des sociétés mères si les conditions d'application de ce régime sont remplies (voir n° 1861) ;

- **et d'une plus ou moins-value** égale à la différence entre le prix de revient fiscal des titres rachetés et le second terme de la différence mentionnée ci-avant. Lorsque les titres rachetés ont la nature de titres de participation, la plus ou moins-value est susceptible de relever du taux réduit d'IS (voir n° 1880).

Remarque
Rachat d'actions en vue d'une attribution aux salariés et aux mandataires sociaux : cette opération ne peut entraîner, pour les entreprises actionnaires, de revenu mobilier, seule une plus ou moins-value étant susceptible d'être constatée. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 24480.

Pour la société émettrice, voir n° 1918-3 et 3179-3.

Paiement du dividende en actions

1920-5

A notre avis, pour une société actionnaire, la distribution du dividende en actions (C. com. art. L 232-18, al. 1) se traduit, d'une part, par la constatation d'un produit financier, d'autre part, par une augmentation, selon les cas, du poste « Participations », « Autres immobilisations financières » ou « Valeurs mobilières de placement ».
Ces actions doivent, à notre avis, être considérées comme ayant été acquises à la date à laquelle l'actionnaire a exercé l'option pour ce mode de paiement de ses dividendes.

En cas de décalage entre la date de décision de distribution et la date d'exercice de l'option, particulièrement en fin d'exercice, les sociétés actionnaires doivent donc constater d'abord une créance lors de la décision de distribution (voir n° 1861) puis, lors de l'exercice de l'option, débiter le poste titres par le crédit de cette créance.

Fiscalement, Le dividende reçu bénéficie, le cas échéant, du régime fiscal des sociétés mères (voir n° 1861).

Cas particulier : usufruit d'actions
Selon le bulletin CNCC (n° 88, décembre 1992, EJ 92-119, p. 630 s.), en cas de démembrement de la propriété de l'action, il résulte de la doctrine (voir Mémento Sociétés n° 76482), qui considère que la qualité d'actionnaire ne peut pas être reconnue à l'usufruitier, que seul le nu-propriétaire en sa qualité d'actionnaire :

- peut exercer l'option du paiement en actions proposée par l'assemblée,

- bénéficie de la mise en paiement du dividende en actions, à charge pour lui de verser à l'usufruitier le dividende qui lui revient.

En conséquence :

a. Nu-propriétaire S'il n'exerce pas l'option de paiement en actions, il n'a rien à comptabiliser. S'il exerce l'option, il doit, à notre avis, à cette date, comptabiliser :

- à son actif, sa part de dividende à recevoir sous forme d'actions, selon le cas, au poste « Participations », « Autres immobilisations financières » ou « Valeurs mobilières de placement » ;

- à son passif, sa dette à l'égard de l'usufruitier.

b. Usufruitier Celui-ci, dès la date de l'assemblée ayant pris la décision de distribution, comptabilise :

- à son actif, sa part de dividendes à recevoir (créances sur la société distributrice),

- à son compte de résultat, le produit financier correspondant.

Fiscalement, Le dividende reçu par l'usufruitier ne bénéficie pas du régime des sociétés mères (voir n° 1915-5).

Lors de l'exercice de l'option, l'usufruitier transforme sa créance vis-à-vis de la société distributrice par une créance vis-à-vis du nu-propriétaire.

Amortissement du capital

1920-6

A notre avis, pour l'actionnaire :

- le remboursement constitue un produit exceptionnel à porter au compte 7788 « Produits exceptionnels divers » ;

En effet, l'amortissement du capital est l'opération qui consiste à rembourser des actions ou parts sociales par prélèvement sur les réserves mais sans réduction de capital, les actions amorties devenant des actions de jouissance.

Fiscalement, Il est considéré comme un revenu mobilier (voir Mémento Fiscal n° 24495).

- la valeur des titres demeure inchangée.

En effet, hormis leurs droits au premier dividende et au remboursement du nominal en fin de société, les actions conservent leurs autres droits.
En revanche, si l'amortissement du capital entraîne une baisse de leur valeur d'usage, une dépréciation doit être constituée.

E. Evénements particuliers survenant chez la société émettrice

Situations pouvant entraîner la constatation d'une provision pour risques complémentaires

1925-1

Tel serait le cas de **sociétés sous contrôle exclusif** (voir Mémento Comptes consolidés n° 4614), si de mauvaises perspectives de résultat le justifient ; par exemple, en particulier lorsqu'une société dont la filiale a une **situation nette négative** et qu'elle a une obligation juridique ou implicite de soutien envers cette filiale (existence d'une lettre d'intention, annonce publique...).
Ce serait également le cas pour les **membres d'une société de personnes** dont la responsabilité n'est pas limitée à leur mise dans le capital social (voir n° 1872 pour les SNC, et n° 1940-2 pour les GIE).
A notre avis, cette provision s'apparente à la provision pour caution telle que définie dans l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 5.7), voir n° 2665. Elle doit donc être constituée si les conditions suivantes sont remplies :

I. Existence d'une obligation à la clôture
L'obligation peut être juridique et résulter d'un engagement pris avant la clôture (notamment signature d'une lettre d'intention) ou implicite et résulter d'une pratique constante de l'entreprise de soutenir ses filiales créant ainsi une attente chez les tiers et chez les filiales.

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes
La situation nette négative de la filiale rend la sortie de ressources probable. Une provision devrait donc être comptabilisée sur la base des critères définis avec la filiale pour faire face à ces difficultés de trésorerie (sur le cas particulier des montages fiscaux ; voir exemple opérations de crédit-bail par un GIE, n° 1940-2). La **provision** totale s'impute dans l'**ordre** suivant : titres, créances à long terme, compte courant et provision au passif à concurrence du complément.

En cas de **cession** des titres, voir n° 1897 pour la comptabilisation de la reprise.

Fiscalement, L'existence à la clôture de l'exercice d'une lettre de soutien constitue un événement rendant probable la survenance de la charge. Il en est de même de la dégradation de la situation financière d'une filiale ne disposant pas de ressources propres pour se redresser et dont l'ampleur des pertes l'expose à un risque de dissolution pour insuffisance de capitaux propres (CAA Lyon 3 mai 2001, n° 00-605). La provision ne sera toutefois déductible qu'à condition que la charge couverte soit elle-même déductible. Tel est le cas d'un soutien accordé dans le cadre de relations commerciales existant entre la société mère et sa filiale. Si le soutien accordé est en revanche financier, la provision n'est, à notre avis, pas déductible, les abandons de créances à caractère financier n'étant plus déductibles pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 (CGI, art. 39-13 créé par la 2° loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958, art. 17) (voir n° 2153-1).

Participation dissoute ou en redressement judiciaire

1925-2

En cas de dissolution ou de mise en redressement judiciaire d'une société, tant que les opérations ne sont pas encore terminées, les titres de participation détenus dans cette société :

- doivent (Bull. CNCC n° 97, mars 1995, EJ 94-103, p. 128 s.) être maintenus au bilan jusqu'à la date du jugement prononçant la clôture des opérations, même si la cession totale des actifs a été ordonnée ;

En effet, la personnalité morale de la société et les droits des créanciers subsistent jusqu'à la clôture des opérations de liquidation.

Fiscalement, La liquidation judiciaire, postérieurement à l'achat des titres, ne peut avoir pour effet de modifier la qualification des titres de participation et de permettre leur inscription à la clôture de l'exercice à un compte de titres de placement (CE 12 mars 2012, n° 342295 ; voir n° 1812).

- n'ont pas, à notre avis, forcément perdu toute valeur et une dépréciation doit être constituée en tenant compte des perspectives de récupération liée à la cession future de tous les actifs et à la répartition de son produit en fonction des rangs des créances.

Fiscalement, Il en est de même (CE 26 octobre 1983, n° 33457, 23 octobre 1989, n° 85251 et CAA Nancy 8 avril 1993, n° 91-591). Toutefois, la Cour administrative d'appel de Paris a admis qu'une perte définitive (et non pas une provision) soit constatée avant la clôture des opérations de liquidation dès lors que, compte tenu de l'actif et du passif subsistant, la poursuite de la procédure de liquidation n'était pas susceptible de dégager un produit de nature à limiter les pertes des actionnaires (CAA Paris 26 mars 2004, n° 99-2481).

Début d'activité d'une filiale se traduisant par des pertes

1925-3

Dans la mesure où la dépréciation ne semble pas avoir un caractère durable, il n'est pas anormal, à notre avis, de ne pas constater la perte sous forme de dépréciation des titres à la condition que cette décision repose sur une analyse suffisante (comptes prévisionnels, études de marché, etc.).

En cas de filiale étrangère, pour le **lien avec** une **provision pour implantation à l'étranger,** voir n° 3230 s.

Expropriation d'une filiale ou d'une participation étrangère

1925-4

Dans la mesure où la procédure d'expropriation par les autorités locales n'offrirait pas de garanties suffisantes et ferait naître un risque probable de dépréciation des titres détenus dans une filiale ou une participation étrangère, une **dépréciation** pourrait être constituée au titre de l'exercice au cours duquel se serait produit l'événement rendant le **risque probable.**

Actions reçues en échange des titres détenus dans une société privatisée

1925-5

(Loi n° 86-912 du 6 août 1986 et loi n° 93-923 du 19 juillet 1993) **Qu'il s'agisse de la privatisation de 1986 ou de 1993,** la plus-value résultant de la cession des actions reçues est calculée par rapport au coût des anciens titres échangés, puisque c'est ce coût qui a été maintenu au bilan pour bénéficier du sursis d'imposition lors de la privatisation.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 248 E), la date à laquelle les titres remis à l'échange ont été acquis sert de référence pour le calcul de la plus-value (court ou long terme).

Sur le report d'imposition, voir n° 1910-4.

IV. Obligations

A. Obligations simples

Pour la définition des obligations, l'article C. com. L 228-38 renvoie à l'article L 213-5 du Code monétaire et financier : « les obligations sont des titres négociables qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale ».

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 71010 à 71041.

Obligations sans prime

1930

I. Coût d'entrée
A leur émission, les obligations sont, à notre avis, enregistrées pour leur **prix de souscription** qui représente le coût de l'obligation pour l'entreprise.
En cas d'acquisition postérieurement à leur émission (par exemple, achat en bourse), il est toutefois fréquent de constater des décotes ou surcotes par rapport au nominal de souscription.

a. En cas de décote, c'est-à-dire lorsque le prix de souscription (prix d'achat) est inférieur à la valeur nominale, il convient, à notre avis, d'enregistrer néanmoins le **prix de souscription** qui représente le coût de l'obligation pour l'entreprise.

La décote, représentative du différentiel de taux par rapport au taux de marché, n'est pas comptabilisée lors de l'acquisition des obligations, dans la mesure où elle s'assimile à des intérêts complémentaires, s'acquérant au fur et à mesure sur la durée de l'emprunt. Toutefois, pour pouvoir suivre l'amortissement de cette décote, il est à notre avis possible d'enregistrer, dans des subdivisions du compte 506 (ou 2721, voir **II.** ci-après), le nominal des obligations (au débit) et la décote (au crédit). La décote ainsi comptabilisée est ensuite amortie sur la durée résiduelle des obligations.

Pour plus de détails sur le traitement ultérieur de la décote, similaire à celui de la prime de remboursement, voir n° 1930-1 II.

b. En cas de surcote, c'est-à-dire lorsque le prix de souscription (prix d'achat) est supérieur à la valeur nominale, il convient, à notre avis, d'enregistrer :

- le **nominal de l'obligation** (y compris la prime de remboursement acquise), en compte 506 (ou 2721) « Obligations » (voir ci-après **II.**) ;

- la surcote, selon la nature des éléments qui la composent. Ainsi, la quote-part correspondant à l'**acquisition d'intérêts courus non échus** devrait être comptabilisée au bilan en produits à recevoir qui seraient soldés lors du versement du coupon (voir n° 1877 s.). Toutefois, il est plus simple en pratique de les comptabiliser directement en résultat et de constater les intérêts courus donnés par la cote à la clôture (voir n° 1877-1).
La quote-part correspondant au **différentiel de taux par rapport au taux de marché** est en revanche à étaler sur la durée de l'obligation (comme la décote, voir ci-avant **a.**), via un compte de **charges constatées d'avance.**

II. Enregistrement comptable
Elles sont enregistrées, soit dans les autres titres immobilisés (compte 2721), soit en valeurs mobilières de placement (compte 506), en fonction de l'intention de l'entreprise de conservation durable ou non (voir n° 1814 s.)

Sur l'obligation de dépréciation, même en cas d'engagement de conservation durable, voir n° 1853.
Sur la constatation des intérêts, voir n° 1873 s.
Sur l'enregistrement des produits financiers afférents, voir n° 2221 s.

Obligations à prime de remboursement

1930-1

I. Coût d'entrée
Lorsque le prix d'émission est inférieur à la valeur nominale (obligations à prime d'émission), il convient, à notre avis, d'enregistrer en compte 506 (ou 2721) « Obligations » (voir n° 1930) uniquement le **prix de souscription** qui représente le coût de l'obligation pour l'entreprise.
Il en est de même si la valeur de remboursement est supérieure au prix de souscription [obligations à prime de remboursement, obligations indexées (voir n° 1930-2), obligations à coupon zéro (voir n° 1930-3), obligations à coupon unique (voir n° 1930-4)].

II. Valeur au bilan
Comme pour le coût d'entrée, la **prime de remboursement** n'est pas à prendre en compte. A notre avis, la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission peut s'assimiler financièrement à des intérêts capitalisés (complément de rémunération) lesquels s'acquièrent au fur et à mesure sur la durée de vie de l'obligation. En conséquence, des produits courus devraient être constatés à la clôture de chaque exercice dans le compte « Intérêts courus » (compte 2768 ou 5088).

Fiscalement, Pour les titres ou contrats émis, conclus ou démembrés à compter du 1er janvier 1993, la prime, égale à la différence entre les sommes ou valeurs à recevoir (à l'exception des intérêts linéaires versés annuellement) et celles versées lors de la souscription ou de l'acquisition est imposable, non à l'échéance lors du remboursement, mais sur la fraction courue sur l'exercice après une répartition actuarielle selon la méthode des intérêts composés, lorsque les deux conditions suivantes sont réunies (CGI, art. 238 septies A à 238 septies E et D. adm. 4 A-235, n° 1 s., voir Mémento Fiscal n° 7970 et 7975) :

- la prime excède 10 % du prix d'acquisition du titre ou du droit,

- la prime s'attache soit à un titre dont le prix moyen à l'émission n'excède pas 90 % de la valeur de remboursement soit à un droit provenant d'un démembrement.

Remarques

1. Cette définition très large de la prime de remboursement vise notamment :

- les obligations à coupon unique (voir n° 2130-3),

- les obligations à coupon zéro (voir n° 2130-2),

- les titres dont la valeur d'émission est inférieure au nominal (voir n° 2128).

Elle englobe également les intérêts partiellement capitalisés, les intérêts payés d'avance et les plus-values de remboursement provenant du remboursement d'obligations acquises au-dessous du prix d'émission.

2. Ce régime s'applique également aux titres de créances et contrats d'emprunts ou de capitalisation non négociables (donc l'ensemble des créances détenues par une entreprise telles que prêts d'argent, dépôts, cautionnements et comptes courants) et aux parts de fonds communs de créances dont la durée à l'émission excède cinq ans (D. adm. 4 A-235, n° 17 et 22).

Pour la détermination d'une éventuelle **dépréciation** de l'obligation, il n'y a pas lieu de tenir compte de la fraction de prime courue, celle-ci correspondant à un élément de rémunération du titre et non à un élément constitutif de son coût d'acquisition.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 238 septies E).

La prime de remboursement (comptabilisée à l'actif sous forme d'intérêts courus, voir ci-avant) est également à déprécier s'il apparaît probable qu'elle ne sera pas perçue à terme.

III. Cession ou remboursement avant l'échéance
Il en résulte une plus ou moins-value entre le prix de cession (ou de remboursement) et le prix d'acquisition.

Fiscalement, Voir ci-avant.

Obligations indexées

1930-2

Sur le traitement comptable des prêts et créances indexés, voir n° 2078.
Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ces titres, voir n° 2130.

Obligations à « coupon zéro »

1930-3

Voir définition n° 2130-1.
Sur le traitement comptable, voir n° 1930-1.

Obligations à coupon unique

1930-4

Voir définition n° 2130-2.
Sur le traitement comptable, voir n° 1930-1.

Obligations à fenêtre

1930-5

Voir définition n° 2130-3.

Titres Subordonnés à Durée Indéterminée (TSDI) (ou obligations perpétuelles)

1930-6

Voir définition n° 2130-4.
Sur le traitement comptable, voir obligations sans prime de remboursement n° 1930 ou voir obligations à prime de remboursement n° 1930-1.

B. Opérations sur obligations

Voir aussi opérations sur titres n° 1910-1 s. (prêts de titres, faculté de rachat (réméré), échange, etc.).

Rachat par une société de ses propres obligations ou bons

1931

Les titres rachetés sont enregistrés au compte 505 « Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle ».

V. Titres participatifs

1932

Emis par les sociétés par actions du secteur public, les sociétés anonymes coopératives et certaines entreprises d'assurance (C. mon. fin. art. L 213-32 à L 213-35), les titres participatifs présentent des caractéristiques les apparentant plus aux obligations qu'aux actions, notamment :

- ils ne sont pas remboursables par l'entreprise émettrice avant 7 ans,

- ils sont rémunérés par une partie fixe et une partie variable,

- ils prennent rang après les prêts, y compris participatifs, juste avant les actions ou les parts sociales ;

- leurs porteurs ont les mêmes droits que les porteurs d'obligations (masse, communication de documents sociaux, ... mais ne disposent d'aucun droit de vote, d'aucun droit ni à la répartition des réserves, ni au boni de liquidation).

I. Classement comptable

Ces caractéristiques conduisent, à notre avis, à les classer (sauf placement de courte durée) dans les « Autres immobilisations financières », au compte 272 « Titres immobilisés », comme valeurs mobilières de placement à long terme. Toutefois, l'**émetteur doit les classer en « Autres fonds propres »,** voir n° 3363.

Sur le classement comptable des valeurs mobilières donnant droit à la souscription de tels titres, voir n° 2135-4.

Fiscalement, Les titres participatifs sont constitutifs de titres de placement exclus du régime du long terme (CGI, art. 219 I a ter et BOI 4 B-1-08, n° 48, voir n° 1812).

II. Rémunération

A la clôture de l'exercice, la partie d'intérêts courus doit être constatée en produit financier par le débit du compte 27682 « Intérêts courus sur titres immobilisés ».

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 A-232, n° 1).

Le calcul de la **partie fixe** de la rémunération ne présente pas de difficultés, ses éléments étant connus. En revanche, la **partie variable,** certaine dans son principe mais non dans son montant, nous paraît devoir être estimée en suivant les règles générales d'évaluation des produits à recevoir (voir n° 514). En l'occurrence, deux situations peuvent se présenter à la date d'arrêté des comptes selon que le résultat de la société émettrice des titres est connu ou non :

- s'il est connu, le produit est estimé et pris en compte ;

- s'il n'est pas connu, aucun produit ne doit être constaté sauf si une estimation prudente peut tout de même être établie.

VI. Valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance

1933

« Les sociétés par actions peuvent émettre des valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créances » (C. com. art. L 228-91, al. 1).
Ces titres appartiennent à la catégorie des titres financiers, eux-mêmes faisant partie de l'ensemble plus large des instruments financiers définis par le Code monétaire et financier (art. L 211-1) ; voir n° 1803.

Sur les **obligations de publication** concernant des titres donnant accès au capital et titres de créance requises par l'AMF, voir n° 5075.

A. Valeurs mobilières donnant accès au capital

1933-1

Sont concernés les titres de capital autres que les actions donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote (C. mon. fin. art. L 212-1 A).

On retrouve donc dans la catégorie des valeurs mobilières donnant accès au capital :

- les bons de souscription d'actions (voir n° 1933-4), ou de créateurs d'entreprise (voir n° 3198),

- les valeurs mobilières donnant accès au capital et dont la valeur primaire est :

- une action (par exemple : actions avec bons de souscription d'actions, voir n° 1933-6),

- ou une obligation [par exemple : obligations convertibles en actions (voir n° 1933-2), obligations remboursables en actions (voir n° 1933-2), obligations avec bons de souscription d'actions (voir n° 1933-5)].

Obligations convertibles ou échangeables en actions

1933-2

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2131-1.

Selon **l'intention** d'utilisation de l'entreprise détentrice de ces obligations, elles sont comprises, à notre avis :

- soit dans les autres titres immobilisés (lors de leur conversion, selon le cas, elles y sont maintenues ou sont transférées parmi les titres de participation) ;

- soit dans les valeurs mobilières de placement.

Fiscalement, (BOI 4 A-17-93, n° 47 s.), en cas de prime de remboursement, les intérêts et la prime sont imposables au titre de chaque exercice selon une répartition actuarielle. Cette disposition est identique à celle relative aux obligations à prime classiques, voir n° 1930-1.

Lors de la conversion, en l'absence de définition juridique de cette notion tant dans le Code civil qu'en droit des sociétés, il est à notre avis possible d'assimiler cette opération à un échange et de **dégager une plus-value** (conformément au PCG ; voir n° 1910-4).

Fiscalement, Le sursis d'imposition prévu par l'article 38-7 du CGI pour les échanges d'actions effectués dans le cadre d'une OPE (voir n° 1910-4) s'applique de façon obligatoire aux **conversions d'obligations en actions** effectuées par les sociétés françaises conformément à la réglementation en vigueur et par les sociétés d'un autre Etat de l'Union européenne, dès lors qu'elles sont soumises à une règlementation comparable à celle prévue en France, prévoyant notamment une autorisation de l'organe délibérant (Rép. de Roux, AN 20 octobre 2003, p. 8007). Le sursis s'applique également aux **échanges d'obligations en actions** (CGI, art. 38-7), tels que par exemple, les OCEANE.
En cas de sursis, l'imposition du profit (ou l'imputation de la perte) est reportée jusqu'à la première cession des actions reçues en échange. Ce différé d'imposition n'est pas subordonné au maintien à l'actif de l'ancienne valeur. Si une plus-value est dégagée en comptabilité, il en résulte donc un impôt différé passif, le cas échéant (voir n° 2885-4).

Remarques

1. Sur l'incidence de la valeur des droits de souscription d'obligation pour l'application du report d'imposition, voir n° 1910-4. La dépréciation afférente à un droit de souscription d'obligation reçu dans le cadre d'une opération placée sous le régime du sursis d'imposition peut être déterminée d'après sa valeur réelle à la date de cette opération (BOI 4 B-1-96, n° 36).

2. Sur la détermination de la plus-value de cession ultérieure des titres reçus après conversion, remboursement ou échange, voir n° 1910-4.

Pour les obligations en devises, voir n° 1905-2.

Les développements précédents s'appliquent également à la détention des obligations ci-après :

- **Obligations sans primes convertibles ou échangeables en actions**

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2131-1.

- **Obligations avec primes convertibles ou échangeables en actions**

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2131-2.

- **Obligations échangeables en actions**

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2131-3.

- **Obligations à option de conversion ou d'échange en actions nouvelles ou existantes (Oceane)**

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2131-4.

Obligations remboursables en actions (ORA, Orane)

1933-3

Les développements précédents (voir n° 1933-2) s'appliquent également aux ORA et aux Orane.

Fiscalement, Le sursis d'imposition applicable aux échanges d'actions dans le cadre d'une OPE (voir n° 1910-4) s'applique également aux échanges résultant du remboursement d'obligations en actions de la société émettrice (ORA) à condition que l'augmentation de capital soit concomitante (aux délais techniques nécessaires à sa réalisation près) au remboursement des obligations (CGI, art. 38-7 et D. adm. 4 B-3121, n° 99).

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2132.

Bons de souscription d'actions (BSA)

1933-4

Le PCG et l'avis CNC n° 35 donnent le traitement suivant chez le détenteur de ces titres :

I. Lors de leur souscription ou de leur acquisition
Les bons sont enregistrés pour leur prix d'acquisition dans le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » (PCG, art. 445/50).

Toutefois, selon le bulletin CNCC (n° 105, mars 1997, EJ 96-102, p. 95 s.), dans le cas particulier où des bons de souscription ont été acquis, pour l'essentiel, **en même temps** que l'acquisition de la totalité des actions de la société émettrice, et pour le solde, dans l'intention d'éviter une dilution de la participation ainsi détenue, il est possible de classer ces bons en immobilisations financières, la possession durable de ces bons pouvant en effet être estimée utile à l'activité de l'entreprise. **Cas particulier Bons de souscription d'actions attribués dans le cadre d'une OPA (bons d'offre)** : ces bons étant attribués gratuitement (voir n° 2135-1), ils devraient être enregistrés pour leur valeur vénale à l'actif du détenteur en contrepartie d'un produit et suivre les règles de dépréciation des BSA classiques. En cas d'incessibilité des bons, le produit à comptabiliser dépend de la probabilité d'exercice du bon : s'il n'est pas probable que le bon soit exercé, aucun produit ne peut être comptabilisé.

II. A la clôture de l'exercice
(point non abordé par le PCG et l'avis CNC n° 35)

a. BSA cotés A notre avis, la valeur d'inventaire des bons cotés est à estimer selon les règles générales applicables aux valeurs mobilières de placement ou aux titres immobilisés, à savoir au cours moyen du dernier mois de l'exercice (voir n° 1846-1).

Toutefois, il convient de tenir compte de certaines situations particulières :

- dans le cas où il est probable que les BSA dont la date de péremption est prochaine ne seront pas exercés, ceux-ci paraissent, à notre avis, devoir être dépréciés en totalité ;

- pour les détenteurs de BSA classés en immobilisations financières, si leur intention est, lors de l'exercice des bons, d'utiliser les actions futures comme des titres de participation, il est à notre avis possible de retenir les règles d'évaluation des titres de participation.

b. BSA non cotés En principe, par analogie avec le traitement applicable aux valeurs mobilières de placement ou aux titres immobilisés (voir n° 1846-2), la valeur d'inventaire des bons correspond à la valeur probable de négociation.

En pratique, par simplification, la dépréciation se calcule, à notre avis, par la différence entre, d'une part, le cumul de la valeur comptable des bons, augmentée du montant à décaisser en cas d'exercice des bons pour souscrire les actions et, d'autre part, la juste valeur des actions à la clôture. Si le montant ainsi déterminé est supérieur à la juste valeur des actions, les BSA font l'objet d'une dépréciation totale, à reprendre lorsque la juste valeur des actions excédera le cumul.

Fiscalement, Les (provisions pour) dépréciation sur BSA constituent des pertes déductibles au taux de droit commun (CGI, art. 219-I-a. ter).

III. Lors de l'exercice de bons
Les actions (BSA) acquises sont enregistrées, dans le compte de valeurs mobilières concerné, pour leur prix d'émission augmenté de la valeur des bons exercés qui se trouve ainsi virée à ce compte. L'exercice des bons n'a donc aucune influence sur le résultat comptable de l'entreprise qui a souscrit ces bons (Avis CNC n° 35).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-17-93, n° 76).

IV. Lors de la cession de bons
(point non abordé par le PCG et l'avis CNC n° 35) Celle-ci est comptabilisée, à notre avis, comme toute cession de valeurs mobilières de placement.

Fiscalement, Les plus et moins-values de cession des BSA sont soumises au taux de droit commun (CGI, art. 219-I-a. ter).

V. Lors de la péremption de bons
Leur sortie du patrimoine du souscripteur ou de l'acquéreur donne lieu à la constatation d'une charge financière (Avis CNC n° 35).

Toutefois, dans le cas particulier envisagé ci-avant au I. par le bulletin CNCC (acquisition simultanée avec des actions et classement des bons en immobilisations financières), il est possible d'augmenter le prix d'acquisition des titres de la filiale concernée de la valeur des bons périmés. Si ce prix devenait supérieur à la valeur d'usage des titres, une dépréciation devrait être constituée à la clôture de l'exercice.

Fiscalement, Les conséquences de la péremption des bons sont identiques à celles résultant de leur cession (BOI 4 A-17-93, n° 77).

Sur le traitement comptable chez l'émetteur des bons de souscription autonomes, voir n° 2135-1.

Obligations avec bons de souscription d'actions (Obsa)

1933-5

L'avis CNC n° 35 relatif au traitement des bons de souscription, considérant que les bons de souscription d'actions attachés à des obligations qui donnent le droit de souscrire à des actions sont détachables et négociables, recommande le traitement suivant :

I. Lors de la souscription
Les obligations sont enregistrées distinctement des bons, à savoir :

- pour les obligations, dans le compte de valeurs mobilières concerné pour leur valeur actuelle qui est égale, dans ce cas, à la valeur actuarielle représentant la valeur d'entrée des obligations ;

- pour les bons, dans le compte « Valeurs mobilières de placement » pour un montant représenté par la différence entre le prix d'émission des Obsa et la valeur d'entrée des obligations ;

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-8-1° et BOI 4 A-17-93, n° 34).

En pratique, à notre avis, l'éclatement du coût d'acquisition entre les obligations et les bons s'effectue à l'aide de la **cotation** des bons, **le lendemain** de l'émission.

II. A la clôture de l'exercice
A notre avis (point non explicitement précisé par l'avis du CNC, mais résultant de la décomposition du prix effectuée lors de l'achat), la valeur d'origine de chaque élément est comparée séparément à sa valeur d'inventaire (sur la détermination de cette valeur pour les bons, voir n° 1933-4).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-17-93, n° 81).

III. Lors d'acquisitions ultérieures
Les obligations et les bons sont enregistrés pour leur prix d'acquisition.

IV. Lors de l'exercice de bons ou lors de leur péremption
Le même traitement comptable que celui des BSA est appliqué (voir n° 1933-4).

V. Lors de la cession
Le coût d'entrée de l'élément cédé (tel que déterminé au **I.**) est sorti de l'actif.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-8-1°), la plus-value de cession étant à calculer par référence à la fraction du prix d'acquisition afférente à chacun de ces éléments.
Les plus et moins-values afférentes aux obligations et BSA sont taxables et déductibles au taux de droit commun (CGI, art. 219-I-a. bis et a. ter).

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2135-2.

Obligations à bons de souscription ou à warrants Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2135.

Actions avec bons de souscription d'actions (Absa)

1933-6

En ce qui concerne les **Absa,** l'avis CNC n° 35 considère que leur traitement comptable découle de la **même analyse** que celle présentée pour les **Obsa** (voir n° 1933-5).

Toutefois, cet avis ne fournit aucune précision sur la manière de les décomposer. A notre avis, cette décomposition peut s'effectuer :

- soit en déterminant le coût d'acquisition du bon en retranchant du prix unique la valeur de l'action au premier jour de sa cotation,

- soit (solution qui a notre préférence) en répartissant le prix de souscription entre les deux éléments dans la proportion constatée au premier jour de sa cotation entre les cours de l'action et du bon par rapport à la somme des deux cours.

Fiscalement, Les règles énoncées pour les Obsa (voir n° 1933-5) sont susceptibles de s'appliquer aux Absa, mais en l'absence de dispositions explicites les concernant, elles ne présentent pas, semble-t-il, de caractère impératif.

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2135-3.

Obligations avec bons de souscription de titres participatifs (OBSTP)

1933-7

Les titres participatifs doivent être comptabilisés chez l'émetteur en « **Autres fonds propres** » (voir n° 3363) et chez le détenteur, à notre avis, en « Autres immobilisations financières » (voir n° 1932).
En l'absence de précisions des autorités compétentes, à notre avis, les OBSTP peuvent :

- soit être considérées comme des valeurs mobilières donnant accès au capital (pour suivre la logique du classement des titres participatifs en « Autres fonds propres », voir n° 3363),

- soit être considérées comme des valeurs mobilières, donnant droit à l'attribution de titres de créance, comme les Obso (voir n° 2135-4).

Obligations avec bons de souscription d'actions remboursables (Obsar) ou avec bons de souscription ou d'acquisition d'actions remboursables (Obsaar)

1933-8

En l'absence de précisions de la part des organismes comptables compétents, le traitement comptable des Obsa est applicable aux Obsar et Obsaar (voir n° 1933-5), le BSAR étant une variante du BSA.

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2135-5.

B. Valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance

Sur la définition générale des valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance, voir n° 1933.

1934

Il s'agit de titres de créance qui représentent chacun un droit de créance sur la personne morale ou le fonds commun de titrisation (ex-fonds commun de créance, FCC) qui les émet (C. mon. fin. art. L 213-1 A).
Les valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créances peuvent donc être des :

- obligations avec bons de souscriptions d'obligations **(Obso),** voir n° 1934-1 ;

- bons de souscription d'obligations **(BSO),** voir n° 1934-2 ;

- certificat de valeur garantie **(CVG),** voir n° 1934-3.

Obligations avec bons de souscription d'obligations (Obso)

1934-1

Le traitement comptable des Obso est identique à celui des Obsa (voir n° 1933-5).

Sur le traitement comptable chez l'émetteur de ce type d'obligations, voir n° 2136.

Bons de souscription d'obligations (BSO)

1934-2

Le traitement comptable des BSO est identique à celui des BSA (voir n° 1933-4).

Actions assorties d'un certificat de valeur garantie (CVG)

1934-3

Compte tenu de la définition des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créances (voir n° 1934), les CVG nous semblent pouvoir en faire partie.
Attribués gratuitement lors d'offres publiques d'échange, ils constituent en effet, pour les **détenteurs** de ces titres, un droit de créance.

Il existe deux types de CVG :

- les CVG dits attractifs ont pour objectif de convaincre les actionnaires de la société cible de présenter leurs titres à l'échange. Le CVG garantit alors à une échéance donnée la valeur des titres émis par la société initiatrice et remis en échange aux actionnaires de la société cible ;

- les CVG dits défensifs ont pour objectif de convaincre les actionnaires de la société cible de conserver leurs titres. Le CVG garantit alors à une échéance donnée la valeur des titres conservés par les actionnaires de la société cible.

Ils constituent donc, pour les détenteurs de ces titres, un droit de créance cessible puisque les CVG sont cotés.

Sur le plan comptable, à notre avis, en l'absence de position spécifique des organismes compétents, deux situations sont à distinguer selon l'intention de la société détentrice :

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez l'émetteur de ces certificats, voir n° 2136-3.

I. L'intention est de conserver les titres jusqu'à l'échéance des CVG

a. Lors de l'échange S'il s'agit de titres de participation ou de Tiap, ils sont valorisés au cours garanti à l'échéance. S'il s'agit d'autres titres immobilisés, les actions sont valorisées au cours du jour de l'échange (voir n° 1910-4 II dans le cas des opérations d'échange) et les CVG au cours de première cotation.

Remarque
Intention : si l'intention du détenteur est de conserver durablement les actions mais pas les CVG, il y a lieu de ventiler le prix de revient du lot en proportion des valeurs de première cotation des actions et des CVG. Les actions sont inscrites, sous la responsabilité de l'entreprise, à la valeur vénale résultant de la parité qu'elle juge la plus sûre (comprise à notre avis entre la valeur de première cotation et la valeur garantie).

Fiscalement, Les opérations d'échange d'actions assorties d'un certificat de valeur garantie (CVG) (CGI, art. 38-7 ; BOI 4 B-3-98) bénéficient d'un sursis d'imposition (voir également n° 1910-4) lorsque l'initiateur de l'offre garantit le cours des actions qu'il remet à l'échange, et dont il est l'émetteur, à une date fixée dans l'OPE (date qui doit être comprise entre douze et soixante mois suivant la clôture de l'offre). L'attribution du CVG n'entraîne dans ce cas aucune imposition au moment où elle intervient. Le profit correspondant est imposé à l'échéance du certificat, ou lors de sa cession si elle est antérieure. Il ne peut bénéficier du régime du long terme que si le certificat est conservé jusqu'à son échéance et si, en outre :

- les actions remises et reçues à l'échange relèvent de ce régime, respectivement à la date de l'opération d'échange et à l'échéance du contrat ;

- les actions dont le cours est garanti sont également conservées jusqu'à l'échéance. Pour apprécier cette condition, les certificats sont affectés en priorité aux actions encore détenues à cette date.

b. A la clôture de l'exercice La valeur d'utilité des titres de participation est estimée selon les critères retenus par le PCG pour cette catégorie de titres (voir n° 1842), parmi lesquels figure le cours de bourse. Pour l'appréciation de ce dernier, il est tenu compte de la valeur garantie par la détention des CVG jusqu'à leur échéance et l'intention de conserver les titres devrait faire l'objet d'une mention en annexe, compte tenu de l'incidence particulière sur la valeur d'échange retenue. Pour les titres portés en autres titres immobilisés, les actions et les CVG devant connaître tendanciellement des variations de cours corrélées de sens contraire, les plus-values latentes sur un titre (action ou CVG) viendront compenser les moins-values latentes sur l'autre (CVG ou action). Dans la limite de la valeur maximum du CVG, il n'y a donc pas lieu, à notre avis, de constater une dépréciation qui pourrait résulter d'un déséquilibre momentané du marché **(position de couverture** à terme).

Fiscalement, Les (provisions pour) dépréciation du CVG constatées le cas échéant en comptabilité ne sont pas déductibles des résultats imposables, leur prix de revient étant réputé nul sur le plan fiscal (BOI 4 B-3-98, n° 18).

c. A l'échéance La valeur du CVG est différente suivant que le cours de l'action est supérieur ou inférieur au cours garanti. Leur comptabilisation, à cette date, varie, à notre avis, selon le **rôle joué par les CVG.**

Ceux reçus à l'origine et encore détenus à l'échéance jouent à cette date un rôle de couverture par rapport aux actions sous-jacentes ; ceux qui ne sont plus ceux remis à l'origine ont un caractère spéculatif et sont alors entièrement autonomes des actions sous-jacentes.

1. Cours de l'action supérieur au cours garanti Les CVG ne peuvent pas être exercés, ils deviennent des non-valeurs ; les CVG détenus depuis l'origine viennent, à notre avis, augmenter la valeur du titre car ce sont des éléments du prix des actions à l'origine.

A notre avis, il ne peut pas être dégagé de perte sur les CVG alors que la contrepartie de leur non-valeur se retrouve dans la valeur de l'action. Par ailleurs, il ne s'agit nullement de la constatation d'une plus-value latente sur le titre car la valeur de l'action à l'échéance (après l'écriture de solde du compte de CVG) est égale à la valeur globale action + CVG constatée à l'actif lors de l'échange.

2. Cours de l'action inférieur au cours garanti Les CVG sont exercés, l'entreprise reçoit un paiement en espèces :

- pour les CVG détenus depuis l'origine, le paiement en espèces correspond au remboursement d'un actif ; celui-ci est comptabilisé au crédit du compte d'actif ; la différence entre la valeur comptable du CVG et sa valeur de remboursement vient en ajustement de la valeur de l'action.

A notre avis, il ne peut pas être dégagé de perte ou de produit puisque le CVG a joué un rôle de couverture.

- les CVG autonomes sont soldés par résultat ; le paiement en espèces correspond à leur prix de cession et l'entreprise réalise une plus ou moins-value.

II. L'intention n'est pas arrêtée ou il est prévu de céder les titres ou de spéculer (sur les actions et/ou CVG)

a. Lors de l'échange Les actions sont comptabilisées au compte 503 « Actions » au cours du jour de l'échange et les CVG au compte 508 « Autres valeurs mobilières et créances assimilées » au cours de première cotation.

Fiscalement, (BOI 4 B-3-98, n° 16 s.) le résultat d'échange ne bénéficie pas du sursis d'imposition indiqué ci-avant au a., mais la détention conjointe des actions et certificats est constitutive d'une position symétrique au sens de l'article 38 6.3° du CGI (voir n° 2141-4 à 2141-8).

b. A la clôture de l'exercice L'intention étant de gérer les titres comme un instrument de trésorerie, le rythme de cession des actions et des CVG pourra être déconnecté. Il n'est donc pas possible, à notre avis, même si l'entreprise détient le même nombre d'actions et de CVG, de parler de couverture spécifique comme dans le cas ci-avant (au a.) où l'intention du détenteur est de conserver les titres.
En revanche, s'agissant de titres cotés fongibles, la plus ou moins-value nette résultant de l'évolution des cours pourra éventuellement être **globalement compensée** avec celle constatée sur les autres VMP cotées en portefeuille (voir n° 1854) pour déterminer la dépréciation éventuelle à constituer.

Fiscalement, Voir **a.**

c. A l'échéance Le traitement comptable est, à notre avis, le même que celui retenu lorsque l'intention était de conserver les titres jusqu'à l'échéance des CVG (voir ci-avant au a. 3.).

Sur le traitement comptable chez l'émetteur, voir n° 2136-2.

VII. Autres formes de participation

1940

Les « Autres formes de participation » sont regroupées avec les « Titres de participation » dans le poste « Participations » figurant au bilan (voir n° 1820 pour le classement comptable).
Il s'agit de titres immobilisés, autres que les titres de participation, permettant une exploitation en commun telles les parts de GIE, pool, quirat, sociétés coopératives... regroupées au **compte 266** « Autres formes de participation ». Compte tenu de cette forme particulière, on constate en pratique que les avances ou appels de fonds (qui constituent des créances rattachées, voir n° 1945 s.) sont d'une grande importance. C'est pourquoi les exemples présentés ci-après les regroupent :

Participation dans une société immobilière de copropriété « transparente »

1940-1

L'objet de ces sociétés est la construction ou l'acquisition d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance.

I. Classement comptable
Elle constitue, par nature, une participation financière et non une immobilisation corporelle (Bull. CNC n° 27, juillet 1976, p. 8). Il convient d'utiliser les comptes suivants :

- **parts sociales** elles-mêmes : compte 2618 « Autres titres » (qui fait l'objet d'un amortissement particulier ; voir ci-après) ;

- **appels de fonds** supplémentaires réclamés aux associés pour faire face à l'insuffisance du capital social : compte 2675 « Versements représentatifs d'apports non capitalisés ».

Ces appels de fonds constituent, non des avances de trésorerie consenties à la société, mais des apports non capitalisés (CA Paris, arrêt du 10 février 1987).

Remarque
Champ d'application : cette comptabilisation nous semble **applicable à toutes les sociétés (notamment SCI).** Elle est d'ailleurs également préconisée par le plan comptable des promoteurs (sur la validité de ce plan, voir n° 295). Mais il n'en est pas de même pour les marchands de biens (voir n° 1135).

II. « Amortissement » des titres de sociétés immobilières de copropriété
Ces sociétés sont réputées, fiscalement, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres (régime de la transparence fiscale, voir Mémento Fiscal n° 30770 à 30815). Les entreprises membres d'une société immobilière de copropriété doivent comptabiliser l'amortissement des locaux représentés par leurs titres sur la base du prix de revient de ces titres (ou de leur valeur nette de réévaluation) et en fonction de la durée d'utilisation de ces locaux (CGI A II, art. 375-I), bien que comptablement les titres ne s'amortissent pas.

Le prix de revient de ces titres (D. adm. 4 D-122, n° 15) correspond, en principe, au prix de souscription ou d'acquisition des droits augmenté des sommes payées ultérieurement à titre de versement de libération ou à la suite d'appels de fonds faits par la société. Mais, bien entendu, seule peut être amortie la fraction de ce prix de revient correspondant au coût de la construction, à l'exclusion de la valeur du terrain.

Cet « amortissement », qui ne correspond pas à une dépréciation continue et irréversible des titres, a le caractère **d'un amortissement dérogatoire** à inscrire au crédit du compte 145 par le débit du compte 68725.

Il est indépendant d'une éventuelle dépréciation de ces titres.

Cet « amortissement » est soldé lors de la cession.

III. Prise en compte des résultats de ces sociétés chez leurs membres
Voir n° 1870 s.
Toutefois, on notera les **particularités** suivantes pour les sociétés immobilières :

a. Parts destinées à être cédées Les dépréciations à constituer en fonction de la quote-part des capitaux propres de la société immobilière peuvent être **réduites** pour tenir compte, s'il en existe, **des plus-values latentes** sur les biens figurant à l'actif de la société immobilière.

Cette solution revient à évaluer les parts en fonction de la valeur de marché des immeubles construits par la société immobilière.

b. Parts de sociétés immobilières **détenant ou construisant des immeubles utilisés** (ou qui seront utilisés) **par la société détentrice dans le cadre de son exploitation Aucune dépréciation** n'est à constituer, à notre avis (confirmé par Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EC 93-54, p. 138 s.), même si la valeur de marché des immeubles (qui est totalement traduite dans les comptes de la société immobilière en cas de perte ; voir n° 1872) est inférieure au coût d'acquisition des parts.

En effet, la valeur d'inventaire de ces parts est à apprécier en fonction de **l'utilité** que ces immeubles ont (ou auront) pour cette entreprise (donc notamment par rapport à la poursuite de ses activités) et non en fonction de la valeur de marché.

Il en serait toutefois autrement :

- si les pertes réalisées par la société immobilière résultaient de circonstances imprévues et non maîtrisables, ne s'inscrivant pas dans le cadre du déroulement normal d'une opération dont la rentabilité est prévue à terme (Bull. CNCC précité) ;

- ou si l'entreprise détentrice des parts a **l'intention de céder l'immeuble,** la situation étant alors identique à celle de parts destinées à être cédées.

Remarque
Comptes consolidés : en raison de l'absence de dépréciation des titres dans les comptes individuels de la maison mère, les comptes consolidés font apparaître, par comparaison, une situation nette du groupe fortement dégradée par les pertes de la filiale société immobilière.
Le bulletin CNCC précité estime que, si aucune mention particulière n'est à faire par le commissaire aux comptes dans son rapport sur les comptes consolidés, une **information** peut utilement être indiquée par les dirigeants dans leur **rapport de gestion,** afin de faciliter la compréhension des comptes présentés aux actionnaires.

Participation dans un groupement d'intérêt économique (GIE et GEIE)

1940-2

Suivant les formes qu'elle revêt, elle consiste en (PCG, art. 442/26) :

- **parts sociales** elles-mêmes : compte 266 « Autres formes de participation » (pour mémoire si le GIE n'a pas de capital),

- **avances au GIE** qui ne sont pas réalisables : compte 2676 « Avances consolidables ».

Fiscalement, Les plus ou moins-values de cession de parts de GIE, constitués avec ou sans capital, relèvent du régime du long terme si elles en respectent les conditions (voir n° 1880 ; BOI 4 B-1-08, n° 30).

A notre avis, les avances visées sont celles qui ont vocation à être incorporées au capital selon la définition du PCG 82 (p. II. 135) ; or, tel n'est pas toujours le cas pour les GIE.
Les apports à un GIE non évalués doivent être mentionnés dans les engagements donnés (PCG, art. 448/80).
Les autres opérations faites avec un GIE sont enregistrées au compte 458 « Associés - Opérations faites en commun et en GIE. ».

En ce qui concerne la **prise en compte des résultats** des GIE chez leurs membres, il convient de distinguer selon que le résultat du GIE est bénéficiaire ou déficitaire :

Dans tous les cas, l'**annexe** comprend une **information,** dès qu'elle est significative, sur la nature, le montant et le traitement de la quote-part de résultat (PCG, art. 531-2/14).

Quote-part de résultat bénéficiaire

Le bénéfice réalisé doit être distribué en totalité (voir n° 4208). Les membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance correspondante dans les produits financiers (PCG, art. 392-1). Il en résulte, à notre avis, les conséquences suivantes :

I. L'assemblée du GIE s'est réunie avant l'arrêté des comptes des membres du GIE
La quote-part bénéficiaire est à prendre en compte **immédiatement** chez les membres.

En effet, cette quote-part est certaine :

- dans son principe dès la clôture de l'exercice, le bénéfice réalisé par le GIE devant désormais être distribué en totalité ;

- dans son montant, l'assemblée du GIE s'étant réunie avant l'arrêté des comptes des membres.

Cette quote-part est donc à constater en « créances rattachées » et la contrepartie en « produits financiers » dans une subdivision du compte 761 « Revenus sur autres formes de participation » (PCG, art. 447/76).

Fiscalement, Cette quote-part est immédiatement imposable chez le membre (indépendamment de sa comptabilisation), le GIE étant translucide fiscalement (CGI, art. 239 quater et 239 quater C, voir n° 1870). Il n'y a donc pas de décalage entre la comptabilisation de la quote-part de bénéfice et son imposition. Toutefois, un GIE ne peut relever du régime des sociétés de personnes que si son activité constitue le prolongement de l'activité économique de ses membres, faute de quoi son résultat est soumis à l'IS (voir n° 4202).

II. L'assemblée du GIE ne s'est pas réunie avant l'arrêté des comptes des membres du GIE
La quote-part n'est à prendre en produits que sur **l'exercice où l'assemblée s'est tenue.**

En effet, à notre avis, bien que le produit soit certain dès la clôture, le fait que l'assemblée n'ait pas approuvé les comptes du GIE à la date d'arrêté des comptes des membres du GIE, implique une incertitude trop grande quant au montant du produit ne permettant pas de constater un « produit à recevoir ».
Ces **solutions** ont **déjà** été **retenues pour** la comptabilisation des quotes-parts de résultats bénéficiaires des **SNC** en cas de clause statutaire de remontée automatique des résultats (voir n° 1871-3).

Fiscalement, (voir n° 1871-1 s.) La quote-part étant immédiatement imposable chez le membre, il en résulte un décalage avec sa comptabilisation, qui entraîne les corrections extra-comptables suivantes sur l'imprimé n° 2058-A :

- au titre de l'exercice de réalisation du bénéfice par le GIE : réintégration (ligne K7 et case WL) de la quote-part revenant au membre (non comptabilisée par celui-ci) ;

- au titre des exercices suivants, lors des distributions ultérieures : déduction (ligne XG) des produits comptabilisés.

Sur la limitation de déduction de l'amortissement des biens donnés en location par les sociétés de personnes, voir ci-après, remarque (1).

Quote-part de résultat déficitaire

Le traitement suivant est à retenir :

I. A l'arrêté des comptes
Il convient de constituer (PCG, art. 332-8) :

a. une **dépréciation,** dans le cas où la valeur d'inventaire de la participation est inférieure à son coût d'acquisition ;

La participation comprend non seulement le prix d'acquisition des parts mais également les appels supplémentaires effectués pour compenser les pertes subies (voir ci-après II.).

Fiscalement, Voir ci-après.

b. et, une **provision complémentaire,** lorsqu'une entreprise détentrice de titres d'un GIE déficitaire est tenue de les supporter au-delà du montant de sa participation (voir n° 1925-1).

Les provisions à constituer affectant, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du GIE (compte 266) puis les créances (PCG, art. 332-8) et, enfin, à notre avis, le compte courant lui-même (compte 458 « Associés-Opérations faites en commun ou en GIE »), si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision au passif (PCG, art. 332-8).

Remarque
GIE fiscaux : dans le **cas particulier d'opérations de crédit-bail réalisées** par un GIE, bénéficiaire à long terme, mais devant, au cours des premiers exercices, se solder par des déficits en raison de l'excédent des amortissements sur les loyers, le CNC a estimé (Avis n° 8, Et. et doc., p. 160 s.) que la constitution par ses membres d'une dépréciation ne s'impose pas à la triple condition :

- que la couverture des charges par les produits à l'issue de chaque opération de crédit-bail soit contractuellement garantie ;

- que des pénalités couvrant tout risque de perte soient stipulées dans le cas où l'utilisateur des appareils en crédit-bail ne remplirait pas ses obligations jusqu'au terme du contrat ;

- que des contrats d'assurance couvrent pleinement les risques de perte ou de détérioration des appareils si ces risques sont à la charge du GIE, ainsi que les risques de défaillance du débiteur étranger (le CNC traitait du cas d'un client étranger et devait viser une assurance - Coface).

A notre avis, une provision devrait néanmoins être constatée à hauteur du gain d'impôt obtenu grâce aux déficits du GIE.

Fiscalement, (Voir n° 1872), la quote-part de perte est immédiatement déductible chez le membre (indépendamment de sa comptabilisation), le GIE étant translucide fiscalement.
En conséquence, ces (provisions pour) dépréciations et ces provisions pour risques, qui couvrent forcément des pertes déjà constatées chez le GIE, sont en principe non déductibles, un membre ne pouvant se substituer au GIE pour prendre en compte directement les risques liés à l'exploitation de celle-ci (CE 6 novembre 1985, n° 47537). Sur les retraitements extra-comptables à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A, voir n° 1872.
En revanche, la jurisprudence (CE 29 janvier 1992, n° 75083) considère que ces (provisions pour) dépréciations sont déductibles si la dépréciation est la conséquence :

- d'une surévaluation de l'actif net par rapport au montant probable des produits de la liquidation de la société ;

- ou d'une disparition de plus-values latentes prises en compte lors de la fixation du prix d'achat des parts.

Remarque
Limitation des déficits liés à l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition par des sociétés de personnes par contrats conclus depuis le 1er janvier 2007 : afin de limiter l'intérêt financier de recourir à des structures relevant du régime des sociétés de personnes, comme les GIE, pour effectuer des investissements, un double mécanisme est prévu (CGI, art. 39 C-II-1 ; BOI 4 D-2-08) :

- au niveau de la société de personnes : limitation de la déduction des amortissements des biens donnés en location,

- au niveau des membres ou associés de la société de personnes : limitation de la quote-part de déficit (correspondant à l'amortissement déductible des biens donnés en location) imputable sur leurs résultats.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 9605 et 9610.

II. Lors et selon la décision des membres statuant sur le sort de la perte comptable
La perte peut être apurée (PCG, art. 392-1) :

- **si elle est considérée comme définitive,** par le versement d'un complément de cotisation dans les proportions de la contribution fixée au contrat pour chacun des membres ou selon toute autre formule de leur choix ;

Mais cette charge devrait normalement être compensée par une reprise de dépréciation ou de provision antérieurement constituée à l'arrêté des comptes.

- **si elle n'est pas considérée comme définitive,** par des apports ou avances complémentaires.

Cette inscription à l'actif ne devrait pas entraîner à notre avis de provision complémentaire, dès lors que les dépréciations et les provisions nécessaires ont été constituées à la clôture de l'exercice précédent. Tout au plus, si une provision a été antérieurement constituée, peut-elle se voir transformée en dépréciation.

Fiscalement, Ces suppléments d'apport ne donnent lieu à aucune déduction, celle-ci ayant déjà eu lieu du fait de la translucidité fiscale. Ne devant pas non plus entraîner de charge comptable, il n'en résulte aucune correction extra-comptable.

Participation dans une société en participation

1940-3

Les **droits des coparticipants** non gérants dans les biens acquis ou créés dans le cadre de l'activité de la société en participation sont constatés dans leur bilan au compte 268 « Créances rattachées à des sociétés en participation » par le crédit du compte 458 « Associés - Opérations faites en commun » (PCG, art. 442/26).
Les **mises de fonds** entre coparticipants sont enregistrées au compte 458.

Les questions relatives aux sociétés en participation sont développées aux n° 4250 s.

Fiscalement, Les sociétés en participation n'ayant pas de personnalité morale, les droits des coparticipants sont exclus du régime du long terme (TA Paris 10 octobre 2006, n° 00-7216 ; BOI B-1-08, n° 30).

Participation dans une copropriété de navire (Quirat)

1940-4

Voir l'avis de conformité n° 17 du CNC relatif au plan professionnel des entreprises de transport maritime.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Juridiquement, Les caractéristiques propres à une société de quirataires semblent la condamner à rester une société en participation (Rép. Farran, AN 23 septembre 1991, n° 41395).

Fiscalement, Voir Mémento Fiscal n° 37870 et 37875.

Droits représentatifs d'actifs remis en fiducie

1940-5

Les droits représentatifs d'actifs remis en fiducie sont inscrits en immobilisations financières. Sur les règles spécifiques de leur évaluation, voir n° 4301 et n° 4302.

VIII. Créances rattachées aux participations

1945

Selon le PCG (art. 442/26), les créances rattachées aux participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire titres de participation et autres formes de participation).

Classement comptable

1945-1

Elles sont regroupées au **compte 267** « Créances rattachées aux participations » qui se subdivise de la manière suivante :

- 2671. **Créances rattachées** à des participations (groupe)

- 2674. **Créances rattachées** à des participations (hors groupe)

Ces deux comptes (2671 et 2674) enregistrent les **prêts** habituellement à long ou moyen terme (ou le cas échéant à court terme), consentis à des sociétés dans lesquelles l'entreprise possède une participation.
Les avances en compte courant sont inscrites au compte 451 « Groupe » ou 455 « Associés - Comptes courants ».

- 2675. **Versements représentatifs d'apports non capitalisés** (appels de fonds)

Il s'agit du cas où la souscription à une partie du capital d'une société entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société (PCG, art. 442/26).
Il en est ainsi, par exemple, en matière de sociétés immobilières d'attribution, pour les appels de fonds supplémentaires au capital social nécessités par l'acquisition, la construction et l'aménagement de l'immeuble social. Il s'agit d'un cas particulier d'avances consolidables.

- 2676. **Avances consolidables**

Les avances consolidables **(au sens financier)** sont des fonds :

- ayant pour l'entreprise qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;

- ou qui, pour les détenteurs de parts, constituent financièrement un élément du coût de ces parts.

Exemple

Exemple Les avances assurant le financement permanent d'un GIE en complément d'un capital social inexistant ou insuffisant.

Toutefois, le plan comptable des sociétés coopératives de presse considère que les avances en compte bloqué à la société coopérative constituent des « autres créances immobilisées » (compte 276).

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

- 2677. **Autres créances rattachées** à des participations

Il s'agit notamment des dividendes à recevoir, lorsque l'entreprise les comptabilise dès la décision de l'assemblée (voir n° 1861).

- 2678. **Intérêts courus**

Sur les créances rattachées, versements ou avances.

Date d'enregistrement :

1945-2

- pour la prise en compte des créances représentant les revenus des participations (dividendes ou parts de résultats), voir n° 1860 s.,

- pour les prêts ou avances, voir n° 2125-1.

Dépréciation

1945-3

Elle est comptabilisée au **compte 2967** « Dépréciation des créances rattachées aux participations », compte subdivisé comme le compte 267.

Le bulletin CNCC (n° 74, juin 1989, EC 88-71, p. 222 s.) considère, à propos de sociétés ayant une participation et des créances sur des filiales dont les capitaux propres sont négatifs :

- que le résultat déficitaire d'un seul exercice n'est pas de nature à entraîner systématiquement une dépréciation à hauteur des pertes constatées par les filiales détentrices des comptes courants ;

- et qu'il convient d'apprécier, compte tenu de la situation d'ensemble et des circonstances de l'espèce, la probabilité de non-recouvrement de ces comptes courants et de constituer une dépréciation dès lors qu'une perte apparaît probable.

Sur la possibilité de constituer une provision, voir n° 1925-1.

En pratique, la constatation de telles dépréciations est différente selon que la participation est une société de capitaux ou une société de personnes.

I. Créances rattachées à des participations dans des sociétés de capitaux
Avant de déprécier ces créances (exemple : prêts ou compte courant), les titres correspondants auront dû être dépréciés en totalité.

Ceci résulte d'un concept de base du droit des sociétés selon lequel le capital (titres) ne sera remboursable qu'après les dettes (créances des tiers).

Dès lors que les titres de la filiale sont dépréciés, les avances consolidables doivent, à notre avis, être dépréciées dès que les capitaux propres de la filiale deviennent négatifs. En effet, à notre avis, il convient de tenir compte des perspectives d'évolution de la filiale (temporairement ou structurellement déficitaire) ainsi que des caractéristiques des avances (sommes versées à fonds perdus ou prêts).

En cas d'avances consolidables en monnaies étrangères, voir n° 2089-1.

Fiscalement, La (provision pour) dépréciation est déductible au taux de droit commun dès lors que l'octroi des avances résulte d'une gestion normale (c'est-à-dire si l'intérêt de la mère est établi) :

- même (CE 11 février 1994, n° 119726) si la dépréciation affecte des avances consenties à une filiale étrangère,

- sans que l'opportunité de la prise de contrôle puisse être contestée au regard des autres solutions qui s'offraient à l'entreprise (CAA Nancy 6 juillet 1995, n° 93-244).

II. Créances rattachées à des participations dans des sociétés de personnes (SNC, SCI, etc.) Chacun des associés d'une société de personnes étant solidairement et indéfiniment responsable des dettes de la société dont il est membre, leur caractère douteux est à apprécier en fonction de la société de personnes et de celle de tous les **autres associés** (CE 29 janvier 1992, n° 75083).

Cette solution est confirmée par le bulletin CNCC (n° 90, juin 1993, EC 93-28, p. 268 s.) qui estime que la probabilité de non-recouvrement d'avances en compte courant versées à une SCI s'apprécie compte tenu de la situation d'ensemble de la SCI et des circonstances de l'espèce, une dépréciation devant être constituée dès lors qu'une perte probable apparaît.

Fiscalement, Il en est donc de même (Arrêt CE précité et CAA Nancy 6 juillet 1995, n° 93-682). Il a en outre été jugé que des avances en compte courant consenties à un GIE à titre d'apport ne pouvaient faire l'objet d'une (provision pour) dépréciation de créances dans la mesure où le risque de perte est indissociable des résultats du groupement (CAA Paris 27 mai 1997, n° 96-347). Sur les conditions de déductibilité des (provisions pour) dépréciations de titres de sociétés de personnes, voir n° 1872.

Si les capitaux propres de la participation s'avéraient négatifs, une provision complémentaire à la dépréciation des titres aurait déjà dû être constituée (voir n° 1872).

Incidences d'une caution personnelle des dirigeants Selon le bulletin CNCC (n° 93, mars 1994, EC 93-106, p. 137 s.), si l'évaluation de la caution donne une **garantie suffisante** (à apprécier en fonction de la qualité de la caution, de la solvabilité et de la justification de celle-ci : patrimoine, attestation d'un banquier, comptes bloqués, etc.), les avances financières n'ont pas lieu d'être dépréciées et une **mention dans l'annexe** des comptes individuels devra être fournie relative aux engagements reçus par la société et justifiant l'absence de constitution d'une dépréciation des créances garanties par des sûretés personnelles.

Pour le bulletin CNCC précité, ce raisonnement ne vaut que pour les avances et n'est pas applicable à la dépréciation des titres de participation de la filiale correspondante.

Sur les conditions de validité de la caution personnelle du dirigeant, voir Mémento Sociétés n° 15000 à 15010.

Irrécouvrabilité

1945-4

Les « Créances irrécouvrables liées à des participations » sont enregistrées au **compte 664** « Pertes sur créances liées à des participations » (caractère financier).

Reprise de dépréciation liée à la cession des titres et des créances

1945-5

Voir n° 1897.

Créances rattachées aux participations libellées en devises

1946

Voir :

- pour les prêts, n° 2081 s. ;

- pour les appels de fonds et avances consolidables, n° 2089-1 ;

- pour les intérêts courus à la clôture de l'exercice, n° 2090 ;

- pour la transformation d'un prêt en devises en achat d'actions, n° 1918-4.

Section 4 Valeur probante de la comptabilité et contrôle des titres

I. Obligations concernant le portefeuille-titres

Obligation d'inventaire

1976

En ce qui concerne l'inventaire physique des titres, les obligations sont désormais réduites du fait de la dématérialisation des titres (voir n° 3370 s.).
En revanche, en ce qui concerne l'inventaire des valeurs actuelles des titres à la clôture, les obligations s'avèrent très importantes (voir n° 1840).

Réglementation des participations réciproques

Pour un développement complet, voir Mémento Sociétés n° 79260 à 79283.

Participations réciproques entre sociétés par actions

1977

Une société par actions (A) ne peut posséder d'actions d'une autre société (B), si B détient une fraction du capital A supérieure à 10 % (C. com. art. L 233-29, al. 1).

Remarque
Régularisation : cette réglementation n'est applicable que si les sociétés intéressées ont leur siège social en France. A défaut d'accord, celle qui possède la fraction la plus faible doit aliéner son investissement (C. com. art. L 233-29, al. 2) et ne peut auparavant exercer les droits de vote attribués à ces actions (C. com. art. L 233-29, al. 3). L'aliénation doit être réalisée (C. com. art. R 233-17) dans le délai d'un an à compter de l'information sur le franchissement des seuils, elle-même prévue dans le délai de 4 jours de négociation à compter du franchissement [voir n° 2018-1 renvoi (8)], soit dans un délai global d'un an et 4 jours de négociation.
L'interdiction de participations croisées ne s'applique pas lorsque :

- le circuit comprend au moins trois sociétés : A filiale de B, B filiale de C, C filiale de A ;

Néanmoins, il y aura autocontrôle (voir n° 1807).

- l'une des sociétés ne détient que des certificats d'investissement (voir n° 1913-3) de l'autre (voir en ce sens, Ansa CJ n° 2685, novembre-décembre 1993, p. 12 s.) et, par analogie, des actions de préférence démembrées des droits de vote, voir n° 1913-1.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 79263.

Participations réciproques entre une société par actions et une société d'une autre forme

1978

A étant une société par actions et B une autre société :

- si A détient plus de 10 % du capital de B, B ne peut posséder aucune action de A (C. com. art. L 233-30, al. 1) ;

- si A détient 10 % ou moins du capital de B, B ne peut posséder plus de 10 % des actions de A (C. com. art. L 233-30, al. 3).

Voir également les remarques du paragraphe précédent.

Autocontrôle

1979

Voir n° 1807.

II. Contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne institué dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Cadre de référence de l'AMF

1981

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **immobilisations financières** (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1.3) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

1. Maîtrise des processus amont et de production comptable Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les opérations sur titres (acquisitions, cessions, compléments de prix, garanties d'actif et de passif) font l'objet d'un suivi en vue de leur comptabilisation ;

- les engagements fermes ou optionnels de toute nature (promesse, call, put, etc.) sont identifiés en vue de leur comptabilisation ou inclusion dans l'annexe ;

- l'attribution de prêts (notamment aux filiales) fait l'objet d'un processus organisé ;

- les titres de propriété et les contrats de prêts font l'objet d'une conservation adéquate ;

- dans le cas de l'établissement des comptes consolidés en IFRS, les règles de classement dans les différentes catégories d'actifs financiers définies par IAS 39 sont clairement établies.

2. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les produits se rattachant aux immobilisations financières sont évalués à chaque clôture ;

- l'existence d'une indication objective de dépréciation des immobilisations financières est appréciée à chaque clôture.

Les dépréciations à comptabiliser sont déterminées le cas échéant.

Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

(voir n° 390) Il est recommandé aux entreprises qui n'ont pas pour objet le commerce de titres de prévoir des procédures de contrôle interne dans les cas suivants :

- acquisition et cession de titres,

- suivi des participations et placements,

- contrôle des revenus encaissés.

a. Contrôle de l'acquisition et de la cession des titres Avant l'acquisition de titres, il est nécessaire de s'assurer que la prise de participation projetée est conforme à l'objet social, aux statuts et aux réglementations en vigueur.
Les personnes compétentes pour décider des achats et des ventes de titres doivent être nommément désignées. Ce pouvoir peut appartenir au conseil d'administration, au directeur général, au président (ou aux gérants) ou être délégué au directeur financier, à un comité d'investissement ou à toute autre personne responsable.
Pour justifier l'inscription de ses titres à l'actif du bilan, l'entreprise doit réunir :

- soit les récépissés de dépôt,

- soit les statuts des sociétés auxquelles elle est associée qui mentionnent sa participation.

b. Contrôle des revenus Une procédure doit permettre de s'assurer que les dividendes, intérêts, actions gratuites ou autres valeurs se rapportant à ces titres sont effectivement encaissés par l'entreprise à bonne date.
A cet effet, pour les intérêts fixes, l'enregistrement en comptabilité des intérêts courus peut constituer une bonne procédure. Cette méthode n'étant pas envisageable pour les dividendes, un tableau récapitulatif des titres possédés et des dividendes correspondants, comparé à une liste des dividendes annoncés ou payés, permet un contrôle satisfaisant.

c. Contrôle du suivi des titres Le suivi des valeurs mobilières peut être organisé par la tenue d'un dossier réunissant toutes les informations sur la société concernée : bilans et comptes de résultat, plaquettes, situation du marché, perspectives d'avenir, coupures de presse, etc.

III. Contrôle externe

1991

Selon l'AMF (Bull. COB n° 209, décembre 1987 et n° 243, janvier 1991 p. 3 s. et 13 s.), en application tant des dispositions légales et réglementaires que des prescriptions de leur organisation professionnelle, les commissaires aux comptes des sociétés qui détiennent des valeurs mobilières devront vérifier :

- que les **documents d'inventaire** comportent, pour chaque ligne de titres, l'indication précise du (ou des) critère(s) de valeur retenu(s) ; vérification que les critères retenus sont pertinents et que les éventuels changements de critère de valeur d'un inventaire à l'autre sont dûment justifiés ;

- que des titres n'ont pas fait l'objet de reclassement d'une catégorie à une autre ou sinon faire un examen critique des justifications données aux **changements** ;

- les **valeurs actuelles** des différentes lignes de titres et des totalisations au bilan ;

- les informations données dans l'**annexe** sur les méthodes, sur les éventuels changements de méthode ; et examiner les tableaux de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap).

Remarque
Immobilisations financières significatives : selon la norme d'exercice professionnel NEP 501 « Caractère probant des éléments

collectés (Applications spécifiques) » (§ 09), lorsque le commissaire aux comptes estime que les immobilisations financières sont significatives, il met en oeuvre des procédures d'audit destinées à vérifier leur évaluation et leur imputation et à apprécier les informations fournies dans l'annexe.

Section 5 Présentation des comptes annuels et autres informations comptables

1992

Voir également le chapitre 22, « L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise ».

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Pour le **passage des comptes aux postes** en général, voir n° 6005 s.

Présentation au bilan

1995

Les postes concernés sont :

- **à l'actif** : immobilisations financières, créances, valeurs mobilières de placement ;

- **au passif** : emprunts et dettes financières divers, dettes sur immobilisations et comptes rattachés, autres dettes.

a. Système de base Voir n° 6005-1 et 6005-2.

b. Système développé Mêmes rubriques que dans le système de base.

c. Système abrégé Voir n° 6007.
Voir également au n° 1820, le **tableau** faisant le lien entre les différentes catégories de titres et le classement comptable du portefeuille-titres.

Présentation au compte de résultat

1996

Les postes concernés sont :

- les **charges** financières et exceptionnelles ;

- les **produits** financiers et exceptionnels.

a. Système de base Voir n° 6006-1 s.

b. Système développé Mêmes rubriques que dans le système de base.

c. Système abrégé Voir n° 6008.

B. Annexe (développements particuliers)

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.

Informations concernant le portefeuille-titres développées dans d'autres chapitres

- Information en matière de consolidation, voir n° 4601.

- Information concernant les pertes prévisibles des filiales et participations, voir Recommandation OEC, Principes comptables n° 1.12, n° 1843-1.

- Information concernant les mouvements d'immobilisations financières de l'exercice, voir n° 1790.

- Information concernant les dépréciations et provisions, voir n° 2600 s.

- Information en matière de réévaluation, voir n° 3460 s.

- Information sur les risques sur actions, voir n° 2280 s.

Informations sur les méthodes d'évaluation et de dépréciation des titres

2005

Doivent être fournies, si elles sont significatives, les méthodes d'évaluation appliquées aux titres de participation, autres immobilisations financières et valeurs mobilières de placement ainsi que les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations (C. com. art. R 123-196 1° et 2°).
L'AMF (Bull. COB n° 209, décembre 1987), demande que soient fournies, dans l'annexe des comptes ou en complément à ceux-ci, toutes les informations nécessaires à la bonne compréhension des comptes. Ces informations devront porter :

- sur les **méthodes** retenues pour déterminer la valeur d'inventaire des titres,

- sur les **écarts entre les valeurs** retenues **au bilan,** d'une part, **et** les **valeurs boursières** dans les mêmes lignes de titres, d'autre part, chaque fois que de tels écarts interviendront.

Information sur les titres de participation

2005-1

L'AMF :

- considère que ne respectent pas les obligations réglementaires, les sociétés qui se contentent de se référer à la valeur d'inventaire des titres, sans aucunement indiquer sur quels critères est fondée la détermination de cette valeur d'inventaire pour chaque catégorie de titres (Bull. COB n° 189, février 1986 p. 3 s. et 5 s.) ;

- a précisé, à propos du contenu des notes d'information, que cette information constituait **l'un des extraits les plus significatifs de l'annexe** (Rapport COB 1985, p. 52).

Il nous paraît possible de s'inspirer des développements ci-après concernant les Tiap.

Information sur les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)

2005-2

Le PCG (art. 531-2/21 et 532-6), reprenant l'avis CNC n° 30, précise le contenu et le format des informations à fournir en annexe :

I. Nature de l'information à fournir en annexe
Une information spécifique est donnée dans l'annexe sur la **valeur estimative** du **portefeuille de « Tiap »,** en regroupant ces titres par critères d'évaluation, ainsi que sur la **variation de la valeur** de ce portefeuille au cours de l'exercice.

L'avis CNC n° 30 suggère que cette information, lorsqu'elle est produite sur une base consolidée, dispense l'entreprise consolidante de présenter une information distincte pour les seuls titres immobilisés de l'activité de portefeuille qu'elle détient directement. Par ailleurs, selon l'AMF (Bull. COB n° 200, février 1987, p. 3 s.), l'information sur la valeur estimative du portefeuille de « Tiap » portera aussi sur les titres détenus dans d'autres sociétés de portefeuille bien que ceux-ci ne soient pas considérés comme des « Tiap ».

II. Forme de l'information à fournir en annexe
Cette information est présentée selon les **formes les plus appropriées** et notamment au moyen des deux **tableaux** figurant sous l'article 532-6 du PCG (reproduits ci-après).

L'AMF (Bull. COB précité), semble considérer qu'il n'est possible de présenter l'information en annexe sous une forme autre que celle des tableaux préconisés par le PCG que si des circonstances particulières le justifient.
Pour l'AMF (Rapport COB 1998, p. 42), la principale caractéristique de ces tableaux est le rattachement de chaque ligne de titres détenus à un critère (simple ou complexe) de détermination de la valeur d'utilité lors de l'inventaire. **Loin de dispenser de constituer des dépréciations, l'inclusion dans les tableaux met mieux en évidence aussi bien les moins-values que les plus-values latentes** et oblige donc à constater, les dépréciations résultant des critères de valeur précédemment retenus. Aucune compensation n'est possible entre les lignes de titres puisque par nature elles ne sont pas fongibles entre elles.
Les **« tableaux de Tiap »** présentent sur le tableau des filiales et participations traditionnel l'avantage de n'être pas limités aux participations directes et de s'appliquer aussi aux filiales et participations indirectes dès lors que les tableaux **sont établis sur une base consolidée, ce qui est normal pour une société cotée** : publiés en annexe aux comptes consolidés, les tableaux de Tiap donnent aux actionnaires et au public une information sur le patrimoine ainsi que sur les enrichissements et appauvrissements portant sur les titres qui ne sont ni inclus dans la consolidation ni traités en titres de placement.
Par rapport au tableau des filiales et participations, les tableaux de Tiap présentent, dans certains cas, l'**avantage** d'éviter les inconvénients de la révélation de la valeur attribuée par la société détentrice aux titres d'une autre société avec laquelle elle est en relations suivies.

TABLEAU 1 : VALEUR ESTIMATIVE DU PORTEFEUILLE DE « Tiap »						
Exercice	**Montant à l'ouverture de l'exercice**			**Montant à la clôture de l'exercice**		
Décomposition de la valeur estimative	**Valeur comptable brute**	**Valeur comptable nette**	**Valeur estimative**	**Valeur comptable brute**	**Valeur comptable nette**	**Valeur estimative**
Fractions du portefeuille évaluées : • Au coût de revient						

TABLEAU 1 : VALEUR ESTIMATIVE DU PORTEFEUILLE DE « Tiap »						
Exercice	**Montant à l'ouverture de l'exercice**			**Montant à la clôture de l'exercice**		
Décomposition de la valeur estimative	**Valeur comptable brute**	**Valeur comptable nette**	**Valeur estimative**	**Valeur comptable brute**	**Valeur comptable nette**	**Valeur estimative**
• Au cours de bourse • D'après la situation nette • D'après la situation nette réestimée • D'après une valeur de rendement ou de rentabilité • D'après d'autres méthodes (à préciser)						
Valeur estimative du portefeuille						

Des précisions sur la façon dont il convient de remplir ce tableau ont été fournies par le groupe de travail du CNC (Document n° 63) et par l'AMF (Bull. COB n° 213, avril 1988, p. 11 s.) :

Commentaires du groupe de travail du CNC
Ce tableau a pour objectif de présenter la valeur estimative du portefeuille de « Tiap » par critère d'évaluation.
a. Calcul de la valeur estimative des « Tiap » Elle repose essentiellement sur le concept de la **valeur d'utilité** que les dirigeants de la société leur attribuent. L'**évaluation** doit se faire **titre par titre** au sein de chaque catégorie dans le respect du principe de permanence des méthodes.
Selon le bulletin CNCC (n° 81, mars 1991, EC 90-82, p. 156 s.), aucune des méthodes ne peut a priori être privilégiée. Si l'évaluation s'effectue à l'aide de critères combinés, la ligne « Autres méthodes » doit alors être servie.

Caractère confidentiel : la présentation de cette évaluation en annexe se fait globalement pour l'ensemble des titres sans donner à aucun moment l'évaluation d'une ligne de titres particuliers, ceci afin de préserver la nécessaire confidentialité en la matière. Dès lors (Bull. CNCC précité), il n'y a pas lieu de s'en exonérer au motif de vouloir préserver une certaine confidentialité.

b. Lien entre la valeur estimative et les valeurs brutes et nettes :

- pour les titres évalués sur la base du coût de revient, il y a nécessairement correspondance entre la valeur estimative et la valeur brute ;

- pour les titres évalués d'après d'autres critères, il y a correspondance entre la valeur estimative et la valeur comptable nette lorsque cette dernière est inférieure à la valeur comptable brute.

La différence entre la valeur estimative et la valeur nette comptable du portefeuille-titres, représentative de la **plus-value latente,** est analysée par critère d'évaluation.
c. Le montant de l'**impôt latent** s'appliquant à cette plus-value latente est à fournir en annexe.
Son montant devrait être calculé en tenant compte du régime du long terme, sauf élément d'information laissant penser que les plus-values latentes pourraient être taxées au taux de droit commun lors de leur réalisation.
Cette suggestion n'a pas été reprise dans l'avis du CNC mais l'AMF (Bull. COB n° 200, février 1987, p. 3 s.) considère qu'elle peut contribuer à la bonne information des investisseurs.

Précisions apportées par l'AMF :

a. Le **« coût de revient »** (1re ligne du tableau) ne peut être retenu comme valeur estimative que pour les **titres dont l'acquisition est récente** à la date d'inventaire. Cette valeur estimative n'est donc égale au coût de revient qu'**à titre transitoire** ; les exercices ultérieurs, la valeur estimative à retenir correspondra nécessairement à l'une des méthodes indiquées dans les autres lignes (cours de bourse, situation nette, etc.), le coût de revient ne constituant pas dans son principe une méthode de détermination d'une valeur d'inventaire (C. com. art. L 123-12 s. et R 123-177).

b. Lorsque la comparaison entre la **valeur** estimative globale à l'**ouverture et à la clôture** de l'exercice montre des **différences importantes,** elles doivent être expliquées dans le tableau n° 2 (voir ci-après).

TABLEAU 2 : VARIATION DE LA VALEUR DU PORTEFEUILLE DE « Tiap »		
Valeur du portefeuille **Mouvements de l'exercice**	**Valeur nette comptable**	**Valeur estimative**
Montant à l'ouverture de l'exercice		
Acquisitions de l'exercice		
Cessions de l'exercice (en prix de vente)		
Reprises de dépréciation sur titres cédés		
Plus-values sur cessions de titres		
• détenus au début de l'exercice		
• acquis dans l'exercice		
Variation de la dépréciation du portefeuille		
Autres variations de plus-values latentes		
• sur titres acquis dans l'exercice		
• sur titres acquis antérieurement		
Autres mouvements comptables (à préciser)		
Montant à la clôture		

Sur la manière dont il convient de remplir ce tableau n° 2, l'AMF (Bull. COB n° 213, avril 1988, p. 11 s.) a apporté les précisions suivantes :

1. Sur la **ligne « Cessions de l'exercice** (en prix de vente) », doivent figurer :

- dans la colonne 1 : « valeur nette comptable », la valeur nette comptable (figurant au bilan avant la cession) des Tiap cédés ;

- dans la colonne 2 : « valeur estimative », le prix de vente des Tiap cédés pendant l'exercice.

Ainsi, la parenthèse dans le libellé de la ligne « Cessions... (en prix de vente) » ne vise évidemment que la colonne 2 « valeur estimative » et en aucun cas la « valeur nette comptable ».

2. La dernière **ligne « Autres mouvements comptables** (à préciser) » doit être remplie et complétée par une note annexe, dès lors que les valeurs estimatives à l'ouverture et à la clôture de l'exercice (tableau n° 1) sont très différentes. Il en est ainsi en cas :

- d'adoption d'un nouveau critère de valeur d'inventaire (valeur actuelle) pour un bloc de titres, ce qui implique un changement de ligne dans le tableau n° 1 ;

- de « reclassement » d'un bloc de titres considérés désormais comme des titres de participation, ce qui implique une diminution de la valeur estimative globale, les titres reclassés ne figurant plus dans les Tiap.

En particulier, un virement dans la catégorie des titres de participation ne peut résulter que d'une modification de la relation entre les deux sociétés (concrétisée par exemple par un relèvement du pourcentage de capital détenu, ou une entrée au conseil d'administration) et cette justification doit être fournie. Une information particulière à cette ligne doit être donnée dans l'annexe sur la méthode d'évaluation adoptée en cohérence avec le nouveau type de valeur d'utilité attribuée à cette participation.

Information sur les filiales et les participations

Pour l'information sur les postes concernant les entreprises liées, voir n° 2010.

2007

Toute société commerciale ayant des filiales ou des participations doit, quelle que soit sa taille, se soumettre aux deux obligations suivantes :

- **établir un tableau** des filiales et participations et l'annexer au bilan (C. com. art. L 233-15) ;

S'il n'est pas sciemment annexé au bilan, les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux (unique et délégués) ou les gérants de toute société seront punis d'un emprisonnement de six mois à deux ans et d'une amende de 300 € à 9 000 €, ou de l'une de ces deux peines seulement (C. com. art. L 247-1-I-3°).

- **donner la liste** des filiales et participations dans l'annexe de ses comptes individuels (C. com. art. R 123-197 2°). Cette liste, selon le PCG (art. 531-3), comprend les sociétés dans lesquelles la société établissant la liste détient au moins 10 % des actions. Ce pourcentage est en accord avec la définition des filiales et participations donnée par le Code de commerce ; voir n° 2009-1.

Il n'existe pas de sanction spécifique pour la liste, comme pour toute information à fournir dans l'annexe ; mais le commissaire aux comptes tire de son caractère significatif les conséquences nécessaires sur sa certification (voir n° 3693).

Fiscalement, Les entreprises doivent par ailleurs joindre à leur liasse fiscale un tableau n° 2009-G détaillant la liste des filiales et participations détenues à au moins 10 % (CGI A III, art. 38).

Contenu de la liste des filiales et participations

2007-1

Le contenu de cette liste (relative aux comptes individuels) est fixé par l'article C. com. R 123-197 2° . Le contenu est le même que les sociétés présentent ou non des comptes consolidés ; nous distinguerons toutefois ces 2 types de sociétés pour nos commentaires.

I. Sociétés ne présentant pas de comptes consolidés
Le contenu se résume en un principe général et deux exceptions.

a. Principe général Pour chacune des filiales et participations, doivent être indiqués les **trois éléments** suivants :

- montant des capitaux propres,

- part de capital détenue directement ou par prête-nom,

- montant du résultat du dernier exercice clos.

b. Exceptions Il est possible :

- de **regrouper** ces 3 éléments pour les **titres représentant moins de 1 % du capital** de la société tenue de fournir la liste ;

- d'**omettre certaines informations** en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation ; dans ce cas, il doit être fait mention du caractère incomplet.

Les **problèmes pratiques** que posent ce regroupement et la notion de confidentialité sont examinés ci-après **dans les commentaires des tableaux** (voir n° 2009-2).

II. Sociétés présentant des comptes consolidés
Contrairement à ce que l'on observe parfois en pratique, le fait de publier des comptes consolidés **ne dispense pas,** selon les textes, d'indiquer, **dans l'annexe des comptes individuels,** les 3 éléments (capitaux propres, part du capital et résultat).

En effet, l'article C. com. R 123-197 2° ne fait aucune distinction entre les sociétés publiant ou non des comptes consolidés. En outre, la redondance éventuelle avec l'annexe des comptes consolidés ne saurait constituer un argument valable (Bull. CNCC n° 69, mars 1988, CD 88-01, p. 94 s.).

En conséquence, le contenu de la liste des filiales et participations, décrit ci-avant pour les sociétés ne présentant pas des comptes consolidés, est **le même** pour les sociétés présentant des comptes consolidés.

Contenu du tableau des filiales et participations

2007-2

Le contenu est fourni par le modèle du PCG (art. 532-5).
Il diffère selon que l'entreprise présente ou non des comptes consolidés :

I. Sociétés ne présentant pas de comptes consolidés
Le contenu se résume à un principe général et une exception.
a. Principe général Le tableau donne des informations détaillées (A) et regroupées (B), selon que les titres (filiales et participations) représentent ou non au moins 1 % du capital de la société tenue de fournir le tableau.
1. Titres représentant au moins 1 % du capital Dans ce cas, **pour chacun** de ces titres, doivent être indiqués les **9 éléments** suivants :

- capitaux propres se décomposant en :

- capital,

- réserves et report à nouveau (avant affectation du résultat),

- quote-part de capital détenue,

- résultat du dernier exercice clos,

Ces 4 premières informations correspondent aux 3 éléments qui sont à fournir dans **la liste** des filiales et participations.

- valeur comptable nette et brute des titres détenus,

- prêts et avances consentis par la société et non encore remboursés,

- montant des cautions et avals donnés par la société,

- chiffre d'affaires HT du dernier exercice écoulé,

- dividendes encaissés par la société au cours de l'exercice.

2. Titres représentant moins de 1 % du capital Dans ce cas, les informations à fournir sont **nécessairement regroupées** pour l'ensemble de cette catégorie de titres.
On notera que cette obligation (et non possibilité) de regroupement ne concerne pas les 9 éléments précités mais seulement les **4 éléments** suivants :

- valeur comptable nette et brute des titres détenus,

- prêts et avances consentis par la société et non encore remboursés,

- montant des cautions et avals donnés par la société,

- dividendes encaissés par la société au cours de l'exercice.

b. Exception La possibilité d'omettre des informations n'est pas prévue par le tableau du PCG. Toutefois, pour le bulletin CNCC (n° 61, mars 1986, EJV 85-22, p. 108 s. et n° 74, juin 1989, EC 88-47, p. 219), la règle de confidentialité prévue pour la liste des filiales et participations (omission d'information en cas de préjudice grave) s'applique également au tableau.

Les **problèmes pratiques** que posent le regroupement et la notion de confidentialité seront examinés ci-après **dans les commentaires des tableaux** (voir n° 2009-2).

II. Sociétés présentant des comptes consolidés
Le contenu du tableau du PCG (art. 532-5, renvoi 2) est plus restreint que pour les sociétés ne présentant pas de comptes consolidés. En effet, dans ce cas, le tableau, à fournir dans l'annexe des comptes individuels, ne comporte :

a. que des **informations regroupées** pour l'ensemble des titres ;

b. que des **informations limitées aux 4 éléments** suivants :

- valeur comptable nette et brute des titres détenus,

- prêts et avances consentis par la société et non encore remboursés,

- montant des cautions et avals donnés par la société,

- dividendes encaissés par la société au cours de l'exercice.

Toutefois, selon l'AMF (Bull. COB n° 177, janvier 1985, p. 6 précité), le renvoi 2 au tableau du PCG (art. 532-5) devrait être annulé pour respecter l'article C. com. R 123-197 2° (voir n° 3676-2), position partagée par le bulletin CNCC (n° 104, décembre 1996, EC 96-83, p. 731 s.).

Sous quelle forme pratique présenter la liste et le tableau ?

2008-1

Deux documents ou un seul ?

Il résulte, à notre avis, des textes précités que les entreprises ont le choix entre :

- remplir ces deux obligations séparément, soit deux documents,

- remplir ces deux obligations simultanément, soit un seul document.

I. Remplir ces deux obligations séparément
Dans ce cas, il est nécessaire de fournir **deux documents**... dont le contenu est en grande partie le même (voir ci-avant n° 2007-1 et 2007-2), chacun devant suivre ses règles propres de publicité (voir n° 5050-2 a.) :

- le tableau des filiales et participations annexé au bilan (C. com. art. L 233-15),

- la liste des filiales et participations dans l'annexe (C. com. art. R 123-197 2°).

II. Remplir ces deux obligations simultanément
Pour ce faire, l'entreprise présente **un seul document dans l'annexe des comptes individuels** que nous appellerons **« tableau-liste »** des filiales et participations.
A notre avis, cette dernière **solution** est **préférable,** afin, d'une part, d'éviter des travaux supplémentaires, et, d'autre part, de simplifier la publicité des documents.

L'AMF (Bull. COB n° 177, janvier 1985, p. 6) la retient également dans son principe en précisant (Rapport annuel 1985, p. 52), à propos du contenu des notes d'information, que le tableau des filiales et participations constitue l'un des extraits les plus significatifs de l'annexe.
Le bulletin CNCC (n° 74, juin 1989, EJ 89-62, p. 218 s.) considère également qu'il est possible de fusionner ces deux documents et reprend notre appellation « tableau-liste ».

Dans ces conditions, ce document (« tableau-liste ») doit suivre les règles de publicité les plus contraignantes des 2 documents, c'est-à-dire celles de l'annexe et donc des comptes annuels.

2008-2

Modèles pratiques (indicatifs) de « tableau-liste » des filiales et participations

(à fournir dans l'annexe des comptes individuels)

La solution du document unique (« tableau-liste ») ayant notre préférence sur un plan pratique, nous présentons ci-après **deux modèles** indicatifs établis par nos soins, en distinguant :

- les sociétés ne publiant **pas de comptes consolidés,**

- les sociétés **publiant des comptes consolidés.**

Ils comportent :

- les adaptations nécessaires pour respecter les dispositions prévues en ce qui concerne tant la liste des filiales et participations à fournir dans l'annexe que le tableau des filiales et participations du PCG,

- et les adaptations résultant de notre expérience pratique.

Sociétés ne publiant pas de comptes consolidés

Modèle indicatif de « tableau-liste » des filiales et participations



Sociétés publiant des comptes consolidés

Modèle indicatif de « tableau-liste » des filiales et participations

I. Modèle résultant directement du tableau du PCG



II. Modèle à utiliser en pratique
(à notre avis)

Il est identique au précédent, hachures en moins.

	Informations financières [1]			
Renseignements (b) détaillés sur chaque filiale et participation (a) dont la valeur excède 1 % du capital de la société astreinte à la publication	**Capital** (2)	**Capitaux propres autres que le capital** (3)	**Quote-part du capital détenue (en %)** (4)	**Résultats (bénéfices ou perte du dernier exercice clos)** (5)
1. Filiales (détenues à + de 50 %) F1				

Renseignements (b) détaillés sur chaque filiale et participation (a) dont la valeur excède 1 % du capital de la société astreinte à la publication	Informations financières [1]			
	Capital [2]	Capitaux propres autres que le capital [3]	Quote-part du capital détenue (en %) [4]	Résultats (bénéfices ou perte du dernier exercice clos) [5]
F2				
2. Participations (détenues entre 10 et 50 %)				
P1				
P2				

Renseignements globaux (c) sur toutes les filiales et participations (a)	Filiales		Participations	
	Françaises [12]	Etrangères [12]	Françaises [12]	Etrangères [12]
Valeur comptable des titres détenus [5] :				
- brute :				
- nette :				
Montant des prêts et avances accordés [6]				
Montant des cautions et avals donnés [7]				
Montant des dividendes encaissés [10]				

(a) à (c) : voir n° 2009-1
(1) à (12) : voir n° 2009-2

Commentaires des modèles de tableaux (présentés au n° 2008-2)

Filiales et participations :

2009-1

(a) **Définition**
Le Code de commerce définit les notions de filiales et de participations en se fondant seulement sur l'importance du pourcentage de capital détenu sans tenir compte de l'intention qui a motivé l'achat, des pouvoirs réels obtenus ou du délai de possession :

- lorsqu'une société possède **plus de la moitié du capital** d'une autre société, la seconde est considérée comme **filiale** de la première (C. com. art. L 233-1) ;
Le terme « société » vise non seulement les sociétés commerciales, mais aussi les sociétés civiles ou les coopératives agricoles (Bull. CNCC n° 29, mars 1978, p. 117 s.). Les parts de GIE et de FCP nous paraissent devoir être mentionnées par analogie, compte tenu de la finalité du tableau (en ce sens Bull. précité). En revanche, les sociétés en participation, en l'absence de patrimoine propre et de

personnalité morale, n'ont pas à figurer dans le tableau (Ansa, nov.-déc. 1996, n° 2867).
Sur les informations à fournir dans l'annexe sur les sociétés en participation, voir n° 4285-2.

- lorsqu'une société possède dans une autre société une fraction du capital comprise **entre 10 et 50 %,** la première est considérée comme ayant une **participation** dans la seconde (C. com. art. L 233-2).

On notera qu'une société détenue juste à 50 % est donc une participation et non une filiale.

Le fait que des titres, bien que représentant plus de 10 % du capital d'une société, aient été classés en Tiap plutôt qu'en titres de participation n'a, à notre avis, pas d'incidence ; ils doivent donc figurer sur le tableau.
Il en est de même des filiales et participations étrangères.
Lorsque la société publie des comptes consolidés, aucune distinction n'a à être faite, à notre avis, selon que les filiales ou participations sont ou ne sont pas effectivement consolidées.
Sur un plan pratique, l'ensemble des filiales et participations figure, en principe, dans le poste « Participations » à l'actif du bilan, ce qui permet ainsi le recoupement avec les valeurs comptables (voir n° 2009-2 « Informations financières (5) »).
Toutefois, éventuellement, certaines participations auront pu être classées dans le poste « Autres titres immobilisés » ; une mention en renvoi du tableau nous paraît alors utile.

(b) Renseignements détaillés sur chaque titre :

1. Précisions sur chaque filiale et participation : le tableau du PCG demande, pour chaque filiale et participation, d'indiquer la dénomination et le siège social et s'il y a lieu le numéro d'identification national (numéro Siren).
En pratique :

- la dénomination figure toujours,

- le siège social est cité soit par le nom de la ville, soit par l'adresse complète,

- le n° Siren est très rarement fourni ; il est quelquefois remplacé par le n° d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés.

2. Classement des filiales et participations : on observe en pratique que l'ordre de classement est généralement fonction de la quote-part de détention dans le capital, soit par ordre croissant, soit par ordre décroissant. Dans certains cas, le classement est effectué par secteurs d'activités.

(c) Renseignements globaux sur les autres titres (ou sur tous les titres)
L'**éclatement « France-Etranger »** résulte du tableau du PCG ; il est indispensable sur un plan pratique, le PCG demandant d'indiquer certaines informations en monnaie locale (voir commentaires n° 2009-2 « Informations financières (1) »). Mais si toutes les informations sont données en euros, cet éclatement ne paraît plus nécessaire.

Informations financières

2009-2

(1) Commentaires concernant l'ensemble de ces informations :

1. Possibilité d'omettre des informations compte tenu de leur caractère préjudiciable : il est possible, d'après les textes, d'omettre certaines informations en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation ; dans ce cas, il doit être fait mention du caractère incomplet. **En pratique** :

- on constate que certaines sociétés en tirent argument pour ne fournir aucune information ; à notre avis, la **confidentialité** ne constitue **pas un principe,** mais il est possible, du **seul** fait de son **caractère préjudiciable** à la société, de ne pas mentionner une information ;

- en cas d'omission d'une information, la mention du caractère incomplet de l'information devra, à notre avis, être indiquée globalement sous le tableau, par exemple, par la phrase suivante : « Certaines informations n'ont pas été fournies en raison du préjudice grave pouvant résulter de leur divulgation. »

Remarque
Régularité des informations : selon le bulletin CNCC (n° 80, décembre 1990, EC 90-10, p. 542), ces conditions doivent être satisfaites pour que le **commissaire aux comptes** puisse considérer régulière l'information donnée dans l'annexe et certifier les comptes annuels.

2. Chiffres indiqués : comme pour les autres informations de l'annexe, seules celles qui sont significatives doivent être fournies. En conséquence, les chiffres sont à indiquer selon les entreprises, en milliers, voire en millions d'euros.

3. Monnaie à utiliser en cas de filiales et participations étrangères : le tableau du PCG fait une distinction selon les colonnes :

- **en devises** : les 2 premières colonnes : « Capital » et « Capitaux propres autres que le capital » ;

- **en euros** : les autres colonnes.

En pratique, on constate que cette distinction est rarement effectuée, les sociétés préférant fournir des informations homogènes en euros.
On pourrait imaginer également que les informations pouvant être recoupées avec les comptes :

- de la société mère, soient en monnaie nationale (valeur comptable des titres, prêts et avances, cautions et avals, dividendes encaissés) ;

- des filiales et participations, soient en devises (capitaux propres, chiffre d'affaires, résultat).

Compte tenu des différentes solutions possibles, il est donc indispensable d'indiquer celle retenue ainsi que le (ou les) cours utilisé(s) pour la conversion.

(2) Capital :
à notre avis, il convient de porter le capital total (parties appelée et non appelée) ; la quote-part de la partie non appelée figure en effet dans la « valeur comptable des titres détenus ». Il convient (Lettre de la direction du Trésor à l'Ansa du 30 mai 1966) d'indiquer le montant du capital à la clôture de l'exercice de la société mère et non celui figurant au dernier bilan de la filiale. Ainsi, si les dates de clôture des exercices des filiales et de la mère ne coïncident pas, les variations de capital jusqu'à la clôture de l'exercice de la société mère seront prises en compte. Ce décalage de date est à mentionner dans la colonne « Observations » (11).

(3) Capitaux propres autres que le capital :
il s'agit des capitaux propres avant affectation du résultat de l'exercice (moins le capital). Sur cette notion, voir n° 3152 s. Pour la direction du Trésor (Lettre précitée), il y a lieu également de tenir compte des variations survenues jusqu'à la clôture de l'exercice de la société mère, si celle-ci est postérieure à celle de la filiale. Toutefois, il n'est pas nécessaire de tenir compte des décisions d'affectation aux réserves prises par la filiale avant la clôture de l'exercice de la société participante puisque le résultat du dernier exercice de cette filiale doit être mentionné au tableau (Position CNCC prise dans l'ancienne étude n° XIX, au n° 28).

Les provisions réglementées faisant partie des capitaux propres, dès lors qu'elles sont significatives, il pourrait, à notre avis, sembler souhaitable de les distinguer des réserves et du report à nouveau.

(4) Quote-part du capital détenue (en pourcentage) :
il s'agit du pourcentage du capital, tel qu'indiqué ci-avant (2), détenu directement ou par prête-nom (C. com. art. R 123-197 2°).

(5) Valeur comptable des titres détenus :
il s'agit des valeurs brutes et nettes (après dépréciations) figurant au bilan de la société mère.
L'intérêt de cette information est son rapprochement avec les capitaux propres et la quote-part détenue, soit [(2) + (3)] × (4).
Il doit également être possible de recouper les informations de cette colonne avec la ligne « Participations » à l'actif du bilan (voir n° 2009-1 « Filiales et participations (a) »).
Si le montant inscrit a été réévalué, le tableau du PCG demande d'indiquer le montant de l'écart de réévaluation dans la colonne « Observations » (11).

(6) Prêts et avances (consentis par la société et non encore remboursés) :
il s'agit donc du solde figurant au bilan de la société mère au titre de la filiale en valeur brute, les dépréciations constituées le cas échéant étant (Tableau du PCG) mentionnées dans la colonne **« Observations »** (11).
A notre avis, il s'agit des prêts et avances comptabilisés en immobilisations financières, en « Créances rattachées » et « Avances consolidables », mais également des avances à caractère temporaire comptabilisées au débit du compte 451 « Groupe ».

(7) Cautions et avals (donnés par la société) :
cette information détaille, pour chaque filiale ou participation, les engagements donnés par la société mère. On rappelle que le montant total de ces engagements doit déjà figurer dans l'annexe dans l'information à fournir sur l'ensemble des engagements, information devant être répartie entre dirigeants, filiales, participations et autres (voir n° 2710 s.).

(8) Chiffre d'affaires :
il s'agit de celui du compte de résultat de la filiale et non de celui qui a été réalisé par la société mère avec sa filiale (sur la définition du chiffre d'affaires, voir n° 695 s.). Le terme « dernier exercice » figurant dans cette rubrique doit s'entendre (Rapport COB 1971, p. 222 et Bull. CNCC, décembre 1972, p. 532) du dernier exercice écoulé et non pas du dernier exercice approuvé.

(9) Résultat du dernier exercice :
il s'agit (Rapport COB et Bull. CNCC précités) de celui du dernier exercice écoulé et non pas du dernier exercice approuvé.

(10) Dividendes encaissés :
il s'agit de ceux qui ont été encaissés par la société qui procède à la publication au cours de son dernier exercice.
A notre avis, on peut se demander s'il ne faudrait pas plutôt faire figurer les dividendes comptabilisés dans l'exercice, l'écart entre les deux montants correspondant à la différence des dividendes à recevoir de l'exercice et de l'exercice précédent.
De même, afin de faciliter le rapprochement avec la comptabilité, le montant à indiquer peut comprendre ou non le crédit d'impôt attaché, le cas échéant, au dividende selon que ce crédit d'impôt est comptabilisé ou non par la société (voir n° 1863 s.).
Il serait souhaitable, à notre avis, de mentionner ces options dans la colonne « Observations » (11).

(11) Observations :
sont notamment à fournir, selon le tableau du PCG : les dates d'ouverture et de clôture des exercices des sociétés lorsqu'elles ne

coïncident pas avec celles de la société mère, les différents cours de change retenus pour les filiales étrangères, les dépréciations pratiquées sur les prêts, les exercices au titre desquels les dividendes ont été versés, les écarts de réévaluation compris dans le capital et les réserves, et, à notre avis, les options retenues en ce qui concerne les dividendes.

(12) Informations regroupées dans les renseignements globaux :
ces regroupements posent des problèmes pratiques :

- quelle est la signification de la somme des capitaux propres ou des résultats des filiales et participations [colonnes (2), (3) et (9)] ? En l'absence de réponse, la plupart des sociétés ne fournissent pas ces informations ;

- comment additionner des parts (%) de capital (colonne (4) ? Devant cette impossibilité pratique et l'absence de toute signification, les sociétés ne fournissent pas ces informations.

En revanche, les autres colonnes « Valeur comptable des titres détenus (5) », « Prêts et avances (6) », « Cautions et avals (7) » et « Dividendes (10) » sont fournies régulièrement.
On notera que seuls ces montants figurent dans les comptes de la société mère et que leur publication permet un recoupement avec ses comptes, ce qui rend donc celle-ci nécessaire.
En ce qui concerne l'éclatement sur plusieurs lignes « France » et « Etranger », voir commentaires n° 2009-1 « Filiales et participations » (c).

Information sur les postes concernant les entreprises liées

2010

Le Code de commerce prescrit de fournir les informations suivantes concernant les entreprises liées :

Il s'agit, à notre avis, des entreprises liées **à la clôture de l'exercice.**
Sur la définition d'une entreprise liée, voir n° 1808.

I. Indication de la fraction les concernant dans les immobilisations financières, les créances et les dettes, les charges et les produits financiers
(C. com. art. R 123-197 6° et R 123-181) Cette information appelle les remarques suivantes :

- L'information sur les créances et les dettes n'est à fournir que si elle est significative (PCG, art. 531-2/1).

- Le terme « créances et dettes » fourni par le Code de commerce nous semble devoir être interprété comme concernant toutes les créances et les dettes apparaissant au bilan, y compris par exemple, les avances et acomptes sur immobilisations incorporelles et corporelles.

- L'information sur les postes du bilan porte sur des créances et des dettes financières mais aussi d'exploitation ou diverses alors que sur le compte de résultat, elle ne porte que sur les éléments financiers. En conséquence les montants des opérations intragroupe (chiffre d'affaires, achats, etc.) ne sont pas obligatoirement à fournir (ce qui peut paraître paradoxal) sauf, à notre avis, s'ils sont significatifs.
Selon le PCG (art. 531-2/1), sont également indiquées des informations sur les dettes et créances concernant les entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation. Ceci augmente de manière sensible l'information à fournir (sociétés détenues entre 10 % et 50 %).

- Ces informations ne sont à fournir que si elles ne l'ont pas été dans les postes concernés.

- Le bulletin CNCC (n° 57, mars 1985, EC 84-54, p. 144) estime qu'en ce qui concerne la présentation des informations ayant trait aux entreprises liées, le choix entre un tableau global et un tableau par entreprise liée dépend de l'importance significative des données comptables.

L'information demandée peut être présentée à l'aide du tableau suivant (modèle du Balo accepté par l'AMF). Sur la manière de l'utiliser, voir n° 368-3.

Eléments concernant les entreprises liées et les participations (En milliers d'euros) (Modèle du Balo)		
POSTES	**MONTANT CONCERNANT LES ENTREPRISES**	
	liées	**avec lesquelles la société a un lien de participation**

Eléments concernant les entreprises liées et les participations (En milliers d'euros) (Modèle du Balo)		
POSTES	**MONTANT CONCERNANT LES ENTREPRISES**	
	liées	**avec lesquelles la société a un lien de participation**
Avances et acomptes sur immobilisations		
Participations		
Créances rattachées à des participations		
Prêts		
Avances et acomptes versés sur commandes (actif circulant)		
Créances clients et comptes rattachés		
Autres créances		
Capital souscrit appelé non versé		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits de participation		
Autres produits financiers		
Charges financières		

II. Montant des engagements financiers classés par catégories
Il convient de distinguer le cas échéant ceux qui concernent les dirigeants, les filiales, les participations et les autres entreprises liées (C. com. art. R 123-196 9°). Voir n° 2710 s. (information), n° 2725 (tableau).

Information concernant les parties liées

2011

Le Code de commerce prévoit qu'une information soit donnée sur les transactions conclues avec des parties liées (sur cette notion, voir n° 1808-1). L'information diffère selon la présentation de l'annexe.

I. Sociétés adoptant une présentation de base pour leur annexe (voir n° 3661-1) Elles doivent mentionner en annexe la liste des transactions conclues entre la société et des parties liées (sur les transactions visées, voir ci-après) (C. com. art. R 123-198 11° ; PCG, art. 531-3).

a. Transactions visées Sont visées les transactions en cours à la date d'arrêté des comptes ou ayant eu des effets sur l'exercice (Note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, § 1.2.2).

Les effets sur l'exercice peuvent affecter le compte de résultat ou le bilan (par exemple, locaux appartenant à la société et mis à disposition d'une de ses filiales) (Note de présentation précitée, § 1.2.2).

Ces transactions doivent remplir les conditions cumulatives suivantes (PCG, art. 531-3) :

- présenter une **importance significative,**

Selon la note de présentation du règlement ANC n° 2010-02 (§ 1.2.2), tel est le cas si l'omission de la transaction ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les comptes. En outre, le caractère significatif doit s'apprécier :

- en fonction du montant de la transaction,

- et/ou de la nature de la transaction.

En effet, certaines transactions peuvent être d'un montant non significatif, mais leur description s'avérer nécessaire aux utilisateurs des états financiers (ainsi, à notre avis : transactions à titre gratuit portant sur des biens ou des services dont la valeur est sensiblement plus élevée ; engagements donnés à une coentreprise pour assurer son développement, si ce développement est perçu comme un élément important de valorisation par le marché).

- n'avoir **pas** été **conclues aux conditions normales du marché.**

Pour déterminer si des transactions n'ont pas été conclues à des conditions normales de marché, il est possible de suivre la démarche des conventions réglementées (Note de présentation précitée, § 1.2.2). En conséquence, les conditions peuvent être considérées comme « normales » lorsqu'elles sont habituellement pratiquées par la société dans ses rapports avec les tiers, de sorte que le bénéficiaire de la transaction n'en retire pas un avantage par rapport aux conditions consenties à un tiers quelconque de la société, compte tenu des conditions en usage dans les sociétés du même secteur (en ce sens, Rép. Lebas, AN 3 avril 1969, p. 870). En conséquence, l'entreprise doit exercer son jugement et prendre en compte l'ensemble des éléments pertinents des transactions (procédures, nature, contenu, etc.) afin de mentionner celles qui n'ont pas été conclues à des conditions normales de marché (Note de présentation précitée, § 1.2.2).

Remarque

Relation de partie liée ayant disparu à la date d'arrêté des comptes : dans ce cas, à notre avis, les transactions avec cette partie liée sont quand même à mentionner en annexe dès lors qu'elles sont significatives et conclues à des conditions anormales. En effet, la relation de partie liée doit être appréciée en tenant compte de toute situation ayant existé au cours d'une période de l'exercice, même si cette situation n'existe plus à la clôture. Tel est le cas par exemple, d'une transaction signée avec une filiale, cédée entre la conclusion de la transaction et l'arrêté des comptes.

b. Transactions exclues Selon le PCG (art. 531-3), aucune information n'est requise lorsque les transactions sont effectuées :

- par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ;

- entre sociétés soeurs détenues en totalité par une même société mère.

Selon l'ANC, sont également visées les sociétés détenues en quasi-totalité, c'est-à-dire les filiales dont l'actionnariat remplit les conditions cumulatives suivantes (Note de présentation précitée, § 1.2.3.1) :

- un nombre d'actionnaires strictement égal au nombre minimal d'actionnaires obligatoires du fait de la forme juridique adoptée lors de la constitution de la filiale ;

- des actionnaires minoritaires qui détiennent moins de 1 % du capital de la filiale.

Remarques

1. Modalités de détention La détention du capital des filiales doit s'apprécier de manière directe et indirecte (Note de présentation précitée, § 1.2.3.1).

2. Parties liées étrangères Le fait que les parties liées soient à l'étranger ne modifie pas, à notre avis (et en ce sens, la rédaction de la directive européenne n° 2006/46/CE, art. 1.6), l'analyse et l'obligation de la société située en France. Ainsi, par exemple, lorsqu'une société japonaise détient à 100 % une filiale française et une filiale japonaise, la société française peut exclure de la liste, les transactions avec sa mère étrangère et avec sa soeur étrangère.

c. Informations à fournir Selon le PCG (art. 531-3), l'information au titre des parties liées consiste en la liste des transactions significatives et conclues avec des parties liées, et plus précisément :

- la désignation de la partie liée,

- la nature de la relation avec la partie liée,

- le montant des transactions réalisées avec la partie liée,

- toute autre information nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

Remarques

1. Absence d'information Si la société ne donne aucune information en annexe sur les transactions conclues entre parties liées, elle doit en expliquer les raisons (Note de présentation précitée, § 1.2.4) :

- soit que les transactions entre parties liées ne sont pas significatives,

- soit que les transactions ont été conclues à des conditions normales de marché,

- soit qu'il s'agit de transactions exclues de la liste des transactions avec des parties liées.

2. Informations confidentielles ou préjudiciables pour l'entreprise Les raisons de l'absence d'information étant explicitement et limitativement prévues par la note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, la mention relative aux transactions conclues avec des parties liées constitue une mention obligatoire que la prise en compte de la confidentialité des affaires ne peut, à notre avis, pas conduire à omettre.

d. Forme de l'information La liste peut être établie sous forme de tableau (Note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, § 1.2.4) :

Parties liées	Nature de la relation avec la partie liée	Montant des transactions conclues avec la partie liée	Autres informations

Les informations sur les différentes transactions peuvent être regroupées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière de la société (PCG, art. 531-3).
En cas de regroupement, les critères retenus pour effectuer les regroupements sont à indiquer en annexe (Note de présentation précitée, § 1.2.4).

Pour un exemple de la mention à fournir en annexe, voir note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, § 1.2.4.

II. SA adoptant une annexe simplifiée
(voir n° 3661-1) Elles ne sont tenues de mentionner que la liste des transactions qu'elles ont réalisées avec leurs principaux actionnaires ainsi qu'avec les membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance (C. com. art. R 123-197-1 ; PCG, art. 532-11) ;

Les sociétés autres que les SA (SAS, SARL, SNC, etc.) adoptant une annexe simplifiée n'ont aucune information à fournir au titre des transactions réalisées avec les parties liées (PCG, art. 532-11).

Les SA pouvant opter pour une annexe simplifiée, mais n'ayant pas exercé cette option, sont tenues de donner une information complète au même titre que les sociétés ne pouvant pas adopter une annexe simplifiée (Note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, § 1.1.2).

Contrôle

2011-1

La **NEP 550** « Relation et transactions avec les parties liées » définit les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en oeuvre pour évaluer et répondre au risque d'anomalie significative résultant de l'existence de parties liées et de transactions avec celles-ci.

Remarque
Définition des parties liées : pour appréhender les parties liées, le commissaire aux comptes utilise la définition donnée par la **norme IAS 24** (NEP précitée, § 05). Sur cette définition, voir n° 1808-1.

a. Recherche des parties liées Si la NEP 550 ne prévoit **pas de démarche active** de la part du commissaire aux comptes dans l'identification des parties liées, elle prévoit toutefois que le commissaire aux comptes :

- s'enquière auprès de la direction de **l'identité des parties liées** et de **l'existence de transactions** avec celles-ci (NEP précitée, § 8) ;

- reste **attentif** au cours de son audit, aux accords et autres informations susceptibles d'indiquer l'existence de relations et de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas signalées (NEP précitée, § 12).

Remarque
Lien avec les conventions réglementées : lors de la prise de connaissance des relations et transactions de l'entité avec les parties liées et de l'examen des informations fournies à ce titre par la direction, le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance d'opérations réalisées avec des personnes " intéressées " et pouvant constituer des conventions, réglementées ou non. Il effectue les rapprochements estimés utiles lui permettant de recouper entre elles les diverses informations qui lui ont été communiquées étant précisé que la définition des parties liées diffère de la notion d'entités visées et de personnes intéressées en matière de conventions (NI.IX. CNCC « Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et les engagements réglementés », § 3.213). Sur la procédure de contrôle des conventions réglementées, voir n° 5373.

b. Examen du traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées La NEP 550 prévoit que pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes apprécie si les relations et les transactions avec les parties liées font l'objet d'un traitement comptable et d'une information dans l'annexe conformes aux dispositions spécifiques des référentiels comptables applicables (NEP précitée, § 21).

c. Déclarations écrites Le commissaire aux comptes obtient une déclaration écrite de la direction confirmant que (NEP précitée, § 22) :

- l'information qui lui a été donnée sur l'identité des parties liées, ainsi que sur les relations et transactions qui les concernent, est **exhaustive** ;

- le traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées est **conforme au référentiel comptable applicable.**

II. Autres informations comptables et financières

A. Informations à la clôture de l'exercice

Informations à fournir dans le rapport de gestion

En ce qui concerne l'information sur les risques sur actions, voir n° 2280 s.

2012

Sont à inclure dans le rapport de gestion :

- les prises de participation significatives et prises de contrôle ;
- l'activité des filiales ;
- les aliénations d'actions.

Le contrôle de ces informations par le commissaire aux comptes est examiné au n° 2012-1.

Prises de participation significatives et prises de contrôle

Il s'agit (C. com. art. L 233-6, al. 1) des prises de participation de l'exercice exprimées en pourcentage de capital ou de droits de vote, significatives (plus de 1/20, 1/10, 1/5, 1/3, 1/2 ou 2/3), dans des sociétés françaises, ainsi que des prises de contrôle.

Cette obligation légale n'est assortie d'**aucune exception ou circonstance** permettant de s'y soustraire telle que, par exemple, le faible montant de l'investissement ou la nécessité de préserver la confidentialité de l'opération (Bull. CNCC n° 105, mars 1997, CNP 96-39, p. 111).

I. Notion de prises de participation
Il faut comprendre tous les moyens par lesquels la détention du capital a été obtenue (C. com. art. L 233-1 et L 233-2), c'est-à-dire aussi bien acquisition qu'apport, souscription, conversion de titres donnant accès au capital, voire même (Ansa, nov-déc. 91, CJ n° 2575) prêts de titres.
Selon l'Ansa (sep.-oct. 1997, n° 2919-8), aucune obligation d'information n'incombe à une société qui prend une participation **indirecte** dans une autre. En effet, l'article C. com. L 233-6 précité ne précisant **pas** les prises de participation visées, celles-ci doivent s'apprécier au sens strict.

II. Notion de prises de participation significatives
La loi du 2 août 1989 a modifié de manière imparfaite le Code de commerce. En effet :

- elle n'a pas modifié l'article C. com. L 233-6 qui prévoit l'obligation d'informer : ainsi, les seuils cités à cet article sont toujours de 1/20, 1/10, 1/5, 1/3, 1/2 et ne concernent que des pourcentages de capital ;

- elle a modifié en revanche l'article C. com. L 247-1-I-1° qui prévoit des sanctions en cas de défaut d'information : aussi les seuils cités à cet article sont de 1/20, 1/10, 1/5, 1/3, 1/2 et 2/3 et concernent non seulement les pourcentages de capital mais **aussi de droits de vote.**
En conséquence, bien que non prévu à l'article C. com. L 233-6, le seuil des deux tiers doit être retenu car l'article C. com. L 247-1 sanctionne l'absence de mention du passage de ce seuil (Norme CNCC n° 5-109, § 07 ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252).

III. Notion de pourcentage
Les prises de participations à signaler sont celles qui excèdent l'un des seuils légaux **en pourcentage du capital ou en pourcentage des droits de vote** aux assemblées.
En effet, pour une même personne, ces deux pourcentages peuvent être différents, comme par exemple :

- en cas de détention d'actions à droit de vote double, où le pourcentage en capital est **inférieur** au pourcentage en droits de vote,

- en cas de détention d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote, où le pourcentage en capital est **supérieur** au pourcentage en droits de vote.

Selon l'Ansa (mai-juin 1991, n° 2552), il convient dans ce cas de retenir uniquement le franchissement de seuil en droits de vote.
En pratique, pour les sociétés qui auront connaissance du montant total de droits de vote (voir commentaires dans le tableau ci-après), le calcul du pourcentage de droits de vote sera effectué en divisant le nombre de droits de vote détenus par le total des droits de vote existants.

IV. Notion de prises de contrôle
Voir C. com. art. L 233-3 cité au n° 1806. En pratique, les prises de contrôle ne sont mentionnées que si les prises de participation de l'exercice n'excèdent pas les seuils de 1/2 ou 2/3 des droits de vote. A la différence des prises de participation, il s'agit des prises de contrôle **directes ou indirectes,** exclusives ou conjointes, compte tenu de la notion de contrôle définie par

l'article C. com. L 233-3 (Bull. CNCC n° 81, mars 1991, CD 90-10 p. 147 et Ansa, sept.-oct. 1997, n° 2919-8). Voir exemples et schémas dans BCF 54, mars 1992, BCF 3/92 p. 26.

V. Sociétés dans lesquelles est pris le contrôle ou la participation :

a. Notion de sociétés L'article C. com. L 233-6 ne fait aucune distinction quant à la forme juridique de la société ; sur ce terme, voir n° 2009-1.

b. Notion de sociétés françaises L'article C. com. L 233-6 ne vise que les prises de participation ou de contrôle dans des sociétés ayant leur siège social en France ; les prises de participation ou de contrôle dans les sociétés étrangères n'ont donc pas à être mentionnées. Toutefois, lorsqu'une société française X contrôle une autre société française Y par l'intermédiaire d'une société étrangère, X doit mentionner cette prise de contrôle dans son rapport de gestion (Bull. CNCC n° 81, mars 1991, CD 90-10, p. 147 s.). Voir exemples BCF 54 précité.

VI. Information minimale à fournir
Elle correspond à ce que doit fournir le commissaire aux comptes lorsque le rapport de gestion ne fournit pas les informations (Ansa, mai-juin 1991, n° 2552). Voir n° 2012-1.
En pratique, il en résulte les différentes situations possibles suivantes :

Information sur les prises de participation et de contrôle			
Exprimée en :	dans **SARL, SNC**	dans **SA non cotées** (1)	dans **SA cotées** (1)
- % de **capital** (plus de 1/20, 1/10, 1/5, 1/3, 1/2 ou 2/3)	OUI	OUI	OUI
- % de **droits de vote** (plus de 1/20, 1/10, 1/5, 1/3, 1/2 ou 2/3)	Non applicable (2)	OUI (3)	OUI (3)
(1) Cotées : dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804). (2) En effet, dans les SARL et SNC, le nombre de droits de vote est toujours égal au nombre de parts. (3) Toute société par actions est dans l'obligation d'indiquer à ses actionnaires le nombre total de droits de vote (voir n° 3474) ; en conséquence, les sociétés, prenant des participations dans ces sociétés, étant informées, doivent fournir l'information en droits de vote.			

Activité des filiales

Il doit être rendu compte dans le rapport de gestion de l'activité et des résultats des filiales et des sociétés contrôlées par branches d'activité (C. com. art. L 233-6, al. 2).
Cette information peut être incluse dans le rapport sur la gestion du groupe et inversement (C. com. art. L 233-26 et L 233-6, al. 2). Cette information peut, à notre avis, être liée à l'information sectorielle susceptible d'être fournie en annexe tant sur le chiffre d'affaires (voir n° 696) que sur le résultat, les éléments d'actif (voir n° 3682-9).

Aliénations d'actions

(participations croisées directes, C. com. art. R 233-19 al. 2) Voir n° 1977 s.
Sanctions : seront punis d'un emprisonnement de 2 ans et/ou d'une amende de 9 000 €, les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux (unique et délégués) ou les gérants de toute société qui, sciemment, auront omis de mentionner les prises de participation, les prises de contrôle ou l'activité des filiales (C. com. art. L 247-1). La responsabilité pénale de la personne morale est également susceptible d'être engagée (C. pén. art. 121-2, voir n° 320-3).

Contrôle de ces informations par le commissaire aux comptes

2012-1

I.

Il en vérifie la conformité avec les documents établis ou reçus par la société (Norme CNCC n° 5-109, § 02 ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252). Selon la norme CNCC n° 5-109, § 11, le commissaire aux comptes demande communication des notifications reçues ou établies par l'entité en application des articles C. com. L 233-7 (franchissement de seuil) et L 233-12 (autocontrôle), ainsi que les documents et informations éventuellement obtenus par la société en vertu des facultés qui sont ouvertes à celle-ci par les articles C. com. L 228-2 à L 228-3-1 (identité des détenteurs de titres). Outre les informations recueillies au cours de l'audit des comptes annuels, le commissaire aux comptes peut également (NI CNCC n° 9, décembre 1987, p. 66 s.) :

- examiner l'organigramme du groupe,

- examiner les feuilles de présence des dernières assemblées pour déceler les personnes morales qui détiennent plus du vingtième du capital de la société,

- examiner les mouvements de l'exercice enregistrés aux comptes « titres de participation » et « titres de placement »,

- demander à la fin de l'exercice le détail des participations et le pourcentage détenu,

- vérifier les informations sur les filiales et participations figurant dans l'annexe,

- examiner la copie de l'avis adressé à la société dans laquelle une participation de plus de 10 % a été prise et l'accusé de réception qui a été retourné,

- pour les aliénations d'actions, se faire communiquer les délibérations du conseil d'administration et les justifications des cessions effectuées et s'assurer que les cessions ont été faites dans les délais requis.

II.

En outre, en application des articles C. com. L 233-6 et suivants, il fait mention dans son **rapport sur les comptes annuels** (troisième partie) de ces informations (Norme précitée, § 02).

Sanctions : Les commissaires aux comptes qui n'auraient pas fait mention dans leur rapport d'une prise de participation significative sont passibles (C. com. art. L 247-1-I-1°) des mêmes peines que les dirigeants (voir n° 2012).

a. Selon la norme précitée (§ 14), **si le rapport de gestion** :

- **donne,** conformément à la loi, **une information complète,** le commissaire aux comptes peut s'y référer pour éviter de répéter une information détaillée dans son rapport ;

- **ne donne pas les informations imposées** par la loi, le commissaire aux comptes mentionne dans son rapport l'information omise au regard de l'application de la loi, c'est-à-dire (NI CNCC précitée p. 67) le passage des seuils sans indication des pourcentages, en précisant les éléments nécessaires à l'identification de la société ; ainsi, il ne fera pas mention des variations entre deux seuils, ni des pourcentages de détention. Il doit, en outre, signaler l'irrégularité correspondante (Norme précitée, § 14).

Remarque
Modèle de rapport : se référer à celui proposé par le bulletin CNCC n° 153, mars 2009, p. 217 s. (voir n° 5371 s.).

b. Le bulletin CNCC (n° 105, mars 1997, CNP 96-39, p. 111) précise en outre que le commissaire aux comptes doit émettre une réserve si, dès lors que les participations correspondantes sont significatives, elles n'ont pas été décrites dans **l'annexe.** Les sociétés ont en effet l'obligation d'établir un tableau des filiales et participations et de l'annexer au bilan et de donner la liste des filiales et participations dans l'annexe des comptes individuels (voir n° 2007 s.). Toutefois, il est possible d'omettre certaines informations en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation ; dans ce cas, il doit être fait mention du caractère incomplet des informations, le commissaire aux comptes n'ayant pas à émettre de réserve si cette mention est fournie.

B. Informations durant l'exercice

Notifications à faire

2018-1



Il convient de distinguer les notifications qui sont à effectuer lors de la prise ou cession de participation dans une société cotée, de celles à effectuer que la société soit cotée ou non :

Prise ou cession de participation d'une personne physique ou morale dans une société par actions cotée

Remarque préalable :
la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 a modifié certaines dispositions du régime de déclaration des franchissements de seuil. Le règlement de l'AMF devrait être modifié pour tenir compte de ces modifications. A cet effet, l'AMF a lancé une consultation publique en juin 2012, dont les conclusions ne sont pas encore connues à la date de mise à jour de cet ouvrage (1er septembre 2012).

(C. com. art. L 233-7) Quand la personne X [1] prend (ou cède) une **participation** dans une société par actions **cotée** [2]	**1. Franchissement de seuil légal** Si la personne X [1], seule ou de concert [1], vient à posséder [ou ne plus posséder [4]] une fraction des droits de vote [3] ou du capital [3][5] d'une société française cotée supérieure à 1/20, 1/10, 3/20 (15 %), 1/5, 1/4, 3/10 (30 %), 1/3, 1/2, 2/3, 18/20 (90 %) ou 19/20 (95 %), X doit indiquer à cette société par actions [6] : - le nombre total d'actions qu'elle possède [7], - ou le nombre total de droits de vote qu'elle possède [7], - dans un délai de quatre jours [8]. La déclaration doit en outre préciser de manière séparée [13] : - le nombre de titres possédés donnant accès à terme au capital ainsi que les droits de vote qui y sont attachés [14], - les actions déjà émises ou les droits de vote qu'elle peut acquérir en vertu d'un accord ou d'un instrument financier lorsque la livraison d'actions ne dépend pas de sa seule initiative. La personne X doit également faire cette déclaration à l'AMF. A défaut de déclaration, des sanctions sont prévues [15]. Des exemptions sont toutefois prévues [9]. **2. Franchissement de seuil statutaire** Les statuts de la société par actions peuvent prévoir une obligation supplémentaire d'information portant sur la détention de fractions du capital ou de droits de vote [3] [10] inférieures au seuil légal de 1/20 [11]. **3. Déclaration d'intention** Si la personne X, seule ou de concert [1], acquiert plus de 10 %, 15 %, 20 % ou 25 % du capital ou des droits de vote, elle doit en outre procéder à une déclaration des objectifs qu'elle a l'intention de poursuivre au cours des 6 mois à venir [12]. A défaut, des sanctions sont prévues [15]. La personne X doit également transmettre ses déclarations d'objectifs à l'AMF. **4. Offre publique** Si la personne X, seule ou de concert [1], vient à détenir plus de 3/10 (30 %) du capital ou des droits de vote [4] d'une société française cotée ou détient, directement ou indirectement, un nombre compris entre 3/10 (30 %) et la moitié (50 %) du capital ou des droits de vote [14] et, en moins de 12 mois consécutifs, augmente sa détention en capital ou en droits de vote d'au moins 1/50 (2 %) du capital ou des droits de vote, elle doit en informer immédiatement l'AMF [16].

(1) Personne X : toute personne physique ou morale (peu importe sa qualité, son statut, sa nationalité ou son lieu de résidence), agissant seule ou de concert.

Sur la définition de l'action de concert (C. com. art. L 233-10 et L 233-10-1 en cas d'OPA), voir Mémento Sociétés n° 64170.

(2) Société par actions cotée : sont concernées les sociétés ayant leur siège social en France dont les **actions** sont admises aux négociations (C. com. art. L 233-7 I.) :

- sur un marché réglementé (voir n° 1804) d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

- ou sur un marché d'instruments financiers admettant aux négociations des actions pouvant être inscrites en compte chez un intermédiaire habilité (mentionné à l'article L 211-3 du Code monétaire et financier), ainsi : Alternext. En revanche, l'obligation de déclaration ne s'applique pas au marché libre.

Remarques

a. Sociétés dont les actions sont inscrites sur Alternext (voir n° 1804-1) :

- le franchissement à la hausse ou à la baisse, par toute personne agissant seule ou de concert, de seuils de participation représentant 50 % ou 95 % du capital ou des droits de vote doit être rendu public par l'émetteur (Règl. gén. AMF, art. 223-15-1) ;

- le franchissement direct ou indirect du seuil de 50 % du capital ou des droits de vote impose d'informer l'AMF au titre de la procédure d'offre publique obligatoire (C. mon. fin. art. L 433-3 II ; Règl. gén. AMF, art. 235-2). Voir (16) ci-après.

b. Transfert d'Euronext vers Alternext Les sociétés transférées restent soumises, pendant une durée de trois ans à compter de la date de l'admission sur Alternext, aux obligations d'information relatives aux franchissements de seuils en capital et droits de vote, aux déclarations d'intention et aux règles relatives aux offres publiques (C. com. art. L 233-7-1 ; Règl. gén. AMF, art. 223-15-2).

c. Sociétés étrangères Lorsque la prise de participation est réalisée par une société dont le siège social est situé hors de l'Espace économique européen et qui relève de la compétence de l'AMF pour le contrôle du respect de l'obligation de publier un prospectus, l'obligation de déclarer le franchissement de seuils à l'AMF [voir (8) ci-après] s'applique. L'AMF pourra toutefois prévoir des dispenses lorsque le déclarant détenant des participations dans une société étrangère est soumis à des obligations équivalentes prévues par l'Etat où la société a son siège social (C. mon. fin. art. L 451-2-1). Une liste de ces Etats est arrêtée, mise à jour et publiée régulièrement par l'AMF (C. mon. fin. art. L 451-2-1, al. 4).

(3) a. Détermination du numérateur : sont assimilés aux actions ou aux droits de vote possédés par la personne tenue à la notification (C. com. art. L 233-9, modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives ; Règl. gén. AMF, art. 234-1) :

- les actions ou les droits de vote possédés par d'autres personnes **pour le compte** de cette personne ;

- les actions ou les droits de vote possédés **par les sociétés** que contrôle cette personne au sens de l'article C. com. L 233-3 (voir détails n° 1806) ;

- les actions ou les droits de vote possédés par un tiers avec qui cette personne **agit de concert** ;

Sur la définition de l'action de concert (C. com. art. L 233-10 et L 233-10-1 en cas d'OPA), voir Mémento Sociétés n° 64170. Pour des précisions complémentaires, voir les conclusions de l'Ansa (nov.-déc. 1990, n° 2522 et 2522 bis) et Mémento Sociétés n° 64160 à 64223.

- les actions déjà émises ou les **droits de vote** que cette personne ou l'une des personnes mentionnées au (1) est en droit d'acquérir à sa seule initiative, immédiatement ou à terme, en vertu d'un **accord** ou d'un **instrument financier** mentionné à l'article L 211-1 du Code monétaire et financier (sur la définition des instruments financiers, voir n° 2052) ;

Les **accords** visés sont notamment des promesses de vente, des conventions de portage par lesquelles une banque accepte moyennant rémunération de souscrire ou d'acheter des actions qu'elle rétrocédera ultérieurement, ou encore des contrats optionnels qui permettent à une personne de disposer, au moment où elle le désire ou à une date fixée, d'un certain nombre d'actions d'une société. Les **instruments financiers** donnant droit d'acquérir des actions à l'initiative exclusive du porteur sont notamment les obligations échangeables en actions, les contrats à terme, les options, qu'elles soient exerçables immédiatement ou à terme, et quel que soit le niveau du cours de l'action par rapport au prix d'exercice de l'option (Règl. gén. AMF, art. 223-11). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64320.

- les actions dont cette personne a l'**usufruit** ;

- les actions ou les droits de vote possédés par un tiers avec lequel cette personne a conclu un **accord de cession temporaire** portant sur ces actions ou droits de vote ;

- les actions déposées auprès de cette personne, à condition que celle-ci puisse exercer les droits de vote qui lui sont attachés comme elle l'entend en l'absence d'instructions spécifiques des actionnaires ;

- les droits de vote que cette personne peut exercer librement en vertu d'une procuration en l'absence d'instructions spécifiques des actionnaires concernés ;

- les actions déjà émises sur lesquelles porte tout accord ou instrument financier réglé exclusivement en espèces et ayant pour la personne un effet économique similaire à la détention des actions.

Il s'agit des instruments dérivés à dénouement monétaire, répondant à la définition de l'AMF (Règl. gén. art 223-14 ; voir Mémento Sociétés n° 64353), comme, par exemple, les contrats d'échange d'actions (equity swaps) et les contrats avec paiement d'un différentiel (CFD).
Sont également visés les droits de vote sur lesquels porte, dans les mêmes conditions, tout accord ou instrument financier. Selon l'Ansa (CJ n° 12-017, 1er février 2012), sont également à prendre en compte :

- les droits de vote conditionnels (par exemple, pour des décisions de fusion), seulement si la condition est réalisée ;

- les droits de vote partiels.

Pour plus de détails sur la détermination du numérateur, voir Mémento Sociétés n° 64320.
Sur les actions dont il ne faut pas tenir compte, voir Mémento Sociétés n° 64323
b. Détermination du dénominateur : pour déterminer les seuils de participation (Règl. gén. AMF, art. 223-11), la fraction de capital et des droits de vote que la personne concernée [voir renvoi (1)] détient, y compris par assimilation (voir ci-avant) est rapportée au nombre total d'actions composant le capital de la société et au nombre total de droits de vote attachés à ces actions. En outre, le nombre total de droits de vote est calculé sur la base de l'ensemble des actions auxquelles sont attachés des droits de vote, y compris les actions privées de droit de vote. Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64239.
Selon l'AMF (Position AMF 17 juillet 2007, questions n° 5 et 6), le nombre total des droits de vote devant servir à apprécier le seuil du tiers au titre de l'OPA obligatoire est calculé de façon identique (c'est-à-dire en incluant les actions privées de droit de vote).
Pour plus de détails sur la détermination du numérateur, voir Mémento Sociétés n° 64329 à 64338.
(4) L'information est à fournir lorsque l'un des **seuils est franchi** (dans un sens ou dans l'autre). En revanche, il n'y a pas d'obligation d'information lorsque l'augmentation ou la diminution de participation n'entraîne pas de franchissement de seuil.
En cas de modification du mode de détention ou de dénouement des instruments dérivés à dénouement monétaire, une nouvelle

déclaration doit être effectuée (C. com. art. L 233-7, VI bis).
(5) La **déclaration des franchissements** de seuils légaux et statutaires doit être faite lorsque les seuils sont franchis en pourcentage soit du capital, soit des droits de vote, la plus haute valeur étant retenue pour apprécier le seuil franchi. Ainsi, chaque actionnaire (de société cotée) est donc obligé de **calculer le pourcentage de capital et de droits de vote** qu'il détient après chaque prise ou cession de participation.

Selon l'Ansa (août-septembre-octobre 2000, CJ 3 novembre 1999, n° 3046-2), la déclaration porte sur le nombre de titres possédés au jour du franchissement de seuil, et non à celui de la déclaration.
Sur l'information fournie par la société chaque année, voir n° 3473 (actionnariat) et n° 3474 (total des droits de vote existant permettant à chaque actionnaire de calculer le pourcentage de droits de vote qu'il détient).

(6) L'**obligation de déclarer le franchissement** de seuil ne s'applique pas à la personne contrôlée (directement ou indirectement, au sens de l'article C. com. L 233-3) par une entité soumise à déclaration, laquelle sera tenue de procéder à la déclaration pour le compte de sa filiale ou sous-filiale (C. com. art. L 233-7 IV.).

Pour des exemples de franchissement au sein d'un groupe, voir Mémento Sociétés n° 64332 et 64335.

Par ailleurs, une société absorbante qui acquiert par voie de fusion les titres d'une société cotée pour lesquels la déclaration de franchissement de seuils a été régulièrement effectuée par la société absorbée n'a pas à renouveler cette déclaration (Cass. com. 26 mars 2008, n° 406 F-D).
Sur la forme de la déclaration, voir (8).
(7) Contenu de la déclaration : voir Mémento Sociétés n° 64353.
(8) Délai : la déclaration est à effectuer auprès de la société émettrice et de l'AMF dans les quatre jours de négociation à compter du franchissement de seuil de participation (C. com. art. L 233-7 I. et II. ; C. com. art. R 233-1 ; Règl. gén. AMF, art. 223-14). L'information est ensuite portée à la connaissance du public par l'AMF dans les trois jours de négociation suivant la date de réception de la déclaration (Règl. gén. AMF, art. 223-14).
Ce délai est également applicable lorsque les actions de la société émettrice sont inscrites sur Alternext (Règl. gén. AMF, art. 223-15-1 ; Règles d'Alternext, art. 4.3 ; voir Mémento Sociétés n° 64290).

La déclaration peut être transmise à l'AMF par voie électronique, à l'adresse declarationseuil@amf-france.org.

Le délai court à compter de la date d'opération en bourse qui provoque le franchissement de seuil et non celle du transfert de propriété, qui intervient lors de l'inscription au compte de l'acheteur (voir n° 1895) (Com. Ansa n° 06-057, CJ du 8 novembre 2006). S'agissant d'un ordre avec SRD, cette déclaration est faite par le donneur d'ordres et doit être la plus proche possible de la date effective du franchissement de seuil (c'est-à-dire celle de la transaction et non celle à laquelle la propriété est transférée au client final ; Rapport COB 2000, p. 77).

Forme de la déclaration :

- aucune forme particulière n'est exigée pour la notification à la société émettrice (Rép. Godfrain, AN 17 mars 1986, p. 1106) ;

- la déclaration à l'AMF est effectuée sous la forme du modèle type prévu par l'instruction AMF n° 2008-02 du 8 février 2008, en français ou dans une autre langue usuelle en matière financière (Règl. gén. AMF, art. 223-14).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64356.

(9) Des **exemptions** à l'obligation d'informer la société par actions et l'AMF sont prévues par l'article C. com. L 233-7 IV et V. Sur ces exemptions, voir Mémento Sociétés n° 64293.
(10) Lorsque les statuts prévoient une obligation d'information supplémentaire en droits de vote, l'AMF (Position AMF du 17 juillet 2007, question n° 2) recommande de prendre également en compte, par cohérence avec le calcul des franchissements de seuils légaux [voir (3)], les actions privées de droit de vote pour le calcul des franchissements de seuils statutaires.
(11) En effet (C. com. art. L 233-7 III. et L 233-8), les **statuts** de la société peuvent prévoir une obligation d'information portant sur la détention de fractions du capital ou des droits de vote inférieures à 5 %. Cette obligation porte sur la détention de chacune de ces fractions qui ne peuvent être inférieures à 0,5 % du capital ou des droits de vote (soit, si le seuil est fixé à 0,5 %, obligation d'information à 0,5 %, 1 %, 1,5 %, etc. jusqu'à 5 %).

S'agissant d'une information à usage interne, elle n'a **pas** à être **communiquée à l'AMF** (comme c'est le cas pour les franchissements de seuils prévus par la loi). Le délai de communication de l'information est fixé dans les statuts, la loi n'imposant aucun délai en la matière.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64420

(12) La **déclaration d'intention** doit être transmise à la société dont les actions ont été acquises et à l'AMF dans un délai de 5 jours de négociation à compter du franchissement de seuils (C. com. art. L 233-7 VII et R 233-1-1). Elle est portée à la connaissance du public par l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 223-17). En cas de changement d'intention dans les 6 mois à compter du dépôt de la déclaration, une nouvelle déclaration doit être adressée à l'AMF (C. com. art. L 233-7 VII).

Cette obligation concerne uniquement les prises de participation dans des sociétés ayant leur siège en France et dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

Une personne peut donc être amenée à effectuer deux déclarations successives, la première lors du franchissement des 10 %, la seconde lors du franchissement des 15 %, etc.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64470 et 64480.
(13) Ces titres ne sont pas pris en compte dans le calcul des seuils à déclarer (Règl. gén. AMF, art. 223-14 ; voir Mémento Sociétés n° 64320 et 64353).
(14) En pratique, il s'agit principalement des OCA, des Océanes, des Oranes, des Obsa, des Obsar, des Absa ou des BSA (voir Mémento Sociétés n° 64290).
(15) Sanctions :

1. Sanctions civiles L'actionnaire qui n'aurait pas procédé régulièrement à la déclaration de franchissement de seuils ou à la déclaration des objectifs est privé des droits de vote attachés aux **actions excédant la fraction** qui n'a pas été régulièrement déclarée pour toute assemblée d'actionnaires qui se tiendrait jusqu'à l'expiration du délai de 2 ans suivant la date de régularisation de la notification (C. com. art. L 233-14).

Selon l'Ansa (CJ n° 12-028 du 4 avril 2012), la privation des droits de vote ne s'applique pas aux actions acquises après la régularisation de la déclaration.
Le défaut de déclaration du franchissement ultérieur d'un seuil n'est pas régularisé par la déclaration du franchissement ultérieur d'un autre seuil, si cette dernière ne mentionne pas le franchissement du premier seuil (Cass. com. 10 mai 2006, n° 568 F-PB).

Cette sanction (C. com. art. L 233-14) a un **caractère automatique** et **s'applique aux deux déclarations** visées à l'article C. com. L 233-7 (franchissement de seuil et déclaration d'intentions). En outre, la sanction ne visant que l'actionnaire défaillant, la revente des titres fait réapparaître les droits de vote.
Selon l'Ansa (sept.-oct. 1990, n° 2516 et nov.-déc. 1990, n° 2529), en l'absence de précisions des textes, cette sanction est applicable pour toute irrégularité dans les déclarations de franchissement de seuils, quelle que soit l'ampleur de la défaillance constatée.

Pour plus de détails sur les sanctions civiles, voir Mémento Sociétés n° 64380 et 64383.

2. Sanctions pénales Amende de 18 000 € pour les présidents, administrateurs, membres du directoire, gérants ou directeurs généraux (unique et délégués), si omission volontaire (C. com. art. L 247-2-I) et sanction pécuniaire maximale de 1,5 million € (C. mon. fin. art. L 621-14 et L 621-16). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64386.

3. Sanctions administratives En outre, le défaut de déclaration ou une déclaration erronée peut également être sanctionnée sur le terrain du « manquement de nature à porter atteinte à la protection des investisseurs et au bon fonctionnement des marchés » (C. mon. fin. art. L 621-15 et Règl. gén. AMF livre IV). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64384.

Remarques

a. Prise en compte des droits de vote A notre avis, la formule « les actions excédant la fraction... » (C. com. art. L 233-14, voir ci-avant) inclut les droits de vote dans le calcul des franchissements de seuils lorsque la répartition des droits de vote diffère de celle des actions, le plus fort pourcentage (capital ou droits de vote) étant retenu pour les déclarations [voir (5) ci-avant].

b. Obligation d'information résultant des statuts Voir Mémento Sociétés n° 64430 à n° 64439.
Par ailleurs (C. com. art. L 233-14, al. 4), le Tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a son siège social peut, sur demande du président de la société, d'un actionnaire ou de l'AMF, prononcer la **suspension totale ou partielle,** pour une durée ne pouvant excéder cinq ans, de ses droits de vote à l'encontre de tout actionnaire qui n'aurait pas procédé aux déclarations prévues à l'article C. com. L 233-7. Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64430 à 64439.

(16) Un projet d'**offre publique** visant la totalité des titres donnant accès au capital ou aux droits de vote doit être déposé (C. mon. fin. art. L 433-3 I ; Règl. gén. AMF, art. 234-2).
Le seuil de 30 % (Règl. gén. AMF, art. 234-11 ; voir Mémento Sociétés n° 65631) est calculé selon les mêmes modalités que celui des seuils déclaratifs légaux, exception faite des actions déjà émises sur lesquelles porte tout accord ou instrument financier, réglé exclusivement en espèces et ayant un effet économique similaire à la possession desdites actions (C. mon. fin. art. L 433-3 I ; Règl. gén. AMF, art. 234-1). Sur ces instruments, voir renvoi (3).

Sur les obligations des sociétés dont les actions sont inscrites sur Alternext, voir (2) (Remarques).
Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 65630 à 65790.

Prise de contrôle par une SA d'une société X (cotée ou non)

(C. com. art. L 233-12) Quand une société X [(6)] vient à **être contrôlée par une SA**	Si une société X vient à être contrôlée [(1)] par une SA, X doit indiquer à cette SA, et à toutes les autres sociétés [(2)] par l'intermédiaire desquelles le contrôle est assuré : - la part (directe ou indirecte) détenue dans leur capital respectif et chaque variation de cette part [(3)], - dans un délai d'un mois [(4)]. A défaut, des sanctions sont prévues [(5)].

(1) Sur la notion de contrôle et son appréciation, voir détails n° 1806.
(2) Quelle que soit leur forme juridique.
(3) Il ne s'agit donc pas d'un franchissement de seuil mais d'une **indication précise** de la part du capital et de chacune de ses variations.
(4) A compter (C. com. art. L 233-12, al. 2) :

- soit du jour où la prise de contrôle a été connue de la société pour les titres qu'elle détenait avant cette date,

- soit du jour de l'opération pour les acquisitions ou aliénations ultérieures.

(5) Amende de 18 000 € pour les présidents, administrateurs, membres du directoire, gérants ou directeurs généraux (unique et délégués), si omission volontaire (C. com. art. L 247-2-II).
(6) Cette réglementation est également applicable lorsque X est une société dont le siège social est situé hors de l'Espace économique européen et qui relève de la compétence de l'AMF pour le contrôle du respect de l'obligation de publier un prospectus (C. mon. fin. art. L 451-2-1).

Cas particulier : Une société X a une participation dans une SAS

(C. com. art. L 227-17) Quand une société X détient une **participation** dans une **SAS** et subit **une modification de contrôle**	Si une société X, associée d'une SAS, subit une modification de contrôle [(1)], elle doit, si les statuts de la SAS le prévoient, informer celle-ci dès cette modification [(2)].

(1) Il s'agit d'une modification de contrôle au sens de l'article C. com. L 233-3 (voir détails n° 1806). Le changement de contrôle peut résulter de n'importe quelle situation (y compris donc fusion, scission ou dissolution).
(2) La notification doit se faire sans délai.

2018-1



Juridique - Gestion de l'entreprise - **Déclaration de franchissement de seuils** - 1er octobre 2012 : attention au franchissement de seuils passif ! FRC 10/12 Inf. 7

2018-1

Information financière - **Déclarations de franchissement de seuils** - Assimilation des instruments financiers ou accords à dénouement monétaire : le règlement de l'AMF apporte des précisions *FRC 11/12 Inf. 8*

Ventes à découvert

2018-2

(C. mon. fin. art. L 621-7 et L 621-7-1 ; Règl. gén. AMF, art. 223-7 ; Instruction AMF n° 2010-08 du 9 novembre 2010 ; Position AMF n° 2011-03) Chaque détenteur d'une position courte nette supérieure à 0,2 % du capital d'une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation (Alternext) doit en faire la déclaration à l'AMF. Cette déclaration est rendue publique par l'AMF pour les positions supérieures à 0,5 %. Tout changement à la hausse ou à la baisse doit être déclaré dès lors qu'un nouveau palier de 0,1 % du capital émis est franchi, à savoir notamment les seuils de 0,3 % ou de 0,4 %. Ce mécanisme s'applique également au-delà du seuil de 0,5 %.

Sur la notion de position courte nette ainsi que pour plus de détails sur la déclaration à établir, voir Mémento Sociétés n° 66360 à 66375.

Cessions temporaires

2018-3

Toute personne détenant, au titre d'une ou plusieurs opérations de cession temporaire, un nombre d'actions, émises par une société française dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, représentant plus de 0,5 % des droits de vote doit informer la société et l'AMF, au plus tard le troisième jour ouvré précédant l'assemblée générale (C. com. art. L 225-126).

Sont notamment visées les opérations de prêt de titres (voir n° 1910-1), de pension livrée (voir n° 1910-5) ou de vente à réméré (voir n° 1910-3).

Ces informations sont publiées selon les conditions et modalités prévues par l'AMF (Règl. gén., art. 223-38 ; Instruction n° 2011-04 du 2 février 2011).

Pour plus de détails sur les informations à fournir, les modalités selon lesquelles effectuer cette déclaration, voir Mémento Sociétés n° 66700.

Notifications à recevoir

2018-4

Il convient de distinguer les notifications qui sont à recevoir par les seules sociétés par actions cotées, de celles que doivent recevoir toutes les sociétés par actions cotées ou non.

Société par actions (cotée ou non)

(C. com. art. L 233-12) Quand une société X vient **à contrôler** une société Y	Si une société par actions X vient à contrôler une société Y, directement ou indirectement, X, et toutes les autres sociétés par l'intermédiaire desquelles le contrôle est assuré, doivent recevoir de la société Y : - la part (directe ou indirecte) que Y détient dans leur capital respectif et chaque variation de cette part, - dans un délai d'un mois.

Remarque
SARL et SNC : ces sociétés ne reçoivent pas de notification si elles viennent à contrôler une société. En revanche, elles peuvent en recevoir d'une société contrôlée si une société par actions vient à contrôler cette société indirectement par elles.

Société par actions cotée

Les sociétés cotées doivent en outre recevoir la notification suivante :

(C. com. art. L 233-7 et L 233-9) Quand une personne prend une **participation** dans le capital de X **(société cotée)**	Si une personne physique ou morale, seule ou de concert, vient à posséder (ou ne plus posséder), plus de 1/20, 1/10, 3/20 (15 %), 1/5, 1/4, 1/3, 1/2, 2/3, 18/20 (90 %) ou 19/20 (95 %) du capital ou des droits de vote de la société par actions cotée X, X doit recevoir de cette personne dans un délai de quatre jours de négociation à compter du franchissement du seuil de participation : - le nombre total d'actions que cette personne détient dans son capital, - le nombre total de droits de vote que cette personne possède, - les actions déjà émises ou les droits de vote qu'elle peut acquérir en vertu d'un accord ou d'un instrument financier lorsque la livraison d'actions ne dépend pas de sa seule initiative, - les actions déjà émises ou les droits de vote sur lesquels porte tout accord ou instrument financier réglé exclusivement en espèces et ayant pour le déclarant le même effet économique que s'il les détenait.

	Ces deux dernières catégories font l'objet d'une déclaration séparée jusqu'au 30 septembre 2012. La loi relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives (Loi n° 2012-387 du 22 mars 2012) a intégré, à compter du 1er octobre 2012, ces instruments dans le champ des titres assimilés pour le calcul du franchissement de seuils (voir n° 2018-1, notes 2 et 15). En outre, X doit également recevoir de la même personne la déclaration : - de ses objectifs à l'occasion des franchissements de seuil du 1/10e, 3/20e, 1/5e, 1/4 du capital ou des droits de vote (voir n° 2018-1, note [12]) ; - de ses intentions de dénouement des accords et instruments dérivés, si elle est partie à de tels accords ou instruments.

Pour des commentaires sur ces dispositions, voir n° 2018-1 notes 1 à 15.

Remarque
SARL et SNC : ces sociétés ne reçoivent pas de notification si une personne prend une participation dans leur capital.

Communiqués à publier

Reclassement de titres

2019

L'AMF prescrit au **cédant,** en cas d'opérations de reclassement, auprès d'investisseurs, de titres de sociétés importantes de la cote, représentatifs de parts de capital significatives, de diffuser un communiqué afin d'expliquer :

- les raisons du reclassement,

- les conditions de fixation du prix de la transaction,

- l'incidence sur ses comptes de la plus-value réalisée,

- le cas échéant, les conséquences de la déconsolidation d'une participation importante.

Dans le cas particulier d'un reclassement de titres auprès d'une sous-filiale de la société objet du reclassement, l'AMF (Rapport COB 1996 précité) a considéré qu'une telle opération paraissait acceptable dès lors que :

- les conseils d'administration de la maison mère et de la sous-filiale en avaient été saisis préalablement,

- et que les conditions économiques de la transaction (cours de bourse, opération relative) et de cessions ultérieures ne portaient pas atteinte à l'intérêt des actionnaires et respectaient la transparence du marché.

Chapitre 10 Les opérations financières

Section 1 Définitions et éléments constitutifs

A. Généralités

Notion d'instruments financiers

2051

Définition conceptuelle comptable

2052

L'avis CNC n° 2002-07 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs (§ 4.2) définit un instrument financier comme tout contrat **qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entreprise et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre.**

Un actif financier désigne tout actif qui est (Avis précité, § 4.2) :

- de la trésorerie ;

- un droit contractuel de recevoir d'une autre entreprise de la trésorerie ou un autre actif financier ;

- un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entreprise dans des conditions potentiellement favorables ; ou

- un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.

Définition juridique sous forme de liste

2052-1

Selon l'article L 211-1 du Code monétaire et financier, les instruments financiers comprennent :

I. Les titres financiers

a. Les titres de capital, à savoir les actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote (C. mon. fin. art. L 212-1 A) ;

b. Les titres de créance qui représentent chacun un droit de créance sur la personne morale ou le fonds commun de titrisation qui les émet (C. mon. fin. art. L 213-1 A) ;

c. Les parts ou actions d'organismes de placement collectif, à savoir (C. mon. fin. art. L 214-1) les OPCVM (Sicav et FCP), les organismes de titrisation, les OPCI, les sociétés d'épargne forestière, les SCPI et les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF).

II. Les contrats financiers également dénommés « instruments financiers à terme » ou encore « instruments dérivés », à savoir (C. mon. fin. art. D 211-1 A) :

1. Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des **instruments financiers,** des **devises,** des **taux d'intérêt,** des **rendements,** des **indices financiers** ou des **mesures financières** qui peuvent être réglés par une **livraison physique ou en espèces** ;

2. Les contrats d'option, contrats à terme fermes, contrats d'échange, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des **marchandises** ;

- qui doivent être réglés **en espèces** ou peuvent être réglés en espèces à la demande d'une des parties autrement qu'en cas de défaillance ou d'autre incident conduisant à la résiliation ;

- qui peuvent être réglés par **livraison physique,** à condition qu'ils soient négociés sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation ;

- qui peuvent être réglés par **livraison physique,** non mentionnés ci-avant, et non destinés à des fins commerciales, qui présentent les caractéristiques d'autres instruments financiers à terme, en tenant compte de ce que, notamment, ils sont compensés et réglés par l'intermédiaire d'une chambre de compensation reconnue ou font l'objet d'appels de couvertures périodiques.

3. Les contrats d'options, contrats à terme fermes, contrats d'échanges, accords de taux futurs et tous autres contrats à terme relatifs à des **variables climatiques,** à des **tarifs de fret,** à des **autorisations d'émissions** ou à des **taux d'inflation** ou d'autres **statistiques économiques officielles** qui doivent être réglés en **espèces** ou peuvent être réglés en espèces à la demande d'une des parties autrement qu'en cas de défaillance ou d'autre incident amenant la résiliation ;

4. Les contrats à terme servant au **transfert du risque de crédit** ;

5. Les contrats financiers avec **paiement d'un différentiel** ;

6. Tout autre contrat à terme concernant des **actifs,** des **droits,** des **obligations,** des **indices** et des **mesures,** qui présente les caractéristiques d'autres instruments financiers à terme, en tenant compte de ce que, notamment, il est négocié sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation, est compensé et réglé par l'intermédiaire d'une chambre de compensation reconnue ou fait l'objet d'appels de couvertures périodiques.

Cette définition couvre tous instruments équivalents, ainsi que les droits représentatifs d'un placement financier dans une entité, émis sur le fondement de droits étrangers (C. mon. fin. art. L 211-41).

Notion d'opérations financières

2054

Ces opérations ont pour objet soit de réunir les moyens de financement des investissements ou des opérations d'exploitation, soit le placement temporaire de ces moyens. Elles comprennent :

- l'apport de capitaux, l'autofinancement et les subventions d'équipement ;

- les emprunts et les prêts ;

- les crédits de trésorerie ;

- les disponibilités et leur gestion (banques, caisses, valeurs mobilières de placement) ;

- des opérations diverses : opérations avec les associés ; opérations de dépôt et cautionnement ; opérations particulières avec l'Etat.

La notion d'« opérations financières » n'apparaît pas spécifiquement dans le PCG. Toutefois, apparaissent les notions d'immobilisations financières, de dettes financières et de disponibilités.

Distinction entre échéances à long, moyen ou court terme et immédiates

2055

Emprunts/dettes et prêts/créances

Les comptes du PCG **ne distinguent pas** selon que leur échéance est à « long terme », « moyen terme » ou « court terme ». Toutefois :

a. Au bas du bilan (voir n° 6005-1 et 6005-2), les montants de créances et de dettes à plus ou moins d'un an doivent être indiqués ;

b. Dans l'annexe, dans l'état des échéances des créances et des dettes (voir n° 2287), a été retenue la ventilation suivante (qui concerne la durée restant à courir) :

- échéance jusqu'à un an,

- échéance de un à cinq ans,

- échéance au-delà de cinq ans.

L'établissement de ce tableau conduit vraisemblablement à assimiler habituellement ces échéances aux notions de court terme, moyen terme et long terme.
Toutefois, dans ce même état, on notera qu'une autre distinction est également demandée pour les emprunts auprès des établissements de crédit : à 2 ans au plus et à plus de 2 ans.

En cas de financement à **court terme** octroyé pour plusieurs années mais **renouvelable** chaque année, voir n° 2287.

Echéances immédiates

Elles regroupent, à l'actif, des liquidités et, au passif, des exigibilités immédiates.

a. A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.34), les **liquidités** comprennent :

Sur la valeur des définitions du PCG 82 non reprises, voir n° 227 s.

- les espèces ou valeurs assimilables et, d'une manière générale, toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal **(disponibilités),**

Il s'agit notamment de la caisse, des comptes bancaires ordinaires et des effets à recevoir à échéance immédiate (à titre pratique, un délai de **trois jours** par exemple peut être retenu).

- les bons qui, dès leur souscription, sont remboursables à tout moment,

- les comptes bancaires à terme lorsqu'il est possible d'en disposer par anticipation.

b. Les **exigibilités immédiates** sont constituées, à partir de la précédente définition, des dettes qui, en raison de leur nature, sont immédiatement exigibles en espèces pour leur montant nominal.

Soit notamment les découverts bancaires et les effets à payer à échéance immédiate (à titre pratique, un délai de trois jours par exemple peut être retenu).

B. Classement comptable des opérations financières

2056

Les éléments financiers du bilan sont répartis, **en fonction de leur destination** dans l'entreprise, dans les comptes suivants :

- emprunts et dettes assimilées « compte 16 » : voir liste des comptes du PCG n° 7001 ;

- immobilisations financières « compte 27 » : voir liste des comptes du PCG n° 7002 ;

- comptes financiers « comptes 51, 53, 54, 58 » : voir liste des comptes du PCG n° 7005 ;

- autres comptes de bilan (comptes de groupe et associés et différences de conversion) : voir liste des comptes du PCG n° 7004.

Voir dans la table alphabétique, chaque élément concerné.

Produits financiers (compte 76) et charges financières (compte 66) sont nettement distingués dans le compte de résultat (les **services bancaires** en sont **exclus,** voir n° 857). Voir liste des comptes du PCG n° 7006 et 7007.

Section 2 Règles d'enregistrement et d'évaluation des créances et dettes

I. Règles d'enregistrement

2071

Ces règles, déjà exposées à l'occasion d'autres chapitres, sont récapitulées ci-après :

- les créances sont enregistrées lorsqu'elles sont devenues certaines (voir n° 501 s.) ;

- les dettes sont enregistrées lorsqu'elles sont devenues certaines (voir n° 732 s.) ;

- les créances et les dettes figurent au bilan jusqu'à l'extinction du droit ou de l'obligation (voir n° 510).

En ce qui concerne les **prêts** et les **emprunts,** voir n° 2125-1.

II. Règles d'évaluation des créances et dettes en monnaie nationale

A. Règles générales

Elles ont également été exposées à l'occasion d'autres chapitres et sont récapitulées ci-après.

Valeur lors de l'entrée dans le patrimoine

2073

En l'absence de précisions explicites du PCG, il faut se référer aux principes généraux : en application du nominalisme monétaire (voir n° 263),

- les dettes sont enregistrées pour leur **valeur nominale de remboursement** ;

- et les créances pour leur coût d'acquisition qui correspond à leur valeur de remboursement ou à leur prix d'achat en cas de rachat de créance (voir n° 2218-1).

Sur les divergences avec la norme IAS 39, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7817 (prêts et créances clients), 7955 (passifs financiers).

Valeur au bilan à la clôture

Dettes

2075

Le PCG (art. 324-1) précise que postérieurement à leur date d'entrée dans le patrimoine, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur valeur d'inventaire à la même date mais il ne précise pas les modalités ni les conséquences comptables d'une telle évaluation. A notre avis :

- l'**augmentation de valeur** d'un élément du passif externe est comptabilisée comme un **complément de dette** ;

- la **diminution de valeur** d'un élément du passif externe devenue **irréversible** est comptabilisée comme une **réduction de dette.**

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.11), lorsque la **diminution** n'est **pas définitive,** elle n'affecte pas l'évaluation dudit élément qui est maintenu en comptabilité pour sa valeur initiale.

Sur les divergences avec la norme IAS 39, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7975.

Créances

2076

I. Conditions de constitution des dépréciations à la clôture
Par prudence, une **dépréciation** est constituée lorsqu'apparaît une **perte probable** (valeur actuelle inférieure à la valeur d'entrée) dont les effets sont jugés **réversibles** (C. com. art. R 123-179 ; PCG, art. 322-1.4 et 322-9).

Valeur actuelle ne doit pas être confondue avec valeur actualisée. Sur la valeur actuelle, voir n° 1450-2 ; sur la valeur actualisée, voir n° 2079-2 II.

En conséquence, à notre avis :

a. les créances dont la valeur nominale de remboursement a diminué font l'objet :

- si la diminution est certaine et définitive (irréversible), de la constatation d'une charge (l'entreprise appréciant s'il s'agit d'une charge d'exploitation ou d'une charge exceptionnelle), voir n° 592 ;

- et si la diminution est réversible d'une dépréciation.

b. en revanche, les créances dont la valeur nominale de remboursement a augmenté font l'objet :

- si l'augmentation est certaine et définitive, de la constatation d'un produit (l'entreprise appréciant s'il s'agit d'un produit d'exploitation ou d'un produit exceptionnel) ;

- et si l'augmentation est réversible, la créance est conservée à sa valeur d'entrée dans le patrimoine.

Pour plus de détails sur les conditions de constitution de dépréciation :

- des créances liées à des **ventes avec conditions particulières,** voir n° 561 (clause de réserve de propriété) et n° 577 (société de troc) ;

- des créances **bloquées à l'étranger,** voir n° 591 VI. ;

- des créances pouvant ou devant faire l'objet d'une **compensation,** voir n° 600 ;

- des créances **litigieuses,** voir n° 654 ;

- des créances **rattachées à des participations,** voir n° 1945-3 ;

- des créances **indexées,** voir n° 2078 ;

- des créances **non productives d'intérêt ou d'intérêt faible,** voir n° 2079 s. ;

- des **effets à recevoir,** voir n° 2108 (renvoi des effets), n° 2108-2 (effets escomptés) et n° 2181-2 (mobilisation de créances nées à l'étranger) ;

- des sommes versées à des tiers à titre de garantie (**dépôts et cautionnements**...), voir n° 2212 ;

- des créances **achetées,** voir n° 2218-1 ;

- des créances sur **ventes avec crédit gratuit,** voir n° 2223-3 ;

- des **indemnités reçues** suite à un litige, voir n° 2416-2 ;

- des **pénalités pour paiement tardif,** voir n° 2419-1 ;

- des **cautions** données, voir n° 2665-1 (droit de créance) ;

- des **créances d'impôt,** voir n° 2395 (dégrèvements d'impôt suite à une correction d'erreur) ;

- des créances **bloquées à l'étranger** (établissements étrangers), voir n° 4050 s.

Dans les situations particulières suivantes :

- procédures de **conciliation,** voir n° 595-1 ;

- **négoce international,** voir n° 2181-2 (effets) et n° 2183 (opérations Coface).

Toutefois, sur les cas particuliers suivants :

- les opérations **en devises,** voir n° 2082 s. ;

- les contrats d'**instruments financiers à terme,** voir n° 2141 s.

II. Obligations en matière de dépréciations

Sur les sanctions en matière de (non-) constitution de dépréciations, voir n° 2573.

a. Constatation obligatoire des dépréciations Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux dépréciations (et amortissements) nécessaires pour que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-20, al. 2 et PCG, art. 311-5).

Les dépréciations nécessaires doivent être constituées indépendamment :

- de leur **déductibilité fiscale,**

- de la **faculté fiscale** de ne pas constituer de provisions ou d'en constituer partiellement.

Fiscalement, Une fois la perte ou la charge probable évaluée selon une approximation suffisante, la jurisprudence et la doctrine administrative reconnaissent aux entreprises la faculté de constituer une provision pour un montant moindre (CE 5 mars 1975, n° 89781 et D. adm. 4 E-1122, n° 2). En outre, contrairement à la doctrine administrative (D. adm. 4 E-1141, n° 1), le Conseil d'Etat considère qu'une entreprise peut, à la clôture d'un exercice, constater un complément de (provision pour) dépréciation d'une créance douteuse dont le recouvrement était déjà improbable pour sa totalité à la clôture d'un exercice précédent, même si aucun événement influant sur la gravité de ce risque n'est survenu depuis (CE 27 mai 1983, n° 27412 s.). Pour plus de détails sur la déductibilité des (provisions pour) dépréciation des créances douteuses, voir n° 591.

b. Reprise obligatoire par le résultat des dépréciations devenues sans objet Les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister (C. com. art. R 123-179, al. 6 et PCG, art. 311-5). Les reprises peuvent donc également résulter de la revue à la baisse du montant à déprécier en fonction des éléments d'information obtenus jusqu'à la date d'arrêté des comptes, dès lors qu'ils permettent de mieux évaluer la dépréciation existant à la clôture, voir n° 1204.

Fiscalement, La (provision pour) dépréciation qui devient sans objet au cours d'un exercice doit être rapportée aux bénéfices imposables dudit exercice, sauf s'il s'agit d'une (provision pour) dépréciation non déductible, **antérieurement taxée.** Les reprises de (provisions pour) dépréciation déduites antérieurement sont imposées au taux d'impôt de l'exercice de reprise (D. adm. 4 E-4122, n° 1).

III. Détermination du montant des dépréciations
Voir n° 591 s.

Sur le cas particulier des créances **non productives d'intérêt ou d'intérêt faible,** voir n° 2079-1.

B. Cas particuliers

Emprunt affecté d'une retenue de garantie

2077

L'emprunt est inscrit au **passif** pour son **montant intégral** et non pour son montant net. La garantie doit être inscrite à l'actif, qu'elle soit représentée par un versement, une retenue de l'établissement de crédit sur le prêt qu'il accorde, ou un dépôt de titres (Avis OEC n° 24).

Emprunts et prêts, créances et dettes indexés

2078

Sur les **emprunts obligataires indexés,** voir n° 2130.
Sur l'incidence sur les intérêts courus d'un **plancher d'intérêt,** voir n° 2221.
Sur les **immobilisations** acquises moyennant le versement du prix par **annuités indexées,** voir n° 1403-1.
Sur les **stocks** de métal couverts par une dette indexée sur le cours du métal, voir n° 1205.

La **validité** d'une clause d'indexation est subordonnée au fait que l'indice soit en rapport direct avec l'objet de la convention ou avec l'activité de l'une des parties (C. mon. fin. art. L 112-1 à L 112-4). Elle doit être **appréciée au moment de la conclusion du contrat** (Cass. civ. 17 juillet 1972, n° 71-11.573). **Sont interdites les clauses** prévoyant des indexations fondées sur le salaire minimum, le niveau général des prix (sauf s'il s'agit de titres de créances, d'instruments financiers à terme ou de prêts accordés aux personnes morales pour les besoins de leur activité professionnelle) et des salaires, ou sur le prix de biens, produits ou services n'ayant pas de relation directe avec l'objet du statut ou de la convention ou avec l'activité de l'une des parties. Pour de plus amples développements, voir Mémento Concurrence-Consommation n° 38000 à 38370.

Fiscalement, Le traitement réservé au produit ou à la charge résultant de la clause d'indexation (voir I. et II. ci-après) s'applique lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément remplies (CE 8 mai 1981, n° 8294 et 8295 ; D. adm. 4 C-56) :

- la clause d'indexation doit être licite (voir ci-avant) ;

- l'indexation doit être stipulée dans un contrat de prêt d'une durée d'au moins un an, ou s'il s'agit d'une avance en compte courant, celle-ci doit être bloquée pour une période et dans des conditions permettant de l'assimiler à un prêt de cette nature ;

- le produit de l'indexation ne doit être liquidé et éventuellement versé qu'au terme du contrat ou lors d'échéances de remboursement partiel ;

- en cas de cumul avec les intérêts, la rémunération totale du prêt, indexation comprise, ne doit pas être anormalement élevée.

Le problème de l'indexation des créances et des dettes n'est pas spécifiquement traité par le PCG.
A notre avis, les créances et les dettes indexées constituent des instruments financiers (voir définition au n° 2052 s.). La solution préconisée par le secrétariat général du CNC (Bull. 33-03, janvier 1978), adaptée par nos soins au PCG nous paraît applicable :

I. Lors de chaque échéance de remboursement, la différence entre le nominal et le versement effectif constitue une charge ou un produit, de caractère exceptionnel à inscrire au compte 6781 « Malis provenant de clauses d'indexation » ou 7781 « Bonis provenant de clauses d'indexation » (comptes expressément prévus par le PCG).

Mais cette opération nous paraît avoir un **caractère financier** qui prime le caractère habituel ou exceptionnel : l'enregistrement au compte 668 « Autres charges financières » ou 768 « Autres produits financiers » nous semblerait donc **plus approprié.**

Fiscalement,

1. Pour l'emprunteur, la charge résultant du jeu de la clause d'indexation est en principe déductible des bénéfices imposables (CE 8 mai 1981, n° 8294 et 2 février 1977, n° 328). Toutefois, lorsque le prêteur est un associé ou une entreprise liée, la déduction de cette charge, assimilée à des intérêts, est soumise aux conditions et limites prévues pour les intérêts des comptes courants d'associés et d'entreprises liées (CGI, art. 39-1-3° et 212 ; BOI 4 H-8-07, n° 7 et 19 ; D. adm. 4 C-551, n° 11 ; voir Mémento Fiscal n° 8810 à 8835).

2. Pour le prêteur, le produit résultant de l'indexation est imposable (Rép. Fléchet, CR 14 octobre 1949, p. 2429).

II. A la clôture de chaque exercice :

a. L'emprunt ou le prêt est porté au bilan à sa valeur à la date de clôture par l'intermédiaire, à notre avis, d'un **compte transitoire « Différence d'indexation-Actif »** ou **« Différence d'indexation-Passif »** (compte non prévu par le PCG) qui fonctionne comme les comptes « Différences de conversion ».

Par exemple, les comptes 4781 et 4782, ces différences pouvant, nous semble-t-il, figurer au bilan sur la ligne « Ecarts de conversion-Actif » ou « Ecarts de conversion-Passif ».

Sur la possibilité de ne pas réestimer la dette indexée sur le cours d'une matière en stock, voir ci-après b.

b. Lorsque cette valeur est supérieure (emprunteur) ou inférieure (prêteur) à la valeur nominale de l'emprunt ou du prêt, une **provision pour risques** est constituée, puis ajustée en fonction de ses variations lors de chaque clôture.

Débit du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles » (ou, de préférence, à notre avis, 6865 « Dotations aux provisions financières »), par le crédit du compte 1518 « Autres provisions pour risques ».

Fiscalement, Les provisions ayant pour objet de faire face à la charge résultant du jeu de la clause d'indexation sont déductibles (CE 8 mai 1981 précité). Toutefois, lorsque la déduction de cette charge est limitée (voir **I.** ci-avant), celle des provisions y afférentes l'est également (CGI, art. 39-1-5° , voir n° 2203).

Toutefois, lorsque les circonstances suppriment tout ou partie du risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Ainsi, à notre avis, les exceptions prévues par le PCG en matière de provision pour risques de change (voir n° 2083 s.) devraient pouvoir s'appliquer, et notamment en cas :

- d'emprunt indexé affecté à l'acquisition d'immobilisations (voir n° 2083-2) ;

- d'emprunt indexé sur le cours d'une matière en stock (voir ci-après).

Remarque
Travaux en cours à l'ANC : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait confirmer la possibilité de considérer un emprunt indexé comme un élément couvert et/ou un instrument de couverture.

Exemple

Exemple Une entreprise acquiert une quantité de métal dont le cours fluctue. Pour se couvrir contre la baisse du cours du métal, elle contracte un emprunt de même montant indexé sur le cours du métal. Elle comptabilise d'une part le métal en stock et d'autre part, l'emprunt au passif.
Dans ce cas, selon la CNCC (Bull. n° 156, décembre 2009, EC 2009-32, p. 722 s.), en cas de hausse du cours du métal, l'augmentation de la dette indexée donne lieu à un écart d'indexation actif (perte latente). Cet écart n'est pas provisionné tant que la variation du cours du métal en stock couvre la perte latente (par analogie au traitement d'une couverture de change ne fixant pas le cours de la devise, voir n° 2083-1). La provision ne sera donc constatée qu'au fur et à mesure de la consommation du stock.

Sur l'absence de dépréciation du stock de métal, voir n° 1205.

Selon la CNCC (Bull. décembre 2009 précité), une autre solution serait :

- de ne pas réestimer la dette dès lors qu'elle est couverte par le métal en stock et donc de ne pas comptabiliser d'écart d'indexation (par analogie au traitement des quotas de gaz à effet de serre, voir n° 939-3) ;

- de ne réévaluer la dette qu'au fur et à mesure de la consommation du stock, en cas de hausse des cours, en contrepartie d'une charge (la couverture de la dette indexée n'étant en effet plus assurée).

c. Lorsqu'existe un **gain latent** (l'écart passif), il n'est pas constaté en résultat (PCG, art. 372-3).

Exemple

Exemple Prêt indexé de 50 000 remboursable en 5 échéances à la fin de chaque année :
- Index à la fin de la première année : 0,9
Echéance 50 000 × 1/5 × 0,9 = 9 000 (perte : 10 000 - 9 000 = 1 000)
Charge latente : (50 000 - 10 000) × 0,1 = 4 000
- Index à la fin de la deuxième année : 1,2
Echéance : 50 000 × 1/5 × 1,2 = 12 000 (profit : 12 000 - 10 000 = 2 000)
Gain latent : (50 000 - 20 000) × 0,2 = 6 000

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7960.

Prêts et autres créances comportant des conditions particulièrement avantageuses pour l'emprunteur

Créances concernées

2079

Il en est ainsi notamment pour (liste de la Rec. OEC n° 1.13 juillet 1982, « le traitement comptable des créances payables à terme et non productives d'intérêts ») :

- la vente assortie d'un différé exceptionnel de paiement,

- les conditions de règlement exceptionnellement favorables octroyées par l'entreprise à un client ou à un acquéreur,

- les créances pour lesquelles est accordé un délai de paiement en cas de redressement judiciaire (et, à notre avis, en cas de procédure de sauvegarde),

- les créances représentatives des sommes versées au titre de l'aide à la construction (voir n° 864),

- les prêts à plus d'un an accordés au personnel,

- les prêts (ou avances) consentis à des conditions exceptionnelles entre les sociétés d'un groupe.

Juridiquement, Les avantages ainsi accordés au bénéficiaire du prêt doivent l'être dans l'**intérêt de la société qui les consent** (Bull. CNC n° 37-01), en particulier si le bénéficiaire est une personne visée à l'article C. com. L 225-38 ; sinon il en résulterait un **abus de biens sociaux.**

Fiscalement, Les avantages accordés à des tiers ne sont admis que s'ils relèvent d'une **gestion normale,** c'est-à-dire s'ils sont effectués dans l'intérêt de l'exploitation et comportent une contrepartie équivalente pour l'entreprise qui les consent. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 8915 à 8950.

Valeur d'entrée

2079-1

A leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, ces créances et prêts sont comptabilisés à leur coût d'acquisition, à savoir :

- à leur **valeur nominale** à leur **émission,**

- à leur **prix d'acquisition** en cas de **rachat ultérieur** (voir n° 2218-1).

Estimation de ces créances à l'inventaire

2079-2

Comme tous les biens de l'entreprise, elle doit être faite à l'inventaire à la « valeur actuelle, qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise » (C. com. art. R 123-178). Toutefois les **organismes compétents** retiennent, dans ce cas particulier, des **notions différentes à propos de la valeur actuelle, qui sont résumées dans le tableau ci-après** :

CNC (ANC désormais)	CNCC	OEC	AMF
Pas d'actualisation		Actualisation	
Tant que la créance peut être remboursée à sa valeur nominale	Tant que la valeur d'utilité de la créance n'est pas inférieure à sa valeur nominale	Pour ramener la créance à sa valeur actualisée (valeur du marché)	

Sur les divergences entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7817 et 7819.

Ces différentes positions développées ci-après paraissent laisser, **en pratique,** le **choix** aux entreprises avec **mention** (**si** cela est **significatif**) **en annexe,** de la méthode retenue et de son incidence.
Or, en l'absence de règles comptables spécifiques, le choix des méthodes comptables des entreprises est, en pratique (voir n° 361-3 et 363-3), déterminé en fonction des solutions fiscales. Dans ce contexte, les solutions fiscales présentées ci-après, revêtent un grand intérêt.

Fiscalement, Pour les créances à court terme, voir n° 2108.
La déductibilité d'une **provision pour actualisation de créances à long terme** a été refusée conformément au point de vue du CNC (ANC désormais) et de la CNCC développé ci-après (CE 23 mai 1990, n° 52646). Le Conseil d'Etat a confirmé sa jurisprudence en refusant la déduction d'une provision constituée :

- en vue de faire face aux charges futures de refinancement de prêts consentis, pour cinq ans et sans intérêt, à certains membres du personnel, considérant que le surplus de frais financiers résultant de la gratuité des prêts constitue une charge normale des exercices au cours desquels ils sont exposés (CE 3 juillet 1992, n° 82001) ;

- pour tenir compte de la dépréciation d'un prêt sans intérêt de sept ans (en l'espèce, rééchelonnement du remboursement d'une créance) consenti au repreneur de la filiale débitrice en difficulté, en l'absence de circonstances rendant probable la cession de la créance pour une valeur inférieure à son nominal ou sa perte de valeur définitive (CAA Paris 18 mars 1993, n° 91-1179) ;

- pour tenir compte de la dépréciation affectant la valeur nominale de prêts à vingt ans sans intérêts consentis à des organismes collecteurs, pour se libérer de l'obligation de participation à l'effort de construction (CE 17 janvier 1994, n° 115512 ; voir n° 864-2). Dans ce cas, une provision n'est possible (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261 et CE précité) que si la société justifie de circonstances rendant probable :
• la cession des créances avant leur date d'échéance,
• ou une défaillance des débiteurs impliquant la perte de valeur définitive des créances.

Toutefois, pour le calcul de la **plus-value de cession,** c'est la valeur réelle (actualisée) qui est retenue (CE 6 décembre 1978, n° 12561, voir n° 1522). Pour une décision similaire rendue en matière de valeur d'apport dans le cadre d'une fusion, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7703.
Pour M. Jérôme Turot, Maître des requêtes au Conseil d'Etat (RJF 7/90, p. 463) :

- l'arrêt du Conseil d'Etat (CE 23 mai 1990, n° 52646), qui refuse la déduction d'une provision pour actualisation de créances à long terme non productrices d'intérêt n'est « **pas incompatible** avec la jurisprudence précitée en matière de détermination du prix de cession d'un actif ou de la valeur d'apport d'une créance » (qui retient un prix actualisé). En effet, « dans ces cas de figure, il s'agit de fixer une fois pour toutes la valeur réelle d'une créance pour asseoir une imposition afférente à une mutation (cession ou apport). Il est alors indispensable d'actualiser la valeur des créances comportant des conditions particulièrement avantageuses pour le débiteur, faute de quoi le contribuable risquerait de supporter une imposition aberrante ».

- « si le juge fiscal devait admettre le principe de l'**actualisation** de la valeur **des créances,** il y aurait lieu **symétriquement** pour l'entreprise d'**actualiser ses dettes.** En outre, si l'on s'orientait vers l'actualisation, on peut soutenir qu'il y aurait lieu de procéder à l'actualisation de **toutes** les créances (et les dettes) à taux fixe. Inutile par ailleurs d'insister sur les **difficultés** que rencontrerait l'Administration **pour vérifier** les calculs actuariels faits par l'entreprise ».

- enfin, « il s'agit primordialement d'un **problème** de réglementation comptable. Il n'est pas douteux que le Conseil d'Etat reconsidérerait sa jurisprudence si les recommandations (comptables) émises tant en France qu'au plan international en faveur de l'actualisation des créances aboutissaient ».

I. Estimation à la valeur nominale
C'est la doctrine du **CNC** (ANC désormais) basée sur le principe du **nominalisme** : « la règle comptable actuelle prévoit l'enregistrement des créances à leur **valeur historique**... La constitution d'une provision qui aurait pour effet de minorer le résultat de l'exercice ne serait pas un moyen approprié pour tenir compte du manque à gagner que supporte la société prêteuse en l'absence de stipulation d'intérêts dans un contrat de prêt. Les dispositions défavorables ont déjà pour conséquence de ne pas entraîner la perception de produits financiers et la description de l'opération est ainsi correcte » (Bull. CNC n° 37-01). Cette **doctrine** du secrétariat du CNC a été **constante.** Elle a notamment été exprimée à propos de l'évaluation de la créance du carry-back (voir n° 2863-1).
La **Commission bancaire** (qui depuis l'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010 a fusionné avec l'Acam pour devenir l'Autorité de contrôle prudentiel) (Bull. n° 5, novembre 1991, p. 21 s.), dans le cadre des conséquences de la loi sur le surendettement des particuliers, a **également** estimé qu'il n'est **pas possible de provisionner** le manque à gagner résultant d'une remise partielle ou totale d'intérêts qui doit être pris progressivement en compte sur la durée de vie résiduelle des crédits concernés, afin de diluer son impact dans le compte de résultat et de l'étaler dans le temps. **Toutefois,** il convient d'**indiquer dans l'annexe le manque à gagner en résultant.**

II. Estimation à la valeur actualisée
(terme non utilisé mais se déduisant des commentaires ci-après) L'AMF, constatant que des prêts pour lesquels un abandon quasi total d'intérêts a dû être consenti sont maintenus au bilan pour leur valeur nominale, voisinant avec d'autres prêts à intérêt normal accordés au même débiteur inscrits également pour le nominal, estime (Rapport COB 1979, p. 47) qu'il y a là une contradiction : ou bien le prêt à taux normal a une valeur réelle supérieure à son nominal, ce qui demande à être justifié, ou bien c'est le prêt sans intérêt qui devrait faire l'objet d'une dépréciation car sa valeur d'utilité et de cession éventuelle est devenue inférieure à son nominal. De même (Rapport COB 1981), très souvent, lors de l'inventaire, ces créances sont maintenues à leur

valeur d'entrée dans le patrimoine, comme les créances productives d'intérêt, contrairement à la règle générale posée par le PCG, selon laquelle : « à l'inventaire, l'évaluation d'un bien est faite à sa valeur actuelle ». L'**OEC** a émis une recommandation (Principes comptables n° 1.13) (voir n° 291-1) selon laquelle il convient de s'en rapporter à la règle générale : la valeur actuelle « correspond au prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entreprise dans l'état et le lieu où se trouve ledit bien ». Il apparaît ainsi qu'une créance recouvrable à terme et non productive d'intérêts n'a pas la même valeur qu'une créance exigible immédiatement. Les facteurs de diminution de valeur sont la **dépréciation monétaire,** le **taux du loyer de l'argent** et, le cas échéant, le risque supplémentaire de recouvrement dû au délai de paiement. La dépréciation ainsi constituée pour ramener la valeur d'entrée de la créance à sa valeur actuelle est ensuite ajustée à la clôture de chaque exercice en fonction de l'évolution de cette valeur actuelle. Selon la recommandation, il n'y a lieu, dans la pratique, de procéder à cette actualisation que dans les cas où l'**avantage** consenti par le créancier à son débiteur est **exceptionnel et significatif,** et dans la mesure où la créance n'a pas pour contrepartie au passif une dette spécialement contractée pour la financer et assortie des mêmes conditions.

III. Estimation à la valeur d'utilité
Pour le bulletin **CNCC** (n° 57, mars 1985, EC 84-76, p. 158 et n° 79, septembre 1990, EC 89-95, p. 379 s.), dans le système légal des coûts historiques, quel que soit le terme et qu'elles soient ou non porteuses d'intérêts, les créances, dès lors qu'elles ont été inscrites en comptabilité à leur véritable coût d'acquisition ou à son équivalent, ne donnent pas lieu à une dépréciation lors de l'inventaire annuel tant que leur **utilité** pour l'entreprise demeure **inchangée dans le cadre de la continuité de l'exploitation** (position que le bulletin CNCC de septembre 1990 juge conforme, dans son principe même, à celle retenue ci-avant en **I.** par le secrétariat du CNC).
En effet, l'application des règles comptables (coût d'acquisition, valeur d'inventaire, valeur actuelle) doit, conformément à l'article C. com. L 123-20, être effectuée dans le **respect des principes de prudence et de continuité de l'exploitation.** Or, d'après le PCG (art. 120-3), la prudence est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise.
Il semble donc bien que l'on soit fondé à considérer qu'**en dehors de la cessation de l'exploitation** qui oblige à substituer des valeurs de réalisation immédiate aux coûts historiques, ajustés pour éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes, **la notion de valeur actuelle au sens de valeur de réalisation immédiate d'un élément pris isolément,** en particulier d'une créance, **est contraire aux règles régissant la comptabilité,** dès lors que sa cession n'étant pas envisagée, ne constitue pas une utilité présente pour l'entreprise.
De même, la valeur actuelle d'un élément considéré comme partie du prix de cession éventuelle de l'entreprise ne peut avoir d'incidence sur la valeur à l'inventaire dès lors que la poursuite de l'exploitation n'est pas en cause et que l'utilité de cet élément en vue de cette exploitation demeure inchangée.

Emprunts et autres dettes comportant des conditions particulièrement avantageuses pour l'emprunteur

2080

Les règles et recommandations ne semblent pas permettre de tenir compte de la valeur actualisée des dettes.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5331 (cas particulier d'un prêt à taux nul accordé par l'Etat) et 7955 (cas général).

III. Règles d'évaluation des créances et dettes en monnaies étrangères

A. Valeur d'entrée dans le patrimoine

Règle générale

Comptabilisation des factures d'achats et de ventes

2081

Si l'achat est comptabilisé en **stock,** voir n° 2160.

A notre avis, en l'absence de précisions des organismes compétents, il nous paraît possible de retenir l'un des taux de change suivants (choix à effectuer globalement par l'entreprise en fonction des circonstances particulières) :

- taux estimé ayant servi de base à la négociation,

- taux du jour de l'acceptation de la commande,

L'OEC (Avis n° 26 sur les charges) considère que ce taux devrait être retenu.

- taux du jour de la facturation,

- taux du mois de comptabilisation de la facture.

Remarque
Choix entre les différents taux : ce choix nous paraît lié à la conception retenue pour la comptabilisation des pertes et gains de change, c'est-à-dire « opérations distinctes » ou « opération unique » (voir n° 2160 s.) :

- **Opérations distinctes** : les différences de change étant considérées comme des charges ou produits financiers, l'un des deux premiers taux nous paraît devoir être retenu.

- **Opération unique** : l'incidence des variations de cours étant un élément d'exploitation, l'un des deux derniers taux devrait être choisi, le dernier s'avérant le plus pratique.

Il est toutefois possible, si la nature de l'opération et l'activité de l'entreprise le justifient, de tenir certaines opérations en monnaies étrangères avec conversion en monnaie nationale à la date de clôture, voir n° 313.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1716.

Comptabilisation des achats en stocks

Voir n° 2160.

Comptabilisation des factures d'immobilisations

Voir n° 1552.

Cas particuliers

Avances et acomptes reçus et versés en monnaies étrangères

2081-1

(sur créances et dettes non encore facturées) Ils sont enregistrés au cours du jour de leur paiement, qui constitue un **cours définitif.** En effet, lorsqu'un acompte a été payé ou encaissé, il n'y a plus de risque de change.

Dans le cas éventuel où l'avance serait remboursable si certaines conditions ne sont pas réalisées, une provision pour risque de change devrait, à notre avis, être constituée (voir n° 2082, V) si sa **restitution** devenait **probable.**

Voir toutefois avances consolidables n° 2089-1.

Créances et dettes ayant fait l'objet d'avances ou acomptes reçus ou versés en monnaies étrangères

2081-2

A notre avis, en pratique, ces créances et dettes devraient être enregistrées de la manière suivante :

- pour la partie correspondant aux acomptes reçus ou versés, au cours du jour de leur paiement ;

- pour la partie non encore payée, au cours habituellement retenu pour l'enregistrement des factures (voir règle générale, n° 2081).

Exemple

Exemple Acompte reçu d'un client pour 30 D en mai N.
Facturation de la vente pour 100 D en octobre N.
Taux de change au jour du versement de l'acompte : 6 ; au jour de la facturation : 5.
Comptabilisation au taux du jour de la facturation.

Enregistrement de la créance et de la vente en octobre N :	
- montant de l'acompte reçu en mai	180
(30 D à 6)	
- solde de la facture en octobre	350
(70 D à 5)	
- Montant porté en vente au compte de résultat	530

Seul le solde (70 D) est susceptible d'être réestimé à la clôture de l'exercice, s'il n'est pas encore réglé (voir n° 2082).

B. Valeur au bilan

Règle générale

Elle concerne uniquement les emprunts, prêts, créances et dettes.
Pour les autres postes (liquidités, exigibilités, avances et acomptes, créances douteuses, intérêts courus, etc.), voir n° 2084 s. « Cas particuliers ».

Principes généraux

2082

Ils sont posés par le PCG :

I. Conversion des créances et dettes en monnaie nationale
Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du **dernier cours de change** (PCG, art. 342-5).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-4).

Les cours de change à utiliser sont, pour les devises cotées, les cours indicatifs de la Banque de France publiés au Journal Officiel, et pour les autres devises les cours moyens mensuels établis par la Banque de France (PCG, art. 341-1).
Cependant, dans un rapport du CNC faisant état des réflexions et de propositions relatives à l'évaluation des créances et des dettes en devises (document CNC n° 67, novembre 1987), il a été considéré que les entreprises pouvaient utiliser, dès lors qu'il ne s'agissait pas d'une opération strictement financière (prêt ou emprunt), un cours différent qui résulte des conditions de règlement financier attachées à l'opération (cours à terme, cours Coface, cours économique interne, etc.) sous réserve que la pertinence du cours soit dûment établie.
Ce document n'ayant pas été suivi d'effet et n'ayant pas la nature d'un document normatif, il n'a pas été repris dans le PCG. Toutefois, à

notre avis, compte tenu de sa pertinence et en attendant les conclusions du groupe de l'ANC sur les couvertures (voir n° 5875), cette approche économique du cours nous paraît pouvoir être appliquée lorsque la règle générale ne répond pas aux spécificités de certaines opérations. Sur le cas, notamment, des créances et dettes couvertes, voir n° 2083-1.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1710.

II. Comptabilisation des différences de conversion
Lorsque l'application du taux de conversion à la date de l'arrêté des comptes a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des **comptes transitoires,** en attente de régularisations ultérieures (C. com. art. R 123-182, PCG, art. 342-5 et art. 444/47) :

a. à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente (compte 476 **« Différences de conversion-Actif »**) ;

Remarque
Suppression éventuelle de l'activation des écarts de conversion-Actif : les écarts de conversion-Actif ne remplissent pas les critères généraux de définition et de comptabilisation d'un actif, introduits par le règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004 sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs (voir n° 1303 s.).

En effet, ces éléments ne sont ni identifiables, ni contrôlés par l'entité et ne procurent pas forcément des avantages économiques futurs à cette dernière.

En conséquence, en application du règlement CRC précité, ils **devraient** être constatés en **charges.** Toutefois, la constatation à l'actif des écarts de conversion-Actif étant prévue par le Code de commerce, d'un niveau supérieur au règlement CRC précité, le traitement est maintenu.

L'avis du CNC n° 2004-15 sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs émet le voeu que soit supprimé l'article C. com. R 123-182 (voir n° 1304-2 III).

En pratique, la suppression éventuelle de cette disposition, entraînant la constatation directement en charges des pertes latentes, constitutives d'un écart de conversion-Actif, ne devrait généralement pas avoir d'incidence sur le résultat. En effet, ces pertes latentes entraînent en principe, à due concurrence, la constitution d'une provision pour risques (PCG, art. 342-5).

Toutefois, le PCG prévoit des exceptions (art. 342-6, voir n° 2083 s.), qui pourraient bien alors être supprimées.

b. au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent (compte 477 **« Différences de conversion-Passif »**).

Les **écarts de conversion** sont normalement constatés aux comptes :

- 4761 « Diminution des créances » ou 4771 « Augmentation des créances ».

- 4762 « Augmentation des dettes » ou 4772 « Diminution des dettes ».

Fiscalement, (CGI, art. 38-4), au contraire, ces écarts sont immédiatement imposables (CE 6 novembre 2006, n° 262551) ou déductibles et doivent donc être réintégrés ou déduits extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ ou XG).

Remarque
Exceptions pour certains prêts : sur option irrévocable exercée prêt par prêt, les écarts de change latents constatés sur certains prêts peuvent suivre le traitement comptable et ne pas être rapportés au résultat imposable de manière extra-comptable. Cette exception s'applique aux prêts d'une durée initiale d'au moins 3 ans, libellés en monnaie étrangère et consentis, à compter du 1er janvier 2001, par des entreprises à des filiales ou sous-filiales implantées hors de la zone euro dont elles détiennent directement ou indirectement plus de la moitié du capital de manière continue sur toute la durée du prêt. Sont toutefois exclus de ce dispositif les prêts faisant l'objet d'une opération de couverture. Sur les conséquences et sanctions particulières applicables en cas de non-respect des conditions d'application de ce dispositif, voir FL BIC-IV-30600 s.
Sur l'exception accordée par l'Administration pour certaines opérations de crédit-bail ou location avec option d'achat, voir BOI 4 A-4-08.

c. En pratique Selon le bulletin CNCC (n° 82, juin 1991, EC 90-103, p. 258), les écarts de conversion doivent être calculés **à partir des soldes** de chacun des comptes clients ou fournisseurs et non à partir des différents éléments constitutifs de ces soldes.

En **contrepartie,** les écarts de valeur modifient le montant des créances et des dettes. Il convient de garder en mémoire la valeur d'origine, ces écarts étant constatés (Guide comptable des entreprises à commerces multiples) :

- soit directement dans le **compte concerné** (tel est le cas lorsque celui-ci est bien circonscrit : prêt ou emprunt en devises, par exemple) ;

- soit facultativement, dans **un compte global** « Ecart de conversion » relatif à plusieurs comptes individuels de même nature dans une même devise (tel peut être le cas principalement pour les créances clients et les dettes fournisseurs).

Ces écarts peuvent être **contrepassés** :

- soit à l'ouverture de la période,

En effet, selon le CNC (Bull. n° 45, 4e trimestre 1980, p. 18), il s'agit d'écritures d'inventaire qui peuvent être extournées immédiatement au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur d'entrée (coût historique).

- soit au fur et à mesure des règlements des dettes ou créances,

- soit en fin de période (guide précité).

III. Couverture de change

Les pertes ou gains latents compensés par une **couverture de change** sont inscrits distinctement au bilan sous ces comptes transitoires. Cependant, lorsque la couverture fixe le cours de la devise, aucun écart de change n'est constaté (voir n° 2083-1).

Toutefois, sur les travaux du groupe de l'ANC sur les règles comptables relatives aux instruments financiers et en particulier aux couvertures, qui pourraient remettre en cause le traitement des couvertures fixant le cours de la monnaie, voir n° 2083-1.

IV. Gains latents

Les gains latents n'interviennent **pas dans** la formation du **résultat.** Ils sont comptabilisés au passif du bilan (PCG, art. 312-6).

Fiscalement, Au contraire, ces gains latents sont immédiatement imposables sauf pour les prêts pour lesquels l'option prévue à l'article 38-4 du CGI a été exercée (voir remarque ci-avant au **II.**). Pour les conséquences de cette divergence, voir n° 2082-1.

La Cour des comptes (Rapport sur les comptes 1983, p. 219 s.) rappelle son attachement à l'autonomie du droit comptable par rapport à la réglementation fiscale. Aucune entreprise ne saurait se prévaloir des dispositions du CGI pour justifier l'abandon du principe de prudence et améliorer ses résultats par la comptabilisation de gains de change latents.

Remarque

Comptes consolidés établis en règles françaises : dans les comptes consolidés, le règlement CRC n° 99-02 retient comme méthode préférentielle l'inscription des écarts de conversion actif ou passif en résultat consolidé (voir Mémento Comptes consolidés n° 3396 s.).

Sur les divergences entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1740.

V. Pertes latentes

Les pertes latentes entraînent, en revanche (sauf dérogations examinées ci-après, voir n° 2083), la constitution d'une **provision pour risques** au compte 1515 « Provisions pour pertes de change » par le débit du compte 6865 « Dotations aux provisions financières » (PCG, art. 342-5).

La Cour des comptes (Rapport précité) précise que ne pas constituer une provision en spéculant sur le caractère réversible de la hausse de la devise concernée constitue une erreur d'appréciation.

Fiscalement, La perte latente étant immédiatement déductible (comme indiqué ci-avant au **II.**), cette provision pour risques ne peut pas l'être (D. adm. 4 E-213, n° 1). Pour les conséquences de cette divergence, voir n° 2082-1.

Remarque

Option prévue à l'article 38-4 du CGI : pour les prêts pour lesquels l'option prévue à l'article 38-4 du CGI a été exercée (voir remarque ci-avant au **II.**), la perte latente n'est pas déduite fiscalement et la provision pour risques éventuellement constatée en comptabilité reste non déductible.

VI. Lors du règlement

Les règlements relatifs à ces créances et dettes sont comparés aux **valeurs historiques** originales et entraînent la constatation des pertes et gains de change ainsi réalisés aux comptes **666 « Pertes de change »** et **766 « Gains de change »** sans compensation entre ces deux comptes (PCG, art. 446/66 et 447/76).

Il en est de même dans le cas d'une conversion d'un emprunt en devise en emprunt en monnaie nationale.

Fiscalement, (CGI, art. 38-4), il en est de même, ces pertes et gains de change étant déductibles et imposables.

Exemple

Exemple Emprunt de 80 000 en devise A contracté l'exercice 1 et remboursable en une seule échéance l'exercice 4. Cours de change : date d'acquisition : 1,25 ; fin de l'exercice 1 : 1,30 ; fin de l'exercice 2 : 1,40 ; fin de l'exercice 3 : 1,10 ; date de remboursement : 1,20. Ecritures en monnaie nationale :

Divergences entre résultat comptable et résultat fiscal

2082-1

Pour les créances et les dettes figurant au bilan, cette divergence implique des corrections extra-comptables sur l'imprimé n° 2058-A :

- les **pertes latentes de l'exercice** sont à déduire ligne XG. Corrélativement, les pertes latentes de l'exercice précédent sont à réintégrer ligne WQ ;

- les **gains latents de l'exercice** sont à réintégrer ligne WQ. Corrélativement, les gains latents de l'exercice précédent sont à déduire ligne XG ;

- quant aux **provisions** constituées pour faire face aux pertes de change, leur réintégration est prévue à la ligne WI. Il aura fallu au préalable les mentionner sur le relevé des provisions n° 2056 ainsi que sur le relevé des provisions et charges à payer non déductibles (cadre III, de l'imprimé n° 2058-B). La déduction extra-comptable de la reprise de ces provisions s'opérera à la ligne WU de l'imprimé n° 2058-A, après avoir été mentionnée sur l'imprimé n° 2058-B (cadre III).

Remarque
Option prévue à l'article 38-4 du CGI : pour les prêts pour lesquels l'option prévue à l'article 38-4 du CGI a été exercée (voir n° 2082, II.), les écarts de change latents n'entrant pas dans la composition du résultat fiscal de l'exercice, il n'existe plus de divergence entre comptabilité et fiscalité, sauf dans le traitement de la provision pour risques constatée à hauteur des pertes latentes qui reste non déductible. Elle devra donc toujours être réintégrée extra-comptablement comme indiqué ci-avant et sa reprise déduite extra-comptablement.

Mais nous attirons l'**attention du lecteur** sur le fait que, comme le montrent les exemples ci-après, les **ajustements fiscaux** à effectuer en fin d'exercice ne se limitent pas aux créances et dettes qui figurent encore au bilan à cette date mais **s'étendent à celles qui se sont éteintes durant l'exercice.**

Sur les conséquences en matière d'**impôts différés,** voir n° 2885-2.

Exemple

Exemple 1 Soit une créance en devise née en n et comptabilisée alors pour sa contrevaleur en monnaie nationale de 500. Par hypothèse, la contrevaleur en monnaie nationale à la clôture de l'exercice est de 450. L'exercice n + 1, la créance est payée et sa contrevaleur en monnaie nationale est de 470. L'option prévue à l'art. 38-4 du CGI n'est pas exercée.

a. A la clôture de l'exercice n :
- constatation d'un écart de conversion Actif de 50, la créance figurant pour 450 ;
- constatation d'une provision pour risque de change de 50.

Fiscalement, Sur l'imprimé n° 2058-A :
- déduction extra-comptable de la perte latente de change : 50 (ligne XG) ;
- réintégration extra-comptable de la provision : 50 (ligne WI).

b. L'exercice n + 1 :
- annulation, à l'ouverture, de l'écart de conversion Actif, la créance réapparaissant en comptabilité pour 500 ;
- constatation d'une perte comptable de change de 30 (= 500 - 470 payé) ;
- reprise de la provision pour risque de change de 50.

Fiscalement, Sur l'imprimé n° 2058-A :

- déduction extra-comptable de la reprise de provision de 50 (ligne WU) ;

- réintégration extra-comptable de 50 correspondant à l'annulation de l'écart de conversion Actif (ligne WQ).

Exemple

Exemple 2 Créance en devise née en n et comptabilisée alors pour sa contrevaleur en monnaie nationale de 500. L'option prévue à l'article 38-4 du CGI n'est pas exercée. Par hypothèse, la contrevaleur de cette créance a atteint 560 au 31 décembre n, ce qui a entraîné à la clôture de l'exercice arrêté à cette date :
- la constatation au passif du bilan à titre de « différence de conversion » d'un montant de 60 qui n'a pas affecté le résultat,
- l'incorporation de ce gain latent dans le résultat fiscal en utilisant la ligne WQ de l'imprimé 2058-A.
Le résultat fiscal de l'exercice n a donc fait état d'un gain de conversion de 60 non compris dans le résultat comptable.

a. Premier cas : la créance subsiste au 31 décembre n + 1 (et sa contrevaleur, en monnaie nationale, est de 450). Les écritures comptables sont les suivantes :
- contrepassation de la différence de conversion antérieure pour gain de 60 et constatation à l'actif du bilan au 31 décembre n + 1 d'une différence de conversion pour perte de : 500 - 450 = 50 (opérations sans influence sur le résultat comptable) ;
- dotation d'une provision de 50 représentative de la perte de change latente.

Fiscalement, La perte de change propre à l'exercice n + 1 s'élève à 110 (560 - 450). L'entreprise doit donc, compte tenu de la réintégration à la ligne WI de la provision comptable de 50, comprendre cette somme de 110 parmi les déductions diverses inscrites sur la ligne XG.

b. Deuxième cas : créance remboursée au cours de l'exercice n + 1 (sa contrevaleur, en monnaie nationale, étant de 470 à la date de remboursement) L'opération se traduit dans les écritures de l'exercice n + 1 (après contrepassation de la différence de conversion antérieure de 60) par une perte de change de 30 (500 - 470).

Fiscalement, L'exercice n + 1 doit prendre en compte la perte de change liée à l'évolution défavorable de la devise entre le 31 décembre n (date à laquelle la créance avait été estimée à 560) et la date à laquelle la créance s'est éteinte (pour un montant de 470), cette perte s'élevant par conséquent à 90. En complément de la perte de 30 dégagée en comptabilité, l'entreprise ne devra donc **pas omettre,** au 31 décembre n + 1, **de déduire extra-comptablement** une somme de 60 sur la ligne XG.

Exceptions (cinq)

2083

Selon le PCG (art. 342-6), lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Le PCG cite les cinq cas suivants qui sont examinés ci-après :

- couverture de change (voir n° 2083-1),

- emprunt affecté à l'acquisition d'immobilisations (voir n° 2083-2),

- position globale de change et termes voisins (voir n° 2083-3),

- emprunt en devises à des conditions plus avantageuses qu'un emprunt en monnaie nationale (voir n° 2083-4),

- opérations affectant plusieurs exercices (voir n° 2083-5).

Les règles relatives aux comptes consolidés en normes françaises et IFRS prévoient d'autres exceptions à l'enregistrement des pertes (et des gains) de change en résultat (voir Mémento Comptes consolidés n° 3396 s.).

Remarques

1. Recherche de l'image fidèle Les **exceptions** prévues par le PCG ne constituent **pas une facilité** mais tendent à **donner une image fidèle** que la constitution d'une provision pour le montant intégral de pertes latentes déformerait au contraire (Rép. Lucotte, Sén. 27 septembre 1984, p. 1547).
L'opportunité des assouplissements (exceptions) introduits par le PCG ne doit pas dissimuler les **dangers** que pourrait comporter une **application trop libérale** (Rapport Cour des comptes sur les comptes de 1983, p. 219 s.). Afin d'éviter des abus (entreprises cherchant à moduler leurs résultats en fonction des circonstances), la Cour (rapport précité) rappelle l'importance du respect de la **permanence des méthodes** prescrite par l'article C. com. L 123-17.

2. Absence de commentaires de la part des organismes compétents Le PCG n'explicite pas les exceptions définies ci-après. On notera qu'aucun organisme compétent, en dehors de la Cour des comptes, n'a fait de commentaires à ce jour et que les **interprétations** fournies dans certains guides comptables professionnels (sur la validité de ceux-ci, voir n° 295), ouvrages ou revues sont **parfois divergentes.**
L'entreprise doit **justifier dans l'annexe le bien-fondé** des méthodes qu'elle a retenues (C. com. art. R 123-196). Voir n° 2285.

Les **interprétations et exemples ci-après sont présentés selon notre avis** (d'autres interprétations existantes étant mentionnées pour permettre au lecteur de disposer des éléments utiles à sa prise de décision).

Couverture de change

2083-1

Il convient de **distinguer les couvertures** selon qu'elles fixent ou qu'elles ne fixent pas le cours de la monnaie étrangère à l'échéance :

Cette distinction ne figure pas dans le PCG. Mais, dès 1985, nous l'avons proposée et le document CNC n° 67 de 1987 l'a également reprise.

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 5875) devrait supprimer cette distinction. En conséquence, la comptabilisation des créances et des dettes au cours de couverture pourrait ne plus être possible.

Couverture (de créances ou de dettes) fixant le cours de la monnaie étrangère à l'échéance

(et permettant de convertir l'opération en monnaie nationale)

Ne sont abordées ici que les couvertures concernant des **opérations commerciales de l'exercice.** Cependant, le traitement comptable est identique pour les opérations financières (prêts et emprunts).

Il s'agit notamment des couvertures permettant de justifier d'un **engagement ferme individualisé** libellé dans la **même devise** et de **même terme** (achat ou vente de devises à terme). Exceptionnellement, **si la position de change est clairement identifiée,** on peut considérer que les couvertures suivantes permettent d'obtenir le même résultat :

- engagement global (total) donné par une société mère à sa filiale, afin de lui garantir une couverture de son risque de change ;

- engagement global (plafonné) sur un montant de devises (par exemple, pour une saison ou un budget annuel, sur des ventes faites à l'étranger).

I. Modification de la nature des créances et dettes libellées en monnaies étrangères
Ces couvertures modifient leur nature car elles permettent de connaître les montants définitifs de ces créances et dettes à l'avance en fixant le cours de la devise à l'échéance (quel que soit le cours réel de cette devise à cette échéance). Ces couvertures **transforment,** en fait, les créances et dettes libellées en monnaies étrangères en créances et dettes libellées en monnaie nationale.

II. Conséquences pratiques de cette modification
Suite au document CNC n° 67 précité, il convient de distinguer deux situations : selon que la couverture est prise avant la réalisation des opérations commerciales (couverture de transactions prévues, devenant, par la suite, des créances ou dettes) ou après la réalisation des opérations commerciales (couverture de créances ou dettes).

a. Couverture prise jusqu'à la réalisation des opérations

En général, elle est prise à la commande, ou même, en cas de budget, au cours de l'exercice antérieur.

Il s'agit alors, dans l'esprit de l'entreprise, d'une « opération unique » (entre l'opération commerciale et la couverture). En conséquence, à notre avis :

- **jusqu'à la réalisation des opérations** (avant que les ventes ou achats ne soient traduits dans les comptes), la couverture prise constitue un **engagement hors bilan.** Aucune perte et aucun profit ne doivent être enregistrés sur cet engagement en cas de clôture d'exercice survenant avant l'opération ;

En effet, s'agissant d'une « opération unique », il y a lieu de rattacher le résultat de la couverture (opération accessoire) à l'exercice de réalisation de l'opération (principale). Voir n° 2148-2.

- **lors de la réalisation des opérations,** les achats et les ventes (et les dettes ou créances correspondantes) sont comptabilisés au cours garanti par la couverture comme si les opérations avaient été réalisées en monnaie nationale. **Aucun écart de change** n'est dégagé.

En effet, à notre avis, bien que le texte du PCG (art. 342-5) parle de « dernier cours de change », il est envisageable, comme l'indique le document CNC n° 67 précité (p. 8), que le cours de l'opération ne soit pas seulement le cours comptant, mais également « le cours à terme, le cours Coface, le cours économique interne » etc., « la pertinence de ces cours étant dûment établie par l'entreprise ». En outre, cette pertinence nous paraît justifiée par le fait que :

- la couverture a été prise avant la réalisation de l'opération, démontrant ainsi le caractère d'« opération unique » ;

- l'article 342-1 du PCG prévoit explicitement, pour les immobilisations libellées en devises et faisant l'objet d'une couverture, que le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération (voir n° 1421).

Remarque
Evolution attendue : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 5875) devrait supprimer cette possibilité de figer les créances et dettes au cours couvert et rendre obligatoire la comptabilisation d'écarts de conversion.

- **à la clôture de l'exercice,** les créances et dettes étant considérées comme étant en monnaie nationale, **aucun écart de conversion** ne doit être dégagé, la perte ou le gain de change étant compensé par un résultat de change contraire sur la couverture.

En effet, pour le document CNC n° 67 précité, « tout écart de conversion ne peut être que fictif ; il est donc anormal de l'inclure dans les opérations d'évaluation à l'inventaire ».
Toutefois, dans le cas de l'utilisation d'un cours interne groupe sans couverture, un écart devrait, à notre avis, être dégagé entre le dernier cours à la clôture et le cours interne.

Fiscalement, Il n'en est pas toujours de même. En effet, selon Cyril Sniadower (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de la Journée « Arrêté des Comptes 2009 » Les Echos Conférences - PricewaterhouseCoopers, la tolérance administrative prévue pour les couvertures d'achats à terme de matières premières ou marchandises prises simultanément avec les ordres d'achat et aux mêmes échéances (voir n° 2160) ne peut pas être étendue à d'autres situations (situation de vente, situation de couvertures décalées...). Dans ces autres situations et contrairement à la comptabilité, les gains et pertes de change latents sur la créance ou la dette commerciale sont donc pris en compte pour la détermination du résultat fiscal (application des dispositions de l'article 38-4). Les retraitements extra-comptables suivants sont donc à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A :

- déduction de la perte latente de change (ligne XG), ou

- réintégration du gain latent de change (ligne WQ).

Si, corrélativement, il existe un contrat à terme d'instruments financiers au titre de la couverture du risque de change, le profit ou la perte en résultant (par référence aux taux existants à la clôture pour les échéances concernées) est compris immédiatement dans le résultat fiscal (CGI, art. 38-6-1°), ce qui aboutit à neutraliser les effets des variations de change.
En pratique, le tableau suivant, établi par nos soins, récapitule les conséquences de cette divergence fiscale :

<table>
<tr><th></th><th>Traitement comptable</th><th>Traitement fiscal</th><th>Retraitements extra-comptables</th></tr>
<tr><td>Gain latent de change sur la créance</td><td rowspan="2">Non comptabilisé</td><td>Imposable</td><td>Réintégration</td></tr>
<tr><td>Perte latente de change sur la couverture</td><td>Déductible (si la couverture est un instrument financier portant sur des devises)</td><td>Déduction</td></tr>
</table>

- **lors du règlement,** aucun écart de change n'est dégagé.

b. Couverture prise après la réalisation des opérations On ne peut parler d'« opération unique » (entre l'opération commerciale et la couverture) qu'après la mise en place de couverture. En conséquence, à notre avis :

- **avant la réalisation des opérations,** ni la couverture ni les créances et dettes n'existant, il ne peut y avoir d'impact sur les comptes ou en annexe.

- **lors de la réalisation des opérations,** les créances ou les dettes sont enregistrées au cours du jour de l'opération.

Ceci est conforme à la règle générale du PCG concernant les créances et dettes en devises (PCG, art. 342-5).

A la clôture de l'exercice (antérieurement à la mise en place des couvertures), les créances et dettes sont revalorisées au cours de clôture, la différence de conversion étant comptabilisée dans des comptes transitoires (comptes 476 ou 477). Une provision pour risques (compte 1515) est constatée en cas de pertes latentes.

- **lors de la mise en place de la couverture** :
• ces créances ou dettes sont valorisées sur la base du cours de couverture ;

Remarque
Evolution attendue : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 5875), devrait supprimer cette possibilité de figer les créances et dettes au cours couvert et rendre obligatoire la comptabilisation d'écarts de conversion.

• la **différence éventuelle** entre le montant valorisé au cours de couverture et le montant enregistré initialement au cours du jour de l'opération commerciale est constatée en **résultat financier** (perte de change ou gain de change).

En effet (Doc. CNC n° 67 précité) « à partir de ce moment-là, la valeur d'entrée des créances et des dettes est revalorisée en fonction de ces couvertures et les différences constatées sont inscrites en charges et en produits (pertes ou gains de change). Elles sont, en effet, ramenées à la même situation que celles des créances et des dettes libellées en euros ».

Remarque
Aucune compensation possible : il y aura donc dégagement de perte ou de gain de change entre le cours du jour et le cours de couverture, sans possibilité de compensation entre résultat d'exploitation et résultat financier.

Fiscalement, il en est de même (D. adm. 4 A-2365, n° 5).

- **à la clôture de l'exercice** (postérieure à la mise en place de la couverture), aucune modification n'est apportée, quelle que soit l'évolution du cours de la devise ;

Même justification qu'au **a.** ci-avant, les créances et dettes ayant été transformées en monnaie nationale lors de la couverture.

- **lors du règlement,** aucun écart de change n'est dégagé.

Couvertures (de créances ou de dettes) ne fixant pas le cours de la monnaie étrangère à l'échéance

Exemple

Exemples

- créance ou dette libellée dans la même **devise** et de même **terme** (il s'agit le plus souvent de prêt ou d'emprunt) ;

- valeurs mobilières de placement ou immobilisations financières libellées dans la même devise et acquises uniquement avec un objectif de couverture (elles ne couvrent que les dettes en devises et sont constituées de titres ou d'obligations) ;

- couverture au moyen d'option de change (sur ce type d'option, voir n° 2144-1) ;

- couverture de fait dans la même devise (tel est le cas, à notre avis, d'un chantier à l'étranger réalisant des opérations en monnaie locale (produits et charges) : les variations de la monnaie locale par rapport à la monnaie nationale n'entraînent ni perte ni profit pour l'entreprise) ;

- couverture liée à des différentiels **d'intérêts.**

Ces couvertures **ne modifient en rien la nature** des créances et dettes libellées en monnaies étrangères. Elles permettent de compenser (partiellement ou en totalité) toute perte ou gain latent par un gain ou perte latent. La **couverture** est ainsi réalisée, à hauteur du montant de la créance ou de la dette couverte, quelles que soient les fluctuations de la devise, **sans connaître** à l'avance **le cours de la devise** qui servira au dénouement de l'opération.
Selon le PCG (art. 342-6), lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entreprise d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, la **provision** n'est **constituée qu'à concurrence du risque non couvert.**
Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan sous des comptes transitoires.

Les **ajustements** sont enregistrés aux comptes (PCG, art. 444/47) :
4768 « Différences compensées par couverture de change-actif », par le crédit des comptes 4761 et 4762.
4778 « Différences compensées par couverture de change-passif », par le débit des comptes 4771 et 4772.

Il en résulte que :

- les écarts de conversion doivent être constatés à la clôture de l'exercice ;

- les pertes ou gains latents compensés sont inscrits au bilan sous des comptes transitoires ;

- une provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

Fiscalement, Ces écarts de conversion sont pris en compte pour la détermination du résultat fiscal (CGI, art. 38-4) et la provision éventuellement constituée n'est pas déductible (D. adm. 4 E-213, n° 1). Si, corrélativement, il y a (au titre de la couverture) un contrat à terme d'instruments financiers, le profit ou la perte en résultant (par référence aux taux existants à la clôture pour les échéances concernées) est compris dans le résultat fiscal (CGI, art. 38-6-1°), ce qui aboutit à neutraliser les effets des variations de change (CGI, art. 38-6-2 bis et 38-3).

Remarque
Impôts différés : lorsque la couverture (sur le plan comptable) entraîne, par l'effet des règles fiscales (par exemple, celui d'une couverture de fait), une économie d'impôt liée à une charge non enregistrée ou un complément d'impôt lié à un produit non enregistré, il peut s'avérer pertinent de constater des impôts différés à l'actif ou au passif (ou des charges ou des produits constatés d'avance), bien qu'il soit possible par référence à la « méthode de l'impôt exigible » de ne pas modifier la charge d'impôt. Sur le problème général du traitement des différences temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal et sur les conditions de comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels, voir n° 2885 s.

Exemple

Exemple : achat couvert par le remboursement d'un prêt octroyé par l'entreprise dans la même devise, de même terme Durant l'exercice n :

- achat de marchandises facturées à 70 000 D (1 D = 1,10) ;

- souscription en couverture de change à un emprunt en devises de 50 000 D (1 D = 1,20).

Le cours à la clôture de l'exercice N s'établit à 1 D = 1,30.
L'achat et le prêt ont la même échéance l'exercice N + 1.
Ecritures en monnaie nationale

Lors du dénouement des opérations, les pertes et gains de change sont comptabilisés selon le principe général en charges et produits financiers. La compensation effectuée pour l'évaluation de la provision pour perte de change à la clôture de l'exercice ne peut impliquer une compensation ultérieure (lors du dénouement) des pertes et gains de change réalisés.

Emprunt affecté à l'acquisition d'immobilisations

2083-2

Lorsqu'un emprunt en devises, sur lequel est constatée une perte latente, est affecté à l'acquisition d'immobilisations situées dans le pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt ou à l'acquisition de titres représentatifs de telles immobilisations, il n'est **pas constitué de provision** globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté (PCG, art. 342-6).

En effet, dans ce cas, le remboursement de l'emprunt en devises est **couvert** par les flux futurs attendus de l'immobilisation située dans le même pays.

La Cour des comptes (Rapport sur les comptes 1983, p. 219 s.) rappelle :

- que cette exception n'est permise que pour les immobilisations situées à l'étranger et valorisable dans l'unité monétaire de l'emprunt ;

- qu'il n'est pas possible de compenser les pertes de change constatées sur un emprunt en dollars affecté à l'acquisition d'une immobilisation en prenant en compte la valeur vénale en dollars de cette immobilisation sur le marché international de l'occasion. Outre

le fait que cette méthode n'est pas conforme à la règle du PCG, elle s'éloigne du principe de prudence en comptabilisant à l'actif une plus-value latente fondée sur l'estimation d'une valeur marchande aléatoire.

Remarques

1. Cas particulier des emprunts libellés à l'origine en devises de la zone euro Selon l'avis CNC n° 98-01, cette exception conserve son plein effet.

2. Cette exception ne concerne que l'emprunt Elle ne permet pas aux entreprises d'augmenter la valeur des immobilisations d'un montant égal à la réévaluation de l'emprunt, les valeurs d'origine des immobilisations ne pouvant, postérieurement à leur entrée en service, varier en plus ou en moins selon la nature des emprunts contractés pour leur financement (voir n° 1421).

Dans certains cas toutefois, à notre avis, et comme le précisait le PCG 82 (p. II.13), il peut devoir être procédé, selon la méthode la mieux appropriée, à la **régularisation sur la durée la plus courte** soit de l'emprunt, soit de la vie utile du bien.

Tel pourrait être le cas, par exemple, si l'immobilisation est dépréciée et que les flux futurs attendus de son utilisation ne sont plus suffisants pour couvrir l'emprunt.
Tel est également obligatoirement le cas lorsque l'immobilisation financée est amortissable.

Dans ces cas, en l'absence de précisions du PCG sur les modalités d'application, l'interprétation suivante de ce texte nous paraît la plus adéquate (étant rappelé que ne sont visées que les pertes latentes et non les pertes réalisées).

Elle se fonde sur les remarques suivantes :

- la phrase du PCG : « Il n'est pas constitué de provision **globale** pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté » signifie que la **totalité** de la perte latente n'a pas à être provisionnée et non pas qu'aucune provision n'a à être constituée ;

- pour la phrase du PCG 82 : « La régularisation est à effectuer sur la durée la plus courte de l'emprunt ou de la vie utile du bien », en pratique la durée de l'emprunt est la plus courte. En outre, en fondant la régularisation sur la durée, il convient, à notre avis, selon les précisions du PCG 82, d'écarter comme mode de régularisation, la méthode d'amortissement de l'immobilisation et la cadence de remboursement de l'emprunt. Par simplification, l'amortissement linéaire des pertes latentes sur la durée de l'emprunt (avec rattrapage éventuel) sera le plus souvent la méthode la plus appropriée.

Il résulte de ces remarques le traitement comptable suivant :

a. A la fin du premier exercice, l'écart de conversion sur l'emprunt est dégagé en totalité. En cas de perte latente, une provision est à constituer (au prorata de la durée de l'emprunt et en tenant compte de la date d'acquisition sur le premier exercice).

b. Lors des reports à nouveau, l'écriture ayant dégagé l'écart de conversion est extournée.

c. Lors des échéances de l'emprunt, la perte ou le gain de change réalisé est à dégager dans le compte de résultat.

d. A la clôture des exercices suivants, l'écart de conversion sur l'emprunt est dégagé en totalité sur le principal de l'emprunt restant à rembourser. En cas de perte latente, une provision est à constituer au prorata de la durée de l'emprunt courue, en tenant compte, bien entendu, du montant de la provision antérieurement constituée.

Exemple

Exemple Achat d'un matériel pour 50 000 D, le 1er juillet de l'exercice n. Un emprunt de même montant a été souscrit à la même date et est remboursable avec un différé de paiement de 3 ans, les échéances étant les suivantes : 1/7/n + 3 : 17 000 D ; 1/7/n + 4 : 17 000 D ; 1/7/n + 5 : 16 000 D
La durée de vie la plus courte est celle de l'emprunt (5 ans), le matériel étant amortissable en dégressif sur 10 ans.
Le cours D varie entre les 1er juillet n et (n + 5) de la façon suivante :

	1er juillet	31 décembre		1er juillet	31 décembre
n	1	1,2	n + 3	1,7	1,8
n + 1	1,4	1,5	n + 4	1,8	1,8
n + 2	1,5	1,7	n + 5	1,8	-

Ecritures en monnaie nationale

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1754.

Position globale de change et termes voisins

2083-3

Lorsque, pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins, les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains (PCG, art. 342-6).
En l'absence de commentaires des organismes compétents, deux questions se posent :

La position globale de change

Vise-t-elle uniquement les créances et les dettes stipulées dans une **même devise** ou **toutes devises confondues ?**

- pour certains (notamment plan comptable des industries chimiques), il s'agit de la **même devise ou,** le cas échéant, de **devises voisines** (par exemple, devises convertibles, librement cotées sur le marché des changes) ;

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

- pour d'autres, il convient d'estimer la position **toutes devises confondues.**

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 5875) devrait notamment préciser que la position est à établir devise par devise (et non toutes devises confondues).

L'expression « termes suffisamment voisins »

Signifie-t-elle échéances différentes de quelques jours ou une période plus longue ?

- pour certains (notamment plan comptable des industries chimiques) cette expression couvre toutes les opérations à échéance à moins d'un an ;

- pour d'autres au contraire, la période visée ne peut dépasser une quinzaine de jours, voire moins en cas de fluctuations importantes.

Remarque
Evolution attendue : selon nos informations, le futur règlement précité devrait préciser que ne sont compris dans la position globale que les éléments ayant une échéance dans le même exercice comptable.

La Cour des comptes a constaté (Rapport sur les comptes 1983, p. 219 s.) qu'une interprétation abusive de cette exception a été faite et il a été, dans plusieurs cas, procédé de manière critiquable à des compensations de gains et de pertes pour le calcul des provisions. A notre avis, l'**appréciation** doit se faire **compte tenu du « climat monétaire » de l'époque** (tenant compte des événements connus

avant l'arrêté des comptes). En période relativement stable, la durée d'un an peut être retenue. En période instable on évitera de faire des compensations sur des durées supérieures, par exemple, à quinze jours.

Emprunt en devises à des conditions plus avantageuses qu'un emprunt en monnaie nationale

Remarque préalable

Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 5875) devrait supprimer cette possibilité, celle-ci devenant obsolète dans le cadre des nouvelles règles.

2083-4

Lorsque les charges financières liées à un emprunt en devises sont inférieures à ce qu'elles auraient été si l'emprunt avait été contracté en monnaie nationale, le montant de la dotation annuelle au compte de provision peut être limité à la différence entre ces charges calculées et les charges réellement supportées (PCG, art. 342-6).

Remarques

1. **Raison de l'exception** Le PCG semble partir du principe que si l'entreprise a choisi de contracter un emprunt en devises, la **charge globale** (intérêts + risque de change sur le principal de l'emprunt) **sur la totalité de l'emprunt** devrait être inférieure au total des intérêts qu'elle aurait dû payer si l'emprunt avait été contracté en monnaie nationale (ce qui ne veut pas dire que ce sera le cas chaque exercice).
Aussi, le PCG propose-t-il de limiter chaque exercice la **charge globale annuelle** (intérêts + dotation aux provisions financières correspondant au risque de change sur le principal de l'emprunt) à la charge d'intérêts qu'elle aurait supportée en cas d'emprunt en monnaie nationale.

2. **Situations visées** Cette exception paraît pouvoir s'appliquer, à notre avis, aux emprunts en **devises fortes** dont le taux d'intérêt est généralement inférieur à celui pratiqué en France.

En tout état de cause, il convient, à notre avis, de ne pas appliquer à la lettre cette **exception** qui peut s'avérer **dangereuse.** C'est pourquoi nous pensons qu'il est nécessaire de faire un **examen spécifique de chaque cas avant d'utiliser cette possibilité.**

La Cour des comptes (Rapport sur les comptes 1983, p. 219 s.) estime que cette possibilité ne devrait être utilisée qu'avec prudence, dans la mesure où elle suppose l'équivalence des économies d'intérêts immédiates et des risques pris en longue période sur le capital.

Fiscalement, Les charges financières résultant d'un emprunt conclu à l'étranger à un taux supérieur au taux du marché de ce pays, mais à un taux d'intérêt notablement inférieur à celui qu'aurait obtenu la société en France, sont déductibles et ne relèvent pas d'une gestion anormale (CAA Nancy 26 mars 1992, n° 90-433).

Exemple

Exemple Emprunt à l'étranger dans une devise D (qui est une monnaie forte) au taux de 2 % alors que le taux en euro en France aurait été de 4 %. Il est alors tenu compte de ce gain en intérêts pour le calcul de la provision pour perte de change. Par exemple :

- emprunt de 100 000 D au taux de 2 % ; 1 D = 1,40 € ;
- une somme de 230 000 aurait pu être empruntée en France à 4 % ;
- à la fin de l'exercice le taux de change est de 1 D = 1,50 € ;
- la charge d'intérêts est de 2 000 D (= 100 000 D × 0,02) × 1,5 = 3 000 ;
- la perte de change sur emprunt est de 10 000 (= 100 000 D × 0,1) ;
- la charge d'intérêts en France aurait été de 9 200 (= 230 000 × 0,04).

La charge globale de 13 000 (3 000 d'intérêts et 10 000 de risque de change sur le principal de l'emprunt) peut être limitée à 9 200 (ce qu'elle aurait été avec un emprunt en monnaie nationale) et la provision pour perte de change peut donc être limitée à 6 200 (différence entre la charge d'intérêts théorique de 9 200 et la charge réelle de 3 000).

Remarque
En constatant 6 200 comme **provision** pour perte de change (au lieu de 10 000), l'entreprise considère (c'est un risque) que, sur les exercices futurs, sa charge globale sera inférieure à la charge qu'elle aurait eue avec un emprunt en monnaie nationale, ce qui lui permettra de « récupérer » les 3 800 non provisionnés.

Opérations affectant plusieurs exercices

Remarque préalable
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 5875) devrait supprimer cette possibilité, celle-ci devenant obsolète dans le cadre des nouvelles règles.

2083-5

Lorsque des pertes latentes sont attachées à une opération affectant plusieurs exercices, l'entreprise peut procéder à l'étalement de ces pertes (PCG, art. 342-6).
Il s'agit, nous semble-t-il, principalement d'opérations de financement sur longue période et pour lesquelles la prise en compte dans le résultat de la totalité de la perte latente (qui a été provisionnée) serait excessive. Il ne peut s'agir que de **circonstances particulières à apprécier cas par cas.** Il peut en être ainsi notamment lorsque le cours de la devise apparaît, à la clôture d'un exercice, surévalué.

Cette exception du PCG nous paraît devoir être utilisée avec **précaution** en s'assurant qu'elle est justifiée (notion d'image fidèle), notamment en démontrant que la variation du taux de change fait partie du coût du crédit à long terme (les intérêts étant enregistrés prorata temporis, il semble économiquement cohérent d'étaler le résultat de change).
La Cour des comptes (Rapport sur les comptes 1983, p. 219 s.) estime d'ailleurs que cette possibilité pourrait donner lieu à des abus, en conduisant les entreprises à moduler leurs résultats en fonction des circonstances.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1756.

Plusieurs questions se posent :

Comment procéder à l'étalement ?

A notre avis, le **montant** de la **provision** doit être **limité** au montant estimé nécessaire.

La solution consistant à provisionner la totalité de la perte latente et à en étaler l'impact par le biais d'un transfert de charges financières ne peut plus, à notre avis, être retenue, aucun compte d'actif ne permettant l'étalement d'une provision à l'exception du compte « frais d'émission d'emprunt » qui pourra être utilisé uniquement dans le cadre d'un emprunt.

Comment calculer le montant qui peut être étalé ?

Plusieurs solutions peuvent être envisagées (nous les explicitons ci-après avec un exemple), notamment, les deux suivantes :
- le montant qui peut être étalé correspond à une prise en compte de la perte latente selon une **répartition linéaire** sur l'exercice et sur la durée restant à courir **quelle que soit la cadence de remboursement** (annuelle, différée en partie ou autre) ;

Si P est la perte latente et si D est la durée restant à courir, pour un emprunt souscrit au 1/1/n :
- la charge de l'exercice est : P × (1 / (1 + D))
- la charge différée est : P × (D / (1 + D))
Régularisation étant faite, par ailleurs, de la provision et de la charge différée constatées au bilan précédent.
Voir exemple ci-après.

- le montant qui peut être étalé correspond à la perte latente pondérée **en fonction des échéances restantes** (notion de « sous-emprunts »).

Par exemple, pour un emprunt de dix ans souscrit le 1/1/n, remboursable par annuité constante en capital, on considère qu'il existe dix « sous-emprunts » (un emprunt à échéance à un an, un emprunt à échéance à deux ans, etc.) et on applique à chaque sous-emprunt la répartition linéaire mentionnée ci-avant. C'est-à-dire que :

Régularisation étant faite, par ailleurs, de la provision et de la charge étalée constatées au bilan précédent.

Exemple

Exemple récapitulatif Un emprunt de 10 000 D est souscrit le 1/1/n pour une période de 10 ans au taux de 1 D = 8. Il est remboursable annuellement le 1/1 (amortissement en capital constant soit 1 000 D par an).
Le 31/12/n, 1 D = 10 (la perte latente est de 20 000).
Le 31/12/n + 1, 1 D = 9 (la perte latente est de 9 000 D × (9 - 8) = 9 000, une partie de l'emprunt ayant été remboursée pour 1 000 D le 1/1/n + 1).
Le 31/12/n + 2, 1 D = 10 (la perte latente est de 8 000 D × (10 - 8) = 16 000, une partie de l'emprunt ayant été remboursée pour 1 000 D le 1/1/n + 2).
Nous ne faisons pas figurer, par simplification, le montant des charges réelles constatées lors de chaque échéance (différences de change sur les remboursements effectués).
I. Prise en compte de la perte latente selon une répartition linéaire sur l'exercice et la durée restant à courir :

a. Au 31/12/n, la perte latente (Ecart de conversion) est de 20 000. Elle est différée (étalée) pour 20 000 × 9/10 = 18 000. Une provision de 2 000 est constatée.

b. Au 31/12/n + 1, la perte latente est de 9 000. Elle est différée (étalée) pour 9 000 × 8/9 = 8 000. Doit être constatée au bilan une provision de 1 000 (la provision antérieure étant de 2 000, il en résulte une reprise de 1 000).

c. Au 31/12/n + 2, la perte latente est de 16 000. Elle est différée (étalée) pour 16 000 × 7/8 = 14 000. Une provision de 2 000 (dotation aux provisions de 2 000 - 1 000 = 1 000) est constatée au bilan.

II. Prise en compte de la perte latente pondérée en fonction des échéances restantes :

a. Au 31/12/n, la perte latente est de 20 000. Elle est étalée pour 14 142, c'est-à-dire pour la différence entre 20 000 et la charge estimée nécessaire soit : (20 000 × 1/10 × 1/1) + (20 000 × 1/10 × 1/2) + ... + (20 000 × 1/10 × 1/10) = 5 858. Une provision de 5 858 est constatée.

b. Au 31/12/n + 1, la perte latente est de 9 000. Elle est étalée pour 6 173 c'est-à-dire pour la différence entre 9 000 et la charge estimée nécessaire soit : (20 000 × 1/9 × 1/1) + (9 000 × 1/9 × 1/2) + ... + (9 000 × 1/9 × 1/9) = 2 827. Doit être constatée une provision de 2 827 (reprise de provision de 5 858 - 2 827 = 3 031).

c. Au 31/12/n + 2, la perte latente est de 16 000. Elle est étalée pour 10 564 c'est-à-dire la différence entre 16 000 et la charge estimée nécessaire soit : (16 000 × 1/8 × 1/1) + (16 000 × 1/8 × 1/2) + ... + (16 000 × 1/8 × 1/8) = 5 436. Une provision de 5 436 (dotation aux provisions de 5 436 - 2 827 = 2 609) est constatée.

C. Cas particuliers (valeur au bilan)

Créances douteuses libellées en monnaies étrangères

En ce qui concerne les créances bloquées à l'étranger, voir n° 591.

2084

Aucun traitement particulier n'est envisagé par le PCG. Or, si l'on suit les règles générales de conversion des créances, il en résulte certaines difficultés.
Deux solutions apparaissent en principe envisageables (leur impact sur le résultat net étant strictement identique) :

- **convertir l'intégralité de la créance** au taux de clôture (partie douteuse et partie non douteuse), solution qui suit les règles générales du PCG ;

- **ne convertir que la partie saine de la créance,** solution qui apparaît comme la plus simple et la plus logique sur le plan comptable. **Mais l'Administration fiscale n'a pas pris position sur cette solution.**

Nous reprenons ci-après ces deux solutions.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1730.

Conversion de l'intégralité de la créance

2084-1

Il est nécessaire de distinguer selon qu'elle fait apparaître une perte ou un gain latent.

Les commentaires présentés prennent, par souci de clarté, pour **hypothèse** une **créance dépréciée en totalité.** Les **raisonnements** sont **transposables** si la créance est partiellement douteuse.

I. En cas de gain latent de change
La conversion à la clôture fait apparaître un gain latent et la créance douteuse avait fait l'objet d'une dépréciation l'exercice précédent.

Exemple

Exemple

Montant brut de la créance avant revalorisation	100
Revalorisation au cours de la clôture	50
Montant brut figurant au bilan	150
Ecart de conversion-passif	50
Provision pour dépréciation de l'exercice précédent	100

La revalorisation de la créance au cours de clôture de l'exercice est constatée dans le compte 477 « Ecart de conversion-passif » (50). Il n'est pas possible de constituer une dépréciation complémentaire correspondant à cette revalorisation.

En effet, en cas d'irrécouvrabilité de la créance :

- la perte réelle pour l'entreprise est constituée par le montant brut de la créance (100),

- aucune perte supplémentaire n'est générée par la revalorisation.

La dépréciation est donc limitée au montant brut de la créance avant revalorisation (soit 100).

Fiscalement, Il en est de même. En effet, selon l'Administration, l'accroissement de la valeur de la créance ne peut donner lieu à la constitution d'un supplément de (provision pour) dépréciation de créance dès lors que cet accroissement est seulement éventuel (D. adm. 4 E-3342, n° 19). Cette position est d'autant plus rigoureuse que, même éventuel, l'accroissement de la valeur de la créance est imposable.
L'écart de conversion-passif est immédiatement imposable (CGI, art. 38-4), il est donc réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A, ligne WQ (D. adm. précitée, n° 16).

II. En cas de perte latente de change
La conversion à la clôture fait apparaître une perte latente et la créance douteuse avait déjà fait l'objet d'une dépréciation lors de l'exercice précédent. Dans ce cas, le montant brut de la créance ayant été réduit par la constatation de la perte latente, la **dépréciation initialement constituée** est à **reprendre en résultat** (au compte 78174) jusqu'à concurrence du montant brut de

la créance revalorisée. Cette reprise est **compensée** par la constitution d'une provision pour risque de change (de caractère financier).

Exemple

Exemple Créance de 100 dépréciée l'exercice précédent en totalité.
Conversion à la clôture de l'exercice : perte latente de 20 portée dans le poste « Ecart de conversion-actif ».
La dépréciation de 100 est reprise pour 20, le montant brut de la créance n'étant plus que de 80.
Une provision pour risque de change de 20 est créée (correspondant à la perte latente portée dans le poste Ecart de conversion-actif). L'impact sur le résultat comptable est neutre (reprise de provision pour créance douteuse de 20 et dotation aux provisions pour risque de change de 20).

Fiscalement, L'impact sur le résultat est également neutre dès lors que les retraitements extra-comptables suivants sont effectués sur l'imprimé n° 2058-A (D. adm. 4 E-3342, n° 8 et 12) :

- déduction de l'écart de conversion actif (ligne XG),

- réintégration de la dotation à la provision pour perte de change (ligne WQ).

Remarque
Couverture de change ne figurant pas au bilan : on notera que cette **solution** est **inapplicable dans ce cas** (la reprise de dépréciation pour créances douteuses n'étant pas compensée par une dotation aux provisions pour risques). Il convient alors, à notre avis, d'utiliser la seconde solution (conversion limitée à la partie saine).

Conversion limitée à la partie saine de la créance

2084-2

Cette solution (qui est utilisée par certaines grandes entreprises) apparaît comme la plus logique et traduisant au mieux la réalité. En effet, en cas de variation du cours, l'entreprise ne peut considérer avoir un gain (ou une perte) latent sur un montant qu'elle a considéré comme non récupérable. En outre, cette solution propose un **traitement comptable unique** des créances douteuses libellées en monnaies étrangères, qu'il y ait **gain ou perte** latent de change. Enfin, elle s'avère **plus simple** puisqu'elle limite le nombre d'écritures.

Remarque
Conversion de la totalité de la créance : la solution qui consisterait à convertir la totalité de la créance et à constituer à due concurrence une dépréciation pour créance douteuse par prélèvement sur le compte écart-passif ne nous paraît pas compatible avec les règles comptables de constitution des provisions.

Exemple

Exemple Créance sur vente de 100 D constatée lorsque 1 D = 2,00.
A la clôture de l'exercice cette créance est dépréciée pour 70 % de son montant et 1 D = 2,5.

Suite de l'exemple pour l'exercice (n + 1) : La créance ne semble recouvrable qu'à 10 % (et non plus à 30 %) et le cours de la devise D est à 3.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1730.

Incidence des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

2085

Principe

Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes (C. com. art. L 123-20, al. 3). Selon l'OEC (Rec. Principes comptables n° 1.12), **en principe,** une variation du cours des monnaies survenant après la clôture d'un exercice doit être considérée comme une circonstance nouvelle, apparaissant au moment où elle se produit : elle ne doit donc **pas influencer l'établissement des comptes.** Sur l'information à donner en annexe, voir n° 2830. **Ce principe doit être nuancé** dans les cas suivants :

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1726.

Créances et dettes à court terme libellées en monnaies subissant une dépréciation constante

Les échéances à long terme ne sont pas abordées par la Rec. OEC qui indique qu'il convient de ne pas déroger au principe général et donc de se limiter au cours de clôture.

Le principe de prudence voudrait, s'il est patent qu'une créance à court terme est libellée en monnaie « fondante » et qu'une perte de change significative sera enregistrée lors de l'encaissement de cette créance, qu'une provision soit comptabilisée. Une telle provision apparaît nécessaire si les **conditions** suivantes sont remplies :

- le risque de change n'a pas fait l'objet d'une couverture à terme ;

- l'évolution passée du taux de change montre à l'évidence que la monnaie étrangère baisse régulièrement et de façon sensible ;

- cette tendance est confirmée après la date de clôture de l'exercice et jusqu'à la date où sont arrêtés les comptes annuels ;

- il est retenu un taux raisonnable, qui ne soit pas inférieur au taux en vigueur à la date de réalisation de cette créance ou, si la créance n'est pas échue à la date où sont arrêtés les comptes annuels, un taux qui ne soit pas inférieur au taux officiel à cette date.

Fiscalement, La provision qui serait constituée pour faire face par avance à des variations de change postérieures à la date de clôture de l'exercice ne saurait être déductible (Rép. de la Malène, AN 26 juin 1974, p. 2963 et D. adm. 4 E-213, n° 2).

Pour des raisons de prudence, on ne doit pas tenir compte des gains potentiels sur ce type de monnaie, sauf si, en même temps, l'entreprise possède des dettes libellées aussi en monnaies « fondantes ». Auquel cas, il semble que l'on puisse limiter la constatation des provisions à due concurrence des gains potentiels, en application de la position globale de change (voir n° 2083-3).

Variations erratiques des taux de change à la date de la clôture de l'exercice

Il peut arriver que la date de clôture coïncide avec une variation brutale et momentanée du taux de change. Une perte ou gain de change pourrait alors être comptabilisé dans un exercice et annulé dans les premiers jours de l'exercice suivant. Dans ce cas, il convient, dans le choix du taux de change à retenir, de faire abstraction de cette variation temporaire brutale. Pour ce faire, les **conditions** suivantes devraient être remplies :

- la fluctuation est importante et a lieu quelques jours avant la date de clôture de l'exercice ;

- la hausse (ou la baisse) se trouve annulée dans les premiers jours suivant la clôture de l'exercice ;

- l'évolution du taux de change jusqu'à la date de publication des comptes annuels montre, à l'évidence, que cette variation brutale et momentanée n'était pas l'amorce d'une tendance nouvelle.

Créances et dettes couvertes par des contrats de couverture à terme

Un contrat de couverture à terme ayant pour objet de limiter à un montant connu la perte sur dettes ou créances libellées en monnaie étrangère, la fluctuation des monnaies n'aura pas d'incidence sur ces créances et dettes (voir n° 2083-1).

Dénouement d'une opération connu avant l'arrêté des comptes

A notre avis (ce cas n'est pas prévu par la Rec. OEC précitée), l'évaluation de la provision pour risque de change doit tenir compte du cours définitif connu à la date d'arrêté (toutes les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes devant être retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ; voir n° 2577-3) si celui-ci se situe entre le cours retenu initialement et le cours de clôture. Ce **cours définitif** peut provenir d'un encaissement, d'un décaissement ou bien de la prise d'une couverture.

Liquidités et exigibilités immédiates en devises

2086

Ces liquidités et exigibilités immédiates en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change au comptant (PCG, art. 342-7) et les **écarts de conversion** sont compris dans le résultat de l'exercice au compte 666 **« Pertes de change »** ou 766 **« Gains de change »** (PCG, art. 446/66 et 447/76).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-4).

Toutefois, à notre avis, si le compte bancaire en devises est uniquement affecté à la gestion de contrats spécifiques (ingénierie par exemple : règlements des fournisseurs et encaissements des clients dans la même devise) et est **isolé en comptabilité comme un compte bloqué,** il paraît possible de déroger au PCG, les décaissements et les encaissements futurs constituant une sorte de couverture de la perte de change.
Ainsi, les écarts de conversion ne seraient pas enregistrés en résultat mais apparaîtraient au bilan, et justifieraient l'absence d'une provision comme en cas de couverture ne fixant pas le cours de la monnaie étrangère à l'échéance (voir n° 2083-1).

Avances et acomptes reçus ou versés en monnaies étrangères

Principe

2089

Leur valeur d'entrée étant un montant définitif (voir n° 2081-1), à la clôture de l'exercice, ils n'ont **pas** à être **réestimés.**

Avances consolidables en monnaies étrangères consenties à des filiales

2089-1

Comptabilisées en « créances rattachées à des participations » comme avances consolidables, elles peuvent être traitées, à notre avis :
- soit comme des **avances versées** (à fonds perdus) : dans ce cas, elles ne sont pas réestimées (voir n° 2089) ;
- soit comme des **créances** (prêt) : dans ce cas, elles sont réestimées selon la règle générale (voir n° 1945 s.).

Tel est également, à notre avis, le cas d'avances consenties à une filiale récemment créée et encore déficitaire, mais vouée ultérieurement à réaliser des profits, même si l'avance est destinée à rester en permanence dans la société.

En cas d'**incorporation** de ces avances au **capital,** c'est en principe le cours du jour de l'augmentation de capital qui est retenu (voir n° 1918-4).

Intérêts courus sur emprunts (ou prêts) en monnaies étrangères

2090

Le principal est :

- enregistré au cours du jour de l'opération ;

- converti à la clôture en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change (PCG, art. 342-5). La variation entre le cours du jour de l'opération et le cours de clôture est inscrite en écarts de conversion (voir n° 2082).

Les intérêts courus à la clôture de l'exercice sont, à notre avis, en l'absence de précisions des organismes compétents :

- calculés en monnaie locale et enregistrés en résultat financier sur la base du cours de change moyen de l'exercice (les intérêts s'acquérant au jour le jour) ;

- le solde au bilan étant ensuite converti sur la base du cours de change à la clôture en contrepartie d'écarts de conversion.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat ; les pertes latentes entraînent, en revanche, une provision pour risque, sauf cas exceptionnel et justifié de compensation (voir n° 2083 s.)

Section 3 Schémas usuels de comptabilisation

I. Opérations courantes

(chèques, caisse, effets, virements, concours bancaires)

Utilisation du compte caisse

Sur le compte 515 « Caisses du Trésor », voir n° 2099-1.

2099

Le compte « Caisse » (compte 53 ; voir sous-comptes n° 7005) est débité du montant des espèces encaissées par l'entreprise. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul (PCG, art. 445/53).

En ce qui concerne le compte « Caisse » créditeur, voir n° 2235.

Caisse en euros

La tenue du journal de caisse présente certaines difficultés dans les **petits commerces de détail,** du fait que :

- les ventes au comptant ne font pas l'objet de factures (voir n° 663 s.) ;

- les règlements en sont effectués soit en espèces, soit par chèque bancaire ou postal ;

- certains exploitants puisent dans leur caisse pour effectuer des dépenses personnelles.

Aussi l'OEC (Les diligences normales en matière de travail comptable, p. 186 s., Congrès 1963) a-t-il estimé qu'« il est préférable de supprimer la tenue d'un compte dont les mouvements et la sincérité du solde sont invérifiables, plutôt que d'enregistrer des opérations sujettes à caution ou même d'en exiger, en cas d'anomalie, la reconstitution arbitraire » et de le remplacer par l'utilisation du compte **108 « Compte de l'exploitant »** s'il n'existe pas de préposé responsable chargé de la caisse ou, d'une façon plus générale, si la réalité de la comptabilisation des opérations au comptant peut être mise en doute.

Fiscalement, L'Administration s'est **opposée à cette substitution,** estimant que les entreprises ne peuvent se dispenser de tenir le compte « Caisse » prévu par le Plan comptable général et les plans comptables professionnels (Comité fiscal de la mission d'organisation administrative).
Le compte « Caisse » doit retracer fidèlement les opérations d'encaissement ou de paiement effectuées en espèces pour les besoins de l'entreprise. L'encaissement ou le règlement par la trésorerie privée de certaines recettes et dépenses de l'entreprise sans que le compte courant de l'exploitant soit affecté, l'existence de prélèvements ou de versements en caisse non comptabilisés sont des éléments de nature à mettre en cause la sincérité de la comptabilité présentée (Rép. Descaves, AN 3 novembre 1986, p. 4030).

Caisse en monnaies étrangères

Ces monnaies sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours connu à la date :

- de leur **réception** (valeur d'entrée),

- de **clôture de l'exercice** (valeur au bilan), la différence avec la valeur d'entrée constituant un gain de change ou une perte de change,

- de leur **cession** (valeur de sortie), la différence avec la valeur d'entrée constituant un gain de change ou une perte de change.

Autres comptes de « Caisse »

2099-1

Le compte 515 **« Caisses » du Trésor et des établissements publics** regroupe les comptes ouverts auprès des organismes publics autres que ceux ayant la nature d'établissements de crédit : Caisse des dépôts et consignation, Trésorerie générale...

La Caisse d'épargne est un établissement de crédit (compte 512).

Les opérations bancaires courantes (n° 2100 s.) doivent être enregistrées à la date d'opération et non pas à la date de valeur. En effet, cette dernière ne peut être retenue car elle ne correspond pas à une date comptable. En ce sens les différents arrêts rendus par la Cour de cassation, voir n° 2101.
Le tableau ci-après récapitule opération par opération la date à laquelle elles doivent être comptabilisées :

Opérations concernées	Date d'enregistrement comptable [1]
Chèques reçus	Réception de l'avis de crédit de la banque
Virements reçus	Réception de l'avis de crédit de la banque
Paiements reçus par carte de crédit	Réception de l'avis de crédit de la banque
Virements internes entre comptes bancaires de l'entreprise	Première écriture enregistrée : lors de l'émission de l'ordre de virement Seconde écriture : lors de la réception de l'avis de crédit de la banque
Emission du chèque	Emission de chèques
Virement émis	Ordre de virement
Effets à payer	Pour les lettres de change : lors de l'acceptation Pour les billets à ordre : lors de la remise
Effets à recevoir	Pour les billets à ordre : lors de la réception Pour les lettres de change : lors de l'acceptation par le client
Effets remis à l'escompte	Réception de l'avis de crédit de la banque
Effets remis à l'encaissement	Réception de l'avis de crédit de la banque
(1) La date de valeur de l'opération n'est à retenir dans aucun cas. La date de valeur ne doit pas être confondue avec les dates auxquelles les opérations entrent en compte (dates d'opération). Les dates de valeur correspondent à **un délai technique effectif pour les banques** (différé de livraison dû à des considérations techniques n° 4793 de l'Ouvrage Banques). En France, d'une banque à l'autre les pratiques diffèrent en matière de date de valeur.	

Enregistrement des chèques et virements reçus

Chèques reçus

2100

Un chèque doit être considéré comme encaissé lors de sa **remise** à la banque, l'inscription en compte par cette dernière n'étant que la régularisation comptable d'une remise antérieure (CA de Paris, 7 novembre 1977). En recevant un chèque avec mandat de le recouvrer, le banquier devient débiteur de son montant sous condition suspensive de son encaissement.
Le règlement est réputé réalisé à la date à laquelle les fonds sont mis, par le client, à la disposition du bénéficiaire ou de son subrogé (C. com. art. L. 441-3).

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Berest, AN 14 janvier 1980, p. 82).

Pour des raisons pratiques (notamment afin de faciliter les rapprochements entre la comptabilité et les relevés bancaires), ils sont, en principe, enregistrés de la manière suivante (voir PCG, art. 445/51) :

- enregistrement du montant du chèque dans le compte 5112 « Chèques à encaisser » lors de la **réception du chèque** ;

- enregistrement au débit du compte 512 « Banques » lors de la **réception** de l'**avis de crédit.**

En conséquence :

1. Les chèques remis à l'encaissement et ceux déjà reçus et non encore remis à l'encaissement figurent au compte 5112 « Chèques à encaisser ». Le solde de ce compte devrait correspondre essentiellement aux chèques remis à l'encaissement. En revanche, si tel n'était pas le cas, il conviendrait, à notre avis :

- lorsque les chèques ont été conservés en raison de délais dus à l'organisation de l'entreprise, de scinder le compte 5112 en deux sous-comptes « Chèques en caisse » et « Chèques remis à l'encaissement » ;

- lorsque les chèques sont conservés volontairement à la suite d'un accord avec le tireur, de les comptabiliser dans un sous-compte du compte 411, par exemple : « Clients-chèques à remise différée ».

2. L'enregistrement direct du montant du chèque au débit du compte « Banque » lors de sa réception n'est en principe pas correct. Le compte « Chèques à encaisser » et le compte « Banques » sont regroupés sur une **ligne unique au bilan** : « Disponibilités ».

Chèques de caution reçus

2100-1

Si l'entreprise n'a pas l'intention de les encaisser, à notre avis, ils perdent leur caractère d'instrument de paiement et ne peuvent figurer à l'actif parmi les « Disponibilités ». Ils correspondent à une **garantie reçue** : c'est pratiquement un aval. Ces chèques ne doivent **pas,** à notre avis, être **comptabilisés.**

En revanche, si leur importance le justifie pour les besoins internes de gestion et/ou les besoins externes d'information financière, ils peuvent être suivis dans les **comptes spéciaux parmi les engagements reçus** (par exemple compte 8027 « Chèques de caution reçus »), leur montant pouvant être donné dans l'annexe.

Chèque impayé

2100-2

I. Chèque sans provision
Lorsque le chèque reçu du client se révèle sans provision, le compte 5112 « Chèques à encaisser » est crédité par le débit du compte « Client » ou « Débiteur » concerné. Il nous paraît utile de créer un compte particulier « Clients-chèques impayés » (dans une subdivision du compte 416 « Clients douteux ») afin de contrôler le bon déroulement de la procédure de recouvrement.

Le fait qu'un chèque soit sans provision ne permet pas (voir n° 592 s.) de considérer que la créance est irrécouvrable avec les conséquences que cela entraîne.

Les **frais de poursuites en recouvrement** sont enregistrés, soit au compte de charges externes (services bancaires et assimilés), si l'entreprise les prend en charge, soit au compte du client.

II. Chèque volé
La créance correspondante est considérée (voir n° 592 s.) comme irrécouvrable avec toutes les conséquences que cela entraîne.

Virements reçus

2101

Ils sont enregistrés à la réception de l'avis de crédit de la banque.

La date de l'ordre de virement du débiteur retenue pour l'enregistrement du virement chez le débiteur (voir n° 2104) n'est donc pas retenue chez le créancier. En effet, même stipulé irrévocable, un ordre de virement est toujours révocable tant qu'il n'a pas été exécuté. Dès lors, le règlement n'est réputé réalisé qu'à la date à laquelle les fonds sont mis, par le client, à la disposition du bénéficiaire ou de son subrogé (C. com. art. L 441-3).

En revanche, le virement vaut paiement dès réception des fonds par le banquier, sans attendre l'inscription de son montant au compte du bénéficiaire (Cass. com. 3 février 2009, n° 06-21.184).

En ce qui concerne la date d'inscription du virement au compte du bénéficiaire, les dates de crédit ou débit ne peuvent être différées ou avancées par l'établissement de crédit invoquant un système de valeur, qu'il s'agisse :

- de virements (Cass. com. 6 avril 1993, n° 1006 P, 27 juin 1995, n° 1381 P et Rép. Deniau, AN 16 février 1998, p. 883),

- ou même d'autres opérations en compte courant (autres que les remises de chèques en vue de leur encaissement : Cass. com. 15 octobre 1996, n° 1565 D), y compris pour le calcul d'intérêts (Cass. com. 10 janvier 1995, n° 76 P, 18 novembre 1997, n° 2276 D et 1er février 2000, n° 316 P).

Fiscalement, (Voir aussi n° 2100), lorsqu'une recette donne lieu à un paiement par virement bancaire ou postal, en pratique, la « date d'encaissement » se confond normalement avec la « date de l'opération » mentionnée sur l'extrait de compte (Rép. Poudonson, Sén. 28 juin 1979, p. 2423).

Lorsqu'une société a confié de l'argent à un **transporteur de fonds,** ce « virement de fonds » est à porter, à notre avis, au compte « Valeurs à l'encaissement » (dans une subdivision du compte 511), jusqu'à réception de l'avis de crédit de la banque.

Virements internes

2102

Les comptes de virements internes (compte 58) sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations aux termes desquelles ils doivent se trouver soldés. Ils sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse) et, plus généralement, de toute opération faisant l'objet d'un enregistrement dans un ou plusieurs journaux auxiliaires (PCG, art. 445/58).
Pour les **virements internes** entre comptes bancaires de l'entreprise, une première écriture est enregistrée à l'émission de l'ordre de virement à la banque A et la seconde est enregistrée à la réception de l'avis de crédit de la banque B.

Exemple

Exemple Virement de 1 000 de la banque A à la banque B.

Pour la présentation au bilan, l'éventuel solde du compte 58 résultant du décalage entre les dates d'enregistrement dans les deux comptes est maintenu dans le compte « Banques » (Rép. Liot, Sén., 9 juin 1967, p. 616).

Enregistrement des chèques et virements émis

Emission des chèques

2103

Les chèques sont crédités, dès l'émission, au compte de banque par le débit du compte de tiers concerné (cf. PCG, art. 444/40).

Chèques émis non encaissés

2103-1

Délai de présentation d'un chèque
Un chèque émis et payable en France métropolitaine doit être **présenté au paiement,** en principe, dans un délai de huit jours. Un chèque émis hors de la France métropolitaine et payable en France métropolitaine doit l'être dans un délai soit de vingt jours, soit de soixante-dix jours, selon que le lieu de l'émission se trouve situé en **Europe** et dans un pays riverain de la Méditerranée ou hors d'**Europe** ; le point de départ de ces délais est la date d'émission portée sur le chèque (décret-loi du 30 octobre 1935, art. 29, al. 1, 2, 3 et 4).
Mais il peut être **présenté à l'encaissement** et payé **au-delà** du délai de présentation, jusqu'à un an à compter de l'expiration de ce dernier (loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, art. 25 modifiant décret-loi du 30 octobre 1935, art. 52), du moment qu'il est provisionné (décret précité, art. 32, al. 1). Le porteur du chèque qui a laissé passer le délai de présentation et qui se trouve devant une absence de provision, n'en conserve pas moins les recours nés de l'obligation d'origine (décret-loi précité, art. 62).

Lorsque des chèques émis n'ont pas été encaissés par les bénéficiaires dans le délai de présentation, à notre avis :

- le montant ne peut être extourné, le chèque pouvant être, à tout moment, présenté et la provision (au sens bancaire) doit être maintenue ;

- lorsque l'entreprise estime, avec prudence, que le chèque ne sera pas présenté, le compte « Banque » est débité par le crédit du compte du créancier concerné (extourne de l'écriture passée à la création du chèque) ;

- enfin si éventuellement, l'entreprise estime, avec prudence, que le créancier ne se prévaudra pas de sa créance, elle peut l'annuler par le crédit du compte de résultat (compte 758 « Produits divers de gestion courante » ou compte 7788 « Produits exceptionnels divers »).

Virements émis

2104

Les virements émis sont crédités, à leur date d'émission, au compte de banque par le débit du compte de tiers concerné. En effet, l'ordre de virement, à l'initiative de l'entreprise, est la seule matérialisation de l'opération au cours de laquelle l'entreprise s'engage à mettre à disposition des fonds au bénéfice du créancier (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, EC 2003-70, p. 664).

En revanche, la date de l'ordre de virement du débiteur n'est pas celle qui est retenue pour l'enregistrement du virement reçu chez le créancier (voir n° 2101).

Carte de crédit

2105

I. Paiement reçu d'un client par carte de crédit
La contrepartie de la vente est, à notre avis, portée :

- pour la somme qui reviendra finalement à l'entreprise, dans une subdivision du compte 511 « Valeurs à l'encaissement » (exemple : « Cartes de crédit à encaisser »), jusqu'à l'avis de crédit de la banque ;

- pour le montant de la commission que la banque prélèvera, au débit du compte 627 « Services bancaires » (voir n° 857).

Les entreprises qui le souhaitent peuvent **également,** à notre avis, **maintenir en créances clients,** jusqu'à la date du crédit par la banque, les montants ayant fait l'objet d'un paiement par carte de crédit.

II. Paiement versé à un fournisseur par carte de crédit
La contrepartie de l'achat est, à notre avis, portée dans une subdivision du compte 512 « Banques » (exemple : « Cartes de crédit en attente de débit »), jusqu'à l'avis de débit de la banque.

Effets à payer

2106

Rattachés aux comptes « Fournisseurs », ils sont crédités (PCG, art. 444/40) lors de leur **acceptation** (lettre de change) **ou** de leur **remise** (billet à ordre) au compte 403 « Fournisseurs - Effets à payer » (ou 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer ») par le débit du compte 401 « Fournisseurs » (ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »).
Les **billets de fonds** sont également enregistrés dans ces comptes.
A la **clôture de l'exercice,** à notre avis, conformément à la notion d'échéance immédiate fournie par le PCG 82 (p. I. 34, voir n° 2055) :

- les effets à échéance immédiate sont virés au compte « Banque » ;

- les autres effets sont compris dans le compte « Effets à payer ».

Effets à recevoir

Effets en portefeuille

2108

Rattachés aux comptes « Clients » (ou du débiteur concerné), ils sont (PCG, art. 444/41) débités lors de leur **réception** (billets à ordre) ou lors de leur **acceptation** par les clients (lettres de change) au compte **413 « Clients - Effets à recevoir »** (ou à une subdivision à créer du compte débiteur) par le crédit du compte 411 « Clients » (ou du compte débiteur).

I. Une société qui, à la clôture de son exercice, a des effets en portefeuille, **peut-elle constituer une provision pour frais d'escompte ?**
A notre avis, il n'est pas possible de constituer une telle provision dans la mesure où, à la clôture :

- l'entreprise n'a pas l'obligation de supporter ces frais, les effets n'étant pas encore escomptés (PCG, art. 312-1) ;

- même si l'entreprise a une obligation d'escompter, du fait, par exemple, de la signature d'une convention d'escompte, les frais trouvent une contrepartie dans le concours de trésorerie de la banque postérieur à la clôture.

II. Peut-elle constituer une provision pour actualisation de créances à court terme ? Sur le plan comptable, la doctrine est partagée (voir n° 2079-2).

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a écarté par deux fois la déductibilité d'une provision :

- pour **actualisation d'effets** à 60 ou 90 jours, si la société ne fait état d'aucun risque de non-recouvrement ou d'avoir à consentir des réductions de prix (CE 29 juillet 1983, n° 39012) ;

- au titre de la **dépréciation** qui affecterait la **valeur nominale** de ces traites en raison du délai intervenant avant l'encaissement effectif des sommes correspondantes, dès lors qu'il s'agit de **créances à court terme** dont la cession avant leur date d'échéance et pour un montant inférieur à leur valeur nominale est improbable (CE 2 juin 1986, n° 56143).

Effets remis à l'escompte

2108-1

La remise à l'escompte d'effets est une opération de mobilisation par laquelle le banquier met à la disposition de son client, titulaire d'une créance commerciale matérialisée par un effet de commerce, le montant de cette créance moins sa rémunération (intérêt), moyennant transmission de la propriété de l'effet de commerce.

Ils sont (PCG, art. 444/41 et 445/51) virés au compte 5114 « Effets à l'escompte » qui sera lui-même crédité lorsque l'avis de crédit de la banque aura été reçu par le débit :

- d'un compte de banque,

- de comptes de charges pour les frais (voir ci-après).

Effets escomptés

2108-2

Ils n'apparaissent plus au bilan, la comptabilité des **engagements** enregistrant (PCG, art. 448/80) :

- au débit, le montant des créances escomptées non échues (compte 8024) ;

- au crédit, le montant des effets circulant sous l'endos de l'entreprise correspondant au financement obtenu (compte 8014).

Ce traitement aboutit à supprimer de l'actif les effets à recevoir escomptés non échus. Une autre solution, meilleure à notre avis, aurait consisté à les maintenir au compte 413 (une subdivision « Effets escomptés » permettant de les suivre), et de constater l'escompte au crédit du compte 519 « Concours bancaires courants » (une subdivision particulière pouvant lui être attribuée).

Une information concernant les effets escomptés non échus doit être fournie en annexe (PCG, art. 531-4/1 ; voir n° 2710-1).

Les écritures d'annulation de ces engagements sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de lettre de change relevé magnétique, voir n° 2118.

Les **frais d'escompte** constituent, à notre avis, des **charges** de l'exercice au cours duquel la remise à l'escompte a lieu à enregistrer au compte 661 « Intérêts bancaires et sur opération de financement (escompte, ...) ». En effet, le PCG (art. 448/80) traite l'escompte comme une cession, les effets disparaissant du bilan ; aussi, tous les frais entraînés par l'escompte d'effets constituent, comme pour toute cession d'éléments d'actifs, des charges de l'exercice au cours duquel la remise à l'escompte a lieu.

Le bulletin CNCC (n° 43, septembre 1981, EC 81-30, p. 397) considère cette pratique comme prudente et non critiquable si elle est appliquée de façon constante.

Fiscalement, Il y a lieu de distinguer (Rép. Patriat, AN 2 novembre 1987, p. 6056 ; D. adm. 4 C-522, n° 3 et 4 ; CE 1er juin 2001, n° 157650 et n° 194699) :
- la fraction des frais d'escompte correspondant à la rémunération du service bancaire, qui est **déductible en totalité** sur l'exercice de la remise des effets à l'escompte (comme en comptabilité),
- et la quote-part des frais d'escompte correspondant à des intérêts précomptés lors de la remise à l'escompte, déductible, en qualité de charge financière, selon la règle du couru.

Remarque
Position fiscale discutable : nous ne partageons pas cette position fiscale.
En effet, la comptabilisation, selon le PCG (art. 444/41), « à l'échéance de l'effet **ou** à la date de l'escompte » :

- ne vise pas la date à laquelle les frais d'escompte sont comptabilisés mais celle à laquelle un crédit peut être porté au compte 413 (c'est-à-dire soit lors de l'encaissement de l'effet resté en portefeuille soit lors de sa remise à l'escompte) ;

- ne laisse en fait aucun choix possible pour la date d'enregistrement des frais d'escompte : ceux-ci doivent être comptabilisés lors de la remise à l'escompte.

En outre, il n'existe que 2 solutions possibles :

- soit l'escompte est une cession, et tous les frais sont des frais de cession constatés immédiatement,

- soit l'escompte est une opération de financement, et les créances restent à l'actif et les frais traités comme des intérêts.

La solution intermédiaire, imaginée sur le plan fiscal, n'existe pas, à savoir : traiter le principal comme une cession (sortie de la créance de l'actif) et les frais liés comme une opération de financement (étalement des frais comme des intérêts). **En conséquence, en pratique,** la règle comptable doit être appliquée (tous les frais et intérêts en charge) et la quote-part d'intérêts relative aux exercices suivants doit être **réintégrée fiscalement** sur l'imprimé n° 2058-A (et non portée en charges constatées d'avance).
Les retraitements extra-comptables suivants sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A :

- au titre de l'exercice de remise à l'escompte, réintégration (ligne WQ) de la quote-part d'intérêts précomptés se rapportant aux exercices suivant celui de la remise à l'escompte ;

- au titre des exercices suivant celui de la remise à l'escompte, déduction extra-comptable (ligne XG) de la quote-part d'intérêts se rapportant à l'exercice.

Sur l'impossibilité de constituer une provision pour escompte, voir n° 2108.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit, pour non-paiement ou toute autre cause (notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet), le remboursement du crédit d'escompte entraîne (PCG, art. 444/41 et 448/80) :
- au bilan, une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur, et le rétablissement à l'actif de la créance initiale (et, le cas échéant, la constitution d'une dépréciation à concurrence du montant de la perte probable) ;
- dans les engagements, la contre-passation des écritures d'engagement afférentes à l'effet retourné.
Dans le cas où le remettant reçoit un avis de non-paiement et que l'établissement de crédit conserve l'effet, les écritures ne sont pas nécessairement contrepassées dans les comptes de cet établissement. S'il y a contrepassation, l'opération symétrique est effectuée dans les comptes de l'entité. En l'absence de contre-passation, une provision pour risques est constituée par l'entreprise (PCG, art. 444/41).
Dans le cas de l'escompte avec recours, en cas d'impayé, le banquier peut se retourner contre l'entreprise mais uniquement à l'échéance de l'effet.

Rappel : Dans le contexte français, on peut distinguer plusieurs autres formes de mobilisations de créances :

- la mobilisation Loi Dailly, voir n° 2115,

- le crédit de mobilisation de créances commerciales, voir n° 2117,

- la mobilisation de créances nées à l'exportation, voir n° 2178,

- l'affacturage avec subrogation, voir n° 2210,

- la cession à un organisme de titrisation, voir n° 2215.

Sur les divergences entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS » 2008, n° 8210 s. et Mémento IFRS n° 51050.

Effets remis à l'encaissement

2108-3

Ils sont (PCG, art. 445/51) virés au compte 5113 « Effets à l'encaissement » qui sera lui-même soldé par le débit d'un compte de banque et d'un compte de frais (6275 « Frais sur effets ») à la réception de l'avis de crédit.

Juridiquement, Le règlement est réputé réalisé à la date à laquelle les fonds sont mis, par le client, à disposition du bénéficiaire ou de son subrogé (C. com. art. L 441-3).

Présentation à l'actif du bilan Selon le passage des comptes aux postes, indiqué dans le PCG, le compte 5113 figure à l'actif sous la rubrique **« Disponibilités ».**
A notre avis (confirmé par Bull. CNCC n° 109, mars 1998, EC 97-137, p. 83 s.), seuls les effets remis à l'encaissement avant la clôture de l'exercice **dont l'échéance concerne l'exercice** peuvent être considérés comme des « disponibilités » (cf. la définition de ce terme par le PCG 82, p. I.34 qui considère comme telles « toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en

espèces pour le montant nominal » ; voir n° 2055). Si l'échéance concerne l'exercice suivant, ils doivent (Bull. mars 1998 précité) être reclassés parmi les « Créances », sauf s'ils ne présentent pas un caractère significatif par rapport au poste « Disponibilités ».

Effets impayés

2108-4

Pour les effets escomptés, voir n° 2108-2.

Selon le guide comptable professionnel des entreprises à commerces multiples (sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.), le traitement d'un impayé diffère selon que la traite initiale est renouvelée ou pas :

- **si la traite initiale est renouvelée,** elle est maintenue au compte « Effets à recevoir » augmentée le cas échéant d'intérêts de retard et de frais de renouvellement ;

- **si la traite initiale n'est pas renouvelée,** son montant majoré des frais bancaires est débité au compte du client intéressé, par le crédit du compte 413 « Clients - Effets à recevoir ». En même temps, une provision est constituée en fonction des probabilités de récupération.

Virement commercial (VCOM)

2109

Il s'agit d'un fichier (language EDIFACT) contenant des ordres de paiement (qui peuvent être à des échéances différentes). Il est mobilisable et est constitutif d'un mandat.

A notre avis, le traitement comptable est le suivant :
- Lors de l'envoi du fichier de virement à la banque, le **client** débite le compte 401 « Fournisseurs » par le crédit d'une sous-division du compte 403 « Fournisseurs - Effets à payer » (par exemple 4031 « Virements à payer »). A l'échéance, ce compte est débité par le crédit d'un compte de banque.

Le bulletin CNCC (n° 132, décembre 2003, EC 2003-70, p. 664) qui considère que les virements émis (voir n° 2105) doivent être enregistrés à leur date d'émission, ne remet pas en cause, à notre avis, ce traitement comptable.

- Lors de la réception de l'information de paiement provenant de la banque du client, le **fournisseur** crédite le compte 411 « Clients » par le débit d'une sous-division du compte 413 « Clients - Effets à recevoir » (par exemple 4131 « Virements à recevoir »). A l'échéance, ce compte est crédité par le débit d'un compte de banque.

Escompte en compte

2110

Il s'agit d'une pratique (assez rarement accordée) par laquelle le banquier qui a reçu des effets à l'encaissement autorise son client remettant à disposer, en tout ou partie, de leur montant sans attendre leur échéance. Dans cette opération, il y a transfert au banquier de la propriété de l'effet, mais paiement différé et, si nécessaire, autorisation de découvert par le banquier. A notre avis, le schéma comptable est le suivant :



Les comptes 5115 et 5116 (que nous proposons) nous paraissent pouvoir être présentés au bilan dans les disponibilités (compte tenu de la définition qui était donnée par le PCG 82, p. I.34 ; voir n° 2055) pour leur **solde compensé** (soit dans notre exemple 20).

Paiement par inscription à un compte courant

2112

Lorsque des opérations sont réglées par inscription au crédit du compte courant des bénéficiaires, la **date d'encaissement** de la recette à retenir dans la comptabilité de ces derniers est celle de l'**inscription au compte courant.** C'est en effet à ce moment que la disponibilité des sommes concernées leur est transférée (Rép. Liot, Sén. 25 mai 1973, p. 450 et Rép. Poudonson, Sén. 28 juin 1979, p. 2423).

Sur la notion de « compte courant », voir n° 2201.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 J-1221, n° 8). En conséquence, l'associé détenteur du compte courant est imposable sur ces sommes dès leur inscription, indépendamment de leur prélèvement effectif (CE 29 septembre 1982, n° 22688), sauf s'il peut prouver qu'il n'a pas été en mesure de disposer de ces sommes du fait d'une impossibilité juridique (ex. : clause de blocage) ou financière (CAA Paris 8 avril 1999, n° 96-2747 rendu définitif par CE (na) 24 novembre 1999, n° 208381) (voir également pour les dividendes, n° 2993 et 3003).

Enregistrement au compte « Banques »

(compte 512)

2113

Pour chaque compte bancaire dont elle est titulaire, l'entreprise utilise une subdivision du compte 512 « Banques ». **Aucune compensation** ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur (PCG, art. 445/51).

Remarques

1. Comptes « reflet » utilisés en cas de centralisation de trésorerie au sein des groupes Dans le cadre de conventions de trésorerie, la remontée automatique de la trésorerie d'une filiale peut être réalisée en utilisant un compte « miroir » afin de ne pas polluer le compte bancaire de fonctionnement de la filiale de ces opérations de centralisation. Dans ce cas, la CNCC a estimé que le compte bancaire de fonctionnement et le compte « reflet » doivent être compensés et le solde net doit être présenté au bilan des filiales s'il est prévu une fusion définitive des deux comptes (compte bancaire de fonctionnement et compte « reflet ») en cas de résiliation du contrat avec la banque ou d'exclusion d'une filiale de la convention (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EC 2010-54, p. 689 s.).

2. Licéité de la fusion des comptes bancaires de sociétés d'un même groupe Chaque compte ouvert au nom de chacune des sociétés devant être considéré à tout moment comme la garantie et la provision du solde du compte ouvert aux autres, il convient de déterminer si chacune de ces sociétés retire un avantage de cette fusion. Dans la négative, il y aurait un abus de biens sociaux dans chaque société défavorisée qui serait particulièrement caractérisé si les sociétés n'avaient aucun lien en capital mais uniquement des dirigeants communs (Bull. CNCC n° 44, décembre 1981, EJ 81-148, p. 509).

Le bilan ne doit enregistrer à la clôture de l'exercice que **les opérations constatées à cette date.** La pratique qui consiste à anticiper les encaissements reçus au début de l'exercice suivant, pour améliorer la présentation du bilan en y faisant figurer des disponibilités supérieures à la réalité, est à proscrire. En effet, une telle manoeuvre peut être considérée comme une publication de faits faux, si le bilan a subi des modifications qui, sans changer le résultat final, ont cependant pour effet de soustraire au public la connaissance exacte de la véritable situation de la société.

Pour la comptabilisation des opérations courantes, voir n° 2100 s.
Pour la tenue en monnaie nationale des comptes bancaires en devises, voir n° 2191 s.
Pour la présentation des comptes débiteurs et créditeurs au bilan, voir n° 2276.
Pour l'importance du rapprochement bancaire, voir n° 2240, et ses conséquences comptables en cas de chèques émis non encaissés, voir n° 2103-1.

Les **crédits de trésorerie** (facilités de caisse, découverts) ne donnent lieu à aucun enregistrement ; ils sont constatés par un solde créditeur du compte 512.

Cession ou nantissement de créances professionnelles

2114

Articles L 313-23 à L 313-29 et L 313-35 du Code monétaire et financier.
Voir Mémento Droit commercial n° 41250 s.

En l'absence de position des organismes compétents, nous proposons le traitement suivant :

Cession de créances professionnelles (Mobilisation loi Dailly)

2115

Le bordereau n'est pas un engagement de payer, mais un instrument de transfert de propriété des créances. La cession de créance, même à titre de garantie, opère transfert de propriété (C. mon. fin. art. L 313-24) et devient opposable aux tiers à la date apposée sur le bordereau sans autre formalité (C. mon. fin. art. L 313-27).

Lorsque la créance n'est pas cédée à titre de garantie, le transfert de propriété à la banque cessionnaire est définitif (Cass. 1e civ. 19 septembre 2007, n° 1018 F-PB).

Ce transfert entraîne leur suppression au bilan de l'entreprise cédante ; mais il est souhaitable de fournir en annexe une information sur le montant non encore recouvré (comme sur les effets escomptés non encore échus).

La sortie des créances mobilisées du bilan de l'entreprise cédante a été confirmée par la CNCC dans les modalités d'application de la recommandation COB/CB sur les montages déconsolidants et sorties d'actifs (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, p. 493).

Les **frais** entraînés par la cession (commission et intérêts à courir jusqu'à l'échéance) constituent, à notre avis, des **charges** de l'exercice au cours duquel la cession a lieu. Ils sont à enregistrer au compte 661 « Intérêts bancaires et sur opération de financement (escompte, ...) ». En effet, la cession de créances n'étant pas considérée comme une opération de financement mais comme une véritable cession, tous les frais liés constituent, à notre avis, comme pour toute cession d'éléments d'actifs, des charges de l'exercice au cours duquel la cession a lieu.
Sur le plan pratique, il convient, à notre avis, de suivre ces opérations de la manière suivante en comptabilité :

I. Lorsque leur **recouvrement** est effectué **par** l'**entreprise cédante,** il est nécessaire, pour des raisons pratiques, de conserver l'inscription des créances aux comptes clients (compte 4111), ce qui peut être obtenu en enregistrant la cession par le crédit d'une subdivision particulière du compte (par exemple 4116 « Créances professionnelles cédées ») pour la valeur nominale des créances, le débit étant inscrit aux comptes 512 « Banques » et 6616 « Intérêts bancaires ».

Pour l'établissement du bilan, les soldes des comptes 4111 et 4116 sont compensés.

Selon que la banque inscrit ces opérations au **compte bancaire** de l'entreprise **ou** à un **compte spécial,** les écritures sont différentes.

Exemple Créances cédées 100, retenue de garantie 20 (frais non compris par simplification).

II. Lorsque leur **recouvrement** est effectué par l'**établissement de crédit** cessionnaire, les comptes 4111 et 4116 nous paraissent également devoir être utilisés ; puis ils sont soldés l'un par l'autre lors de la réception de l'avis de la banque.

Exemple Reprise de l'exemple précédent.

Rappel : dans le contexte français, on peut distinguer plusieurs autres formes de mobilisation de créances :

- l'escompte avec ou sans recours, voir n° 2108-2 ;

- l'affacturage avec subrogation, voir n° 2210 ;

- la cession à un organisme de titrisation, voir n° 2215 ;

- le crédit de mobilisation de créances commerciales, voir n° 2117 ;

- la mobilisation de créances nées à l'exportation, voir n° 2178.

Sur les divergences entre les règles françaises et les normes IFRS sur la décomptabilisation des créances commerciales, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8210 s. et Mémento IFRS n° 51055.

Cession à titre de garantie

2115-1

Une entreprise possédant des créances peut les céder à des établissements de crédit afin d'apporter une garantie et d'obtenir en contrepartie des facilités de trésorerie, emprunts, etc. Cette cession s'effectue dans le cadre de la loi « Dailly ». Plusieurs questions se posent :

I. Entraîne-t-elle le transfert de propriété de la créance à l'établissement de crédit cessionnaire ?
La cession de créance, même à titre de garantie, opérant transfert de propriété (C. mon. fin. art. L 313-24 précité), la **créance cédée disparaît** de l'actif, **mais s'y substitue une créance sur la banque** cessionnaire (en ce sens également, Bull. CNCC, n° 59, septembre 1985, EC 85-44, p. 388 s.).

Sur le traitement comptable des frais sur cessions de créances « Loi Dailly », voir remarque au n° 2108-2.
La créance est transférée de manière temporaire au profit de la banque cessionnaire qui doit restituer la créance au cédant une fois que la garantie ainsi consentie est devenue sans objet (Cass. com. 22 novembre 2005, n° 1485). La créance restituée se substitue alors à la créance sur la banque cessionnaire (Bull. CNCC n° 59 précité).

II. Où comptabiliser la créance sur la banque cessionnaire ?
A notre avis, si l'entreprise entend utiliser la créance sur l'établissement de crédit :

a. Pour obtenir un droit à financement permanent, il est possible de comptabiliser celle-ci dans un sous-compte du compte « Banques » (512xx), qui figure **au bilan parmi les disponibilités.**

En effet, cette créance constitue alors un « droit de tirage » sur la banque permettant de bénéficier immédiatement d'un crédit auprès de la banque ; elle répond donc, à notre avis, à la définition générale des liquidités-disponibilités qui était fournie par le PCG 82 (p. I. 34) : « espèces ou valeurs assimilables à des espèces et, d'une manière générale, toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont **immédiatement convertibles** en espèces pour leur montant nominal (disponibilités) ». Voir n° 2055.

Ainsi, **bien qu'aucun crédit n'ait été accordé,** la définition des « disponibilités » fournie par le PCG permet d'**accroître immédiatement la trésorerie** sur le plan comptable.
Lorsque le crédit est accordé, un virement est effectué à l'intérieur du poste « Banques » entre le compte ordinaire « 512 » et le compte « 512xx, Droit de tirage ».

Cette écriture n'a **aucune incidence** sur la présentation du **bilan.**

b. Pour garantir un emprunt à plus long terme cette créance devrait figurer à l'actif, à notre avis, en **immobilisations financières** et être maintenue à l'actif pendant la durée de vie de l'emprunt (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-08, p. 753 s.).

Tel est le cas, par exemple, d'une cession de créance :

- de « Carry back » à titre de garantie permettant d'obtenir de la banque cessionnaire le report d'échéance d'emprunts (Bull. CNCC précité) ;

- destinée à garantir l'obtention d'un emprunt et à assurer son remboursement ; si la créance cédée est recouvrée par ou pour le compte de l'établissement de crédit, elle sera imputée sur le crédit à l'échéance de celui-ci.

III. Quelles sont les informations à fournir dans l'annexe ?
Selon le bulletin CNCC (n° 96, décembre 1994, EC 94-08, p. 753 s.), l'annexe doit mentionner au titre des engagements donnés :

- dans tous les cas, le montant de la **créance cédée** (en ce sens également, Bull. CNCC n° 59, septembre 1985, EC 85-44, p. 388 s.),

- dans le cas où l'opération a pour objectif un financement à plus long terme (par exemple, un report d'échéance d'emprunts), le montant garanti de la dette en principal, intérêts, commissions, frais et accessoires.

Mobilisation de créances futures

2115-2

I. Cession de créances futures sous forme d'escompte
(la banque obtient la propriété des créances) Lors de la cession Dailly de créances futures (factures à établir dans le cadre d'un contrat à long terme par exemple), la créance sur la banque est comptabilisée en contrepartie d'une **dette financière** (Position du CNC du 5 mars 2009 relative au traitement comptable applicable aux cessions de créances futures dans le cadre de contrats de PPP, § 3.1). Pour plus de détails sur les PPP, voir n° 4140 à 4142.

En effet, ces cessions étant des opérations de financement, et non pas de réelles opérations de cession, elles ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net. Il n'y a donc pas de créances acquises qui puissent donner lieu à un produit.

La créance sur la banque est soldée lors du versement des fonds par la banque. La dette financière est soldée au fur et à mesure de la naissance effective des créances ayant été cédées.

Tel est le cas également des titrisations de créances futures (modalités d'application de la recommandation COB/CB sur les montages déconsolidants et sorties d'actifs, publiées au Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, p. 493).

Exemple

Exemple 1 Créances futures cédées 100, encaissement par l'opérateur. Par simplification, les créances sont cédées pour leur valeur nominale (pas de marge de cession, pas d'actualisation des créances...).




Exemple 2 Créances futures cédées 100, encaissement par la banque.


Fiscalement, Il en est de même pour les cessions de créances futures (cessions escompte ou cessions à titre de garantie) résultant de contrats de partenariat public-privé, celles-ci ne générant aucune augmentation d'actif net imposable (Loi de finances rectificative pour 2009, art. 85 III). La provision réglementée, qui a pu être antérieurement comptabilisée en application de l'article 39 quinquies I du CGI afin de compenser la variation d'actif net fiscal résultant de la cession, doit être rapportée au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2009. En conséquence, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A déposé au titre de cet exercice :

- si l'entreprise choisit de reprendre comptablement la provision (reprise imposable fiscalement) : elle peut, à notre avis, déduire (ligne XG) l'augmentation d'actif net réintégrée fiscalement au titre de l'exercice de cession de la créance ;

- si l'entreprise choisit de déposer une liasse rectificative au titre de 2008 (annulation de l'imposition de la variation d'actif net et réintégration de la provision comptabilisée), la reprise de provision correspondante est déduite extra-comptablement en ligne WU.

Il devrait, à notre avis, en être également de même pour les autres cas de cessions de créances futures, sous réserve de confirmation par l'Administration fiscale.

II. Cession de créances futures à titre de garantie (la banque obtient un droit à percevoir le paiement des créances) La cession de créances futures ne donne lieu à aucune écriture comptable. En revanche, une **information en annexe** doit être fournie au titre des engagements hors bilan (Position du CNC du 5 mars 2009 précitée, § 3.2).

Nantissement de créances professionnelles

2116

L'entreprise conserve la propriété de la créance, mais l'établissement de crédit peut également demander qu'elle lui soit réglée. Elle fait donc figurer à son bilan ses factures clients non réglées et sa dette envers l'établissement de crédit. De plus, le nantissement constitue un engagement de garantie donné à mentionner en annexe (voir n° 2711).

I. Lorsqu'il y a **recouvrement par l'entreprise qui a nanti la créance,** le crédit accordé constitue, à notre avis, un concours bancaire courant, une subdivision particulière pouvant lui être réservée (par exemple 5194 « Crédits garantis par des créances professionnelles ») ; le nantissement est compris dans les engagements donnés.



Exemple Reprise de l'exemple précédent

II. Lorsque le recouvrement est effectué **par l'établissement de crédit** bénéficiaire du nantissement, outre la constatation de l'engagement donné, l'entreprise solde les comptes 4111 et 5194 l'un par l'autre.

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent

Crédit de mobilisation de créances commerciales (CMCC)

2117

Rappel : dans le contexte français, outre le crédit de mobilisation de créances commerciales, on peut distinguer plusieurs autres formes de mobilisations de créances :

- l'escompte avec ou sans recours, voir n° 2108-2,
- la mobilisation loi Dailly, voir n° 2115,
- la mobilisation de créances nées à l'exportation, voir n° 2178,
- l'affacturage avec subrogation, voir n° 2210,
- la cession à un organisme de titrisation, voir n° 2215.

A la différence de l'escompte en particulier, le procédé de CMCC (prévu aux articles L 313-36 à L 313-41 du Code monétaire et financier) regroupe plusieurs créances de l'entreprise dans un seul billet : l'entreprise qui possède des créances sur ses clients, constatées par des factures, souscrit un billet à l'ordre de sa banque (qui est escompté par la banque).

Ces billets à ordre sont crédités au compte 5191 « Crédit de mobilisation de créances commerciales (CMCC) » par le débit des comptes 512 « Banques », 661 « Charges d'intérêts » et 627 « Services bancaires ». Les intérêts courus sont inscrits dans une subdivision du compte 519 (PCG, art. 445/51).
A l'échéance de chaque billet, le compte 5191 est soldé par le crédit du compte de banque.

Escompte de lettre de change relevé (LCR) magnétique

2118

Juridiquement, A notre avis (en ce sens également Bull. CNCC n° 94, juin 1994, EC 93-17, p. 322 s.), la rédaction de l'article C. com. L 511-1 implique que le support d'une lettre de change est nécessairement un support papier. Le changement de nature de ce support contre un support magnétique transforme la nature de l'opération, lui faisant quitter le domaine du droit cambiaire pour celui du crédit bancaire de droit commun. En revanche, il n'en est pas de même pour une traite normale, l'effet escompté ne constituant pas un crédit bancaire.

Il en résulte, à notre avis, l'enregistrement de la LCR magnétique suivant :

En cas de traite sur support papier, voir n° 2108-2.

Fiscalement, La nature juridique différente de l'escompte sur papier (opération cambiaire) et sur support magnétique (opération de crédit) ne devrait pas avoir pour effet de modifier les règles de déductibilité des agios et commissions liés à cette opération. Ainsi, ces charges sont, à notre avis, déductibles dans les conditions de droit commun, voir n° 2108-2.

Warrants

2119

Compte tenu de leur caractère strictement financier, les warrants ne sont pas, à notre avis, à rattacher aux créances et aux dettes comme les effets (solution également retenue par le Guide comptable des sucreries ; voir n° 295). Ils sont donc à comptabiliser, à notre avis, dans une subdivision :

- du compte 517 « Autres organismes financiers », pour les warrants à recevoir,

- du compte 519 « Concours bancaires courants ».

Crédits divers

2120

Sont à comptabiliser, à notre avis, dans une subdivision du compte 519 « Concours bancaires courants » :

- les crédits de campagne,

Solution retenue par le Guide comptable des industries et du commerce du bétail et de la viande.

- les crédits spot,

- les crédits de préfinancement export.

II. Emprunts et prêts

Définition

2123

Les définitions, qui figuraient dans le PCG 82, n'ont pas été reprises dans l'actuel PCG. Toutefois, en l'absence de définitions nouvelles et sur la base de la réécriture du PCG à droit quasi constant (voir n° 227 s.), il nous paraît utile de les rappeler :

- **Emprunts** (p. I.30) : Expression comptable de la dette résultant de l'octroi de prêts remboursables à terme (les concours bancaires courants n'en font pas partie) ; dans une optique fonctionnelle les emprunts participent, concurremment avec les capitaux propres, à la couverture des besoins de financement durable de l'entreprise.

- **Prêts** (p. II.31) : Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'entreprise s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps (y compris billets de fonds).

A. Règles générales de comptabilisation

Classement comptable

2124

Les **emprunts** sont enregistrés au compte 16 « Emprunts et dettes assimilées » (PCG, art. 441/16).

Voir liste des comptes du PCG n° 7001.
Voir table alphabétique pour chaque type d'emprunt à « Emprunts ».

Les **prêts** sont enregistrés au compte 27 « Autres immobilisations financières » (PCG, art. 442/27).

Voir liste des comptes du PCG n° 7002.
Voir table alphabétique pour chaque type de prêt à « Prêts ».

En ce qui concerne les intérêts liés aux emprunts et aux prêts, voir n° 2220 s.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7950.

Comptabilisation de la dette ou de la créance

2125

Elle comporte les particularités suivantes :

Date d'enregistrement des prêts et emprunts

2125-1

Seuls le **décaissement** et l'**encaissement** peuvent constituer le fait générateur de l'**enregistrement comptable.**

La **signature de contrats** de prêts et d'emprunts n'entraîne pas, à notre avis, l'inscription à l'actif et au passif des montants à verser ou à recevoir. En revanche, elle crée des **engagements financiers** à mentionner, le cas échéant, en annexe. Tel est également le cas de

la **marge non utilisée d'un crédit confirmé** : le montant du crédit non réalisé ou celui de la fraction non utilisée ne doit pas figurer au bilan. Il est, en revanche, souhaitable qu'il soit signalé dans les engagements réciproques exceptionnels à la rubrique « Emprunts obtenus non encore encaissés ». Voir n° 2710-2.

Remarque
Autre solution : certains estiment au contraire que la signature de contrats entraîne une inscription à l'actif et au passif. Cette solution ne peut, à notre avis, se concevoir que si le compte « banques » n'est pas mouvementé, car tant que le décaissement ou l'encaissement n'est pas intervenu, il n'est pas possible d'augmenter ou de réduire le montant des disponibilités (au sens du PCG ; voir n° 2055) figurant à l'actif du bilan. Ainsi, il **paraît possible de constater, dès la signature** d'un prêt ou d'un emprunt, l'écriture suivante :

- le prêt à l'actif et une dette sur la banque (au compte 164 « Emprunt auprès des établissements de crédits) ;

- ou l'emprunt au passif et une créance sur la banque (au compte 2748 « Autres prêts »).

En conséquence, **même si une écriture est passée avant le décaissement ou l'encaissement,** celle-ci ne peut modifier, à notre avis :

- ni le fonds de roulement de l'entreprise,

- ni la trésorerie de l'entreprise.

Cas particulier des emprunts constituant une émission de titres (obligations, bons de souscription, billets de trésorerie, TSDI, etc.)
En général (voir exemple pour les obligations n° 2127), ils sont comptabilisés au fur et à mesure des souscriptions, c'est-à-dire comme les emprunts bancaires à la date de leur encaissement.
Toutefois, à notre avis, s'agissant de titres, et par analogie avec la comptabilisation des augmentations de capital (voir n° 3168), il peut être possible de faire figurer au passif des émissions non encore souscrites à condition qu'une garantie de bonne fin existe, la contrepartie de l'émission étant alors enregistrée en créances à recevoir (et non dans les disponibilités) et que cette comptabilisation fasse l'objet d'une mention dans l'annexe.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7681.

Dissociation entre le principal et les intérêts

2125-2

Seul le principal de la dette (ou de la créance) doit figurer au bilan.

Cependant, le total des intérêts à acquitter (ou à recevoir) au cours des exercices futurs, jusqu'à complet remboursement de la dette (ou de la créance), peut être inscrit hors bilan (en annexe) dans le relevé des « engagements réciproques exceptionnels » (Avis OEC n° 24). Il n'est donc pas prévu (par exemple pour un emprunt) de porter au passif du bilan le montant de la dette comprenant le total des sommes empruntées (principal) et des intérêts, la contrepartie de ces derniers étant alors portée en « charges constatées d'avance » à l'actif.

Bien entendu, les intérêts courus sont à porter au bilan (voir n° 2220 s.) et rattachés, pour la présentation au bilan, aux prêts et emprunts concernés (voir n° 2277).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7975.

Modalités d'application de cette dissociation (emprunts)

2125-3

L'OEC (Avis n° 24) rappelle que les entreprises doivent systématiquement demander aux banques et établissements financiers **communication** du **plan d'amortissement des crédits** dont elles bénéficient ; si un tel tableau ne peut être obtenu, la règle de la répartition financière qui ventile les agios proportionnellement au capital restant dû est utilisée. La **répartition linéaire simple,** qui introduit dans chaque échéance une fraction égale d'agios, doit de toute façon être **exclue.**

Exemple

Exemple Une entreprise a emprunté 100 et doit rembourser chaque année, pendant cinq ans, 24 (principal et intérêts). En l'absence d'un plan d'amortissement, le montant total des intérêts, soit 20, ne doit pas être étalé linéairement, mais de la

manière suivante : la somme des capitaux à rembourser à la fin de chaque année s'élève à 100 + 80 + 60 + 40 + 20 = 300. Les intérêts à imputer à chaque exercice s'élèvent à :

exercice 1	20 × (100/300)	6,67
exercice 2	20 × (80/300)	5,33
exercice 3	20 × (60/300)	4
exercice 4	20 × (40/300)	2,67
exercice 5	20 × (20/300)	1,33
		20

Sur la comptabilisation des intérêts en cas d'**annuités progressives** prévues dans le plan d'amortissement, voir n° 2220-3.

Frais d'émission d'emprunts

2126

Ces frais peuvent être (PCG, art. 361-3) :

- **soit** maintenus **en charges pour la totalité** dans l'exercice où ils sont exposés (voir ci-après I) ;

- **soit répartis sur la durée de l'emprunt** (voir ci-après II), méthode préférentielle selon le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés (voir n° 361-2).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7964 (étalement) et 6450 (incidence sur l'incorporation des coûts d'emprunts dans le coût d'entrée des actifs éligibles).

Fiscalement, Les frais et charges se rapportant aux emprunts peuvent, au choix de la société (CGI, art. 39-1-1° quater ; BOI 4 A-13-05, n° 49) :
- être intégralement déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont exposés,
- ou être répartis sur la durée de l'emprunt soit par fractions égales, soit au prorata de la rémunération courue au cours de l'exercice. Le traitement fiscal applicable dépend de la comptabilisation retenue (voir ci-après I. et II. et Mémento Fiscal n° 8780).

I. Comptabilisation des frais d'émission en charges
Ils sont à comptabiliser au compte 6272 « Commissions et frais sur émissions d'emprunts » (ces frais constituent des services bancaires et non des charges financières).

Fiscalement, Ces frais sont alors immédiatement déductibles (BOI 4 C-3-95, n° 5 ; D. adm. 4 C-2342, n° 3).

Remarques

1. Frais engagés avant la mise en place de l'emprunt En l'absence de précision des textes, à notre avis, dès lors qu'il est certain que l'emprunt sera mis en place, les frais devraient pouvoir être comptabilisés en compte 4816. Ils ne seront toutefois amortis qu'à partir du moment où l'emprunt sera effectivement mis en place.

2. Impossibilité d'inclure les frais d'émission inscrits en charge dans les coûts d'emprunt incorporables au coût d'entrée des actifs Voir n° 1410-3.

II. Etalement comptable des frais d'émission

a. Comptabilisation des frais d'émission Selon le PCG (art. 444/48) :

- en cours d'exercice, ils sont également comptabilisés, en principe, au compte 6272,

- en fin d'exercice, afin de pouvoir être étalés, ces frais sont transférés au compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » par le crédit du compte 791 « Transfert de charges d'exploitation ».

Fiscalement, (CGI A III, art. 2 D ; BOI 4 C-3-95, n° 6 ; D. adm. 4 C-2342, n° 5 et BOI 4 A-13-05, n° 49), la passation d'une seule écriture de ce type pour un emprunt donné vaut formulation irrévocable de l'option pour l'ensemble des emprunts émis durant la période de deux ans (durée de l'option) à compter du premier jour de l'exercice concerné.
Dès lors que l'option pour l'étalement prévue à l'article 39-1-1° quater du CGI est exercée, les frais ne peuvent être déduits immédiatement et doivent être étalés pour tous les emprunts émis pendant la durée de l'option.

Remarques

1. Montant à transférer A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.42), c'est la **totalité** de la charge qu'il faut transférer et non pas le montant net reporté sur les exercices ultérieurs. En effet, le transfert de la charge totale permet de faire apparaître pour tous les exercices concernés le même montant de dotation aux amortissements.

2. Opération d'acquisition combinant une augmentation de capital (pour honorer une OPE), une offre publique de rachat et un emprunt Voir n° 1832-1 II. Remarque 3.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7966.

b. Nature des frais pouvant être inscrits à l'actif

Fiscalement, Les frais d'émission d'emprunt sont définis comme les frais de publicité pour les emprunts nécessitant un appel public à l'épargne (sur la suppression de cette notion voir n° 5059) et les diverses commissions dues aux intermédiaires financiers (BOI 4 A-13-05, n° 49 ; D. adm. 4 C-2342, n° 2). L'Administration admet toutefois de se référer à la définition comptable des frais d'émission d'emprunt (BOI 4 A-13-05, n° 48 et 49) et en particulier aux précisions apportées par l'avis CU CNC n° 2006-A (BOI 4 H-I-08, n° 14).

1. Frais bancaires facturés lors de la mise en place d'un emprunt Le PCG ne définit pas les « frais d'émission d'emprunts ». Selon l'avis CU CNC n° 2006-A du 7 juin 2006 (§ 3.2) (confirmant Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, EC 2005-48, p. 507), les frais bancaires facturés à l'occasion de la mise en place d'un emprunt, **qu'il s'agisse d'un emprunt obligataire ou d'un emprunt bancaire** « classique », peuvent être assimilés à des frais d'émission d'emprunt et étalés à la **double condition** suivante :

- ces frais doivent couvrir exclusivement la rémunération de la banque dans le cadre de la mise en place d'un financement, à l'exclusion de toute autre prestation qui pourrait avoir été rendue par la banque par ailleurs ;

- l'inclusion de ces frais dans le calcul du **taux d'intérêt effectif** de l'emprunt mis en place **ne doit pas conduire à un taux manifestement hors marché.**

Remarque
Coût financier effectif : le coût financier effectif correspond à la charge annuelle d'intérêts majorée de la quote-part de commission prise en charge sur l'exercice. Ainsi, pour que l'étalement soit possible, il faut bénéficier d'un taux d'intérêt facial plus avantageux que celui du marché. Cette condition est à apprécier, à notre avis :

- dette par dette (le cas échéant, en affectant les frais au prorata des différentes dettes),

- à la date de conclusion de l'emprunt,

- et en fonction d'une durée d'étalement qui ne peut excéder celle de l'emprunt.

Si le taux effectif est supérieur au taux du marché, la partie des frais conduisant à dépasser le taux du marché ne doit pas être activée, mais doit être inscrite en charges.

2. Honoraires de prestataires extérieurs facturés lors de l'émission d'un emprunt Selon le bulletin CNCC (n° 113, mars 1999, EC 98-74, p. 165), peuvent être inscrits au compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » non seulement les honoraires des intermédiaires financiers, mais aussi tous les honoraires des prestataires extérieurs à l'entreprise (notamment honoraires d'audit comptable, juridique et fiscal) dont les services semblent avoir conditionné la réussite même de l'opération d'émission d'**emprunts obligataires.** A notre avis, cette position est à étendre aux **emprunts bancaires** « classiques ».

3. Frais bancaires et autres honoraires facturés lors de la renégociation d'un emprunt En cas de renégociation d'emprunts entre prêteurs et emprunteurs existants à des conditions ne conduisant pas à modifier la dette existante de manière substantielle (sur cette notion, voir n° 2137-2), les frais de renégociation constituent, à notre avis, un complément de frais d'émission de l'emprunt d'origine (de la même manière que la soulte versée à l'occasion du rachat d'un emprunt obligataire, voir n° 2137-2). Ces frais peuvent donc être activés dans les mêmes conditions que les frais d'émission initiaux (voir ci-avant 1). En particulier, leur prise en compte dans le calcul du taux d'intérêt effectif de l'emprunt renégocié ne doit pas conduire à un taux manifestement hors marché.

En général, en cas de renégociation forcée (rupture de covenant notamment), les frais de renégociation ne devraient pas être activés. En effet, dans ces circonstances, les conditions de négociation sont rarement favorables et conduisent souvent à un taux hors marché.

En cas de renégociation d'emprunts avec changement de prêteurs ou à des conditions conduisant à modifier substantiellement la dette existante, cette dernière devrait, à notre avis, être considérée comme éteinte. Dans ce cas :

- les frais relatifs à la dette éteinte sont constatés immédiatement en charges (voir 4. ci-après) ;

- les frais relatifs au nouvel emprunt suivent le traitement général des frais d'émission.

A défaut de pouvoir distinguer les frais relatifs à la dette éteinte et ceux relatifs à la nouvelle dette, tous les frais de renégociation sont, à notre avis, à comptabiliser en charges.

4. Prime d'émission En cas d'émission d'obligations au-dessus du pair, la prime d'émission peut être affectée à l'amortissement des frais d'émission et ainsi venir réduire le montant à amortir (voir n° 2129).

c. Amortissement des frais d'émission des emprunts

1. Durée d'étalement. Elle doit être égale à celle de l'emprunt (PCG, art. 361-3) et ne peut en aucun cas être inférieure.

2. Mode d'étalement. Selon le PCG (art. 361-3) :

- la répartition devrait être effectuée, en principe, en fonction des caractéristiques de l'emprunt (« d'une manière appropriée ») ;

- mais l'étalement linéaire est possible si les modalités appropriées indiquées ci-avant donnent un résultat proche.

Fiscalement, Lorsque l'option pour l'étalement est exercée, l'entreprise peut pour chaque émission choisir entre la répartition linéaire des frais et la répartition au prorata de la rémunération courue (BOI 4 C-3-95, n° 10 ; D. adm. 4 C-2342, n° 7). Selon l'Administration, lorsque l'entreprise choisit l'étalement linéaire, aucun prorata temporis n'est appliqué en cas d'émission en cours d'exercice (BOI 4 C-3-95, n° 11 ; D. adm. 4 C-2342, n° 8).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7965.

3. Comptabilisation des charges d'étalement (ou d'amortissement). Dès l'exercice d'émission et les exercices suivants, la charge résultant de l'étalement des frais d'émission d'emprunts est constatée au débit du compte 6812 « dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » par le crédit du compte 4813.

Remarque

Montant net à la clôture : l'« amortissement », qui se fait directement au crédit du compte « Charges à répartir » et non par l'intermédiaire d'un compte d'amortissement serait justifié par le fait qu'il constate non une dépréciation mais l'étalement d'une charge sur plusieurs exercices. Ainsi seul le **montant net** du compte « Charges à répartir » est significatif (au contraire des frais d'établissement qui font partie des immobilisations).

Fiscalement, Cette dotation est déductible (CGI, art. 39-1-1° quater).

Sur la possibilité d'incorporer les dotations **dans le coût d'entrée des actifs,** voir n° 1410-3. Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7967.

4. En cas d'extinction de la dette avant son terme Les frais d'émission non encore amortis ne peuvent être maintenus à l'actif et sont donc à inscrire en charges en totalité.

Tel est le cas, par exemple :

- lors du remboursement anticipé de la dette,

- lorsque la dette devient immédiatement exigible du fait notamment de la rupture de covenant et dès lors qu'il est probable que cette dette ne sera pas renégociée. Sur le traitement, dans ce cas, des frais de renégociation, voir ci-avant b.3.

Fiscalement, Les frais d'émission comptabilisés en charges suite à l'extinction de la dette sont, à notre avis, déductibles fiscalement ; en ce sens, la doctrine administrative applicable en cas de remboursement anticipé ou de restructuration d'un emprunt (D. adm. 4 C-2342, n° 12).

d. Cas particulier d'un emprunt obligataire remboursable ou convertible en actions

1. Lors de l'émission de l'emprunt obligataire Les frais d'émission ne peuvent être inscrits à l'actif au compte 2013 « Frais d'augmentation de capital », la réalisation de l'augmentation de capital n'ayant pas encore eu lieu. Ces frais doivent donc être traités comptablement comme des frais d'émission d'emprunt, c'est-à-dire soit constatés en charges, soit inscrits à l'actif en charges à répartir et étalés (Bull. CNCC n° 113 précité).

2. Lors de la conversion des obligations ou du remboursement en actions Dans l'hypothèse où l'entreprise a opté pour l'inscription en charges à répartir lors de l'émission, la partie non amortie des frais d'émission d'emprunt peut être assimilée à des frais d'augmentation de capital. Il convient, dans ce cas, de leur appliquer le même traitement comptable (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, EC 2002-64, p. 611 et n° 113, mars 1999, EC 98-74, p. 165) ; voir n° 2327.

Remarque
Frais d'émission initialement constatés en charges : dans ce cas, aucune inscription rétroactive à l'actif ni imputation sur la prime d'émission ne sont bien évidemment permises.

e. Information dans l'annexe. L'article C. com. R 123-189 prescrit que l'ensemble des comptes de régularisation doit faire l'objet d'une information explicite dans l'annexe.

Selon la recommandation du CNC (voir n° 368-2), cette information obligatoire ne doit en réalité être indiquée que si elle est **significative.** Il en résulte, en pratique, que les charges à répartir (frais d'émission des emprunts), présentant assurément un **caractère significatif,** sont à fournir systématiquement ; en effet, outre l'importance de leur montant traduisant le plus souvent des opérations majeures de l'entreprise telles que : productions déterminées à venir, acquisitions importantes d'immobilisations, émission d'emprunts, etc., la **décision d'étalement représente un choix** et une exception au principe de la prudence.

Le PCG 1982 (p. II.43) précisait que toute inscription au compte 481 doit être dûment motivée et en conformité avec la législation en vigueur. Même si cette prescription n'a pas été reprise, l'inscription de charges à l'actif doit, à notre avis, être justifiée s'agissant d'une **exception à la règle générale.**

Le PCG (art. 531-2/14) précise que les explications portent sur :

- leur nature : la catégorie des frais d'émission des emprunts peut être détaillée,

- leur montant,

- leur traitement [durée d'amortissement (ou d'étalement) des frais d'émission des emprunts].

Fiscalement, Voir n° 2373.

Rachat d'une dette avec décote

2126-1

Pour l'entreprise rachetant sa dette, la décote constitue un **produit** à comptabiliser dans le résultat de l'exercice de rachat. Ce produit correspond :

- d'une part, à l'actualisation de la dette ;

- et d'autre part, à la décote de marché obtenue [c'est-à-dire la différence entre la valeur actualisée de la dette (ou la valeur nominale si elle est inférieure) et sa valeur de rachat].

Fiscalement, Il en est de même (CE 7 juillet 2010, n° 308207). Le produit correspondant à la décote de marché (à l'exclusion donc de celui correspondant à l'actualisation de la dette) peut, sur option, être étalé sur les cinq exercices suivant celui du rachat, à condition notamment que (CGI, art. 39 quaterdecies 1 quinquies ; BOI 4 A-2-10) :

- le rachat soit intervenu entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2010 ;

- la dette concernée soit à moyen ou long terme, c'est-à-dire supérieure à un an ;

- l'emprunt ait été contracté à l'origine auprès d'un établissement de crédit, autre qu'une entreprise liée (au sens de l'article 39-12° du CGI ; sur cette notion, voir n° 1808) ;

- le rachat s'accompagne d'un véritable désendettement (ce qui suppose que le capital social à la clôture de l'exercice de rachat soit supérieur à celui constaté à l'ouverture, et que l'endettement à moyen et long terme soit inférieur de 10 % entre l'ouverture de l'exercice de rachat et sa clôture ainsi qu'à la clôture des 5 exercices suivants).

L'option pour l'étalement entraîne les retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058-A :

- au titre de l'exercice de rachat : déduction (ligne XG) de la décote de marché dont l'étalement est fiscalement admis ;

- au titre des 5 exercices suivant celui du rachat : réintégration (ligne WQ) d'1/5e de la décote imposable de manière étalée, majorée d'un intérêt correspondant à 0,6 %.

L'entreprise doit également joindre à ses déclarations de résultats un état de suivi, sur papier libre, détaillant par dette rachetée les fractions restant à étaler (BOI précité, n° 6).

En application de la méthode de l'impôt exigible, l'impôt correspondant à la partie étalée du produit n'a pas à être provisionné au cours de l'exercice de réalisation de la plus-value. En effet, il s'agit d'une charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs (PCG, art. 441/15). Une information doit cependant figurer en annexe au titre de la fiscalité latente (voir MC 2884-1).

Sur la possibilité de comptabiliser une provision pour impôt en application de la méthode de l'impôt différé, voir n° 2884-2.

B. Emprunts obligataires

Sur la définition des obligations, l'article C. com. L 228-38 renvoie à l'article C. mon. fin. L 213-5 : « les obligations sont des **titres négociables** qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale ». En ce qui concerne les autres **caractéristiques** et la **réglementation** de ces emprunts, voir Mémento Sociétés n° 71010.

Emprunts obligataires sans prime

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ces titres voir n° 1930.

2127

A notre avis :

I. Lors de l'**ouverture officielle de la souscription,** la dette de l'entreprise est constatée au compte 163 « Autres emprunts obligataires » (un sous-compte pouvant être utilisé pour chaque emprunt obligataire) par le débit d'un compte d'attente (par exemple 473 « Obligations à la souche »).

II. Lors de la **libération** des titres, la banque est débitée par le crédit du compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » (subdivision « Obligataires, compte de souscription »).

III. A la **clôture de l'exercice** :

- si toutes les obligations émises ont été souscrites et libérées, le compte 467 présente un solde identique et de sens contraire à celui du compte 473 ; ils sont soldés l'un par l'autre ;

- si toutes les obligations n'ont pas encore été souscrites, l'écriture précédente fait apparaître un solde débiteur du compte 473 « Obligations à la souche » pour le montant des titres non souscrits porté, à notre avis, en diminution du compte 163 « Autres emprunts obligataires ».

Voir toutefois, en cas de **garantie de bonne fin,** n° 2125-1.

Emprunts obligataires à prime

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ces titres voir n° 1930-1.

2128

La valeur de remboursement des obligations à prime est différente de leur valeur nominale, la différence constituant :

- soit une **prime d'émission,** si l'obligation a été émise **au-dessous du pair,** c'est-à-dire du prix nominal fixé ;

- soit une **prime de remboursement,** si l'obligation, **émise au pair,** est remboursable pour un montant plus élevé ;

- soit une **« double prime »** lorsqu'il y a cumul de la prime d'émission et de la prime de remboursement.

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit du compte 163 « Autres emprunts obligataires » (ou 161 « Emprunts obligataires convertibles ») pour leur **valeur totale,** primes de remboursement (ou autres primes) incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 **« Primes de remboursement des obligations »** qui figure en bas de l'actif, sous un poste distinct (PCG, art. 441/16).

Le PCG ne prévoit pas de comptes distincts pour la prime d'émission et pour la prime de remboursement proprement dite.



Exemple Prix d'émission : 98
Valeur nominale : 100
Valeur de remboursement : 110

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7970-2.

Amortissement des primes de remboursement

2128-1

(ou autres primes, voir n° 2128) :

I. Principe d'amortissement

a. Les primes sont amorties **systématiquement** sur la **durée de l'emprunt** (C. com. art. R 123-185), au choix selon les deux modalités possibles suivantes (PCG, art. 361-2) :

- en principe, au prorata des **intérêts courus** (« dégressif »),

Pour le calcul des intérêts courus, voir ci-après III.

- ou, par **fractions égales** au prorata de la durée de l'emprunt **quelle que soit la cadence de remboursement** (« linéaire »).

Ainsi, les primes peuvent être amorties selon deux méthodes (amortissement dégressif ou linéaire), mais lorsqu'une méthode a été choisie, elle devrait être adoptée pour tous les emprunts (dès lors que les circonstances et les caractéristiques sont similaires) et ne peut être modifiée au cours de l'amortissement.

Selon l'AMF (Bull. COB n° 375, décembre 2002 p. 2), la méthode de l'amortissement des primes au prorata des intérêts courus est préférable, puisqu'elle correspond mieux à la **logique financière** dans la plupart des cas. En effet, cette méthode traite dans le compte de résultat la **prime comme un supplément de charge d'intérêts,** en reliant son amortissement au capital dû.

b. Toutefois, les primes afférentes à la **fraction d'emprunts remboursée** ne peuvent en aucun cas être maintenues au bilan (C. com. art. R 123-185 et PCG, art. 361-2).

Ainsi, si les primes déjà remboursées sont plus importantes que l'amortissement pratiqué, un complément d'amortissement doit être effectué.

Fiscalement, Il convient de distinguer les situations suivantes :

1. Tous les emprunts émis après le 1er janvier **1984 et** ceux émis à compter du 1er janvier **1993** dont les **primes** de remboursement **n'excèdent pas 10 %** des sommes perçues par l'emprunteur : pour ces emprunts, les règles fiscales sont identiques aux règles comptables (D. adm. 4 C-533, n° 1 et 4 C-5341, n° 2).
Le choix d'une des deux modalités « d'amortissement » des primes (dégressif ou linéaire) constitue une décision de gestion ; il ne peut être modifié, pour un emprunt donné, au cours de la période de son remboursement (D. adm. 4 C-533, n° 4).

2. Emprunts émis à compter du 1er janvier **1993** dont les **primes** de remboursement **excèdent 10 %** des sommes perçues par l'emprunteur : pour ces emprunts, est déductible l'amortissement de la prime égal à sa fraction courue au cours de l'exercice, déterminée de manière actuarielle selon la méthode des intérêts composés (CGI, art. 39-1-1° ter), c'est-à-dire en appliquant le taux d'intérêt actuariel, calculé à la date d'émission de l'emprunt, à la totalité des sommes reçues par l'emprunteur lors de l'émission (D. adm. 4 C-5342, n° 2).
Ainsi pour les emprunts à forte prime de remboursement, les règles fiscales :

- ne laissent pas de choix au niveau de la méthode : intérêts courus uniquement ;

- imposent un calcul des intérêts courus selon la méthode actuarielle.

Pour la comptabilisation de ces amortissements, voir ci-après IV. Exemple de comptabilisation.
Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 3680-11.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7970-1.

II. Application pratique

a. Pour les emprunts émis **après le 1er janvier 1993 et** dont les **primes** de remboursement **n'excèdent pas 10 %** des sommes perçues par l'emprunteur, l'entreprise a le choix entre retenir un amortissement selon les intérêts courus ou linéaire ; en outre, si elle retient la méthode des intérêts courus, elle peut, en l'absence de définition comptable, appliquer le calcul qu'elle souhaite.

Fiscalement, C'est la méthode comptable choisie qui doit être retenue ; il n'y a ni réintégration ni déduction extra-comptable.

b. Pour les emprunts émis **après le 1er janvier 1993 et** dont les **primes** de remboursement **excèdent 10 %** des sommes perçues par l'emprunteur (cas notamment des emprunts à coupon zéro), l'entreprise a toujours le choix sur le plan comptable entre retenir un amortissement selon les intérêts courus ou un amortissement linéaire.

Fiscalement, Toutefois, le traitement est, dans ce cas, indépendant de la méthode retenue en comptabilité ; la règle fiscale impose une méthode unique : intérêts courus calculés selon la méthode des intérêts composés. Ce régime est détaillé dans l'instruction du 16 juillet 1993 (BOI 4 C-3-93). Pour un exemple, voir n° 2130-1.

C'est pourquoi, à notre avis, pour éviter toute divergence avec la fiscalité et la souplesse des règles comptables le permettant, il y a lieu, par simplification, de retenir sur le plan comptable la règle fiscale. Toutefois, si une méthode d'amortissement différente est retenue en comptabilité, des ajustements extra-comptables doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ ou XG) sur la durée de l'emprunt.

III. Présentation des différentes méthodes de calcul des intérêts courus

Exemple

Exemple

a. Calcul au prorata des intérêts courus. Les intérêts courus se calculent différemment selon que l'emprunt est remboursé en capital constant ou en annuités constantes.

1. Amortissement en capital constant : Emprunt remboursable en 10 ans, avec une prime de remboursement totale de 110 000.

2. Amortissement en annuités constantes : Un plan d'amortissement donne par annuité la décomposition entre les intérêts (qui diminuent) et le principal (qui augmente).
La dotation aux amortissements des primes de remboursement d'un exercice s'obtient par le rapport suivant : Montant initial des primes de remboursement × Intérêts de l'exercice / ∑ intérêts de l'emprunt

b. Calcul selon la méthode des intérêts composés. Ce calcul concerne essentiellement les emprunts à coupon zéro ou à coupon unique (voir n° 2130-1).
Mais il peut éventuellement être utilisé pour d'autres emprunts lorsqu'il n'y a pas de remboursement annuel (l'ensemble du remboursement étant prévu à l'échéance).

IV. Comptabilisation des amortissements des primes de remboursement
La dotation de l'exercice est inscrite au compte 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » (dotation **financière**) directement par le crédit du compte 169 (PCG, art. 441/16). Seul le montant net des primes apparaît au bilan.

Exemple

Exemple : Amortissement linéaire et remboursement non linéaire Emission le 1/1/n de 1 000 obligations d'une valeur nominale de 1 000 remboursables en deux fois : 50 % au bout de deux ans, et le reste au bout de 5 ans :

- prix d'émission : 995

- prix de remboursement : 1 050

- différence : 55 (prime de remboursement)

- frais d'émission : 10 (charge à répartir dans les mêmes conditions que la prime de remboursement, soit linéairement sur la durée de l'emprunt, 5 ans).

- Il est fait abstraction pour l'exemple des intérêts et l'emprunt est supposé immédiatement libéré (les comptes 467 et 473 ne sont pas utilisés pour ne pas alourdir l'exemple).

Emprunts obligataires : cas particuliers

Emission d'obligations au-dessus du pair

2129

Elle ne paraît pas interdite et existe en pratique (Bull. CNCC n° 12, décembre 1973, p. 533 s.), la prime de remboursement (différence entre la valeur de remboursement et le pair) étant enregistrée intégralement au compte 169 et la prime d'émission affectée à l'amortissement des frais d'émission.

Exemple

Exemple Emission de 1 000 obligations d'une valeur nominale de 100, prix d'émission 110, prix de remboursement 120, frais d'émission 15.

Dans le cas particulier où le prix d'émission est supérieur au prix de remboursement, l'écart après imputation sur les frais d'émission nous paraît constituer un produit constaté d'avance à étaler sur la durée de l'emprunt (selon les mêmes modalités qu'une prime de remboursement, voir n° 2128-1).
Par exemple : prix d'émission 110, nominal 100 et prix de remboursement 100.

Emprunts obligataires indexés

2130

Sur le traitement général des dettes indexées, voir n° 2078.

Sur la classification comptable chez le **détenteur** des obligations à prime, voir n° 1930-1.

Selon le Bulletin d'information du Conseil Supérieur de la Comptabilité n° 11, 1956, p. 6 s. (réponse de doctrine) :

- la **prime minimum** de remboursement **garantie,** qui sera payée aux échéances normales prévues, constitue un élément de la dette initiale inscrit en contrepartie au compte 169 « Primes de remboursement » (sur l'amortissement de la prime de remboursement, voir n° 2128-1) ;

- les **ajustements** du montant de la **prime** de remboursement résultant du jeu des index sont constatés, en plus ou en moins, au compte 169, dès que cela s'avère possible ;

- il paraît souhaitable d'enregistrer dans des sous-comptes distincts du compte 16 : la valeur nominale des titres, la prime de remboursement minimum garantie, les modifications de la prime résultant de l'indexation.

Emprunt à « coupon zéro »

2130-1

Ces obligations présentent deux caractéristiques :

- elles sont émises avec une très forte prime d'émission,

- mais, en contrepartie, elles sont remboursées à l'échéance à leur valeur nominale sans aucun paiement d'intérêts jusqu'à celle-ci.

Par exemple, une obligation de 1 000 émise à 500 est remboursée 1 000 dans 10 ans sans paiement d'intérêts pendant ces dix ans (ce qui correspond à un taux d'intérêt de 7,17 %, les intérêts étant considérés payés en une seule fois à l'échéance).

La différence entre le prix d'émission et la valeur nominale constitue une prime d'émission pouvant être assimilée financièrement à des intérêts capitalisés.

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** des obligations à prime, voir n° 1930-1.

Deux schémas de comptabilisation chez l'**émetteur** paraissent possibles selon l'analyse qui est faite de l'opération :

a. la prime d'émission est considérée comme une prime de remboursement. C'est la solution préconisée par le Bull. CNC (n° 57, 4e trimestre 1983), solution fondée sur la définition même de la prime de remboursement (différence entre le prix de souscription et le prix de remboursement). Dans ces conditions l'emprunt est enregistré dans le compte 163 pour sa valeur de remboursement (prix d'émission + prime de remboursement), la prime de remboursement étant portée au compte 169 (et figurant à l'actif du bilan).
Cette prime de remboursement (Bull. CNC précité) est à amortir de façon systématique selon un plan qui peut être établi, par exemple, d'après les stipulations contractuelles lorsqu'est prévu un calcul d'intérêts en cas de remboursement anticipé.

Sur l'amortissement des primes de remboursement, voir n° 2128-1.

b. la prime d'émission est assimilée à des intérêts capitalisés. L'emprunt est enregistré dans le compte 163 pour son prix d'émission. A la clôture de chaque exercice les intérêts courus sont portés en charge financière et en complément de la dette au passif.

Remarques
1. Deux solutions acceptables Compte tenu de l'aspect financier de ce type d'emprunt, les deux solutions nous paraissent acceptables (la première ayant pour inconvénient d'alourdir le ratio d'endettement par rapport à un emprunt de type classique) ; il paraîtrait donc utile, si cela est significatif, de fournir la méthode retenue dans l'annexe.
2. Charge financière Dans les deux cas la charge financière annuelle sera identique (l'amortissement de la prime de remboursement devant être, en principe, égal au montant des intérêts courus).
3. Pertes de change Ce type d'emprunt étant souvent souscrit à l'étranger (avec des échéances à 10 ou 12 ans) le CNC a estimé que les pertes de change pouvaient être étalées sur la durée de l'emprunt (ceci se rattache nous semble-t-il à l'exception n° 5 du PCG en matière de prise en compte des pertes latentes de change sur créances et dettes en monnaies étrangères ; voir n° 2083-5).

Fiscalement, Le régime général des primes de remboursement s'applique. En conséquence, pour les emprunts émis à compter du 1er janvier 1993, une règle fiscale spécifique s'applique systématiquement compte tenu des caractéristiques de ces emprunts (voir n° 2128-1).

Exemple

Exemple Amortissement des primes de remboursement **selon la règle fiscale** : calcul actuariel selon la méthode des intérêts composés.
Emission d'un emprunt à « coupon zéro » le 1er janvier n ayant les caractéristiques suivantes :

- prix d'émission : 1 000 000,

- prix de remboursement : 1 762 300,

- date de remboursement : 1er janvier n + 5,

- taux actuariel à l'émission : 12 %.

Dotations annuelles (l'exercice coïncide avec l'année civile) :

n	1 000 000 × 12 % =	120 000
n + 1	1 120 000 × 12 % =	134 400
n + 2	1 254 400 × 12 % =	150 500
n + 3	1 404 900 × 12 % =	168 600
n + 4	1 573 500 × 12 % =	188 800
Total		762 300

Emprunt à coupon unique

2130-2

Il comporte un seul coupon dont les intérêts sont capitalisés et versés en une seule fois en même temps que le remboursement du nominal.

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ce type d'obligations, voir n° 1930-1.

A notre avis, l'emprunt est enregistré dans le compte 163 pour son prix d'émission. A la clôture de chaque exercice les intérêts courus sont portés en charge financière et en complément de la dette au passif.

Fiscalement, Voir n° 2130-1.

Obligations à fenêtres

2130-3

Il s'agit d'emprunts à taux fixe de longue durée (environ 18 ans), le plus souvent amortissables in fine, qui s'accompagnent de facultés de remboursement anticipé (fenêtres), exercées à des dates fixées au contrat d'émission (en général à l'issue des 7e, 10e et 14e années), soit au gré du porteur, soit au gré de l'émetteur, et avec des **pénalités dégressives dans le temps.**

- Pour le porteur, la pénalité résulte de l'abandon d'une partie du dernier coupon.

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ce type d'obligations, voir n° 1930-1.

- Pour l'émetteur, la pénalité revêt la forme d'une prime de remboursement (sur l'amortissement de la prime de remboursement, voir n° 2128-1).

Les pénalités sont en fait fixées de telle sorte que l'option ne soit exercée dans un sens ou dans l'autre qu'en cas de variation significative des taux.

A notre avis, ces emprunts se comptabilisent au prix d'émission. Toutefois, si l'émetteur a l'intention de rembourser de manière anticipée, il convient, nous semble-t-il, de constater une provision pour le montant de la prime de remboursement prévue. A notre avis, la pénalité, qu'elle soit du fait du porteur ou de l'emprunteur, sera enregistrée en charges financières lors de son paiement.

Cette provision, liée à un instrument financier, n'entre pas dans le champ d'application des règles sur les passifs applicables depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556).

Titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI)

(ou obligations « perpétuelles »)

Présentation au bilan

2130-4

L'attention doit être attirée sur le fait que l'appellation TSDI recouvre en fait différents montages financiers, parfois complexes, certains faisant par exemple appel à des trusts. Il convient dès lors de se référer à chaque fois à l'analyse du contrat. Deux sortes d'émission sont à distinguer :

I. TSDI ayant un caractère véritablement perpétuel
Il s'agit effectivement d'obligations de caractère perpétuel entraînant une rémunération perpétuelle. Dans ce cas, ils peuvent être portés, selon la définition donnée par l'OEC (Avis n° 28, voir n° 3163), dans les « Autres fonds propres » et, à notre avis (en l'absence de précision des textes, l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs ne s'appliquant pas au cas particulier, voir n° 2556) :

- si l'émission a été faite avec une prime d'émission, le remboursement se faisant au gré de l'emprunteur, à notre avis, l'emprunt est enregistré à son prix d'émission, la prime n'ayant pas à être constatée au bilan. Aucune provision pour risque ne semble devoir être constituée :

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le détenteur des obligations à prime, voir n° 1930-1.

- s'ils sont convertibles en actions, la comptabilisation de l'augmentation de capital qui en résulte nous paraît être identique à celle des obligations convertibles (voir n° 2131-1) ;

- si l'émission a été faite en monnaies étrangères, et si l'émetteur n'a pas l'intention de rembourser, on peut se demander s'il convient de constater des écarts de conversion (de même que l'on ne constate pas les primes de remboursement). Si l'entreprise en constatait, il paraîtrait alors possible de ne pas provisionner les pertes latentes ;

- pour la rémunération de ces titres, voir n° 3362-1.

Remarque
Evaluation de l'engagement : lorsque les TSDI sont classés en autres fonds propres, l'engagement est inscrit pour sa valeur historique et n'est pas, à l'inverse des passifs financiers, réévalué à sa juste valeur.

Fiscalement, (BOI 4 C-3-93, n° 14, renvoi 1), la déduction des intérêts de ces titres n'est pas limitée par le régime particulier des primes de remboursement supérieur à 10 %.

Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7551.

II. TSDI dits « reconditionnés »
Certains contrats prévoient des clauses particulières faisant qualifier ces opérations d'émission de TSDI synthétiques ou

reconditionnés. Ce type d'émission se caractérise, en général, par le reversement d'une part du produit de l'émission, à une société ad hoc chargée d'assurer, avec ses ressources, le remboursement du principal de l'emprunt à une certaine échéance (en général une quinzaine d'années), au-delà de laquelle l'émetteur n'a plus en conséquence à servir aucun intérêt ou un intérêt très faible.
Il résulte de l'avis OEC n° 28 publié en octobre 1994 (voir n° 3163), que ces TSDI dits « reconditionnés » doivent être exclus des « Autres fonds propres » et figurer en « Dettes ».

Fiscalement, Les TSDI reconditionnés ont fait l'objet d'agrément spécifique de la part de l'Administration fiscale. Une fraction des intérêts capitalisés rémunérant les sommes versées à l'entité ad hoc est imposable (CGI, art. 238 bis-0 I bis). Ces intérêts doivent faire l'objet d'une réintégration extra-comptable dans le résultat fiscal de l'exercice clos au cours de la 15e année qui suit la date d'émission.

Comptabilisation

Ils sont à comptabiliser, quelle que soit la présentation retenue au bilan, au compte 167 « Emprunts et dettes assortis de conditions particulières » (voir n° 3362), car ils ne constituent en aucun cas des capitaux propres (voir n° 3163). Seuls les TSDI non reconditionnés peuvent figurer dans la rubrique « Autres fonds propres » du bilan.

Sur les divergences entre les règles françaises et les normes IFRS sur la comptabilisation des instruments financiers, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7551.

La part de l'émission versée à l'entité ad hoc est comptabilisée soit en déduction du montant de l'émission, soit à l'actif du bilan. Les intérêts déductibles versés annuellement sont enregistrés en charge financière dans le compte de résultat alors que les intérêts non déductibles sont enregistrés en déduction du montant de l'émission. Ce mode de comptabilisation résulte des agréments fiscaux obtenus sur ce type de montage.

En ce qui concerne la date d'enregistrement de l'émission, notamment en cas de garantie de bonne fin, voir n° 2125-1.

En ce qui concerne les frais d'émission, voir n° 2126.

Fiscalement, Ils constituent soit des charges immédiatement déductibles, soit des frais d'émission d'emprunts (voir n° 2126).

Remarque
Comptabilisation de la dette résiduelle à l'échéance des TSDI reconditionnés : par construction, il reste, à l'échéance des TSDI, au bilan de l'émetteur une dette non amortie qui ne sera jamais remboursée et qui porte un intérêt symbolique, voire nul. Au 15e anniversaire des TSDI (soit en général à leur échéance), cette dette est reprise en résultat si elle est rachetée à l'entité ad hoc. En l'absence de rachat, elle est, à notre avis, transférée en autres fonds propres.

Fiscalement, La reprise de cette dette en résultat n'est pas imposable si le rachat des TSDI à l'entité ad hoc se fait postérieurement à l'exercice d'imposition des intérêts capitalisés (CGI, art. 238 bis-0 I bis).

Informations

L'AMF (Bull. COB n° 243, janvier 1991, p. 3 s. et 13 s.) prescrit une triple information qui doit être claire :

I. Information permanente
S'agissant d'une information privilégiée (au sens de l'article Règl. gén. 621-1 ; voir n° 5062-2 s.), un communiqué doit être publié, comportant notamment les informations suivantes :

- montant global de l'émission,

- conditions concernant le paiement des intérêts : taux facial et, le cas échéant, possibilités de report de paiement, capitalisation, etc. ;

et quand l'émission fait l'objet d'un reconditionnement :

- montant de la part de l'émission réellement mise à la disposition de l'émetteur ;

- échéance du reconditionnement à laquelle le remboursement des titres sera proposé aux porteurs ;

- indications sommaires du traitement comptable et fiscal envisagé du capital et de la rémunération, concernant les fractions soumises à différents régimes.

Il en est de même en cas d'émission réalisée par une filiale consolidée d'une société cotée.

II. Informations dans l'annexe
La description doit préciser les caractéristiques de l'émission et les modes de comptabilisation retenus doivent faire l'objet d'explications détaillées dans l'annexe, lors de l'établissement des comptes de l'émetteur.
Dans son communiqué du 6 mars 1992 précité, l'AMF demande, en outre, des informations précises sur les conséquences fiscales pour l'émetteur.

III. Information des actionnaires
Il est recommandé que les projets de résolution de ces émissions soumis aux AGO précisent bien que l'autorisation sollicitée vise l'émission de TSDI.

Autres emprunts obligataires donnant accès au capital (valeurs mobilières donnant accès au capital)

2131

Ces titres font partie de la catégorie des **titres de capital émis par les sociétés par actions** (actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote) (C. mon. fin. art. L 212-1 A ; voir n° 1803) et plus particulièrement de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 1933-1). Parmi les émissions les plus fréquemment rencontrées, on retrouve dans cette catégorie les :

- obligations sans prime, convertibles ou échangeables en actions, voir n° 2131-1 ;

- obligations avec prime, convertibles en actions, voir n° 2131-2 ;

- obligations échangeables, voir n° 2131-3 ;

- obligations à options de conversion ou d'échange en actions nouvelles ou existantes (Oceane), voir n° 2131-4 ;

- obligations remboursables en actions (ORA, Orane), voir n° 2132 ;

- obligations à bons de souscription ou à warrants, voir n° 2135 ;

- bons de souscription autonomes, voir n° 2135-1 ;

- obligations avec bons de souscription d'actions (Obsa), voir n° 2135-2 ;

- actions avec bons de souscription d'actions (Absa), voir n° 2135-3 ;

- obligations avec bons de souscription de titres participatifs (OBSTP), voir n° 2135-4 ;

- obligations avec bons de souscription d'actions remboursables (Obsar) ou avec bons de souscription ou d'acquisition d'actions remboursables (Obsaar), n° 2135-5.

Sur le régime juridique unifié pour l'ensemble de ces valeurs voir Mémento Sociétés n° 74000 à 74610. Voir également Note d'information CNCC NI.V, tome 6 « Emission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance » (juin 2012).

En ce qui concerne le contrôle et les rapports des **commissaires aux comptes,** voir n° 3438 s.
Sur les informations à fournir éventuellement en annexe, voir n° 3680-18.

Obligations sans prime convertibles en actions

2131-1

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2131 et 1933-2). Leur schéma de comptabilisation est le suivant :
Lors de **l'émission** le traitement est le même que pour un autre emprunt obligataire (le compte spécial 161 « Emprunts obligataires convertibles » leur étant réservé).

Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

Lors de la **conversion,** le montant du capital est augmenté par le débit du compte d'emprunt obligataire convertible (avec éventuellement création d'un poste « Primes d'émission »).



Exemple Une société anonyme a émis au pair un emprunt obligataire de 10 millions divisé en 100 000 obligations au nominal de 100 et convertibles au gré des porteurs, sur la base d'une action de 100 pour 2 obligations. Les porteurs de 50 000 obligations décident de convertir leurs titres. Le capital est augmenté de 2 500 000 (25 000 actions de 100). L'emprunt est réduit de 5 000 000 (50 000 obligations de 100). La prime d'émission en résultant est de 5 000 000 - 2 500 000 = 2 500 000.

Lorsque les **obligations** sont **convertibles à tout moment,** l'augmentation de capital est définitivement réalisée du seul fait de la **demande de conversion** accompagnée du bulletin de souscription. Il en résulte que l'écriture comptable doit être enregistrée, à notre avis, dès la réception par la société de la demande de conversion.

Fiscalement, Il en est de même (BODGI 7 H-7-85, n° 10).

Lorsque les **obligations** sont **convertibles à une ou plusieurs époques déterminées,** cette écriture ne peut être enregistrée, à notre avis, que lorsque l'augmentation de capital est définitivement réalisée, c'est-à-dire lors de l'établissement du **certificat du dépositaire** (voir n° 3168).

Fiscalement, Il en est de même (BODGI 7 H-7-85, n° 10).

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ce type d'obligations, voir n° 1933-2.

Obligations à prime convertibles en actions

2131-2

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2131 et 1933-2). La comptabilisation de la prime peut, à notre avis (confirmé par Rapport COB 1994, p. 162 s. et Bull. CNCC n° 100, décembre 1995, EC 93-75, p. 540 s.), s'effectuer de deux manières différentes selon l'approche financière retenue : opérations distinctes ou opération unique.

Remarque
Choix entre les deux approches : pour savoir laquelle choisir en pratique, voir **III.**, après la présentation des deux approches.

I. Approche « deux opérations distinctes »
Une émission d'obligations d'une part et la conversion en actions d'autre part. Dans ce cas :

a. Lors de l'émission de l'emprunt, la prime de remboursement est constatée à l'actif et au passif et est amortie selon les règles habituelles (voir n° 2128-1).

Fiscalement, Infirmant la position de l'Administration (voir ci-après **II.a.**), le Conseil d'Etat reconnaît aux entreprises la possibilité de déduire l'amortissement de la prime ; cet amortissement étant conforme aux règles fixées par le PCG (CE 13 juillet 2011, n° 311844).

Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

b. Après l'émission et jusqu'à la conversion ou le remboursement, en principe, aucune autre écriture en dehors de l'amortissement ne devrait être passée.

Toutefois (Rapport COB 1994 précité), l'émetteur pourrait être amené à devoir constater une charge supplémentaire au cas où la prime de remboursement inscrite à l'actif et amortie linéairement, deviendrait insuffisante pour couvrir le risque de non-conversion. Cette évaluation n'est nécessaire, à notre avis, que s'il existe une variable ne permettant pas un calcul d'amortissement exact (par exemple : date de remboursement variable, taux d'actualisation ou prix de remboursement variable). Dans les autres cas, l'amortissement de la prime traduit bien le risque de non-conversion tel qu'il est estimé à la date de clôture (c'est-à-dire prorata temporis) et aucune provision complémentaire n'est nécessaire.

c. Lors de la conversion en actions, l'augmentation de capital est réalisée :
1. soit (solution généralement retenue) pour le montant de l'emprunt hors prime augmenté du montant amorti de la prime de remboursement ;

Exemple

Exemple Prix d'émission de l'emprunt : 9 000 ; valeur de remboursement : 10 000 ; Prime de remboursement : 1 000 (dont amortie : 600 ; non amortie : 400).
L'ensemble de l'emprunt obligataire est converti sur la base d'une action pour une obligation.

2. soit pour le montant de l'emprunt hors prime, un produit étant alors constaté à hauteur des amortissements déjà pratiqués (à notre avis, au compte 768 « Autres produits financiers »).

Exemple

Exemple Avec les hypothèses de l'exemple ci-avant, les écritures sont les mêmes que ci-avant à l'exception du compte 768 « Autres produits financiers » qui est crédité pour 600 à la place du compte 1044 « Prime de conversion ».

II. Approche « une opération unique » (effectuée en deux étapes) En effet :

- **Sur le plan juridique,** le rapport du conseil d'administration doit présenter les bases de conversion et, le cas échéant, informer de l'éventuelle suppression du droit préférentiel de souscription liée à l'augmentation de capital. Cette opération est donc analysée comme une opération unique et non pas comme, d'une part, une émission d'obligations pour laquelle certaines formalités seraient à accomplir puis, d'autre part, comme une augmentation de capital.

- **Sur le plan comptable,** lorsque cette émission comporte une prime de remboursement, celle-ci n'est pas en pratique comptabilisée en dettes du fait de la probable conversion (future) en actions et donc du non-remboursement (sauf bien entendu en cas de risque de non-conversion). Cette opération est donc traduite comme une opération unique.

- **Sur le plan économique,** les frais et commissions versés aux intermédiaires financiers sont réglés en une seule fois lors de l'émission de l'emprunt, aucun frais supplémentaire (sauf frais peu importants d'ordre juridique) n'étant supporté lors de la conversion en actions. Là encore l'opération est considérée comme une opération unique.

Il en résulte les conséquences comptables suivantes :

a. Lors de l'émission de l'emprunt, s'agissant d'une dette éventuelle (elle n'est certaine que lors de la demande de remboursement), la prime de remboursement n'a pas à être constatée.

Fiscalement, (BOI 4 C-3-93, n° 13), c'est cette analyse qui est retenue par l'Administration, la prime n'étant, selon elle, déductible que lors de son versement. Cette position a toutefois été infirmée par le Conseil d'Etat (voir ci-avant **I.**) qui reconnaît également la possibilité d'amortir la prime.

Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

b. Après l'émission et jusqu'à la conversion ou le remboursement, une **provision pour risques** (à caractère financier) doit être constituée pour faire face à la charge liée à un remboursement dès que celui-ci devient probable (Rapport COB 1994 précité, Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 23 et Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EC 2010-57, p. 119 s.).

L'AMF et la CNCC ont apporté diverses précisions sur cette proposition :
1. La probabilité de conversion pourra être appréciée notamment au regard de la volatilité du marché de l'action, de sa tendance récente (Rapport COB 1994 précité et Bull. COB précité) et de l'échéance plus ou moins lointaine du titre de créance. Toutefois, si le cours de l'action à la clôture est inférieur à la valeur actualisée de remboursement de l'obligation (Bull. COB précité), une provision doit nécessairement être constatée.
2. Le montant à provisionner doit, à notre avis, être calculé prorata temporis à la date de clôture.
En effet, la prime de remboursement qui sera payée en cas de non-conversion s'analyse financièrement comme une partie intégrante de la rémunération de l'emprunt ; elle devrait donc être prise en compte au jour le jour, comme les intérêts.

S'analysant comme des intérêts courus, **cette provision ne peut, à notre avis, donner lieu à étalement** sur la durée restant à courir jusqu'à la date de conversion éventuelle.

La provision, constatée en une seule fois dès que le risque de non-conversion devient probable, devrait ainsi correspondre au cumul des amortissements pratiqués dans l'approche « opérations distinctes » (voir **I.a.**).

Fiscalement, L'Administration ne s'est pas prononcée sur la déductibilité de cette provision qui dépend en pratique, à notre avis, de la capacité de l'entreprise à justifier la probabilité de renonciation à la conversion en raison d'un faible cours d'action.

3. En annexe, selon l'AMF (Bull. COB n° 374, précité), l'absence de provisionnement éventuel de la prime devra être justifiée par des analyses financières de source externe à l'entreprise, démontrant avec une marge de sécurité suffisante et sous le contrôle des commissaires aux comptes que la conversion est raisonnablement possible à l'échéance.
En outre, le montant des primes dues en cas de remboursement total de l'emprunt obligataire devrait faire l'objet d'une mention au titre des engagements donnés (Bull. CNCC n° 100, décembre 1995, EC 93-75, p. 540 s.).

c. Lors de la conversion d'obligations en actions, le montant initialement versé lors de l'émission (et comptabilisé en emprunt) est porté dans les capitaux propres. Par ce biais, la prime de remboursement est imputée automatiquement sur la prime d'émission.

Cette comptabilisation traduit le fait que, sur le plan de la trésorerie, la prime n'a pas été déboursée.

Le compte de résultat n'est pas touché par cette opération, sauf reprise de la provision pour risques éventuellement constatée.

Exemple

Exemple Une société a émis en n, au prix de 90 des obligations à 10 ans ; le souscripteur pourra (par hypothèse pour l'exemple en n + 10) soit se faire rembourser au prix de 110, soit convertir en actions d'un nominal de 50.
(Par simplification, les intérêts ne sont pas pris en compte dans cet exemple).

- **En n (lors de l'émission)** : L'emprunt est enregistré pour 90, et une provision est éventuellement constituée.

- **En n + 10 (lors de la conversion)** : Le compte emprunt de 90 est débité (et soldé) par le crédit des comptes capital pour 50 et prime d'émission pour 40. Le cas échéant, la provision pour risques est reprise.

d. Lors du remboursement d'obligations non converties, il est constaté une charge financière correspondant à la prime versée avec reprise, le cas échéant, de la provision antérieurement constituée à cet effet.

III. Conclusion et choix pratique

a. L'ensemble des entreprises émettant des obligations convertibles avec prime considèrent, au moment de l'émission, qu'il n'y a aucune raison pour constater un amortissement, car elles sont **persuadées** (le montage est en principe incitatif) qu'il y aura conversion et **qu'aucun paiement ne sera effectué.** Si, dans le futur, la situation se détériore, alors une provision sera constituée selon les probabilités de conversion.

Cette solution correspond à l'analyse de « l'opération unique » (voir ci-avant **II.**).

La CNCC admet d'ailleurs qu'il soit tenu compte de la probabilité de conversion des obligations, notamment lorsque les montages financiers incitent à cette conversion (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EC 2010-57, p. 119 s.).

b. Il est difficile d'aller à l'encontre de cette approche :

- tant sur un plan financier, où toute autre solution reviendrait à émettre un doute sur la santé de l'entreprise émettrice ;

- que sur le plan comptable, où cette approche ne peut, en l'absence de textes et de recommandations des organismes compétents, en France, être considérée comme irrégulière.

c. En pratique toutefois, les éléments suivants incitent **fréquemment** les entreprises à choisir, **in fine,** l'**amortissement** de la prime (« opérations distinctes » ; voir ci-avant **I.**) :

- les normes IFRS imposent l'étalement de la prime de manière actuarielle sur la durée de vie estimée de l'obligation (incorporation de la prime dans le taux d'intérêt effectif) ;

- compte tenu du caractère aléatoire du marché boursier sur une période assez longue, et donc de la difficulté d'apprécier la probabilité de conversion des obligations, les bulletins CNCC (n° 100, décembre 1995, EC 93-75, p. 540 s. et n° 161, mars 2011, EC 2010-57, p. 119 s.) jugent cette solution conforme au principe de prudence et donc préférable ;

- les prévisions des résultats comptables futurs seront grandement facilitées par un amortissement (fixe), car non sujettes à des variations négatives importantes, toujours mal perçues et qui viendront nécessairement s'ajouter aux difficultés qui auront déjà provoqué la baisse du cours de l'action.

d. En matière d'information, les bulletins CNCC précités estiment que, quelle que soit la méthode retenue, le montant total des primes qui seraient dues en cas de remboursement total de l'emprunt doit être mentionné en engagements hors bilan dans l'annexe.

Obligations échangeables

2131-3

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 2131 et n° 1933-2).
Ces obligations peuvent, au gré de leurs titulaires, être échangées à tout moment contre des actions, le mécanisme étant le même que pour les obligations convertibles en actions, voir n° 2131-1 et 2131-2.

Dans cette formule, afin de permettre l'échange, la société émet, en même temps que les obligations, un nombre déterminé d'actions nouvelles, toutes souscrites par un « tiers souscripteur », à l'occasion d'une augmentation de capital en numéraire. Celui-ci s'engage à procéder à l'échange chaque fois qu'un obligataire décide d'user de la faculté qui lui est reconnue. Il reçoit alors de la société émettrice le remboursement de la somme versée pour souscrire les actions, plus une commission rémunérant ses services.

La comptabilisation est la même que celle d'une émission d'emprunt obligataire (voir n° 2131-2).

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ce type d'obligations, voir n° 1933-2.
Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

Oceane

2131-4

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2131 et 1933-2). Les Oceane (obligations à option de conversion ou d'échange en actions nouvelles ou existantes) donnent la possibilité à l'émetteur d'attribuer aux obligataires, qui demandent la conversion de leurs titres, des actions nouvelles comme s'il avait émis des obligations convertibles classiques (voir n° 2131-1), ou des actions déjà existantes, prélevées sur l'autocontrôle ou rachetées sur le marché.
A notre avis, le traitement comptable sera analogue à celui des obligations convertibles, voir n° 2131-1. Les obligations devront cependant, lors de l'émission, être enregistrées au crédit d'un sous-compte 163 plutôt qu'au compte spécial 161 (car elles sont convertibles **ou** échangeables).

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ce type d'obligations, voir n° 1933-2.
Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

Obligations remboursables en actions (ORA) ou en actions nouvelles ou existantes (Orane)

2132

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 2131 et n° 1933-3) :

I. Présentation du bilan
L'appellation ORA recouvre en fait différents montages financiers nécessitant de se référer à chaque fois à l'analyse du contrat.
Deux sortes d'émission sont à distinguer :

a. Les **ORA classiques ou simples** Elles constituent, selon l'OEC (voir n° 3163-1), des « Autres fonds propres », s'agissant de fonds destinés à être capitalisés sans possibilité de remboursement en numéraire et sans que le prêteur puisse demander le remboursement.
Elles sont également comptabilisées en « Autres fonds propres » :

- à notre avis, même si une clause prévoit, avant le remboursement par actions, la possibilité pour la société mère de l'émetteur de rembourser en numéraire les obligataires et d'être remboursée ensuite par les actions de sa fille (émettrice des ORA) ;

- même si l'émetteur a la possibilité d'opter pour un remboursement en espèces, dès lors que le contrat ne prévoit pas de clause de remboursement en espèces à l'initiative du prêteur (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 4 s.). En revanche, selon l'OEC (voir n° 3163-1), les ORA sont à comptabiliser en **dettes,** dans les comptes individuels, lorsque le contrat d'émission prévoit la possibilité de rembourser les obligations par des actions de la société mère de l'émetteur.

b. Les Orane Elles constituent, selon l'AMF (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 4 s. ; position concernant expressément les comptes consolidés mais pouvant à notre avis être transposée, après adaptation, dans les comptes individuels) des « Autres fonds propres », dès lors que leur remboursement est effectué en actions nouvellement émises. En revanche, lorsque les Orane sont remboursées en actions existantes, l'AMF préconise de les comptabiliser en dettes dans les deux cas suivants :

- les actions propres existantes sont détenues par l'émetteur dès l'émission et classées en valeurs mobilières de placement (tel est également le cas, à notre avis, lorsque les actions propres sont comptabilisées en titres immobilisés dans les comptes individuels),

- les actions ne sont pas détenues par l'émetteur, qui risque de devoir se les procurer sur le marché.

En effet, selon l'AMF, dans ces deux situations, le remboursement donne lieu préalablement à une sortie de trésorerie qui empêche la comptabilisation des Orane dans les fonds propres.

Pour le classement de ces obligations dans les comptes consolidés, voir BCF 12/94, p. 30 et Mémento Comptes consolidés n° 3431. Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

II. Comptabilisation

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ce type d'obligations, voir n° 1933-3.

a. Lors de l'émission des obligations, le montant fixé pour être remboursé en actions est comptabilisé dans une subdivision à créer du compte 167 « Emprunts assortis de clauses particulières ». En cas de garantie de bonne fin, voir n° 2125-1.

b. En ce qui concerne les **intérêts,** voir n° 3362-1.

c. En cas de **remboursement en actions** (nouvellement émises) de la société émettrice, le compte 167 est débité (et soldé) par le crédit des comptes utilisés lors d'une augmentation de capital classique (Capital et Prime d'émission).

En ce qui concerne **le contrôle et les rapports des commissaires aux comptes,** en cas d'émission avec suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s., et sans suppression, voir n° 3439.

d. En cas de **remboursement en actions existantes** de la société émettrice, le compte 167 est débité (et soldé) par le crédit du compte utilisé pour comptabiliser les actions propres autodétenues (compte 2771 « Actions propres »).

Obligations à bons de souscription (ou à warrants)

2135

Suivant les caractéristiques des bons de souscription (actions, obligations, titres participatifs), ces titres font partie de la catégorie des valeurs mobilières (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 1933-1) :

- soit donnant accès au capital (voir n° 1933-5) ;

- soit donnant droit à l'attribution de titres de créances (voir n° 1934-1).

Ce sont des obligations assorties d'un ou de plusieurs bons représentatifs d'un droit de souscrire un ou plusieurs autres titres ayant des caractéristiques déterminées et à un prix connu d'avance, ce prix pouvant varier en fonction de la date à laquelle s'exerce le droit de souscrire. Le bon attaché à l'obligation peut représenter le droit de souscrire à une autre obligation (Obso, voir n° 2136-1), à une action (Obsa, voir n° 2135-2), à un titre participatif (OBSTP, voir n° 2135-4), etc. Par ailleurs, des bons de souscription autonomes peuvent être émis (voir n° 2135-1).

Bons de souscription d'actions (BSA) autonomes

2135-1

Les bons de souscription d'actions font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 2131).

Ces bons sont soumis au régime des valeurs mobilières et, par conséquent, susceptibles d'être admis aux négociations sur un marché réglementé.

Le traitement comptable des bons de souscription d'actions émis de manière autonome est précisé par le PCG (art. 441/10) et l'avis CNC n° 35.

En ce qui concerne le contrôle et les rapports des **commissaires aux comptes** : en cas d'émission avec suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s. et sans suppression, voir n° 3439.

I. Bons de souscription d'actions (BSA)
Selon l'avis CNC n° 35, il résulte du contrat d'émission que le montant reçu lors de la souscription de BSA émis de manière autonome est définitivement acquis à la société émettrice et que l'émission de tels bons engage la société à procéder à une augmentation de capital. En conséquence, le PCG (art. 441/10) et l'avis CNC n° 35 recommandent le traitement suivant :

a. Comptabilisation (lors de l'émission et jusqu'à la péremption des bons) La contrepartie des bons est enregistrée dans le compte 104 « Primes liées au capital social » (compte 1045 « Bons de souscription d'actions »). Cette **affectation** est **définitive, même en cas de péremption** de bons, le PCG précisant que, dans ce cas, la valeur de la contrepartie des bons est maintenue dans le compte 104 « Primes liées au capital social ».

Le BSA est donc **considéré** par le PCG non comme un produit mais **comme un apport** venant directement augmenter la situation nette, sans passer par le compte de résultat ni par la décision d'affectation des résultats dévolue à l'assemblée générale des associés.

Fiscalement, (CGI, art. 38-8-3° et BOI 4 A-17-93, n° 79), les sommes reçues par une entreprise lors de l'émission de droits de souscription ou d'acquisition de valeurs mobilières sont comprises dans ses **résultats** imposables de l'**exercice de péremption** de ces droits lorsqu'ils n'ont **pas été exercés.** En conséquence, le montant correspondant à la contrepartie des bons de souscription d'actions autonomes doit être réintégré sur l'imprimé n° 2058-A de l'exercice de leur péremption (ligne WQ).

b. Information à fournir jusqu'à la péremption des bons Sont indiquées, dans l'**annexe,** des informations sur (PCG, art. 531-2/23) :

- les modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,

- les mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions,

- l'effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

Cas particulier du rachat de bons de souscription d'actions propres : le traitement comptable du rachat des BSA n'est pas abordé dans l'avis CNC n° 35. A notre avis, comme pour le rachat d'actions propres, le classement comptable du rachat de BSA dépend des objectifs poursuivis (voir n° 3186-1).
En pratique, ce rachat est réalisé essentiellement pour faciliter des fusions et réductions de capital. En conséquence, à notre avis, par analogie avec le traitement prévu par le PCG en cas d'annulation des actions propres non motivée par des pertes (voir n° 3179-3) :

- les titres rachetés en vue de leur annulation sont inscrits au compte 2772 « Actions propres ou parts propres en voie d'annulation » ;

- lors de leur annulation, le compte 1045 est débité par le crédit du compte 2772. **Si la valeur de rachat est supérieure au produit des émissions de bons capitalisé en primes d'émission,** l'écart est imputé sur un compte de réserves distribuables.

Sur le traitement des émissions de bons de souscription d'obligations, voir n° 2136-1.
Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le détenteur de ces bons, voir n° 1933-4.

II. BSA dans le cadre d'une OPA (Bons d'offre)

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 65460 et 65463.

Chez l'émetteur, les bons d'offre étant attribués gratuitement et donnant droit à la souscription d'actions en numéraire par leur détenteur, ils ne devraient pas donner lieu à comptabilisation dans les comptes individuels ni lors de leur attribution, ni lors de la souscription des actions par leur détenteur.

En effet, ils ne coûtent rien à l'entreprise et n'ont qu'un effet dilutif éventuel.

Il conviendrait toutefois de prévoir une information en annexe.

Sur le traitement comptable chez le détenteur, voir n° 1933-4.
Sur les diligences à appliquer par les commissaires aux comptes dans le cadre du dispositif prévu à l'article C. com. L 233-32 et pour des **exemples de rapports,** voir bulletin CNCC n° 143, septembre 2006, p. 433 s.

Remarque
Dispositif (dérogatoire) prévu par le Code de commerce : le bulletin CNCC précité précise également les normes à appliquer et propose des exemples de rapports dans le cadre du dispositif dérogatoire prévu à l'article C. com. L 233-33 (c'est-à-dire lorsque la société ou l'une des sociétés initiatrice de l'OPA n'applique pas les mesures de l'article L 233-32 ou des mesures équivalentes, dites de « réciprocité »).

Obligations avec bon(s) de souscription d'actions (Obsa)

2135-2

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2131 et 1933-4) :
Les émissions de ce type sont plus ou moins complexes ; le principe général en est le suivant : il est émis une obligation (dont le prix de remboursement est prévu) accompagnée d'un bon de souscription d'actions qui donne droit pour un prix fixé, à une date fixée, à souscrire à une augmentation de capital. En pratique plusieurs bons de souscription d'actions peuvent accompagner l'obligation avec des dates différentes et des prix différents pour souscrire à l'augmentation de capital.

I. Traitement comptable

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ces obligations, voir n° 1933-5.

Selon le PCG (art. 441/16), **lors de la souscription** :

- l'emprunt obligataire est enregistré conformément aux dispositions du PCG ;

- la contrepartie des bons n'est pas constatée.

Le PCG considère donc que les bons ont une **valeur nulle** en se fondant sur l'absence, du point de vue juridique, de dette de la société émettrice pour ce qui est des BSA.

Sur la divergence entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7555.

Il en résulte les conséquences suivantes (non précisées dans le PCG et l'avis du CNC) :

- **lors de l'exercice des bons,** l'augmentation de capital est portée au passif du bilan au compte « Capital » et au compte « Primes liées au capital social » ;

- **en cas de péremption** des bons, aucune écriture ne sera passée.

Fiscalement, Il en est de même, la péremption de ces droits étant **neutre, comme sur le plan comptable** (BOI 4 A-17-93, n° 80). L'article 38-8-3° du CGI, cité à propos des BSA (voir n° 2135-1), ne trouve donc pas à s'appliquer ici. En conséquence, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer sur l'exercice de péremption de ces droits.

Si le **BSA** est **remboursable (Obsar),** voir n° 2135-5.

II. Information en annexe

Le PCG (art. 531-2/23) prescrit l'indication dans l'annexe, **jusqu'à l'échéance des obligations et la péremption des bons,** des informations sur :

- les modalités d'émission : montant de l'émission, nombre et valeur nominale des obligations, modalités de remboursement, taux d'intérêt, nombre de bons et prix d'exercice, date limite d'exercice,

- les mouvements sur les obligations : nombre d'obligations en circulation, encours, nombre d'obligations rachetées ou amorties dans l'exercice, incidence éventuelle sur le résultat du rachat d'obligations, évolution des cours des obligations pendant l'exercice écoulé,

- les mouvements sur les bons : nombre de bons exercés, montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions,

- l'effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

En ce qui concerne **le contrôle et les rapports des commissaires aux comptes** : en cas d'émission avec suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s., et sans suppression, voir n° 3439.

Actions avec bon(s) de souscription d'actions (Absa)

2135-3

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2131 et 1933-6). Le CNC, dans son avis n° 35 sur le traitement des **bons de souscription,** considère que le traitement de l'émission d'Absa découle de la même analyse que celle présentée pour les Obsa, notamment que le BSA a une valeur nulle (voir n° 2135-2). En conséquence :

I. Traitement comptable

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le détenteur de ces titres, voir n° 1933-6.

Lors de l'**émission,** le prix d'émission des Absa est porté en capital, en fonction du nombre d'actions émises (indépendamment des BSA) multiplié par le nominal de l'action, la différence étant portée au compte « Prime d'émission ». Lors de **l'exercice des bons,** une deuxième augmentation de capital est enregistrée de la même manière.
La péremption des bons n'a aucune incidence (PCG, art. 441/10).

Fiscalement, Traitement identique aux Obsa (voir n° 2135-2).

Sur le traitement des Absar (Actions avec bons de souscription d'actions remboursables), voir le traitement analogue des Obsar au n° 2135-5.

II. Information à fournir dans l'annexe
Sont indiqués jusqu'à la péremption des bons (PCG, art. 531-2/23) :

- les modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,
- les mouvements sur les bons : nombre de bons exercés, montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions,
- l'effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

Obligations avec bon(s) de souscription de titres participatifs (OBSTP)

2135-4

En fonction de leurs caractéristiques propres, ces titres font partie de la catégorie des valeurs mobilières (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 2131 et 1933-7) :

- soit donnant droit à l'attribution de titres de créances, si le titre participatif à souscrire a les caractéristiques d'un emprunt, à l'instar des Obso (voir n° 2136-1) ;

Leur traitement n'est toutefois pas abordé dans l'avis CNC n° 35 relatif aux Obso (voir n° 2136-1).

En raisonnant par analogie, il semblerait que les solutions retenues concernant les **Obso** leur soient applicables, les titres participatifs ayant un rendement et constituant des dettes (même s'ils sont classés dans les « Autres fonds propres »).

- soit donnant droit à l'attribution de titres de capital si on tient compte de l'obligation de comptabiliser les titres participatifs en autres fonds propres (voir n° 3363).

Obligations avec bon(s) de souscription d'actions remboursable(s) (Obsar) ou avec bon(s) de souscription ou d'acquisition d'actions remboursable(s) (Obsaar)

2135-5

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2131 et 1933-8).

Juridiquement, En ce qui concerne le contrôle et les rapports du commissaire aux comptes : en cas d'émission avec suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s., et sans suppression, voir n° 3439. En outre, devant le regain d'intérêt des sociétés pour les émissions d'Obsar suivies d'une cession des BSAR au profit des salariés et/ou des mandataires sociaux de la société émettrice, l'AMF a apporté des précisions sur le cadre juridique de ces opérations (Position AMF du 18 mars 2008) :

- en cas d'émission réservée à un investisseur, voir Mémento Sociétés n° 74002 ;

- en cas d'émission avec maintien du droit préférentiel de souscription, il convient de mettre en place un mécanisme permettant à tous les actionnaires de souscrire aux BSAR seuls.

Leur traitement comptable n'est pas abordé dans l'avis du CNC n° 35 relatif aux bons de souscription. A notre avis, l'Obsar étant un instrument financier hybride ou composite, son traitement est différent selon que les conditions de souscription précisent, à l'origine, le prix d'émission de l'obligation d'un côté, et celui du Bsar de l'autre :

1. Obsar (ou Obsaar) avec prix d'émission spécifique de l'obligation et du Bsar (ou Bsaar) Dans ce cas, le Bsar (ou le Bsaar) est qualifié de bon autonome et comptabilisé en conséquence. Etant payé à l'origine et remboursable pour un montant identique, il constitue une dette financière pour l'émetteur (et non une prime d'émission comme le BSA ; voir n° 2135-1), correspondant au montant de l'émission.
Il en résulte, à notre avis, les conséquences suivantes :

- en cas de remboursement des bons au porteur, la dette, doit être annulée en contrepartie de la trésorerie (ou des autres actifs financiers remis au porteur) ;

Si le montant à rembourser est supérieur au montant versé, l'excédent est à traiter de manière analogue à une prime en cas d'obligations à prime convertibles (voir n° 2131-2).

- lors de l'exercice des bons, une augmentation de capital est constatée en contrepartie de la diminution de la dette financière.

En revanche, en cas de remise d'actions existantes, la dette est soldée par le crédit du compte utilisé pour comptabiliser les actions propres autodétenues (compte 2771 « Actions propres »).

2. Obsar (ou Obsaar) sans prix d'émission spécifique du Bsar (ou Bsaar) Par analogie avec le traitement des Obsa (voir n° 2135-2) :

- l'emprunt obligataire est enregistré conformément aux dispositions du PCG ;

- la contrepartie des bons n'est pas constatée.

Il en résulte, à notre avis, les conséquences suivantes (non précisées dans le PCG et l'avis du CNC) :

- en cas de remboursement des bons au porteur, et en l'absence de prix d'émission spécifique du Bsar (ou Bsaar), ce remboursement est imputé sur la dette obligataire ;

- lors de l'exercice des bons, l'augmentation de capital est portée au passif du bilan au compte « Capital » et au compte « Primes liées au capital social ».

En cas de remise d'actions existantes, voir ci-avant.

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ces obligations, voir n° 1933-8.

Autres emprunts obligataires donnant droit à l'attribution de titres de créance (valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance)

2136

Ces titres font partie de la catégorie des **titres de capital émis par les sociétés par actions** (actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote (C. mon. fin. art. L 212-1 A ; voir n° 1803) et plus particulièrement de la catégorie **des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance,** (C. com. art. L 228-91 al. 1) (voir n° 1934). On retrouve dans la catégorie des valeurs mobilières **donnant droit à l'attribution de titres de créance** :

- les obligations avec bons de souscription d'obligation (voir n° 2136-1) ;

- les bons de souscription d'obligations (voir n° 2136-2) ;

- les certificats de valeurs garanties (voir n° 2136-3).

Juridiquement, (C. com. art. L 228-92) l'assemblée générale extraordinaire est compétente pour décider toutes émissions de valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance dans les mêmes conditions que pour décider l'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital. En conséquence, la décision d'émettre est prise :

- par l'assemblée ou déléguée par elle au conseil d'administration ou au directoire,

- sur le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) et du commissaire aux comptes.

Pour plus de détails, voir la Note d'information CNCC NI.V, tome 6 « Emission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance » (juin 2012).

Sur les mentions devant figurer dans ces rapports, voir selon le cas n° 3438-1 (absence de délégation), n° 3438-2 (délégation de pouvoirs) ou n° 3438-3 (délégation de compétence).
En outre, dans le cas d'une émission de valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance, le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur le prix d'émission du titre de créance, mais sur la situation d'endettement de la société (C. com. art. R 225-117).

Obligations avec bon(s) de souscription d'obligations (Obso)

2136-1

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2136 et 1934-1).

Sur le rapport du conseil d'administration et du commissaire aux comptes à établir lors de l'émission de ces obligations, voir n° 2136.

Le PCG, art. 441/16 et l'avis CNC n° 35 prescrivent le traitement comptable et l'information suivants :

I. Traitement comptable

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ces obligations, voir n° 1934-1.

Pour le CNC, l'émission d'Obso permet à la société émettrice de se procurer des ressources à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché et l'engage à procéder ultérieurement à une émission d'obligations à un taux plus élevé. En conséquence :
a. Lors de la souscription :

1. l'emprunt obligataire est enregistré au compte 163 « Autres emprunts obligataires » pour sa valeur de remboursement ; la contrepartie de la prime de remboursement (différence entre la valeur de remboursement et la valeur actuelle de l'emprunt) étant enregistrée dans le compte 169 « Primes de remboursement des obligations » (PCG, art. 441/16) ;

La valeur actuelle est égale, dans ce cas, selon le CNC, à la valeur actuarielle.
A notre avis, **en pratique,** la valeur actuarielle à retenir correspond à la valeur d'émission diminuée de la cotation des BSO le lendemain de l'émission.
La prime de remboursement est donc égale :
- à la valeur des BSO (cours coté le lendemain de l'émission) ;
- augmentée, le cas échéant, d'une prime de remboursement classique, c'est-à-dire de la différence entre la valeur de remboursement de l'emprunt et sa valeur d'émission.
L'amortissement de cette prime s'effectue dans les conditions prévues par le PCG (voir n° 2128-1).

Fiscalement, (D. adm. 4 C-5342, n° 14), l'amortissement de la prime de remboursement correspondant au BSO n'étant pas déductible, s'agissant de sommes reçues lors de l'émission, il doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A, ligne WE (sur les impôts différés, voir n° 2885-3).

2. la contrepartie des bons est enregistrée dans le compte 487 « Produits constatés d'avance » pour un montant représenté par la différence entre le prix d'émission des Obso et la valeur actuelle de l'emprunt obligataire (PCG, art. 441/16 et 444/48) ;

Comme indiqué ci-avant, ce montant, qui trouve sa contrepartie à l'actif dans la prime de remboursement, est calculé à partir du cours de cotation du lendemain de l'émission.

Le compte « Produits constatés d'avance » demeure inchangé tant que les BSO ne seront pas exercés ou périmés (voir ci-après **b.** et **c.**).

Remarque

Etalement de la valeur du BSO : le CNC considère que le BSO (à la différence du BSA en cas d'Obsa, voir n° 2135-2) a une valeur. L'étalement de cette valeur, pour traduire la réalité financière de l'opération, s'effectue de la manière suivante :
- par la constatation en charges (par le biais de l'amortissement des primes de remboursement) sur la durée du 1er emprunt pendant lequel les charges d'intérêts seront inférieures à celles résultant du marché,
- par la constatation en produits (par les reprises des « produits constatés d'avance ») sur la durée du 2e emprunt pendant lequel les charges d'intérêts seront supérieures à celles résultant du marché (voir ci-après **b.**).

b. Lors de l'exercice de bons :

- l'emprunt émis est enregistré conformément aux dispositions du PCG,

- les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat (PCG, art. 444/48) sur la durée de cet emprunt (et non sur celle de l'emprunt initial).

Fiscalement, (D. adm. 4 C-5342, n° 14), cette constatation ne constitue pas un produit imposable, les fractions d'amortissement correspondant au BSO ayant vocation à être réintégrées (voir ci-avant **a. 1.**). Il y a donc lieu de la déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A, ligne XG.

c. Lors de la péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat (PCG, art. 444/48).

Fiscalement, A notre avis, ce produit n'est pas taxable, les fractions d'amortissement correspondant au BSO ayant été précédemment réintégrées (voir ci-avant **a. 1.**).

II. Information dans l'annexe

Le PCG (art. 531-2/23) prescrit, jusqu'à l'échéance des obligations et la péremption de bons, l'indication dans l'annexe des informations sur :

- les modalités d'émission : montant de l'émission, nombre et valeur nominale des obligations, modalités de remboursement, taux d'intérêt, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,

- les mouvements sur les obligations : nombre d'obligations en circulation, encours, nombre d'obligations rachetées ou amorties dans l'exercice, incidence éventuelle sur le résultat du rachat d'obligations, évolution des cours des obligations pendant l'exercice écoulé,

- les mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, évolution des cours des bons.

Bons de souscription d'obligations (BSO)

2136-2

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2136 et 1934-2).

Juridiquement, Il s'agit de valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créances. Sur le rapport du conseil d'administration et du commissaire aux comptes à établir lors de l'émission de ces valeurs mobilières, voir n° 2136.

Le PCG et l'avis CNC n° 35 précisent le traitement comptable des bons de souscription d'obligations (PCG, art. 441/10 - voir n° 2135-1) et des BSO (PCG, art. 444/48) émis de manière autonome.

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le détenteur de ces obligations, voir n° 1933-4.

Le PCG (art. 444/48 et 531-2/23) prescrit le traitement suivant :

- **lors de l'émission,** la contrepartie des bons est enregistrée dans le compte 487 « Produits constatés d'avance » ;

- **jusqu'à la péremption** des bons, sont indiquées, dans l'annexe, des informations sur :

- les modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite de l'exercice,

- les mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, nouvel emprunt potentiel en valeur et en nombre d'obligations, évolution des cours des bons et des obligations.

- **lors de l'exercice de bons,** les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt obligataire ;

Fiscalement, Voir ci-après.

- **lors de la péremption,** le montant des bons non exercés est rapporté au résultat. Le BSO (à la différence du BSA - voir n° 2135-1) est donc considéré par le PCG comme un **produit, rattachable** au compte de résultat non pas dès l'émission mais à compter de **l'exercice des bons** ou lors de leur **péremption.**

Fiscalement, Ce produit est taxable (CGI, art. 38-8-3° et BOI 4 A-17-93, n° 79), la règle étant identique à celle des BSA.

Remarque
Pas de divergence entre comptabilité et fiscalité : il en résulte, à notre avis :

- qu'en cas de **péremption** des BSO, il n'y a pas de divergence entre comptabilité et fiscalité,

- que si les BSO sont **exercés,** il ne devrait **pas** y en avoir **non plus,** bien que le texte fiscal soit muet sur ce point ; en effet, le BSO rapporté au résultat comptable devient alors imposable selon les règles générales.

Certificat de valeur garantie (CVG)

2136-3

Ces titres font partie de la catégorie **des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance** (C. com. art. L 228-91, al. 1) (voir n° 2136 et 1934-3). Les CVG sont attribués gratuitement lors d'offres publiques d'échange. Il existe deux types de CVG :

- les CVG dits **attractifs** ont pour objectif de convaincre les actionnaires de la société cible de présenter leurs titres à l'échange ;

Le CVG garantit alors à une échéance donnée la valeur des titres émis par la société initiatrice et remis en échange aux actionnaires de la société cible.

- les CVG dits **défensifs** ont pour objectif de convaincre les actionnaires de la société cible de conserver leurs titres.

Le CVG garantit alors, à une échéance donnée, la valeur des titres conservés par les actionnaires de la société cible.

Ils constituent donc, pour les détenteurs de ces titres, un **droit de créance** cessible puisque les CVG sont cotés.

Juridiquement, Les certificats de valeur garantie nous paraissent en conséquence pouvoir faire partie des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créance, dont la nouvelle définition est donnée par le Code de commerce (art. L 228-91 al. 1). Sur le rapport du conseil d'administration et du commissaire aux comptes à établir lors de l'émission de ces valeurs mobilières, voir n° 2136.

Traitement comptable chez l'émetteur

Sur l'évaluation et le traitement comptable chez le **détenteur** de ces certificats, voir n° 1934-3.

Selon l'avis CU CNC n° 98-B du 10 juillet 1998, il convient de distinguer selon que le CVG est « attractif » ou « défensif » :

a. « CVG attractifs »

1. Lors de l'**émission,** les CVG n'augmentent pas immédiatement le coût d'entrée des titres mais doivent figurer en « Engagements hors bilan ».

2. A la clôture de l'exercice (avant échéance), aucune provision pour risque n'est à constituer de manière automatique en fonction d'un paiement probable.

En effet, ce paiement viendra par la suite augmenter le coût d'acquisition des titres (voir ci-après **4.**, mais également **5.** « Situations particulières »).

Mais cette probabilité devrait, à notre avis, être prise globalement en compte dans le cadre de l'évaluation des titres de participation correspondants.

Remarque
Provision : les provisions liées aux instruments financiers étant exclues du champ de l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (voir n° 2556), à notre avis, l'interprétation ancienne du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) détaillée ci-après demeure la règle en matière de provisions sur CVG.

3. Entre l'émission des titres de garantie et leur échéance, l'annexe indique (PCG, art. 531-4/5) leur valeur de marché à la date d'arrêté des comptes et le nombre de titres non rachetés pour annulation à cette même date, ainsi que tous les éléments

d'information nécessaires pour décrire les caractéristiques des titres émis ; le montant maximum des engagements représentés par la garantie est également mentionné.

4. A l'échéance, en cas :

- **de paiement** des CVG, ce montant vient majorer, dans les comptes individuels, le poste « Titres de participation » en **réajustement** de la **valeur d'entrée** des actions reçues lors de l'offre publique d'échange.

Fiscalement, Il en est de même en application de l'art 38 quinquies de l'annexe III au CGI (TA Montreuil 1er juin 2011, n° 0911727 et TA Cergy-Pontoise 9 juin 2011, n° 07-14165).

- **de non-paiement** des CVG, les « Engagements hors bilan » s'en trouvent réduits d'autant. En conséquence, **aucun résultat ne sera dégagé,** sauf en cas de vente de titres reçus avant l'échéance des CVG, où une charge peut, le cas échéant, devoir être constatée (voir ci-après **5.**).

Remarque
Comptes consolidés en règles françaises : dans les comptes consolidés, l'ensemble de ce traitement s'applique. A l'échéance, le prix payé est porté en principe dans le poste « Ecarts d'acquisition », voir Mémento Comptes consolidés n° 5054.

5. Situations particulières (prévues par l'avis CU CNC n° 98-B) :

- en cas de rachat pour annulation des CVG au cours de leur vie, le prix payé donne lieu immédiatement au **réajustement** de la **valeur d'entrée** des actions reçues lors de l'offre publique d'échange ;

Fiscalement, Il en est de même en application de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI (TA Cergy-Pontoise 9 juin 2011, n° 0714165).

- la **vente des titres reçus** rend impossible tout ajustement ultérieur de leur valeur d'entrée ; les titres vendus représentant une certaine fraction des titres qui étaient à l'actif avant la vente, le paiement éventuel, à leur échéance, de la même fraction des titres de garantie encore en circulation au moment de cette vente constitue une charge, qu'il convient de provisionner dès la vente en retenant leur valeur de marché ; cette provision est normalement réajustée lors des arrêtés ultérieurs ;

- si des **titres** reçus et restés à l'actif **disparaissent par voie d'échange ou de fusion,** une provision pour charge éventuelle est créée dans les mêmes conditions qu'en cas de vente.

Fiscalement, En revanche, la charge de rachat et donc la provision correspondante ne sont pas déductibles, le prix de rachat constituant un élément du prix de revient des titres, même si ceux-ci ne figurent plus au bilan (TA Montreuil 1er juin 2011, n° 0911727, décision frappée d'appel).

b. « CVG défensifs »
Selon l'avis CU CNC n° 98-B :

1. Lors **de l'émission,** les CVG figurent en « Engagements hors bilan ».

2. A la **clôture de l'exercice** (avant échéance), le traitement comptable des CVG dépend de l'existence ou non d'une prime de contrôle :

- en cas d'absence de prime de contrôle, une provision doit être constituée dans les conditions habituelles (dans le résultat financier) afin de couvrir le risque de paiement du CVG à l'échéance, le paiement ayant le caractère d'une charge financière (voir ci-avant).

Remarque
Calcul de la provision : le CNC ne précise pas les modalités de calcul de la provision. A notre avis, il y a lieu de retenir le cours de bourse du CVG à la clôture de l'exercice.

- en cas d'existence d'une prime de contrôle, compte tenu de la présomption de charge financière indiquée dans l'avis CU CNC n° 98-B, la preuve de la prime de contrôle devra être apportée par la société.

L'AMF (Rec. COB du 12 octobre 1998), précise que seul un rapport d'expert indépendant sera susceptible d'établir l'existence d'une prime de contrôle dans les conditions suivantes :

- l'expert indépendant devra être agréé par l'AMF à cet effet ;

- le rapport devra démontrer que le contrôle simple ou renforcé sur la cible résulte du seul effet de l'offre publique et n'aurait pas été obtenu en l'absence d'offre ;

- le rapport devra être remis à l'AMF avant l'arrêté des comptes de l'exercice au cours duquel aura lieu l'émission du CVG.

En outre, l'AMF (Rec. COB précitée), précise que la valeur de la prime de contrôle :

- doit être estimée à la date d'octroi des CVG ;

- doit être chiffrée selon les méthodes habituellement acceptées par la communauté financière ;

- doit tenir compte, le cas échéant, de la prime de contrôle déjà intégrée dans le prix fixé pour l'offre d'achat ou d'échange des titres de la cible et être limitée au montant excédant celle-ci. A défaut, la prime de contrôle serait inscrite deux fois dans le coût d'acquisition des titres.
La provision constatée à la clôture d'un exercice doit alors correspondre à la différence (si elle est positive) entre :

- la valeur de marché des CVG à la date de clôture des comptes,

- et la prime de contrôle évaluée à la date d'octroi des CVG.

En effet, c'est cette différence, si elle est positive, qui sera constatée en charges à l'échéance du CVG (voir ci-après).

Remarque
Probabilité de constater une différence positive : selon l'AMF (Rec. COB précitée), la provision ne doit être constatée que s'il apparaît probable qu'une telle différence sera constatée à l'échéance du CVG. Autrement dit, il paraît possible de ne pas constater de provision si, à la clôture d'un exercice, l'augmentation de la valeur de marché du CVG au-delà de la valeur de la prime de contrôle s'explique par une chute temporaire du cours du titre sous-jacent au CVG, c'est-à-dire du titre de la société cible.

Fiscalement, A notre avis, la provision est déductible au moins partiellement, dès lors que :

- le paiement du CVG à son échéance constitue une charge déductible pour la fraction excédant la prime de contrôle,

- il existe un écart entre le montant de la garantie offerte et le cours du titre sous-jacent, sachant que le cours du CVG tend à se rapprocher de ce différentiel.

3. Entre **l'émission et leur échéance,** une information doit être fournie en annexe (voir « CVG attractifs » ci-avant **a. 3.**).

L'AMF (Rec. COB précitée) prévoit en outre, que soient mentionnés dans l'annexe :

- le montant de la prime de contrôle évalué par l'expert indépendant et susceptible d'être porté à l'actif,

- ainsi que le nom de cet expert.

4. A l'échéance :

- en **cas d'absence de prime de contrôle,** le montant des CVG payé est comptabilisé pour sa totalité en charges financières, et l'éventuelle provision constatée sur les exercices antérieurs (voir **2.**) reprise en résultat.

- en cas d'**existence d'une prime de contrôle,** deux situations sont à distinguer :

- le prix payé à l'échéance est supérieur à la valeur de la prime de contrôle évaluée par l'expert indépendant : seule cette dernière vient augmenter à l'échéance le coût d'entrée des titres, la différence avec le prix payé étant comptabilisée en charge (cette différence a pu donner lieu à provision ; voir ci-avant) ;

- le prix payé à l'échéance est inférieur à la valeur de la prime de contrôle évaluée par l'expert indépendant ; aucun produit n'est constaté et le montant de la prime venant augmenter le coût d'entrée des titres est limité au montant payé.

Fiscalement, A notre avis, les montants constatés en charges sont déductibles. En effet, le paiement des CVG défensifs à leur échéance, n'ayant pas pour contrepartie l'entrée d'un élément d'actif, constitue bien une charge et non une immobilisation.

Remarque
Comptes consolidés : voir ci-avant **a. 4.** « Remarque ».

c. Bons de cession de valeur garantie (BCVG)
Ils s'analysent comme une offre d'achat différée. Selon l'avis CU CNC n° 98-B, leur exercice à l'échéance donne lieu à l'entrée dans le patrimoine de nouveaux titres qui se comptabilisent conformément aux règles générales.
A la clôture de l'exercice, à notre avis, une provision pour risques est comptabilisée chez l'émetteur si l'engagement pris est susceptible de l'amener à acquérir des titres à une valeur supérieure à la valeur d'utilité.
L'information à fournir en annexe est la même qu'en cas d'émission de CVG (PCG, art. 531-4/5 ; voir « CVG attractifs » ci-avant **a. 3.**).

Rachat d'obligations

Rachat en bourse

2137-1

Lorsqu'une clause de ce type est prévue, l'entreprise peut trouver intérêt à racheter ses propres titres avant l'échéance (cours de bourse inférieur au prix de remboursement ou dans des cas particuliers, voir l'exemple donné au n° 2137-2, cours de bourse supérieur au prix de remboursement). Les titres rachetés figurent au compte 505 « Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle ».
Ces obligations rachetées par la société émettrice sont en principe annulées et ne peuvent être remises en circulation (C. com. art. L 228-74). Toutefois, par dérogation, l'émetteur est autorisé à les conserver pendant un délai maximal d'un an (C. mon. fin. art. D 213-1 A I, créé par le décret n° 2011-180 du 15 février 2011, art. 1), dès lors qu'il ne détient pas plus de 15 % des titres d'une même émission (C. mon. fin. art. L 213-1 A 2° , modifié par la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010, art. 76).

Pendant cette période, tous les droits attachés aux titres sont suspendus (C. mon. fin. art. L 213-1 A 2°), parmi lesquels la participation à la masse des obligataires, le droit de vote aux assemblées générales d'obligataires, le droit à percevoir des intérêts...

L'annulation entraîne, à notre avis, la constatation d'un **produit exceptionnel** (**ou** d'une **charge exceptionnelle**) au cours de l'exercice de rachat et le compte « Obligations rachetées » ne peut figurer au bilan.

Fiscalement, Le gain réalisé par une société en rachetant ses propres obligations à un cours inférieur à la valeur nominale doit être compris dans le bénéfice imposable au taux de droit commun (CE 9 mai 1960, n° 66525).

Le règlement général de l'AMF (art. 238-2 modifié par l'arrêté du 31 janvier 2011 portant homologation de modifications du règlement général de l'Autorité des marchés financiers) prévoit d'informer le marché de ces rachats de titres (par le biais d'un communiqué diffusé selon les modalités prévues à l'article 221-4 du même règlement) :

- dès lors que l'émetteur a acquis sur le marché ou hors marché en une ou plusieurs fois plus de 10 % de titres représentant un même emprunt obligataire ;

- ainsi que de tout rachat en une ou plusieurs fois portant sur chaque tranche supplémentaire de 10 % du même emprunt.

Le seuil de 10 % est calculé sur la base du nombre de titres émis, en tenant compte des éventuelles émissions successives conférant des droits identiques aux porteurs. Le nombre de titres pris en compte pour le calcul du seuil correspond au nombre de titres rachetés, déduction faite du nombre de titres revendus.

En outre, les émetteurs qui ont racheté des titres au cours du semestre écoulé publient sur leur site internet, pour chacun de leurs emprunts obligataires, le nombre de titres restant en circulation et le nombre de titres qu'ils détiennent (Règl. AMF, art. 238-2-1, créé par l'arrêté du 31 janvier 2011 précité).

Globalement, ce produit exceptionnel est éventuellement compensé en partie par l'amortissement des primes de remboursement afférentes aux obligations rachetées et les pénalités à verser pour rachat anticipé doivent, à notre avis, être constatées en charge exceptionnelle pour leur totalité (ce qui n'est pas forcément le cas s'il y a émission d'un nouvel emprunt ; voir n° 2137-2).

En revanche, la charge d'intérêts due jusqu'au rachat en bourse constitue, à notre avis, une **charge financière,** totalement indépendante du rachat et qui ne peut donc être constatée en exceptionnel.
La contrepartie de cette charge financière (Emprunts-intérêts courus) sera annulée lors du rachat par les intérêts à recevoir qui auront été constatés en même temps que les obligations rachetées.

Exemple

Exemple : Rachat pour 98 (dont 8 d'intérêts courus) de titres de valeur nominale 100

Rachat d'obligations à taux d'intérêt élevé et émission de nouvelles obligations à taux plus faible

2137-2

Cette opération dégage une charge exceptionnelle (**la soulte**) lors du rachat, celle-ci étant compensée dans le futur par une économie de charges financières sur le nouvel emprunt.

Remarque préalable
Le traitement des renégociations de dettes devrait prochainement être précisé dans le cadre des travaux de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 5999-1).

I. Cas général : mise en place d'un nouveau mode de financement
Le rachat n'est que la conséquence de la gestion du passé et permet de ramener le montant des charges financières dans le futur à un niveau normal par rapport à celui du marché ; en conséquence :

- la **soulte** ne constitue que le prix à payer par l'entreprise pour revenir à une structure saine de financement et, dans ces conditions, **ne peut être étalée** ;

La CNCC (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EC 2004-11, p. 365 et Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-74, p. 89) a ainsi refusé l'étalement des pénalités de remboursement anticipé d'un emprunt sur la durée du contrat de crédit-bail conclu en substitution.

- les frais d'émission non encore amortis de l'emprunt obligataire sont constatés immédiatement en charges (voir n° 2126).

Remarque
Conditions ultérieures meilleures que celles du marché : lorsque la soulte à payer peut s'analyser comme un **coût d'entrée** permettant de bénéficier ultérieurement de conditions meilleures que celles du marché, il est possible, selon le bulletin CNCC 2004 précité, d'étaler la soulte de manière à obtenir une charge théorique après étalement cohérente avec les conditions du marché du moment.
Le bulletin portant sur l'année 2004, sa transposition en PCG actuel reviendrait, à notre avis, à étaler la soulte par le biais du compte 4816 **« Frais d'émission d'emprunt »,** le compte 4818 « charges à étaler » ayant été supprimé par le règlement CRC n° 2004-06 (voir n° 2301 s.).

Fiscalement, Ces primes et indemnités sont des charges **immédiatement déductibles** (en ce sens, Rép. Lang, AN 12 janvier 1987, p. 151).

II. Cas particulier : renégociation d'emprunt obligataire entre prêteurs et emprunteurs existants
Selon la CNCC (Bull. n° 134, juin 2004, EC 2004-11, p. 365), les entreprises peuvent retenir le traitement spécifique développé ci-après (application du § 40 d'IAS 39).

L'entreprise doit alors démontrer que le remboursement de l'ancien emprunt et l'émission du nouvel emprunt constituent de fait un échange d'instruments entre prêteurs et emprunteurs existants (selon le bulletin CNCC précité, cet échange se produit notamment lorsqu'un emprunt est renégocié avec un même établissement bancaire).

Dans ce cas, la renégociation des conditions d'emprunts et/ou l'échange de dettes entre un emprunteur et un prêteur existant sont traités différemment selon que les conditions de l'ancienne et de la nouvelle dette sont ou non substantiellement différentes :

La CNCC précise que les conditions sont substantiellement différentes si la valeur actualisée des flux futurs selon les nouvelles conditions (y compris tout frais), est différente d'au moins 10 % de la valeur actualisée des flux futurs résiduels de l'ancienne dette.

a. Si les conditions de l'ancienne et de la nouvelle dette sont substantiellement différentes. L'échange est comptabilisé comme une extinction de l'ancienne dette et la comptabilisation d'une nouvelle dette. Dans ce cas, le traitement est identique à celui retenu dans le cas général et la soulte est comptabilisée directement en résultat (voir ci-avant **I**).

b. Dans le cas contraire. L'échange n'est pas comptabilisé (l'ancienne dette n'est donc pas éteinte) et la **soulte** est :

- comptabilisée, à notre avis, dans les frais d'émission d'emprunt,

- et étalée sur la durée résiduelle de l'emprunt.

Sur le traitement des frais de renégociation d'un emprunt classique, voir n° 2126.

C. Autres emprunts et prêts particuliers

Emprunts et prêts participatifs

2138

L'Etat, les établissements financiers, les établissements de crédit à statut légal spécial, les banques, les sociétés commerciales, les sociétés et mutuelles d'assurances peuvent consentir sur leurs ressources disponibles à long terme des concours aux entreprises industrielles et commerciales sous forme de prêts participatifs (C. mon. fin. art. L 313-13).

Juridiquement, Les prêts participatifs s'analysent comme des **créances de dernier rang** (Rép. Saint-Pierre, AN 31 août 1987, p. 4922 et CA Paris 8 juillet 1987), ils ne doivent pas être confondus avec les titres participatifs.

Sur l'émission et le classement comptable de titres participatifs, voir n° 3363 chez l'émetteur et n° 1932 chez le détenteur.

Comptabilité du prêteur

2138-1

(CNC, NI n° 32 et doc. n° 22) :

a. Principal : il est à inscrire au compte 2741 « Prêts participatifs ».

b. Intérêts :

- **partie fixe** : elle est enregistrée conformément aux règles de rattachement des produits à l'exercice ;

- **partie variable** : c'est un produit financier qu'il convient, par application de la règle de prudence, de déterminer sur la base du dernier arrêté des comptes de l'emprunteur.

Comptabilité de l'emprunteur

2138-2

(PCG, CNC, NI n° 32 et doc. n° 22) :

a. Principal : il est à inscrire au compte 1675 « Emprunts participatifs » (PCG, art. 441/16).

Comptablement, ils ne constituent **pas des capitaux propres** (voir n° 3155).

Leur montant est à donner en renvoi dans le bilan de la **liasse fiscale** ; ils doivent être mentionnés dans l'annexe (C. mon. fin. art. L 313-14).

b. Intérêts :

- **partie fixe** : elle est enregistrée conformément aux règles de rattachement des charges de l'exercice ;

- **partie variable** : c'est une charge financière, qu'elle soit calculée en fonction du bénéfice ou sur toute autre base (elle doit être couverte par une charge à payer).

Le CNC donne une formule de calcul (doc. n° 22 précité).

Lorsque le prêt est accordé par un organisme autre que l'Etat, la clause de participation « s'exerce sous la forme d'un prélèvement prioritaire pour les personnes physiques, sur le bénéfice comptable et, pour les sociétés, sur le bénéfice distribuable avant toute autre affectation » (C. mon. fin. art. L 313-17). Le CNC a estimé que quelle que soit la base de calcul, le prêt participatif reste une dette pour le débiteur dont la rémunération ne peut être qu'une charge financière représentative du coût des capitaux empruntés.

Fiscalement, (Rép. Gantier, AN 22 septembre 1986, p. 3237), les rémunérations des prêts participatifs suivent les régimes normaux de déduction des intérêts des prêts consentis aux entreprises tant pour les non-associés que pour les associés (pour ces derniers, les limitations s'appliquent).

Billets de trésorerie émis

2139

Selon le Code monétaire et financier (art. L 213-1 à L 213-4), les billets de trésorerie :

- représentent un droit de créance portant intérêt ;

- sont stipulés au porteur et créés pour une durée déterminée ;

- sont inscrits en comptes tenus par un intermédiaire habilité ;

- sont négociables sur un marché, voir n° 1804, réglementé par le comité de réglementation bancaire.

Remarque
Titres de créances négociables : les billets de trésorerie constituent des titres de créances négociables, voir n° 2207. En conséquence, les dispositions législatives et réglementaires applicables à l'ensemble des valeurs mobilières ne sont pas transposables aux billets de trésorerie (Rép. Reveau, AN 27 octobre 1986, p. 3942).

Certaines **obligations d'information** sont liées à l'émission de billets de trésorerie (voir n° 5053 s.).

Représentant un **droit de créance** et étant soumis à des conditions particulières (durée, montant unitaire, etc.), les billets constituent, à notre avis, pour l'émetteur, des **dettes financières** à comptabiliser par exemple au compte 1681 « Autres emprunts » (avec, le cas échéant, constatation d'une prime de remboursement) et à faire figurer au bilan sous le poste « Emprunts et dettes financières divers ».

Sur leur date d'enregistrement, voir n° 2125-1.

Sur l'amortissement de la prime de remboursement, voir n° 2128-1.

Le montant des billets de trésorerie doit être indiqué dans l'annexe dans l'état des échéances des créances et des dettes. En outre, lorsqu'ils sont à court terme, comme pour les concours bancaires courants et soldes créditeurs de banque, un renvoi au pied du bilan pourrait mentionner leur existence et leur montant.

Les **intérêts** courus constituent des **charges** financières.

Fiscalement, Ces intérêts sont déductibles.

Autres emprunts

Fonds salariaux

2140-1

Depuis l'ordonnance n° 86-1243 du 21 octobre 1986, il ne peut plus être créé de fonds salariaux mais les fonds existants à cette date continuent de fonctionner dans des conditions inchangées.

Les versements aux fonds sont comptabilisés, à notre avis, de la façon suivante :

a. le versement par le salarié est enregistré au débit d'un compte de trésorerie par le crédit d'un compte du poste « Emprunts et dettes assimilées » (par exemple : compte 1687 : « Autres dettes assimilées »), les sommes étant indisponibles pendant au moins 5 ans ; Il peut être utile de fournir dans l'**annexe,** la forme de placement choisie (valeurs mobilières, compte courant bloqué, plan d'épargne d'entreprise, fonds commun de placement) lors des commentaires sur le (ou les) poste(s) concerné(s).

b. le versement par l'entreprise (aux salariés) des intérêts dus sur les sommes versées s'effectue annuellement. Comptablement, ces intérêts constituent une charge financière dont la contrepartie est soit un compte de trésorerie soit un compte « Intérêts courus sur emprunts et dettes assimilées » (compte 16888).

Emprunts à moyen terme assortis de conditions (« covenants »)

2140-2

Le terme « covenants » désigne une clause par laquelle la société s'engage, pendant la durée de l'emprunt, à respecter un certain ratio (endettement total, profit, etc.). Lorsque cette clause n'est plus respectée, l'emprunt devient immédiatement exigible.

Selon la CNCC, il est nécessaire de donner une information en **annexe** sur la nature des covenants et le niveau des ratios à la fin de l'exercice, lorsque la probabilité d'occurrence d'une situation de défaut et les conséquences associées au non-respect des covenants est significative (Bull. n° 165, mars 2012, Communiqué CNCC « Conséquences de la crise pour l'audit des comptes 2011 », p. 20 s.).

Sur le classement des emprunts assortis de covenants, en dettes à moyen ou à court terme, voir n° 2287.
Sur le traitement des frais d'émission et de renégociation d'emprunt en cas de rupture d'un covenant, voir n° 2126.

III. Couvertures de change ou d'intérêts. Opérations d'instruments financiers à terme

2141

Après indication des textes de référence, sont présentés successivement :

- les définitions des principaux termes utilisés pour le traitement de ces instruments (A) ; voir n° 2141-2 s. ;

- les principes généraux d'enregistrement de ces instruments (B) ; voir n° 2141-6 s. ;

- le traitement spécifique à chaque instrument (C) ; voir n° 2142 s.

Sur la définition des instruments financiers à terme, voir n° 2052-1.

Textes de référence

2141-1

Les **principes comptables généraux** applicables à ces opérations sont énoncés par le PCG (art. 372-1 s.) ainsi que par les avis du CNC relatifs à la comptabilisation des opérations réalisées sur le Matif (Avis n° 29, juillet 1986) et des options de taux d'intérêt (Avis n° 32, juillet 1987).

Les avis CNC n° 29 et n° 32 ont été intégrés globalement dans les articles 372-1 à 372-3 du PCG, même si certaines dispositions de ces avis étaient en partie présentées comme des recommandations.
Ces dispositions, qui datent de 1986 et 1987, se limitent donc à certains instruments et aucune autre étude n'a jamais complété ces avis ni précisé le traitement comptable :

- d'instruments financiers de taux d'intérêt sur tous les marchés à terme,

- des sous-jacents,

- et des options.

Remarque
Travaux en cours à l'ANC : un groupe de travail a été créé à l'ANC en 2010 afin de définir des règles comptables relatives aux instruments financiers et en particulier aux couvertures, voir n° 5875. Un règlement est attendu pour 2012 (application prévue au plus tôt en 2013).

Fiscalement, Les règles applicables à ces opérations font l'objet des articles 38-6 et 2 A à C de l'annexe III au CGI et des instructions administratives 4 A-4-88 (reprise dans D. adm. 4 A-236 s. avec des exemples d'application) et 4 A-9-94.

A. Définitions des principaux termes utilisés pour le traitement des instruments financiers à terme

Les textes de référence précités (voir n° 2141-1) utilisent et définissent un certain nombre de termes dont la connaissance est indispensable pour l'application des traitements comptables et fiscaux.

Sur la définition des instruments financiers à terme, voir n° 2052.

Distinction entre marché réglementé, marché organisé et marché de gré à gré

2141-2

Le PCG opère une distinction entre les instruments financiers à terme négociés de gré à gré et ceux négociés sur un marché organisé.

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait supprimer cette distinction (voir n° 2141-6).

La notion de marché organisé relève du règlement CRB n° 88-02 du 22 février 1988.

Selon ce règlement, un marché d'instruments financiers peut être considéré comme organisé s'il répond aux conditions suivantes :

- il existe une chambre de compensation qui organise la liquidité du marché et assure la bonne fin des opérations ;

- les positions fermes maintenues par les opérateurs sont ajustées quotidiennement par règlement des différences ;

- les opérateurs doivent verser un dépôt de garantie qui permette de couvrir toute défaillance éventuelle et qui est réajusté lorsqu'il s'agit de positions vendeuses conditionnelles.

Sont **assimilés** aux marchés organisés (Règl. CRB précité) :

- les marchés de **gré à gré sur instruments financiers** dont la liquidité peut être considérée comme assurée, notamment par la présence d'établissements de crédit ou de maisons de titres mainteneurs de marché qui assurent des cotations permanentes de cours acheteur et vendeur dont les fourchettes correspondent aux usages de marché ;

- les marchés **d'options** dont la liquidité peut être considérée comme assurée, notamment par la cotation de l'instrument sous-jacent sur un marché organisé.

A notre avis, la notion de liquidité doit s'apprécier au cas par cas, en fonction des caractéristiques des opérations (taille, sous-jacent, maturité) et pas seulement au regard de la nature des instruments financiers.

Remarque
Marché réglementé La notion de marché réglementé est plus restrictive que celle de marché organisé (sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804). Les seuls marchés réglementés d'instruments financiers à terme sont actuellement le Matif et le Monep.

Fiscalement, (BOI 4 A-4-88), il est fait référence à la notion d'opérations négociées sur un marché. Sont notamment concernés les instruments suivants :

- contrats et options négociés sur le **Matif** de Paris ;

- contrats et options négociés sur des **marchés à terme réglementés** qui font l'objet d'une liquidation quotidienne des marges et qui disposent d'un organisme de compensation ;

- contrats et options sur **devises** traités sur un marché réglementé, sur le marché interbancaire, ou de gré à gré par référence au marché interbancaire ; et **d'une manière générale toutes les opérations portant sur des devises** (achats ou ventes à terme, « swap » de change) ;

- **options** négociables traitées sur une **bourse de valeurs** ;

- tous les **instruments financiers** qui présentent des **caractéristiques analogues** (contrats d'indices boursiers).

Les instruments financiers à terme négociés de gré à gré sont notamment des contrats d'échange de taux d'intérêt (« swaps » de taux d'intérêt), des « future rate agreement » - FRA - et des produits dérivés des options comme les « caps », les « floors » et les « collars » (BOI précité).

Notion comptable de couverture

2141-3

Selon le PCG (art. 372-2) et le CNC (Avis n° 29 relatif au Matif et avis n° 32 relatif aux options de taux d'intérêts), **pour être qualifiée de couverture,** une opération doit répondre aux **critères suivants** :

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le principe de couverture ne devrait pas être modifié par le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1), mais des précisions pourraient être apportées. Notamment :

- la comptabilité de couverture devrait être rendue obligatoire dès lors qu'une relation de couverture est identifiée en gestion,

- les critères pour qualifier une opération de couverture devraient être précisés (voir ci-après).

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de **réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert** ou un ensemble d'éléments homogènes (risque de taux d'intérêt, dépréciation du capital, risque de change...) ;

- **l'élément couvert** peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation (cette probabilité étant à apprécier au cas par cas à partir de critères objectifs et vérifiables) ;

- l'**identification du risque** à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements ;

- une **corrélation** est établie **entre les variations de valeur** de l'élément couvert et celles du contrat de couverture ou celles de l'instrument financier sous-jacent s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, a priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée, en couverture ;

Remarque
Notion de corrélation : cette notion n'est pas définie par les textes.

- les contrats qualifiés de couverture sont **identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine** et **conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement** (sauf si l'élément couvert disparaissait avant cette échéance ou si la corrélation visée ci-avant cessait d'être vérifiée) ;

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait remettre en cause ces principes. Ainsi :

- un instrument déjà existant pourrait être qualifié de couverture,

- la relation de couverture pourrait être arrêtée avant l'échéance de l'instrument (dès lors qu'elle n'est plus identifiée en tant que telle en gestion).

- la qualification de couverture ne peut être appliquée qu'à des **ensembles homogènes** d'actifs, de passifs ou d'engagements pour lesquels la corrélation visée ci-avant peut être établie.
Les opérations pour lesquelles l'entreprise ne peut répondre aux critères de la couverture définie ci-avant sont considérées comme des **opérations spéculatives.**

Les opérations réalisées par les vendeurs d'options ne peuvent être qualifiées de couverture que dans des cas exceptionnels.

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait préciser qu'une vente d'option est acceptable comme instrument de couverture lorsqu'elle vient couvrir une exposition inverse (par exemple, la couverture d'une dette à taux variable avec plafond) ou qu'elle se combine à un autre instrument de couverture sans générer de position vendeuse nette d'options (par exemple, un tunnel à prime nulle).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8141 à 8143 (conditions d'utilisation de la comptabilité de couverture), 8145 à 8150 (éléments couverts), 8156 à 8158 (instruments de couverture) et 8160 (mise en oeuvre de la comptabilité de couverture).

Notion fiscale de « positions symétriques »

2141-4

Nous reprenons ci-après le texte de l'instruction fiscale (BOI 4 A-4-88 reprise dans D. adm. 4 A-2364).

I. Notion de position

Une position s'entend de la détention, directe ou indirecte, de contrats à terme d'instruments financiers, de valeurs mobilières, de devises, de titres de créances négociables, de prêts ou d'emprunts, ou d'un engagement portant sur ces éléments.

D'une manière générale, il s'agit d'**actifs,** de **passifs** ou d'**engagements, portant sur des instruments financiers** dont les valeurs ou les rendements sont liés à la variation des taux d'intérêt ou des taux de change. Il s'agit également d'actions détenues à titre de placement.
A cet égard, la **détention** de ces éléments peut être **directe ou indirecte.** Les instruments financiers détenus par des **sociétés de personnes** dont une entreprise est membre ou des sociétés de capitaux qu'elle contrôle, constituent des positions au sens de l'article 38-6-3° du CGI dès lors que leur détention a pour objet de compenser le risque d'autres positions de l'entreprise concernée.

Exemple

ExemplesLa détention de **dettes** ou de **créances libellées en devises étrangères** constitue une position au sens de l'article 38-6-3° du CGI, dès lors que ces actifs ou passifs aboutissent indirectement à la détention de devises (créances) ou d'engagements sur les devises (dettes).
La détention de valeurs d'exploitation (stocks) ou d'actifs corporels ou incorporels immobilisés non financiers (fonds de commerce, immeubles, matériel) ne constitue pas une position au sens de l'article 38-6-3° . Il en est de même pour les titres de participation détenus par une entreprise.

Une position au sens de l'article 38-6-3° du CGI peut être constituée d'instruments financiers inscrits au bilan de l'entreprise (à l'actif ou au passif) ou détenus hors bilan, ou d'engagements qui peuvent aboutir à la détention ultérieure d'instruments financiers de même nature. Ainsi des opérations futures identifiées et qualifiées a priori d'**opérations de couverture sur le plan comptable** (ou de couverture affectée pour les entreprises soumises au contrôle de l'Autorité de contrôle prudentiel, ex-Commission bancaire), constituent une position au sens de l'article 38-6-3° . L'émission future d'un emprunt ou une dépense de l'exercice suivant peuvent donc constituer une position si ces opérations ont été identifiées dans le cadre d'une opération de couverture qualifiée comme telle sur le plan comptable.

II. Notion de symétrie

En application du troisième al. de l'article 38-6-3° du CGI, des positions sont qualifiées de symétriques si leurs valeurs ou leurs rendements subissent des **variations corrélées** telles que le risque de variation de valeur ou de rendement de l'une d'elles est compensé par une autre position, sans qu'il soit nécessaire que les positions concernées soient de même nature, prises sur la même place, ou qu'elles aient la même durée.

Pour que des positions soient qualifiées de symétriques, il faut que les variations de valeurs ou de rendement de chaque position soient corrélées et **de sens inverse.** Ces variations attendues doivent être d'importance comparable sur une période déterminée et être sensibles à un élément commun aux deux positions (taux d'intérêt, taux de change, indice boursier...).
Il n'est pas nécessaire que le gain sur une position compense exactement la perte sur l'autre position ; cette **compensation** peut n'être que **partielle et limitée dans le temps.** Les positions peuvent donc être de **durées différentes** ; elles ne sont pas nécessairement prises et dénouées simultanément, ni simultanées.
Ainsi des positions successives sur le Matif peuvent être symétriques d'un portefeuille obligataire détenu avant l'ouverture des contrats et conservé après leur dénouement. De même un emprunt peut être symétrique d'une position prise sur le Matif avant son émission. Dans ce cas les deux positions symétriques sont successives et n'ont pas de durée d'existence commune.

Exemple

ExemplesLes opérations suivantes peuvent être qualifiées de positions symétriques :

- position sur le Matif et emprunt à émettre ;
- option sur devises et créance ou dette libellée dans la même devise ;
- contrat d'échange de taux d'intérêt (« swap » de taux) et emprunt ou prêt figurant au bilan de l'entreprise ;
- vente à terme de devises et détention d'une créance libellée dans la même devise ;
- option sur devises et chiffre d'affaires ou dépense futurs dans la même devise ayant une probabilité suffisante de réalisation ;
- détention de titres obligataires ou de parts de fonds communs de placement dénommés « taureaux et ours » ou « bull and bear » : si la valeur ou le rendement des titres de la tranche haussière évolue de manière inverse de celle des titres de la

tranche baissière, la détention d'une quantité comparable de titres des deux tranches caractérise des positions symétriques (Ce type d'emprunt comporte deux tranches d'émission d'égal montant. Elles sont souvent indexées sur un indice - indice boursier, hausse des prix - qui joue de manière inverse sur chaque tranche d'émission. Les variations de valeurs des titres de chaque tranche sont d'égal montant et de sens inverse) ;

- détention d'obligations assortie de bons de souscription d'actions ou d'obligations.

Une **position** peut être **composée de plusieurs éléments.** A titre d'exemple, un emprunt peut être symétrique d'une position sur le Matif et d'un « swap » de taux d'intérêt. De même, la détention d'une créance libellée en devise peut être symétrique d'une vente à terme de la même devise et d'une option de vente portant sur la même devise. Une position peut donc être constituée d'un ensemble homogène d'instruments financiers.

Se prononçant pour la première fois sur les dispositions de l'article 38-6-3° du CGI, le tribunal administratif de Nantes a jugé qu'une **position symétrique** suppose l'existence d'une **corrélation** entre les variations des différents éléments de l'opération (TA Nantes 17 juillet 2002, n° 98-2951).

Lien entre la notion comptable de couverture et la notion fiscale de « positions symétriques »

2141-5

La notion de symétrie est **plus large que la notion de couverture comptable. Mais** toutes les **opérations** qualifiées **de couverture** sur le plan comptable **sont des opérations symétriques** au sens de l'article 38-6-3° du CGI.

Sur la notion comptable de couverture, voir n° 2141-3.

Sur le plan fiscal l'existence de positions symétriques est établie par la **constatation de la corrélation entre les positions.** La reconnaissance expresse et préalable de la recherche d'une compensation des risques entre deux positions n'est donc pas une condition nécessaire d'application de l'article 38-6-3° du CGI. Toutefois, ce régime ne s'applique pas lorsque la **corrélation** entre deux positions prises par un organisme habilité à effectuer des opérations de contrepartie apparaît purement **fortuite** : il pourrait en être ainsi notamment lorsque ces positions ont été prises par des services différents d'une banque et à des fins différentes, ou lorsque deux positions ont connu par hasard des variations égales et de sens contraire alors que la corrélation entre leurs variations de valeur ou de rendement ne pouvait être supposée a priori.

B. Principes généraux d'enregistrement des instruments financiers à terme

Sont exposés successivement les principes comptables, puis les principes fiscaux, suivis des conséquences des divergences entre ces différents principes.

Principes comptables

2141-6

Ces principes ont été énoncés dans le PCG (art. 372-1 s.) et les avis précités du CNC relatifs aux opérations réalisées sur le Matif et aux options de taux d'intérêt (voir n° 2141-1). La pratique les a étendus à l'ensemble des autres instruments financiers (swaps, FRA, cap, floor, collar et options de change).
Ils concernent :

- d'une part, les montants nominaux des contrats,

- d'autre part, les pertes et gains réalisés sur ces contrats.

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations :

- les principes généraux ci-après ne devraient pas être remis en cause par le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1),

- à l'exception du traitement des plus-values latentes sur instruments négociés sur un marché organisé ou assimilé.

Montants nominaux des contrats

Chaque contrat fait référence à un montant nominal servant de base à l'application d'un taux d'intérêt, d'un taux de change ou d'un cours de cotation :

- dans certains cas, ces montants peuvent faire l'objet d'un versement effectif et constituent alors des engagements réciproques (contrat à terme par exemple) ;

- dans d'autres cas, ils ne constituent que des bases fictives de référence (swap de taux d'intérêt, cap, floor, collar ou FRA).

Ces montants nominaux n'ont **pas** à être **comptabilisés** (au bilan), s'agissant d'engagements. En revanche, une information doit être donnée en **annexe pour tous les contrats significatifs** (PCG, art. 372-1 ; avis CNC précité, juillet 1986 et Rec. COB n° 89-01, janvier 1989 ; sur cette information, voir n° 2280 s.).

Pour fournir cette information, il paraît utile, voire nécessaire, de tenir une **comptabilité de ces engagements,** par le biais des comptes 80 (voir n° 2690 s.).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7665.

Pertes et gains sur contrats

Les tableaux suivants récapitulent les principes comptables en distinguant les opérations spéculatives des opérations de couverture.

I. Opérations spéculatives

<table>
<tr><th></th><th>Marché
organisé ou assimilé [2]</th><th colspan="2">Marché
de gré à gré [2]</th></tr>
<tr><td>Gain dénoué [1]</td><td rowspan="4">Dans le résultat de l'exercice (en produits ou en pertes) [3]</td><td colspan="2">Dans le résultat de l'exercice (en produits) [4]</td></tr>
<tr><td>Gain latent [1]</td><td colspan="2">Non pris en compte [4]</td></tr>
<tr><td>Perte dénouée [1]</td><td rowspan="2">Dans le résultat de l'exercice [4]</td><td>(en pertes) [4]</td></tr>
<tr><td>Perte latente [1]</td><td>(sous forme de provision pour risques) [4]</td></tr>
<tr><td colspan="4">(1) Les pertes et les gains dénoués sont les pertes et gains dégagés à l'échéance du contrat ou lors du dénouement de la position de l'entreprise sur le marché. Ils sont définitivement acquis à l'entreprise.
Les pertes et les gains latents correspondent aux variations de valeur de l'instrument coté sur un marché organisé ou traité de gré à gré ; ils ne sont pas définitivement acquis, l'entreprise restant exposée à un renversement de tendance du marché tant qu'elle n'a pas dénoué sa position.
(2) Sur la distinction entre marché organisé, marché de gré à gré et marché de gré à gré assimilé à un marché organisé, voir n° 2141-2.
(3) Marché organisé : on constate donc que tous les gains et pertes (latents ou dénoués) qui résultent de l'évaluation à la valeur de marché (mark-to-market) sont pris immédiatement en résultat, par exception au principe de prudence selon lequel les gains latents ne sont pas pris en compte.
Remarque Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait interdire la prise en compte des plus-values latentes en résultat pour les instruments négociés sur un marché organisé ou assimilé.
(4) Marché de gré à gré : ces principes sont les mêmes que ceux applicables actuellement aux actions ou obligations, qui résultent de l'article L 123-18 (al. 2 et 4) du Code de commerce. Les provisions pour risques ainsi constituées, qui sont liées à un instrument financier, n'entrent pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs en vigueur depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556).</td></tr>
</table>

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7665 et 7670.

II. Opérations de couverture

Sur la notion de couverture, voir n° 2141-3.

Résultat	Marché organisé ou assimilé	Marché de gré à gré
Gain dénoué	Les gains et pertes sont constatés en résultat, pendant la durée de vie résiduelle de l'élément couvert, de **manière symétrique** au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.	
Gain latent		
Perte dénouée		
Perte latente		

Remarque
Couverture imparfaite faisant apparaître un gain ou une perte résiduel : dès lors que la perte ou le gain résiduel est significatif, l'entreprise doit considérer que la **corrélation** initialement établie (entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles de l'instrument de couverture) n'est **plus respectée.** En conséquence, le contrat (initialement qualifié d'instrument de couverture) doit être déqualifié et traité en **totalité** comme une **opération spéculative.** Néanmoins, deux cas de figure peuvent se présenter dans lesquels la déqualification de l'instrument de couverture ne nous paraît pas devoir s'appliquer :

1. Seule une partie de l'instrument (ou de la ligne de contrats considérée) a été affectée à la couverture d'un élément ou d'un ensemble d'éléments homogènes. Dans ce cas :

- la partie affectée est traitée comme une opération de couverture,

- la partie non affectée, comme une opération spéculative en respectant les principes applicables dans ce cas (voir I.).

2. La couverture a été mise en place pour être efficace à une certaine échéance ou période (généralement à long terme) et fait apparaître des distorsions en période intermédiaire.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8161 (couverture de juste valeur), 8162 (couvertures de flux de trésorerie) et 8163 (couverture d'un investissement net à l'étranger).

Principes fiscaux et conséquences des divergences avec les principes comptables

Sur l'ensemble des textes de référence, voir n° 2141-1.

2141-7

Principes fiscaux

La règle posée par l'article 38-6-1° du CGI consiste à traiter fiscalement les contrats à terme d'instruments financiers traités sur un marché organisé (ou assimilé à un marché organisé) en cours à la clôture de l'exercice **comme s'ils avaient été dénoués sur la base du cours du contrat à cette date.** Mais ce principe d'enregistrement immédiat des profits et pertes latents (règle de la valeur de marché : « mark-to-market ») est assorti des deux correctifs ci-après, qui ne sont applicables que si l'entreprise respecte certaines obligations déclaratives :

- 1er correctif : Les **gains latents** sur les contrats souscrits **en vue de compenser le risque d'une opération** qui sera réalisée au cours de l'**un des deux exercices suivants** (risque d'augmentation du taux d'un emprunt à émettre, par exemple) ne sont **pas immédiatement imposés** : c'est au dénouement du contrat que deviendra imposable le profit effectivement dégagé (s'il en subsiste un) (CGI, art. 38-6-2°). Toutefois, pour les opérations d'exploitation couvertes globalement contre le risque de change, le report ne bénéficie qu'aux seules opérations de l'exercice suivant (D. adm. 4 A-2365, n° 10), pour lesquelles les obligations déclaratives sont en outre allégées (D. adm. précitée, n° 9).

Remarque
Risque de change : en ce qui concerne uniquement le risque de change, la non-imposition des gains sur instruments financiers à terme concerne également les contrats souscrits en vue de compenser le risque d'une opération d'un **exercice ultérieur aux deux exercices suivants,** quel que soit cet exercice, s'il s'agit d'une opération identifiée dès l'origine par un acte ou un engagement précis et mesurable pris à l'égard de tiers (CGI art. 38-6 2° bis).

- 2e correctif : Les **pertes latentes** relatives aux **contrats souscrits pour constituer la position symétrique** (voir n° 2141-4) d'un élément ou d'un engagement dont la valeur ou le rendement varie de façon inverse et corrélée ne sont déductibles que pour la partie de leur montant qui **excède les gains non encore imposés** sur cet élément ou cet engagement et sous réserve du respect des obligations déclaratives (CGI, art. 38-1-3°).

Nous fournissons ci-après un schéma récapitulatif d'application.

Pour plus de détails, voir FL BIC-V-13700 s.

Opérations spéculatives :

	Marché organisé ou assimilé (1)	Marché de gré à gré (1)
Gain dénoué	Imposable (CGI, art. 38-1 et 2)	Imposable (CGI, art. 38-1 et 2)
Gain latent	Imposable (CGI, art. 38-6-1°)	Non imposable (CGI, art. 38-1 et 2)
Perte dénouée	Déductible (CGI, art. 38-1 et 2)	Déductible (CGI, art. 38-1 et 2)
Perte latente	Déductible (CGI, art. 38-6-1°)	Déductible (provision) (CGI, art. 38-1 et 2)
(1) Sur la distinction entre un marché organisé ou assimilé et un marché de gré à gré, voir n° 2141-2.		

Opérations avec une position symétrique :

Sur la notion de « positions symétriques », voir n° 2141-4 et le lien avec la notion comptable de couverture, voir n° 2141-5.

	Marché organisé ou assimilé	Marché de gré à gré
Gain dénoué	Imposable (CGI art. 38-1 et 2)	Imposable (CGI art. 38-1 et 2)
Gain latent :		

	Marché organisé ou assimilé	Marché de gré à gré
position symétrique : - dans l'exercice - dans l'un des deux exercices suivants - dans un exercice ultérieur	 Imposable (CGI art. 38-6-1°) Imposition reportée au dénouement du contrat (CGI art. 38-6-2°) [(1)] Imposable (CGI art. 38-6-1°), sauf si instrument de change avec engagement sous-jacent (CGI art. 38-6-2° bis) [(2)]	 Non imposable (CGI art. 38-1 et 2)
Perte dénouée ou latente	Quel que soit l'exercice [(3)] où se situe la position symétrique : déductible (CGI art. 38-6-3° [(4)]) : - à hauteur du gain imposé - et pour la partie excédant le gain non encore imposé.	
(1) Uniquement position symétrique de l'exercice suivant s'il s'agit d'une couverture globale contre le risque de change d'opérations d'exploitation (D. adm. 4 A-2365, n° 10). (2) Dans ce cas, l'imposition est reportée au dénouement du contrat. (3) Exercice en cours, deux exercices suivants ou exercice ultérieur. (4) A condition que l'ensemble de l'opération ait été déclarée par l'entreprise dans une déclaration annexée à la liasse (CGI, art. 38-1-3e ; D. adm. 4 A-2364, n° 12).		

Conséquences des divergences entre les principes comptables et fiscaux

2141-8

Il résulte des traitements comptables et fiscaux énoncés ci-avant un certain nombre de divergences qui peuvent conduire :

- à une économie d'impôt liée à un produit enregistré comptablement et non imposable ;

- à un complément d'impôt lié à un produit imposable non enregistré comptablement ou à une perte comptabilisée non déductible fiscalement.

Dans ces situations, bien qu'il soit possible par référence à « la méthode de l'impôt exigible » de ne pas modifier le montant de la charge d'impôt, on peut se demander s'il n'est pas **nécessaire,** pour avoir un résultat significatif, **de comptabiliser des charges** ou des **produits (d'impôt) constatés d'avance** (voir n° 2885-1 s.).

C. Traitement spécifique à chaque instrument financier à terme

Opérations réalisées sur le Matif

2142

Le Matif est un **marché réglementé.**

Sur cette notion voir n° 1804.
Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

Fiscalement, Voir n° 2141-7.

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : un groupe de travail a été créé à l'ANC en 2010 afin de définir des règles comptables relatives aux instruments financiers et en particulier aux couvertures (voir n° 2141-1).

Définition

« Les contrats à terme d'instruments financiers » (ou contrats de « futures ») engagent l'acheteur à prendre livraison et le vendeur à livrer une quantité standard d'un instrument financier défini, à une date future donnée, et pour un prix convenu d'avance entre les parties. Toutefois, la création de bourses organisées pour traiter ces opérations à terme permet aux co-contractants de ne pas attendre le terme ainsi fixé et de ne pas procéder à la livraison physique du bien en dénouant l'opération initiale par une opération identique de sens inverse pour un même terme. Dans ce cas, le dénouement du contrat n'entraîne que le paiement ou l'encaissement de la différence du cours entre la date de souscription et la date de dénouement.
Les opérations à terme ferme réalisées sur le Matif peuvent porter sur les contrats de taux d'intérêt à savoir Euro-notionnel, Euribor 3 mois, Euro tous souverain et Euro 5 ans ou sur le contrat sur indice boursier, le CAC 40 future.
Des contrats d'options liés à des contrats fermes existent.

Enfin, il peut s'agir pour une entreprise d'une **opération spéculative** ou d'une **opération de couverture.** Sur la distinction, voir n° 2141-3.

Comptabilisation des opérations de couverture

2142-1

Le PCG (art. 372-2 et 445/52) prescrit le traitement suivant :

- les variations de valeur des contrats qualifiés de couverture, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices ou créditrices des marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente 52 « Instrument de trésorerie » jusqu'à la date d'échéance ou de dénouement de ces contrats ;

- à partir de cette date, les variations cumulées depuis l'origine des contrats sont rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits ou charges sur cet élément ;

- lors de la sortie de l'élément couvert, le montant des variations de valeur enregistrées au compte d'attente (compte 52) jusqu'à cette date est intégralement rapporté au compte de résultat et, si le contrat de couverture n'est pas dénoué, les variations ultérieures concernant ce contrat sont traitées conformément au principe général (voir opérations spéculatives n° 2142-2) ;

- pour les éléments couverts valorisés au plus bas du coût d'achat ou du prix du marché, le montant cumulé des variations de valeur du contrat Matif, enregistrées en compte d'attente, vient en déduction des éventuelles dépréciations.



Exemple 1 (opération de couverture) Une entreprise souhaite investir à plus ou moins brève échéance dans un portefeuille obligataire à taux fixe ; elle craint une baisse des taux qui entraînerait une augmentation du coût d'acquisition du portefeuille. Pour se prémunir contre ce risque, elle va acheter des contrats à terme sur emprunt notionnel long terme.
Le 20/12, l'entreprise A décide d'investir 10 millions en obligations, qu'elle ne pourra acheter que le 15/3, à l'occasion d'une rentrée de trésorerie.
Le trésorier achète, pour se couvrir contre les conséquences d'une baisse des taux, 20 contrats mars à 105 le 20/12. Il paie un dépôt de garantie de 4 %, soit 400 000.
Le 15 mars, il achète son portefeuille obligataire et revend ses contrats.
Situation 1 : Les taux ont baissé ; le Matif mars vaut 107 ; les obligations valent 10,2 millions.
Le trésorier récupère sur le Matif son dépôt de garantie et une marge (un bénéfice) de : (107 - 105) % × 500 000 × 20 = 200 000.
Cette marge compense le surcoût de son portefeuille, dont le prix de revient grâce à l'opération sur le Matif est ramené à 10 millions.

Situation 2 : Les taux ont monté ; le Matif mars vaut 103 ; les obligations valent 9,8 millions.
Le trésorier récupère sur le Matif son dépôt de garantie et paie une marge négative (perte) de : (105 - 103) % × 500 000 × 20 = 200 000.
Cette perte s'ajoute au coût d'acquisition réel du portefeuille qui lui revient tout compris à 10 millions.
La traduction comptable de cette opération est la suivante :

a. Achat de 20 contrats mars à 105 (le 20/12/n) :



Enregistrement « pour mémoire » en engagements des montants nominaux des contrats, soit 10 millions.

b. Appels de marge :



c. A la clôture de l'exercice (31/12/n) : le Matif mars vaut 106 soit un gain latent de (106 - 105) % × 500 000 × 20 = 100 000 qui apparaît au crédit du compte 52 « Instruments de trésorerie ».

d. Dénouement de l'opération (15/03/n + 1). Vente à 107 de 20 contrats mars.

1. Récupération du dépôt de garantie :



2. Résultat de l'opération :
Vente à 107 soit un gain de (107 - 105) % × 500 000 × 20 = 200 000.



Ce produit compense le surcoût constaté lors de l'achat du portefeuille (10,2 millions au lieu de 10 millions).
Ce produit est à étaler sur la durée de vie résiduelle du portefeuille obligataire. Si celle-ci est de 5 ans, il est porté en compte de résultat 1/5e du produit prorata temporis soit 31 600 le 1er exercice (200 000 × 1/5 × 285/360).



Si le portefeuille est cédé avant la date de remboursement, le solde du compte « Produits perçus d'avance » devra être soldé.

Exemple

Exemple 2 (**opération de couverture destinée à stabiliser le coût d'un emprunt** à long terme différé pour des raisons techniques). Pour ce faire l'entreprise vend à terme des contrats :
Le 20 décembre, un emprunt à long terme de 10 millions doit être contracté 3 mois plus tard.
Le 20 décembre, vente de 20 contrats mars à 105. Soit un nominal souscrit de 20 × 500 000 = 10 millions.
Le 15 mars, achat de 20 contrats mars à 107.
Le dépôt de garantie constitué ressort à 400 000.
Si, le 15 mars, le cours ressort à 107, la perte dégagée par l'achat des 20 contrats mars soit 200 000 = (20 × 500 000 × 2 %) vient augmenter le coût d'émission de l'emprunt qui avait été réduit en raison de la baisse des taux entre décembre et mars.
La traduction comptable est la suivante :

a. Vente de 20 contrats mars à 105 (le 20/12/n) :



Enregistrement « pour mémoire » en engagements des montants nominaux des contrats, soit 10 millions.

b. A la clôture de l'exercice (31/12/n), le contrat mars vaut 106 ; les appels de marge successifs se traduisent par une perte latente de 100 000 = 1 % × 500 000 × 20 qui a été portée au débit du compte 52 (par le crédit de la banque).

c. Dénouement de l'opération : Achat de 20 contrats mars à 107 (le 15/03/n + 1) :

1. Récupération du dépôt de garantie :



2. Résultat de l'opération : La hausse des taux ne se réalise pas.
Au contraire, on constate une baisse des taux le 15/03/n + 1.
La vente des contrats génère une perte de : (107 - 105) % × 500 000 × 20 = 200 000.

Cette perte dégagée sur les contrats Matif est compensée par la réduction du coût d'émission de l'emprunt rendue possible par la baisse des taux.
Cette perte est à étaler sur la durée de l'emprunt (par hypothèse 5 ans) et doit être rapportée de manière symétrique au mode de comptabilisation des charges liées à l'emprunt (contracté à 9 % le 15/03/n + 1) :

- **comptabilisation des charges constatées d'avance** : la charge de l'exercice est de 200 000 × 1/5 × 285/360 soit 31 600 (c'est-à-dire que la charge constatée d'avance est de 200 000 - 31 600 = 168 400).


- **comptabilisation des intérêts courus sur l'emprunt** au 31/12/n + 1 : soit 10 000 000 × 9 % × 285/360 = 712 500.


Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8157.

Comptabilisation des opérations spéculatives sur le Matif ou des opérations dont le caractère de couverture ne peut être démontré

2142-2

Selon le PCG (art. 372-3), les **variations de valeur** des contrats d'instruments financiers à terme négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices sont portées au compte de **résultat** en charges ou produits financiers.

A notre avis, dans la mesure où les cours varient en dents de scie, afin de ne pas alourdir le compte de résultat par des gains ou des pertes qui lors du dénouement du contrat pourraient être pratiquement identiques, il est possible de les porter pour chaque contrat dans un compte d'attente (compte 52 « Instrument de trésorerie ») dont le solde sera viré à la clôture de l'exercice en charge ou en produit (comptes 668 ou 768 « Autres charges ou autres produits financiers »).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait interdire la prise en compte des plus-values latentes en résultat.

Options de taux d'intérêt

2143

Ces options se négocient soit sur le Monep qui est un **marché réglementé,** soit sur des marchés de gré à gré.

Sur ces notions voir n° 1804 et 2141-2.
Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

Fiscalement, Voir n° 2141-7.

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : un groupe de travail a été créé à l'ANC en 2010 afin de définir des règles comptables relatives aux instruments financiers et en particulier aux couvertures (voir n° 2141-1).

Définition

L'option de taux d'intérêt (ce rappel technique étant évidemment succinct) est pour une société, moyennant le paiement d'une prime, le droit (mais non l'obligation) pendant une période optionnelle d'emprunter (ou de prêter) à un taux et pour un montant déterminés à l'avance.

Exemple

Une société pourra le 29/9/n acheter une option d'emprunt de 10 millions de D à 6 mois au taux de 9 % pendant une période optionnelle courant jusqu'au 29/1/n + 1 (ou à la fin de la période optionnelle dans une option dite « à l'européenne »). Si le taux du marché est, à la fin de la période optionnelle (option « à l'européenne »), pour la durée de l'emprunt, supérieur au taux de l'option, la société lèvera son option (le coût de l'emprunt sera alors égal au taux de l'option majoré de la prime). Dans le cas contraire, elle abandonne son option (le coût de l'emprunt sera alors égal au taux du marché majoré de la prime).

Comptabilisation

Selon le PCG (art. 372-1 s. et 445/52) et l'avis CNC n° 32, en ce qui concerne :

a. l'enregistrement de la **prime,** compte tenu de la nature financière de ces opérations, le compte 52 intitulé « Instruments de trésorerie » est utilisé, ce compte étant inscrit distinctement au bilan :

- à l'actif, après les « Valeurs mobilières de placement »,

- au passif, avant les « Comptes de régularisation » ;

b. le traitement du **montant nominal,** le PCG (art. 372-1) requiert une information dans l'annexe pour tous les contrats significatifs ;

L'enregistrement « pour mémoire » en engagements nous paraît indispensable pour le suivi des positions et l'information requise en annexe (voir n° 2280 s.).

c. le **dégagement du résultat** de ces opérations, le PCG et l'avis CNC n° 32 proposent des **solutions différentes** selon que les opérations sont réalisées sur un **marché organisé** (ou assimilé) ou de **gré à gré,** développées ci-après :

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait supprimer cette distinction, voir ci-après.

Options de taux d'intérêt réalisées sur un marché organisé (ou assimilé)

2143-1

Le PCG et l'avis CNC n° 32 distinguent les opérations spéculatives des opérations de couverture :

Sur ces notions, voir n° 2141-3.

I. Opérations spéculatives
(ou opérations dont le caractère de couverture ne peut être démontré) Selon le PCG (art. 372-3), les variations de valeur des options constatées sur le marché sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers. En effet, selon l'avis CNC n° 32 :

- « pour les options négociables sur le contrat à terme de l'emprunt notionnel, l'existence d'un **marché caractérisé par** l'organisation de la liquidité et de la sécurité des opérations sous le couvert d'une chambre de compensation, dotée du statut d'établissement de crédit et soumise à des dispositions législatives et réglementaires particulières, assure le fonctionnement du marché ainsi que la surveillance et la bonne fin des opérations ;

- le fonctionnement de ce marché organisé oblige les vendeurs d'options à **ajuster quotidiennement** le dépôt de garantie en fonction de l'évolution des cours afin de couvrir le risque spécifique encouru ;

- par le paiement du prix de l'option (prime), l'acheteur d'options n'encourt **pas de risque** spécifique et peut à tout moment vendre ou exercer son option ».

L'organisation de la comptabilité dans l'entreprise doit permettre de présenter un solde des résultats à chaque arrêté de comptes.

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2143) devrait interdire la prise en compte des plus-values latentes en résultat.

II. Opérations de couverture
Selon le PCG (art. 372-2), les opérations de couverture effectuées par les acheteurs (ou exceptionnellement par les vendeurs) sur le marché organisé (ou assimilé) sont comptabilisées de la manière suivante :

- les opérations d'achats d'options qualifiées de couverture sont identifiées et traitées comptablement en tant que telles dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur dénouement (voir n° 2141-1) ;

- les **variations de valeur** des options constatées sur ce marché organisé (ou assimilé) sont enregistrées dans le compte d'attente 52 « Instruments de trésorerie » puis **rapportées au compte de résultat pendant la durée de vie résiduelle** de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément ;

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2143) devrait permettre de ne plus enregistrer au bilan les variations de valeur des instruments de couverture.

- ainsi, pour les éléments couverts dont les règles d'évaluation imposent de retenir à l'inventaire le coût d'achat ou le prix de marché si celui-ci est inférieur, le montant cumulé des variations de valeur de l'option enregistrées en compte d'attente vient en déduction dans le calcul des éventuelles **dépréciations** ;

- **lors de la sortie de l'élément couvert,** le montant des variations de valeur enregistrées en compte d'attente jusqu'à cette date est intégralement rapporté au compte de résultat et, **si l'opération de couverture n'est pas dénouée,** les variations ultérieures concernant cette opération sont traitées conformément au **principe énoncé au I. ci-avant.**

Options de taux d'intérêt traitées sur un marché de gré à gré

2143-2

I. Opérations spéculatives
(ou opérations dont le caractère de couverture ne peut être démontré) Le PCG (art. 372-3) et l'avis CNC n° 32 donnent les indications suivantes :

a. les **variations de valeur** des options constatées lors de transactions de gré à gré sur le même instrument financier sont inscrites à des comptes transitoires, **en attente** de régularisation ultérieure :

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,

- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent ;

b. les **gains latents** n'interviennent pas dans la formation du résultat ;

c. lorsque **l'ensemble des transactions** de gré à gré engendre une **perte** latente, celle-ci entraîne la constitution d'une **provision** financière.

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs, en vigueur depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7670.

II. Opérations de couverture
Les mêmes principes que ceux exposés dans le cas d'options cotées sur un marché organisé et utilisées à des fins de couverture, sont applicables, voir n° 2143-1.

Options de change (ou options sur devises)

Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

Définition

2144

Une option de change (ce rappel étant évidemment succinct) est le droit d'acheter (ou de vendre) une quantité définie de devises contre une autre monnaie, à un taux de change déterminé à l'avance et pendant une période de temps limitée (ou à la fin de la période optionnelle dans une option dite « à l'européenne »). Il s'agit d'une faculté pour le détenteur de l'option (moyennant le paiement d'une prime) d'acheter ou de vendre (mais ce n'est pas une obligation).

Cette option peut être exercée, revendue ou non levée. Elle peut être traitée de gré à gré (sur un marché assimilable ou non à un marché organisé) ou cotée sur un marché organisé.
Ces options peuvent venir en **couverture** :

- d'un **élément existant** (par exemple une facture émise sur un client étranger),

- d'un **élément futur** ; par exemple une entreprise française a répondu à une soumission sur un marché étranger et s'est engagée sur la valeur de sa soumission qui est valorisée en dollars US. Entre la date de la soumission et la date de l'attribution du contrat peut s'écouler un délai assez long pendant lequel la fluctuation du dollar US objet du contrat peut être importante. Afin de se couvrir contre une baisse du dollar US, l'entreprise achète une option de vente de dollars US contre euros qu'elle peut abandonner, éventuellement, si elle n'obtient pas le contrat, limitant ainsi ses coûts dans tous les cas au montant de la prime.

Nous distinguerons selon qu'il s'agit d'une opération de couverture ou d'une opération spéculative (sur cette notion, voir n° 2141-3).

Options de change à caractère de couverture

2144-1

Cas de l'achat d'option d'achat en couverture d'un élément existant ou futur, contrat qui confère contre paiement immédiat d'une prime, la faculté mais non l'obligation d'acheter pendant une période limitée, à un prix défini à l'avance, une certaine quantité de devises.

A notre avis, dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1), il est possible de s'inspirer du traitement préconisé par le PCG et l'avis du CNC sur les options de taux d'intérêt (voir n° 2143) :

Le bulletin CNCC (n° 78, juin 1990, EC 89-78, p. 264 s.) s'est toutefois montré très réservé sur l'extension des règles relatives aux options de taux d'intérêt aux autres instruments dont les conditions de fonctionnement de marché peuvent être comparables mais pour lesquels aucune normalisation comptable n'existe encore.

I. Lors de son acquisition, le prix payé (ou prime), représentatif d'un droit financier qui peut être revendu, ne constitue pas une charge. Il est, à notre avis, inscrit au compte 52 « Instruments de trésorerie ».

Le montant nominal du contrat est enregistré « pour mémoire » en engagements pour le suivi des positions et l'information requise en annexe (voir n° 2280 s.)

II. Lorsque l'option est exercée, à notre avis, le compte 52 est extourné par le débit :

a. s'agissant d'une **opération liée à une opération financière** (par exemple à un remboursement d'emprunt en monnaie étrangère) d'un sous-compte du compte 666 « Pertes de change » (par exemple 6663 « Primes versées sur option de change ») ;

b. s'agissant d'une **opération liée à une opération commerciale** (paiement ou encaissement lié à un achat ou à une vente) selon que l'on adopte une analyse :

- opérations distinctes : compte 6663 « Primes versées sur option de change »,

- opération unique : subdivision d'un compte 60 « Achats » (ou 61/62 selon les cas) ou 70 « Ventes ».

Sur cette distinction d'analyse, voir n° 2160 pour les achats et n° 2165 pour les ventes.

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait préciser le traitement de la prime d'option qui pourrait être :

- soit étalée en résultat sur la durée de la couverture (de façon linéaire, actuarielle ou toute autre méthode pertinente),

- soit constatée en résultat à la date de comptabilisation de la vente ou de l'achat ou incluse dans le coût d'entrée de l'actif ou du passif couvert (voir n° 2160 II.).

En outre, le futur règlement devrait préciser que le résultat de la couverture est à comptabiliser dans le même poste que celui de l'élément couvert (ou au minimum dans la même rubrique).

III. Lorsque l'option est revendue, à notre avis, la perte ou le profit qui en résulte est comptabilisé par exemple dans le compte 6661 ou 7661 « Résultat sur options (de devises) revendues ou sans suite ».

IV. Lorsque l'option est sans suite, à notre avis, la perte est comptabilisée dans le compte 6661 « Résultat sur option (de devises) revendues ou sans suite ».

V. A la clôture de l'exercice, si l'option court encore, à notre avis, par analogie avec ce que préconisent le PCG et le CNC pour les options de taux d'intérêt, les variations de valeur des options peuvent être constatées au compte 52 « Instruments de trésorerie », la constatation du résultat qui en résulte est faite de manière symétrique à celle adoptée pour l'élément couvert, ce qui implique l'utilisation d'un compte d'attente. Pour plus de détails, voir n° 2143-1.

Options de change à caractère spéculatif

(ou dont le caractère de couverture ne peut être démontré)

2144-2

Il peut s'agir d'une option cotée sur un marché organisé ou traitée de gré à gré.

I. Option cotée sur un marché organisé
Par analogie avec le PCG et l'avis du CNC concernant les options de taux d'intérêt (voir n° 2143-1), « les variations de valeur des options constatées sur le marché sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers ».

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait interdire la prise en compte des plus-values latentes en résultat.

II. Options traitées de gré à gré
Deux solutions apparaissent possibles :

a. Première solution :

- la prime reçue ou payée est enregistrée au compte 52 « Instruments de trésorerie » ;

- les gains latents ne sont pas comptabilisés ;

- les pertes latentes (en cas de vente d'une option) font l'objet d'une provision pour risques.

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

b. Deuxième solution. Le marché des changes étant un marché de gré à gré assimilable à un marché organisé, « les variations de valeur des options constatées sur le marché sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers ».

Cette solution ne fait toutefois pas l'unanimité, certains considérant que la comptabilisation des variations de valeur en résultant est réservée au marché organisé du fait des appels de marge (voir n° 2141-2 et 2143-1). En outre, le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait interdire la prise en compte en résultat des plus-values latentes sur les instruments cotés sur un marché organisé (voir ci-avant **I.**).

A notre avis, lorsque la devise traitée est illiquide, la première solution s'applique.

Future Rate Agreement (FRA) ou accord de taux futur

Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

Fiscalement, Il s'agit d'un instrument traité de gré à gré ; voir n° 2141-7.

Définition

2145

Il s'agit (ce rappel technique étant évidemment succinct) d'un accord sur un taux d'intérêt, mais sans obligation de dépôt ou d'emprunt avec la banque contractante. Seule est payable par l'une ou l'autre partie la différence entre le taux d'intérêt garanti par la banque et le taux du marché au début de la période. Le FRA permet donc à une société de se garantir d'une variation de taux d'intérêt.

Exemple

Une société A, après une analyse de ses flux prévisionnels, définit un besoin d'emprunt dans 3 mois pour un montant de 10 millions de monnaie D pour une période de 6 mois. Elle décide d'acheter un « FRA » à un taux déterminé. Au dénouement du contrat selon le taux de référence (par exemple libor 6 mois) :

- si le taux de référence est supérieur au taux déterminé, la banque versera à la société A un montant correspondant à la valeur actuelle du différentiel de taux d'intérêt ;

- si le taux de référence est inférieur au taux déterminé, c'est la société A qui versera ce même montant.

Nous distinguerons selon qu'il s'agit d'une opération de couverture ou d'une opération spéculative (sur ces notions, voir n° 2141-3).

FRA à caractère de couverture

2145-1

A notre avis, dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers et notamment les couvertures, (voir n° 2141-1), s'agissant de contrat de gré à gré :

I. Lors de la conclusion du contrat,
il s'agit d'un engagement hors bilan (mais le montant n'en étant pas connu, puisque l'on recevra ou l'on paiera un différentiel, il est porté pour mémoire).

II. A la clôture d'un exercice,
si l'opération n'est pas dénouée :

- si l'entreprise est en position de **gain latent,** le principe de prudence conduit à ne rien constater,

- si l'entreprise est en position de **perte latente** sur le FRA, il est possible, nous semble-t-il, s'agissant d'une opération de couverture, de ne pas constater de provision pour risques, cette perte étant compensée par un taux d'emprunt inférieur à l'anticipation.

III. Au dénouement de l'opération :

- si un emprunt est contracté, le gain (ou la perte) sur le FRA est étalé sur la durée de l'emprunt,

- si aucun emprunt n'est contracté, le gain (ou la perte) est constaté dans le résultat de l'exercice.



Exemple Le 15 décembre, une entreprise A décide d'emprunter 10 millions en euros dans 6 mois, soit le 15 juin, pour une période de 6 mois. Elle craint une hausse des taux d'intérêt qui rendrait l'opération plus onéreuse et décide de se couvrir en achetant à une banque B un FRA ayant pour taux de référence le taux Euribor à 6 mois, soit 8 %.
Le 15 juin, deux situations peuvent se présenter (mais l'entreprise A a, dans tous les cas, bloqué son taux d'emprunt dès le 15/12 au taux de 8 %).
Situation 1. Les taux ont monté (l'anticipation était la bonne) : le taux Euribor 6 mois est à 8,5 %. La Banque B verse à l'entreprise A la valeur actuelle de la différence d'intérêt (8,5 - 8 = 0,5 %) sur 10 millions pendant 6 mois et l'entreprise A emprunte dans le marché à 8,50 %. Le coût de son emprunt, grâce à l'indemnité reçue, sera effectivement de 8 %.
Situation 2. Les taux ont baissé (l'anticipation était mauvaise) : le taux Euribor 6 mois est à 7,5 %. L'entreprise A verse à la Banque B la valeur actuelle de la différence d'intérêt (8 - 7,5 = 0,5 %) sur 10 millions pendant 6 mois et l'entreprise A emprunte dans le marché à 7,5 %. Le coût de son emprunt à cause de l'indemnité versée est encore de 8 %.
La **traduction comptable** nous paraît pouvoir être la suivante :

a. Lors de l'achat du contrat FRA (le 15/12/n), le montant nominal du contrat est enregistré en engagements pour mémoire.

b. A la clôture de l'exercice (le 31/12/n) :

- si le taux Euribor = 8,5 %, la société est en situation de gain latent sur le contrat ; conformément au principe de prudence, ce gain latent n'est pas enregistré ;

- si le taux Euribor = 7,5 %, la société est en situation de perte latente sur le FRA, il paraît possible de ne pas comptabiliser de provisions (cette perte devant être compensée par un taux d'emprunt inférieur à l'anticipation).

c. Au dénouement du contrat FRA (le 15/6/n + 1), si le taux Euribor ressort à 7,5 %, l'entreprise aura à verser un montant de 24 096.

10 M × 0,5 % × 180/360 × 1/[1 + (7,5 % × 180/360)] = 24 096

- si l'emprunt est contracté, ce montant est à porter au compte 486 « Charges constatées d'avance » et est étalé sur la durée de l'emprunt (soit 6 mois) ;

- si l'emprunt n'est pas contracté, il en résulte une perte de ce montant.

Si le taux Euribor ressort à 8,5 %, le montant reçu est porté en « Produits constatés d'avance » si un emprunt est contracté, ou en résultat si aucun emprunt n'est contracté.

FRA à caractère spéculatif

2145-2

(ou dont le caractère de couverture ne peut être démontré).
A notre avis :

I. A la clôture d'un exercice :

- les gains latents ne sont pas constatés ;

- les pertes latentes font l'objet d'une provision ;

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs applicable depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7670.

II. Au dénouement,
le gain (ou la perte) est porté au compte de résultat.

Opérations de « cap », de « floor » ou de « collar »

Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

Fiscalement, Il s'agit d'instruments traités de gré à gré ; voir n° 2141-7.

Définition

2146

Il s'agit d'opérations qui ont pour but de se prémunir contre une hausse ou une baisse de taux moyennant une prime.
Le cap (ce rappel technique étant évidemment succinct) permet à l'acheteur de s'assurer un taux plafond correspondant à un coût d'endettement maximal qu'il ne souhaite pas dépasser (compte tenu du montant de la prime) tout en conservant le bénéfice d'une baisse de taux éventuelle.
Le floor est l'opposé exact du cap.
Le collar est la combinaison de l'achat d'un cap et de la vente d'un floor.

Nous distinguerons selon qu'il s'agit d'une opération de couverture ou d'une opération spéculative (sur ces notions, voir n° 2141-3). Pour plus de clarté, nous prendrons ici **l'achat d'un cap** pour une entreprise industrielle et commerciale.

Opérations de cap à caractère de couverture

2146-1

A notre avis, dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers et notamment sur les couvertures (voir n° 2141-1) :

I. Lors de la conclusion du contrat,
le montant nominal du contrat est enregistré « pour mémoire » en engagements afin de pouvoir suivre la position de l'entreprise face au risque de taux d'intérêt et être en mesure de donner l'information requise en annexe (voir n° 2280 s.) ;

II. La prime payée
(celle-ci pouvant couvrir une ou plusieurs périodes) est enregistrée dans le compte 52 et rapportée au résultat sur la durée du contrat, conformément à l'avis CNC n° 32 relatif aux options de taux d'intérêts (voir n° 2143).

Notons que la prime est souvent payée par fractions annuelles à chaque date anniversaire du contrat.

III. A la clôture d'un exercice,
s'agissant d'un instrument de gré à gré, l'éventuel gain latent n'est pas - par prudence - comptabilisé (il ne peut pas y avoir pour l'acheteur de perte latente dans ce type de contrat). Mais, si par exemple cette opération couvre un emprunt, les intérêts courus sur l'emprunt nous paraissent, pour assurer la symétrie, pouvoir être calculés sur la base du taux couvert.

IV. Au dénouement périodique,
l'éventuel gain encaissé est rapporté au compte de résultat en même temps que les charges sur l'élément couvert.

Exemple

Exemple Une entreprise A a emprunté (le 1/07/n) à 5 ans dans le marché à taux variable référencé sur le TAM une somme de 10 000 000. Elle entend se garantir contre une hausse des taux au-delà de 10 %. Elle achète à la banque B un cap pour une durée de 5 ans à 10 %, liquidable annuellement, moyennant une prime de 4 % pour les cinq ans. Au bout d'un an, les situations peuvent être les suivantes (un calcul identique étant effectué chaque année). **Situation 1** : Le TAM est à 11 %. La banque B verse à l'entreprise A les intérêts calculés au taux de 11 - 10 = 1 % sur 10 000 000 pendant 1 an, permettant ainsi à l'entreprise A de ramener son taux d'emprunt à 10 %. **Situation 2** : Le TAM est à 9 %. La banque B ne verse rien et le taux d'emprunt de l'entreprise A est de 9 %. **La traduction comptable nous paraît pouvoir être la suivante** :

a. Achat du contrat de cap (le 1/07/n) : comptabilisation de la prime de 400 000 = (10 000 000 × 4 %) et étalement de la charge sur la durée du cap (5 ans).

Le montant nominal (10 000 000) de cap est enregistré « pour mémoire » en engagements.

b. A la clôture de l'exercice (31/12/n) :

- si TAM = 11 %, l'entreprise est en gain latent sur l'opération de cap. Elle nous paraît pouvoir limiter les intérêts courus sur emprunt au taux de 10 % ,

- si TAM = 9 %, l'entreprise n'est pas en perte latente. Elle n'a pas d'engagement.

c. Au dénouement périodique (1/07/n + 1) :

- si TAM = 11 %, l'entreprise encaisse le différentiel de taux (par hypothèse 91 215). Ce gain doit être rapporté au compte de résultat en même temps que les charges de l'emprunt initial. Dans notre cas, nous avons supposé que les intérêts sur emprunt sont payés le 1/07, le montant de 91 215 est donc porté en résultat ;

- si TAM = 9 %, aucune écriture n'est à comptabiliser.

Opérations de cap à caractère spéculatif

2146-2

(ou dont le caractère de couverture ne peut être démontré) A notre avis, dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) :

- la prime encaissée (ou versée) est portée au compte 52 « Instruments de trésorerie » ;

- les gains latents ne sont pas comptabilisés ;

- les pertes latentes (en cas de vente d'un cap) font l'objet d'une provision pour risques ;

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs, applicable depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

- le résultat est pris au dénouement (sous réserve des provisions éventuelles).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7670.

Opérations de « swaps »

Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

Fiscalement, Il s'agit soit d'instruments traités de gré à gré (swaps de taux d'intérêt, swaps de devises) soit d'instruments cotés sur un marché organisé (swaps de change) ; voir n° 2141-7.

2147

Après un très bref rappel technique des opérations de swaps, nous examinerons la comptabilisation de ces opérations par les entreprises industrielles et commerciales en distinguant :

- les swaps d'intérêts à caractère de couverture ;
- les swaps d'intérêts à caractère spéculatif ;
- les swaps de devises à caractère de couverture ;
- les swaps de devises à caractère spéculatif.

Définitions (rappels succincts)

2147-1

Le swap (qui fait partie de la liste des instruments financiers à terme définie par le Code monétaire et financier sous l'appellation « contrat d'échange », voir n° 2052-1) peut, de manière simplifiée, être défini (ouvrage Nouveaux Instruments Financiers précité n° 510) comme un échange de dettes, matérialisant une procédure d'arbitrage en principe avantageuse pour les co-échangistes. Une société emprunte sur un marché A et échange sa dette contre celle d'un autre agent contractée sur un marché B. Ce faisant, elle bénéficie de meilleures conditions que si elle s'était directement adressée au marché B. L'autre agent gagne aussi au change. Les banques sont largement impliquées, soit comme simples intermédiaires entre deux contreparties, soit comme contrepartie à part entière.

Très schématiquement (car il existe de nombreuses variantes), on peut distinguer :

I. Le « swap de taux d'intérêt »

Les deux parties décident d'**échanger les conditions d'intérêts** sur leurs emprunts (ou sur leurs placements) respectifs, sans qu'il y ait pour autant échange ou transfert du principal.
Les modalités peuvent en être différentes :

- caractéristiques différentes des taux d'intérêts : Fixe/Variable ou Variable/Variable, plus rarement Fixe/Fixe ;
- monnaies de référence : euro ou devise (mais le swap est toujours réalisé dans une seule et même monnaie).

Exemple

Une entreprise voudrait emprunter à taux fixe mais le coût en est trop élevé ; elle va emprunter à taux variable après avoir conclu un accord de swap avec un établissement de crédit qui, lui, aura pu s'endetter à taux fixe pour le même montant et la même durée à de meilleures conditions (la différence de coût financier sera partagée entre l'entreprise et l'établissement de crédit), chacun y trouvant avantage (diminution du coût pour l'entreprise, produit pour l'établissement de crédit).

II. Le « swap de devises »

Les deux parties (qui ont chacune un emprunt ou un prêt libellé dans une monnaie donnée et portant un intérêt donné) décident d'**échanger la charge totale** (principal et intérêts) **de leurs emprunts** (ou le produit total de leurs prêts) réalisés dans deux devises différentes.
Les modalités peuvent être différentes selon que l'échange de capital donne effectivement lieu ou non à un flux financier.

Exemple

Une société A a emprunté 100 millions de monnaie D 1 à trois ans avec un taux d'intérêt de 10 % alors que la société B a emprunté 200 millions de monnaie D 2 sur la même durée avec un taux d'intérêt de 5 %. Les deux sociétés pourront conclure une convention de swap dans laquelle A acceptera de prendre en charge le paiement des intérêts et du principal en monnaie D 2 de la société B, cette dernière acceptant de prendre en charge le paiement des intérêts et du principal en monnaie D 1 de la société A.
Techniquement, cette opération consistera en une vente au comptant de monnaies contre un rachat à terme en sens inverse : A vend à B au comptant 100 millions de D 1 contre 200 millions de D 2 et achète à terme 100 millions de D 1 contre 200 millions de D 2 (ou, exprimé d'une autre manière, B vend à A au comptant 200 millions de D 2 contre 100 millions de D 1 et achète à terme 200 millions de D 2 contre 100 millions de D 1).
Il en sera de même pour les échéances annuelles d'intérêt : la société B vendra à A 10 millions de D 1 contre 10 millions de D 2 (ou, exprimé d'une autre manière, la société A vendra à B 10 millions de D 2 contre 10 millions de D 1).

En ce qui concerne les swaps de taux d'intérêt, le **nominal** de référence servant de base au calcul des intérêts ne fait pas l'objet d'un transfert et ne se traduit pas par un flux financier. En conséquence, et par analogie avec les principes comptables appliqués au traitement des prêts et emprunts classiques, il n'est donc **pas comptabilisé** au bilan (voir n° 2125-1).

Le cas échéant, s'il est **significatif,** il peut donner lieu à mention dans l'**annexe** en tant qu'engagement réciproque (voir n° 2280 s.). Par analogie et bien que dans certains cas le transfert du principal donne effectivement lieu à un flux financier, le nominal de référence des swaps de devises est également traité comme un engagement hors bilan.

En ce qui concerne le traitement des gains et des pertes sur swap, nous distinguerons selon qu'il s'agit d'une opération de couverture ou d'une opération spéculative (sur ces notions, voir n° 2141-3).

Swaps de taux d'intérêts à caractère de couverture

2147-2

Ces opérations permettent de **transformer la nature du taux d'intérêt** d'un emprunt ou d'un placement. Ainsi en « adossant » un swap taux variable/taux fixe à un emprunt à taux variable (dénommé ci-après opération principale), l'entreprise aura :

- une charge d'intérêt liée à son emprunt initial : C_1,

- un produit d'intérêt lié à l'opération de swap de même montant que la charge précédente : P_1,

- une charge d'intérêt liée à l'opération de swap et qui sera la charge réelle des opérations (emprunt et swap) : C_2.

De même, pour une opération ayant pour but de convertir le taux d'un élément d'actif à taux variable (portefeuille obligataire) en une rémunération à taux fixe on aura :

- un produit d'intérêt (à taux variable) sur le portefeuille,

- une charge d'intérêt (à taux variable) sur le swap de même montant que le produit sur le portefeuille,

- un produit d'intérêt (à taux fixe) sur le swap qui est la rémunération réelle des opérations (portefeuille et swaps).

Plusieurs solutions paraissent possibles sur le plan comptable (l'objectif étant d'assurer une symétrie dans la prise en compte des charges et des produits) :

I. Première solution :
Enregistrer séparément tous les éléments, c'est-à-dire :

- dans le compte de résultat une charge et deux produits (ou deux charges et un produit),

- dans le bilan (si les opérations ne sont pas dénouées) une charge à payer et deux produits à recevoir (ou deux charges à payer et un produit à recevoir).

II. Deuxième solution :
Enregistrer, d'une part, l'élément de l'**opération principale et,** d'autre part, le **net de l'opération de swap** que ce soit :

- au bilan,

- au compte de résultat.

III. Troisième solution :
Enregistrer comme un **élément unique** le résultat de l'**opération principale et du swap.**
A notre avis, ces deux dernières solutions apparaissent préférables, la première augmentant inutilement les bilan et compte de résultat.

Exemple

Exemple (opération de swap destinée à convertir pour un élément d'actif un taux variable en une rémunération à taux fixe) :
Une entreprise A dispose d'un portefeuille obligataire de 10 millions, rémunéré à TAM, de maturité résiduelle 5 ans, les coupons étant payés chaque année.
Elle désire, anticipant une baisse des taux, se garantir une rémunération fixe sur son portefeuille.
Elle conclut, avec une contrepartie B (en général une banque) un swap de taux par lequel l'entreprise A paie chaque année à B des intérêts à TAM, calculés sur 10 millions, correspondant aux coupons qu'elle encaisse sur son portefeuille et reçoit en échange, de B des intérêts au taux fixe de 10 %, taux de 5 ans au moment de la négociation.
A l'issue d'un an, deux situations peuvent apparaître :
1re situation : Le TAM ressort à 9 % (l'anticipation était bonne). A reçoit de B la somme de 10 000 000 × (10 % - 9 %) = 100 000.
A perçoit donc bien sur son portefeuille 900 000 de coupons + 100 000 issus du swap, soit 1 000 000, c'est-à-dire le rendement de 10 % recherché.
2e situation : Le TAM ressort à 11 % (l'anticipation était mauvaise). A paie à B la somme de 10 000 000 × (11 % - 10 %) = 100 000.
A reçoit sur son portefeuille 1 100 000 de coupons, qu'il ampute de 100 000 en exécution du swap, ce qui ramène le rendement du portefeuille aux 10 % recherchés.
Traduction comptable de cette opération (les montants sont en milliers) :
I. lors de l'initiation du swap, le montant nominal du swap (10 000 000) est enregistré « pour mémoire » en engagements afin de pouvoir suivre la position de l'entreprise face au risque de taux d'intérêt et être en mesure de donner l'information requise en annexe (voir n° 2280 s.).
II. lors de l'échéance annuelle (Première situation : le TAM est à 9 %) :

a. Encaissement des coupons du portefeuille :

b. Encaissement des intérêts du swap :

II. bis. lors de l'échéance annuelle (Deuxième situation : le TAM est à 11 %)

a. Encaissement des coupons du portefeuille :

b. Règlement des intérêts du swap :

III. A la clôture de l'exercice (nous supposerons que le TAM = 11 % et que l'échéance des coupons et du swap est le 30/6 alors que la clôture de l'exercice est le 31/12)

a. Constatation des coupons courus :

b. Constatation du différentiel d'intérêts courus latent sur le swap :

Si à la clôture de l'exercice le TAM = 9 %, il en aurait résulté dans les 2e et 3e solutions un produit à recevoir de 50 et dans la 1re solution un produit à recevoir de 450.

Swaps de taux d'intérêt de caractère spéculatif

2147-3

(ou dont le caractère de couverture ne peut être démontré).

Par exemple, échange d'intérêts sur un montant de référence entre un taux fixe et le TAM, sans opération d'emprunt à l'origine.

A notre avis, en l'absence de précision des textes et dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1), deux solutions sont envisageables selon que le marché de gré à gré est considéré comme assimilable ou non à un marché organisé :

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait supprimer cette distinction (voir n° 2141-6).

I. Première solution
En considérant le swap comme un instrument de gré à gré, le résultat n'est pris en compte que lors de chaque dénouement, sauf à constituer une provision s'il existe un risque de perte (valeur de marché du swap inférieure à son montant nominal).

Cette provision peut, à notre avis, être appréciée soit ligne à ligne, soit par ensemble homogène de swaps.

Elle est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs, applicable depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

II. Deuxième solution
En considérant le marché des swaps de taux d'intérêt comme un marché de gré à gré, assimilable à un marché organisé, par analogie avec l'avis CNC n° 32 sur les options de taux d'intérêt (voir n° 2143-1) « les variations de valeur (du swap) constatées sur le marché sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers ».

Selon le CRB (Règl. n° 90-15 du 18 décembre 1990, art. 2 d), cette solution n'est applicable qu'aux banques ayant mis en place une **gestion spécialisée** d'un portefeuille de transactions **(trading)** de swaps, justifiant d'une activité significative, d'une présence permanente sur ce marché et de moyens permettant un calcul quotidien des positions et des résultats. En outre, le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait interdire la prise en compte en résultat des plus-values latentes sur les instruments cotés sur un marché organisé.

Swaps de devises à caractère de couverture

2147-4

Comptabilisation et présentation dans les comptes annuels **(pour les entreprises industrielles et commerciales).**

Voir rappels généraux n° 2147 et 2147-1.

Compte tenu de la nature des opérations rappelées succinctement ci-avant, une entreprise aura :

- une dette en monnaie D 1 correspondant à son engagement initial,

- une créance (à terme) en monnaie D 1 (de même montant que (1) pour la partie couverte par l'opération de swap),

- une dette (à terme) en monnaie D 2.

Les solutions suivantes (qui sont explicitées ci-après avec un exemple) nous paraissent envisageables :

I. 1re solution :
enregistrer, d'une part, l'**emprunt** dans la devise initiale **et,** d'autre part, le **swap** sous forme d'un prêt dans la devise initiale et d'un emprunt dans la devise après swap ;

Cette solution a pour inconvénients d'augmenter inutilement les postes du bilan et de ne pas traiter le swap comme les autres instruments financiers à terme.

II. 2e solution :
enregistrer **uniquement l'emprunt dans la devise initiale,** le **swap** étant suivi dans la « comptabilité **engagements** » comme un engagement réciproque de devises ;

Cette solution a notre préférence parce qu'elle permet de suivre la **position globale de change** et, en cas de renégociation du swap, de différencier les 2 opérations.

III. 3e solution :
enregistrer l'**emprunt directement dans la devise après swap.**
Les schémas d'enregistrement des intérêts et des différences de change varient selon la solution retenue.

Exemple

Exemple une entreprise A, de devise fonctionnelle DF, souhaite transformer un emprunt libellé en devise D2 en un emprunt libellé en devise D1 en mettant en place un swap prêteur D2, emprunteur D1. Une entreprise B souhaite faire l'opération inverse. A la date de l'opération (le 1er juillet N) : 1 D1 = 5,94 DF = 1,78 D2. Schématiquement l'opération sera la suivante :

	Entreprise A	**Entreprise B**
Conditions d'emprunt à 5 ans	en D2 : 7 % en D1 : 8 3/4 %	en D2 : 7 3/4 % en D1 : 8 %
Déroulement de l'opération :		
opération principale	emprunt de 17 800 milliers de D2 à 7 %	emprunt de 10 000 milliers de D1 à 8 %
swap en devise		
en t (mise en place)	A verse 17 800 milliers de D2 à 7 3/8 %	B verse 10 000 milliers de D1 à 8 3/8 %
en t + 5 ans (échéance)	- A rembourse 10 000 milliers de D1 à B - A reçoit 17 800 milliers de D2 de B - A rembourse son emprunt de 17 800 milliers de D2	- B rembourse 17 800 milliers de D2 à A - B reçoit 10 000 milliers de D1 de A - B rembourse son emprunt de 10 000 milliers de D1
Résultat de l'opération	A a emprunté 10 000 milliers de D1 à 8 3/8 % :	B a emprunté 17 800 milliers de D2 à 7 3/8 % :
	- économie de 3/8 % sur le taux de marché	- économie de 3/8 % sur son taux de marché
	- gain de trésorerie de 3/8 % sur son prêt de 17 800 milliers de D2 à B	- gain de trésorerie de 3/8 % sur son prêt de 10 000 milliers de D1 à A

Traduction comptable de cette opération chez A (les montants sont en milliers et en monnaie nationale) :
I. Lors de l'initiation de l'opération (1/07/n)

a. 1re solution : Traduction dans les comptes d'une part de l'emprunt initial et d'autre part du swap de devises.
Emprunt initial : 17 800 milliers de D2

Swap de devises

Cette solution gonfle anormalement les bilans.

b. 2e solution : Enregistrement de l'emprunt initial dans le bilan d'une part et du swap en « comptabilité engagements » d'autre part.

L'opération de **change à terme** (le swap) est traduite « pour mémoire » **en engagements** pour un montant nominal de 10 millions de D1 à livrer et 17 800 milliers de D2 à recevoir.

c. 3e solution : Traduction de l'opération réelle, prise dans son ensemble :

II. A la clôture de l'exercice (31/12/n) :
1 D2 = 3,25 (au lieu de 3,337) ;
1 D1 = 6,05 (au lieu de 5,94)

a. 1re solution :

1. Constatation des écarts de conversion

2. Constatation des intérêts courus

2e solution :

1. Constatation des écarts de conversion

2. Constatation des intérêts courus de l'emprunt principal

3. Constatation du différentiel d'intérêts courus latent du swap

b. 3e solution :

1. Constatation des écarts de conversion :

2. Constatation des intérêts courus : une seule écriture est constatée pour 2 424 (charges financières à intérêts courus).

III. Au dénouement de l'opération (en n + 4) :
1 D2 = 3,30 (contre 3,337 à l'origine)
1 D1 = 5,84 (contre 5,94 à l'origine)
A rembourse les 10 000 milliers D1 et reçoit 17 800 milliers D2 qu'elle reverse à son prêteur initial.
A va donc acheter 10 000 milliers D1 à 5,84 = 58 400.
Après extourne (par simplification) des écarts de conversion antérieurs et des provisions pour risques, les écritures sont les suivantes :

a. 1re solution (constater trois différences de change)

b. 2e solution (constater deux différences de change : opération principale et net du swap)

c. 3e solution (constater une seule différence de change : net après swap)

Swaps de devises de caractère spéculatif

2147-5

(ou dont le caractère de couverture ne peut être démontré) A notre avis, et dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1), deux solutions sont envisageables à la clôture :

I. 1re solution :
Les swaps sont évalués à leur valeur de marché (toutes composantes taux et change confondues). Les pertes latentes sont provisionnées. Les gains latents ne sont pas pris en compte.

Cette provision peut, à notre avis, être appréciée soit ligne à ligne, soit par ensemble homogène de swaps.

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs, en vigueur depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

II. 2e solution :
Les swaps sont évalués à leur valeur de marché. Les plus ou moins-values latentes sont prises en compte dans le résultat de l'exercice (application de la règle du mark-to-market).

A notre avis, lorsque la devise ou l'échéance du swap sont illiquides, cette deuxième solution ne peut être appliquée. En outre, le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers précité devrait interdire la prise en compte en résultat des plus-values latentes sur les instruments cotés sur un marché organisé.

Achats et ventes de devises à terme

Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

2148

Il convient de distinguer selon qu'il s'agit d'opérations spéculatives ou de la couverture d'opérations d'achat et de vente avec l'étranger. Sur cette notion, voir n° 2141-3.

Opérations spéculatives

2148-1

(ou dont le caractère de couverture ne peut être démontré) Un achat ou une vente de devises à terme constitue un engagement et ne peut être comptabilisé au bilan. Ce n'est que lors de la **livraison des devises** que l'opération doit être **enregistrée en comptabilité générale.** Les variations de la devise se traduisent alors par des différences de change (comptes 666 et 766).

Ainsi, entre la date de signature de l'opération et le terme, l'engagement n'apparaît pas dans les comptes, mais il doit, s'il est significatif, être indiqué dans l'annexe (voir n° 2710-2).

A la clôture de l'exercice, le contrat d'achat ou de vente à terme de devises doit être estimé en fonction du cours de la devise :

- s'il apparaît une **perte probable** sur l'opération, celle-ci doit en principe faire l'objet d'une provision ;

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

- en revanche, les **produits probables** non prévus par cet article ne peuvent, en principe, être pris en compte (selon l'article C. com. L 123-21).

Toutefois, à notre avis, le marché des changes étant par excellence un marché liquide, et donc assimilable à un marché organisé (voir cette notion n° 2141-2), il peut être **possible, comme pour les options de change** traitées de gré à gré (voir n° 2144-2), de prendre en compte, dans le résultat de l'exercice, les plus-values latentes constatées à la clôture de l'exercice (application de la règle dite « d'évaluation à la **valeur de marché** »).

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait interdire la prise en compte des plus-values latentes en résultat.

Fiscalement, Le produit est imposable et la perte est déductible dès lors que le marché est liquide et donne une valeur objective pour la devise à l'échéance donnée.

Cas particulier : cas de deux opérations opposées permettant de connaître le résultat avant la livraison des devises (achat et vente à terme dans la même devise, au même terme, mais le cours de la devise est différent) Comme dans le cas général exposé ci-avant, si le résultat connu est une perte, celle-ci doit être provisionnée. En revanche, si le résultat est un produit, celui-ci ne constitue plus un produit probable mais un produit certain (dans son principe et son montant). Toutefois, même s'il est certain dans son principe et dans son montant, ce gain n'en est **pas acquis** pour autant, la **livraison des devises** ne s'effectuant qu'**au terme** (voir n° 506).
Quoi qu'il en soit, si la règle d'évaluation à la valeur de marché a été retenue pour le traitement de l'ensemble des contrats (voir ci-avant), le produit correspondant sera, de ce fait, traduit dans le compte de résultat.

Fiscalement, Le produit est imposable et la perte est déductible dès lors que le marché est liquide et donne une valeur objective pour la devise à l'échéance donnée.

Couverture d'opérations

2148-2

Pour plus de clarté, nous prendrons ici le cas de couvertures d'opérations commerciales, étant entendu que ces règles peuvent s'appliquer à toutes les opérations de couverture de change dès lors qu'elles respectent les conditions mentionnées au n° 2141-3.

I. L'opération commerciale a été réalisée et la **créance ou la dette** objet de la couverture **figure au bilan** Ce cas est développé au n° 2083-1.

II. La **couverture** concerne une **opération d'un exercice ultérieur** A notre avis, dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) :

a. Lors de l'achat (ou de la vente) à terme de devises S'agissant d'un engagement **hors bilan,** aucune écriture n'est à constater en comptabilité générale.

Pour la comptabilité des engagements, selon le guide professionnel des entreprises de commerce extérieur, le compte « Devises à recevoir à (terme fixé) » est débité par le crédit du compte « Devises à payer à (terme fixé) ».

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

b. A la clôture de l'exercice, la traduction de cette situation n'apparaît pas au bilan. En effet :

- la couverture constitue un engagement,

- et l'opération commerciale n'étant pas réalisée, aucune créance ou dette n'a encore été constatée.

Il n'empêche que la comparaison à la clôture de l'exercice entre le cours de la devise fixé à terme et le cours de clôture peut révéler un gain latent ou une perte latente dont le traitement comptable est à notre avis le suivant :

1. Si la réalisation future de l'opération commerciale est certaine (par exemple, couverture d'un marché conclu, la livraison devant intervenir, sans autre risque connu par ailleurs, au cours d'un exercice ultérieur). Dans ce cas, il s'agit d'une couverture fixant le cours de la monnaie étrangère. En conséquence, aucune écriture comptable n'est à constater (voir n° 2083-1).

En effet, peu importe qu'il y ait gain latent ou perte latente (de change), la réalisation de l'opération commerciale jouera en sens contraire et annulera ce gain ou cette perte.
Il en est de même, à notre avis, en cas de **couverture** des ventes et achats figurant au **budget** de l'exercice suivant.

2. Si la réalisation future de l'opération commerciale est incertaine (quel que soit le motif : opération éventuelle telle que soumission à un marché, risques éventuels si les opérations sont déjà conclues) :

- le gain latent (de change) ne doit pas être comptabilisé, celui-ci étant probable ;

- la **perte latente** (de change) doit donner lieu à la constitution d'une **provision pour risques.**

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20) ; elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

Fiscalement, La situation est la suivante :

1. report d'imposition des profits (solution identique à celle que nous préconisons sur le plan comptable, puisque le gain est latent et n'est pas constaté), sous réserve :

- d'une part, que la transaction future faisant l'objet d'une couverture soit **identifiée dès l'origine** par un acte ou un engagement précis et mesurable à l'égard d'un tiers ou, s'il s'agit d'opérations d'exploitation couvertes globalement (hors engagement préalable précis), que ces opérations couvertes soient réalisées l'exercice suivant (D. adm. 4 A-2365, n° 10),

- d'autre part, que le gain de change constaté sur le contrat de couverture et le risque de perte apparaissant sur la transaction future soient **mentionnés** sur un **document annexé** à la déclaration des résultats de chaque exercice et établi conformément au modèle fixé par l'administration (CGI, art. 38.6.2 et 2 bis). Lorsqu'il s'agit d'opérations d'exploitation couvertes globalement, la couverture des opérations d'exploitation de l'exercice suivant bénéficie d'un régime déclaratif allégé (D. adm. 4 A-2365, n° 9) ;

2. report de déduction des pertes (ce qui signifie que les provisions éventuellement constituées ne sont pas déductibles et doivent être réintégrées fiscalement) ; sur cette divergence entre résultat comptable et résultat fiscal, voir ci-après.

Il résulte de l'exposé des traitements comptables et fiscaux **un certain nombre de divergences** qui peuvent conduire :

- à une économie d'impôt liée à une charge déductible non enregistrée comptablement,

- ou à un complément d'impôt lié à un produit imposable non enregistré comptablement,

- ou, cas plus classique, à la constitution de provisions non déductibles.

Dans ces situations, bien qu'il soit possible par référence à la « méthode de l'impôt exigible » de ne pas modifier le montant de la charge d'impôt, on peut se demander s'il n'est pas **nécessaire,** pour avoir un résultat significatif, **de comptabiliser** des **charges** ou des **produits (d'impôt) constatés d'avance.**

Sur le problème général du traitement des différences temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal, voir n° 2883 s.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8161.

IV. Abandons de créances et renonciations à des recettes

2150

Sont examinés successivement :

- les abandons de créances, parmi lesquels il faut distinguer les abandons à caractère commercial et à caractère financier,

- les abandons de créances avec clause de retour à meilleure fortune,

- les renonciations à des recettes.

Sur l'abandon de créance en cas de cessation des paiements par le débiteur, voir n° 595.
Sur les règles spécifiques concernant les abandons consentis au sein d'un groupe soumis au régime de l'intégration fiscale, voir Mémento Fiscal n° 40440 à 40455.
Sur les abandons de créances consentis dans le cadre d'une prise de contrôle ou d'une séparation d'une société mère et de sa filiale et les incidences sur la valeur chez la société mère des titres de la filiale bénéficiaire, voir n° 1918-5.

Distinctions entre les différents abandons

Distinction (fiscale) entre décisions de gestion normales et anormales

2151-1

L'Administration (D. adm. 4 A-2162, n° 12) et la jurisprudence n'admettent, du point de vue fiscal, les aides et autres avantages accordés à des tiers que s'ils relèvent d'une gestion normale, c'est-à-dire s'ils sont consentis dans l'intérêt de l'exploitation et comportent une contrepartie équivalente pour l'entreprise qui les consent. Cette règle s'applique quelles que soient la nature de l'avantage (abandon de créance, subvention, renonciation à recettes...) et la qualité du bénéficiaire (dirigeant, associé, entreprise tierce, société du même groupe...).
Un avantage jugé anormal donne lieu notamment à la réintégration aux résultats des charges supportées à cette occasion ou des recettes auxquelles l'entreprise a indûment renoncé.

Le caractère normal d'un abandon de créance constitue une condition nécessaire mais pas toujours suffisante pour pouvoir le déduire. Ainsi :

- les abandons de créance à caractère financier consentis à une filiale, bien que relevant d'une décision de gestion normale, ne sont en principe pas déductibles (voir n° 2153-1),

- inversement, les abandons de créance à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement sont déductibles (CGI, art. 39-1-8° , voir n° 3546 s.) même s'ils ne sont pas accordés dans l'intérêt de la société créancière.

Pour plus de détails et des exemples d'avantages considérés comme normaux ou anormaux, voir Doc. FL BIC-IX-50000 s. et Mémento Fiscal n° 8915 à 8950. Voir également n° 2079.

Les aides accordées aux **filiales étrangères** sont admises en déduction dans les mêmes conditions que celles consenties à des filiales françaises (voir ci-après) et leur régime fiscal est identique (CE 9 octobre 1991, n° 67642 et 69503 ; CE 11 février 1994, n° 119726). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 8952.

Distinction (fiscale et comptable) entre abandon à caractère commercial et financier

2151-2

Cette distinction doit procéder d'un examen non pas isolé, mais **global, de l'ensemble des éléments de fait ou de droit** relevés au moment où l'abandon de créance a été consenti (D. adm. 4 A-2162), ce qui se traduit en pratique par trois types de situations :

I. Eléments uniquement commerciaux
Il en est ainsi lorsque l'abandon, trouvant son origine dans les relations commerciales de deux entreprises (même si elles appartiennent au même groupe), est consenti, soit pour maintenir des débouchés, soit pour préserver des sources d'approvisionnement.

II. Eléments uniquement financiers
C'est le cas lorsque, simultanément, la nature de la créance (prêt, avance...), les liens **exclusifs de toute relation commerciale** unissant l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice, ainsi que les motivations de l'abandon, présentent un caractère **strictement** financier (D. adm. 4 A-2162, n° 16 et 17). Ce ne devrait être le cas, en pratique, qu'entre sociétés du même groupe.

III. Eléments hétérogènes
Si les motivations revêtent un aspect commercial marqué et prédominant, l'abandon est commercial ; dans le cas contraire, l'abandon est financier.
Est financier l'abandon consenti par une société mère à sa filiale en difficulté en vue de revaloriser les titres de participation qu'elle a décidé de céder, alors même que certaines relations commerciales demeureraient entre ces sociétés après cette

cession.
Est commercial, l'assainissement de la situation financière difficile d'une filiale à 90 % pouvant entraîner la cessation de son activité, afin de sauvegarder son propre renom et d'assurer le maintien de sa propre activité, compte tenu notamment de la complémentarité des activités des deux sociétés et du fait que la filiale s'approvisionnait en partie auprès de la société mère.

Pour plus de détails, voir Doc. FL BIC-IX-56000 s.

Absence de distinction juridique

2151-3

Selon le bulletin CNCC (n° 104, décembre 1996, EJ 96-161, p. 733), tout abandon de créance avec ou sans clause de retour à meilleure fortune (voir n° 2154) relève de la procédure des conventions réglementées au titre des articles C. com. L 225-38 à L 225-40 et cela indépendamment de l'origine commerciale ou financière de la créance abandonnée.
A partir de ce moment, les effets de la convention de prêt sont suspendus et n'ont aucune incidence sur les comptes annuels ; le commissaire aux comptes n'a donc plus de compte-rendu à présenter chaque année pour signaler l'existence de la clause de retour à meilleure fortune.

En revanche, il doit y avoir une information explicite dans l'annexe des comptes annuels.

Enfin, dans l'hypothèse où la clause de retour à meilleure fortune viendrait à s'appliquer, il devra en être fait mention dans le rapport spécial.

Abandon à caractère commercial

2152

Ne sont pas concernés :

- le « coup d'accordéon » (augmentation de capital suivie d'une réduction de capital), voir n° 3181,

- la renonciation à des recettes, voir n° 2155.

L'abandon de créance (y compris les indemnités de retard sur cette créance, voir n° 2419-1) à caractère commercial constitue une charge exceptionnelle pour la société qui consent l'abandon et un produit exceptionnel pour le bénéficiaire.

Fiscalement, Sous réserve de relever d'une gestion normale (voir n° 2151-1), la charge exceptionnelle (l'abandon de créance) est déductible **dans sa totalité** du résultat imposable (D. adm. 4 A-2163, n° 8).

2152-1

TVA exigible

Fiscalement, La TVA est exigible si l'abandon peut être considéré comme la rémunération d'un service rendu à son auteur par l'entreprise bénéficiaire ou comme venant en complément du prix des opérations réalisées par celle-ci. L'opération n'est pas passible de la TVA si l'abandon de créance n'a pas l'une ou l'autre de ces contreparties. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 46920.

a. C'est la **passation en écritures** de la remise de dette qui **rend exigible la TVA.**

b. Lorsque les créances abandonnées dans un intérêt commercial se rapportent à des opérations passibles de la TVA, **ces opérations demeurent taxables** :

- si la créance porte sur un service, la taxe est due par l'entreprise qui abandonne sa créance lorsque celle-ci est soldée par compensation avec le prix du service d'intérêt commercial rendu pour les besoins de son exploitation ;

- si la créance porte sur une livraison de biens, la taxe déjà acquittée à cette occasion ne peut faire l'objet d'une restitution.

c. La société qui reçoit l'aide doit délivrer à l'entreprise qui l'accorde une **facture** comportant le taux de la TVA, le prix net et le montant de la taxe.

De ces différentes indications, nous déduisons les écritures suivantes (le taux de TVA de 20 % étant indicatif et retenu pour la simplification de l'exemple) :

Chez la société qui consent l'abandon :

I. Facture de livraison de biens



II. Facture de prestations de services
La TVA sur les prestations n'étant due qu'au moment de l'abandon (sauf option pour le paiement sur les débits), le schéma de comptabilisation demeure identique à l'exception de l'écriture 2, qui est passée avec l'écriture 3.

Chez le bénéficiaire :

I. Facture de livraison de biens



II. Facture de prestations de services
La TVA sur les prestations n'étant récupérable qu'au moment de l'abandon (sauf option pour le paiement sur les débits), le schéma de comptabilisation demeure identique à l'exception de l'écriture 2 qui est passée avec l'écriture 3.

Fiscalement, Le produit exceptionnel (l'abandon de créance) est inclus **en totalité** dans le résultat imposable (D. adm. 4 A-2163, n° 38). **En cas de remboursement,** la somme reversée n'est pas déductible lorsque l'abandon de créance a été consenti initialement sans clause de retour à meilleure fortune (CAA Paris 6 juillet 1993, n° 91-997). Sur les abandons avec clause de retour à meilleure fortune, voir n° 2154.

TVA non exigible

2152-2

Du fait que la filiale ne lui facture pas, avec TVA récupérable en sus, une somme égale à la créance abandonnée, la société mère se trouve en pratique placée dans la même situation que si, ayant été réglée du montant de sa créance commerciale, elle avait ensuite décidé d'accorder à sa filiale une subvention (non taxable) d'un montant égal à cette créance. Mais la solution sera différente suivant qu'elle fixera cette subvention au montant TTC ou au montant hors taxes de sa créance commerciale :

I. Si son aide représente le **montant TTC** de la créance, elle constate une perte exceptionnelle du même montant. Ainsi, sur une créance initiale de 119,60 TTC et un produit de 100 HT, elle enregistre une perte de 119,60. Cette opération se traduit dans ce cas, pour la filiale, par un produit exceptionnel de 119,60 pour une charge initiale de 100.

II. Si son aide se limite au **montant HT** de la créance, la filiale reste débitrice d'une somme égale au montant de la TVA. Dans ce cas, la créance de la mère et la dette de la filiale sont :

- d'abord réduites du montant de la TVA (19,6) versée par la filiale,
- puis soldées par constatation de l'abandon respectivement en charges et en produits exceptionnels (100).

Abandon à caractère financier

Sur le traitement, au regard de la TVA, des abandons de créance, voir Mémento Fiscal n° 46920 s.
Sur les conséquences d'un abandon de créance à caractère financier à une filiale sur la plus-value fiscale de cession ultérieure des titres de cette filiale, voir n° 1918-5.
Sur la provision pour soutien financier à une filiale, voir n° 2665.

2153

Il est nécessaire de distinguer le traitement comptable chez la société qui consent l'abandon et chez la filiale qui en bénéficie.

2153-1

Chez la société qui consent l'abandon

En principe, la créance sur la filiale (y compris les indemnités de retard sur cette créance, voir n° 2419-1) devrait être diminuée du montant de l'abandon de créance avec, en contrepartie une **charge financière** inscrite au compte 664 « Pertes sur créances liées à des participations ».

Mais en prenant comme hypothèse que des dépréciations ont été antérieurement constituées en fonction des capitaux propres de la filiale, c'est-à-dire que les titres ont été dépréciés en totalité et les créances à hauteur des capitaux propres négatifs, la charge financière résultant de l'abandon de créance sera compensée par les reprises des dépréciations. Le résultat comptable ne devrait donc pas être affecté.

Fiscalement, Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, un abandon de créance à caractère financier constitue une charge non déductible pour la société qui les consent, sauf lorsque l'abandon est consenti en application d'un accord homologué dans les conditions prévues à l'article L 611-8 du Code de commerce ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire (CGI, art. 39, 13 créé par la 2e loi de finances rectificative pour 2012, art. 17). Dans ces derniers cas, l'aide n'est déductible qu'à hauteur :

- de la situation nette négative de la société bénéficiaire

- et de la situation nette positive à proportion des participations détenues par d'autres associés (pour plus de détails sur la détermination de la quote-part déductible de l'abandon, voir Mémento fiscal n° 8915).

La quote-part non déductible de l'abandon (comptabilisée en charge) doit être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ). Pour l'impact sur le coût de revient des titres, voir n° 1918-5.

Cas particulier d'un abandon pratiqué au profit d'une filiale dont les titres détenus par la mère ne sont pas exonérés (notamment titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées) Comme nous l'avons vu précédemment :

- sur le plan comptable, l'abandon constitue une charge,

- sur le plan fiscal, l'abandon n'est pas déductible et, selon le Conseil d'Etat, il constitue un supplément d'apport (Solution rendue antérieurement à 2012 lorsque l'abandon de créances financier n'était pas déductible au delà de la situation nette négative ; voir n° 1918-5).

Il en ressort une divergence entre comptabilité et fiscalité qui peut poser problème aux entreprises détenant des titres non exonérés :

- si elles adoptent en comptabilité la solution fiscale (supplément d'apport), elles ne respectent pas la doctrine comptable ;

- si elles adoptent la solution comptable (perte comptable non déductible fiscalement), **elles se privent de la possibilité** de constituer ultérieurement une dépréciation de titres sur la charge considérée fiscalement comme un supplément d'apport (moins-value à long terme).

Pour résoudre ce problème, nous suggérons le schéma comptable suivant :

1. Comptabiliser l'abandon de créance non déductible :

- selon la solution fiscale : comme un supplément d'apport, puis,

- selon la solution comptable : déprécier immédiatement ce supplément d'apport afin de faire apparaître la charge résultant de l'abandon ; toutefois, cette dépréciation ne sera pas dotée en pratique puisqu'elle sera compensée par une reprise de la dépréciation

des titres antérieurement constituée.
En outre, dès lors que la décision d'abandon a été prise par le conseil d'administration avant la clôture de l'exercice, l'engagement qui en résulte doit être provisionné, même si le versement à la filiale bénéficiaire de la somme objet de l'abandon interviendra seulement à l'exercice suivant. Sur les conséquences chez la société bénéficiaire, voir n° 2153-2.

2. Ultérieurement, constater, si les circonstances le justifient (dégradation financière de la filiale), une nouvelle dotation pour dépréciation (ayant alors le caractère de moins-value à long terme).
Si l'on avait considéré comptablement la totalité de l'abandon comme une charge (non déductible), ce schéma de comptabilisation n'aurait fait apparaître aucun apport supplémentaire, donc **aucune possibilité** de dépréciation (déductible ultérieurement).

Remarques

1. Justification du traitement comptable Ce schéma ne constitue pas l'acceptation sur le plan comptable de la solution fiscale sur la théorie du supplément d'apport. En effet, rappelons que l'abandon de créance est une charge (qu'il soit déductible ou non). Toutefois, compte tenu des incidences financières défavorables de ce schéma comptable, il convient de concilier au mieux les obligations comptables et fiscales.

2. Incidence de l'évolution du régime fiscal Cette solution avait été proposée alors que les abandons de créance financiers n'étaient fiscalement considérés comme des suppléments d'apport qu'au delà de la situation nette de la filiale. L'extension de cette solution à la fraction de l'abandon inférieure à la situation nette négative, désormais non déductible, dépendra de la qualification accordée à cette quote-part (supplément d'apport ou non, voir n° 1918-5).

Chez la société bénéficiaire de l'abandon

2153-2

La dette sur la société qui consent l'abandon est diminuée du montant de celui-ci (débit du compte 451 « Groupe » ou 17 « Dettes rattachées à des participations » ou 455 « Associés-Comptes courants ») qui, en contrepartie, est constaté en totalité en **produit exceptionnel** au compte 7788 « Produits exceptionnels divers ».

En effet, bien qu'il ait un caractère financier pour la société mère, l'abandon de créance n'en constitue pas moins dans tous les cas pour la filiale un produit exceptionnel.

Fiscalement, L'abandon de créance constitue, en principe, un produit imposable.
Toutefois, une **exonération du montant non déductible** de l'abandon chez la société mère (voir n° 2153-1) est accordée à la filiale bénéficiaire de l'abandon si celle-ci est soumise à l'IS (Rép. de Villiers, AN 3 avril 2000, p. 2155) et à condition qu'elle s'engage à augmenter son capital (avant la clôture du second exercice suivant celui de l'abandon) au profit de sa société mère, d'une somme au moins égale à ce montant non déductible (CGI, art. 216 A).
Les conditions suivantes doivent, notamment, être remplies (CGI, art. 216 A ; D. adm. 4 A-2163, n° 48 s.) :

- la société qui consent l'abandon doit avoir la qualité de **société mère** au moment de l'abandon (CGI, art. 145) voir n° 1861 ;

- l'augmentation de capital doit être libérée par conversion de créance ou en numéraire (une incorporation de réserves au capital n'est pas admise) ;

- l'**engagement** de procéder à une augmentation de capital, à prendre par la société filiale, doit être **joint,** sur papier libre, à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon de créance lui a été consenti ; il n'est pas possible (CAA Paris 29 mai 1990, n° 1969 et CE 2 mars 1994, n° 118710) de revenir sur celle-ci au moyen d'une déclaration rectificative (voir toutefois ci-après en cas de manquement à l'engagement pris).

Une déduction extra-comptable est effectuée sur l'imprimé 2058-A (ligne XG) à hauteur de l'engagement d'augmentation de capital et dans la limite du montant non déductible de l'abandon chez la société mère.

Cette distinction fiscale n'a aucune incidence sur la comptabilisation (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EC 94-35, p. 720 s.).

Fiscalement, En cas de **manquement à l'engagement** pris, la filiale bénéficiaire de l'abandon doit rapporter le montant concerné à son résultat imposable de l'exercice d'abandon (CGI, art. 216 A). En conséquence, elle ne doit effectuer aucun retraitement extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A de l'exercice du manquement à l'engagement pris, mais doit souscrire une déclaration rectificative au titre de l'exercice de l'abandon.
En cas de remboursement de l'abandon, la somme reversée n'est pas déductible dès lors que l'abandon de créance a été consenti initialement sans clause de retour à meilleure fortune (CAA Paris 6 juillet 1993, n° 91-997). Sur les abandons avec clause de retour à meilleure fortune, voir n° 2154.

En ce qui concerne la date de prise en compte du produit, dans le cas d'un abandon décidé par la société mère avant la clôture de l'exercice mais portant sur des sommes qui seront versées à la filiale seulement l'exercice suivant, selon le bulletin CNCC (n° 94, juin 1994, EC 94-28, p. 295), cette dernière :

- ne peut constater l'abandon en profit (faute de créance née en l'absence de versement des fonds, voir n° 2125-1, l'abandon est impossible à réaliser) ;

- doit mentionner dans l'annexe l'engagement reçu de la société mère.

Sur les conséquences chez la société mère, voir n° 2153-1.

Fiscalement, Il en est de même, le produit n'étant imposable que sur l'exercice de l'abandon.

Abandon de créance assorti d'une clause de retour à meilleure fortune

2154

Il a pour objet de permettre aux ex-créanciers de retrouver leur pouvoir de contrainte pour obliger leur ancien débiteur à honorer sa dette antérieure, du jour où ce dernier retrouvera des moyens financiers suffisants. La constatation ultérieure de gains suffisants rétablit la dette originelle.

Cette clause ne modifie ni les schémas de comptabilisation (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 92-16, p. 478 s.) **ni les particularités fiscales** (notamment conditions de déductibilité et la TVA), exposés tant pour les abandons de créances commerciaux que financiers. **Toutefois** (Bull. CNCC n° 104, décembre 1996, EJ 96-161, p. 733), elle nécessite des **compléments d'information** dans l'annexe et dans le rapport spécial du commissaire aux comptes (voir n° 2151-3).

Chez la société bénéficiaire de l'abandon

a. Au moment de l'abandon de créance
La **dette abandonnée sous condition** n'apparaît plus au bilan (constatation d'un produit exceptionnel ou financier) mais constitue, à notre avis, un passif éventuel à mentionner en annexe (voir n° 2833). La clause de retour à meilleure fortune peut en effet être considérée comme une convention résolutoire dont seule la réalisation de la condition peut entraîner la résolution de l'engagement (Bull. CNCC n° 108, décembre 1997, EJ 97-14 et EJ 97-142, p. 541).
Il demeure en outre indispensable de porter à la connaissance des actionnaires et des tiers l'**engagement conditionnel** liant la société au créancier en le comprenant dans les engagements hors-bilan au titre des engagements financiers donnés (voir n° 2710-1).

Il convient d'ailleurs, à notre avis, de tenir compte de cet engagement dans l'estimation de la valeur de l'entreprise, celui-ci réduisant les bénéfices futurs.
En revanche, il n'a pas à être pris en compte pour la détermination des capitaux propres (voir n° 3152-1).

Fiscalement, Ce produit est imposable sauf dans les cas (abandon financier) où l'exonération conditionnelle de l'article 216 A du CGI est prévue et les engagements respectés (D. adm. 4 A-2163, n° 38 s., voir n° 2153-2).

b. Lorsque le retour à meilleure fortune devient probable

Juridiquement, La dette ne naît qu'au moment du retour à meilleure fortune (voir ci-après **c.**).

En revanche, la question se pose de savoir si une provision est ou non à comptabiliser lorsque le retour à meilleur fortune devient probable.

A notre avis, et en l'absence de précision du PCG (les règles sur les passifs ne s'appliquant pas aux passifs financiers) deux approches peuvent être retenues :

- soit on considère qu'une obligation conditionnelle de rembourser la dette existe dès la signature de la convention d'abandon de créance : dans ce cas, **dès que le retour à meilleure fortune devient probable,** la sortie de ressources devient également probable et une **provision** est alors à comptabiliser ;

La sortie de ressource est en effet sans contrepartie au moins équivalente, la contrepartie de l'obligation ayant déjà été reçue sous forme du produit constaté lors de l'abandon (voir ci-avant **a.**).
Cette approche est plus proche des normes IFRS (voir Mémento IFRS n° 46896).

- soit on considère que l'obligation de rembourser la dette n'apparaît que lors du retour à meilleure fortune : dans ce cas, **tant que le retour à meilleure fortune n'est pas intervenu,** il n'y a pas d'obligation et **aucune provision n'est à constater.**

c. Lorsque le retour à meilleur fortune est effectif (c'est-à-dire lorsque les conditions prévues dans la convention sont effectivement remplies) Le retour à meilleure fortune a pour conséquence de faire **renaître la dette** envers celui ayant consenti l'abandon de créance et de faire apparaître une charge (Bull. CNCC n° 108, décembre 1997, EJ 97-142, p. 541), à notre avis, exceptionnelle ou financière. Le montant de l'engagement hors bilan en est réduit d'autant.

Fiscalement, Cette charge est déductible du résultat de l'exercice au cours duquel elle renaît (D. adm. 4 A-2163, n° 60). Toutefois, comme cela a été jugé pour la reconnaissance du produit chez la société créancière (voir ci-après), la renaissance peut être progressive lorsque la convention prévoit par exemple que le remboursement est plafonné au résultat positif dégagé sur l'exercice (CAA Douai 6 août 2010, n° 09-1342). En revanche, s'il s'agit d'un abandon de créance à caractère financier consenti par une société mère, la déduction du remboursement est limitée à la fraction du profit retenue antérieurement dans le résultat imposable de la filiale [Rescrit du 12 septembre 2005, n° 2005/95 (FE)].
En matière de TVA, voir Mémento Fiscal n° 46920 à 46950.

Remarque
Difficultés pour estimer s'il y a retour à meilleure fortune :

1. **Importance des clauses contractuelles** : la notion de « retour à meilleure fortune » dépend de la convention passée entre les deux sociétés ; ces dernières ont donc, à notre avis (en ce sens également Bull. CNCC n° 108, décembre 1997, EJ 97-14/EJ 97-142, p. 541), tout intérêt **à prévoir des clauses définissant clairement le fait générateur.**

2. **En l'absence de clause suffisamment claire,** la CNCC (Bull. n° 139, septembre 2005, EJ 2005-103, p. 481) souligne d'ailleurs qu'il est difficile d'affirmer a posteriori qu'il y a retour à meilleure fortune dans telle ou telle circonstance (si, par exemple, un actif net est redevenu positif bien qu'inférieur à la moitié du capital ou encore qu'un actif net est égal à 10 % du capital, ou à plus de 50 % du capital, alors même que cette circonstance n'a pas été préalablement stipulée...).

Chez la société qui consent l'abandon

a. Au moment de l'abandon de créance La créance abandonnée sous condition disparaît du bilan (charge exceptionnelle ou financière). Il peut être utile de mentionner qu'il s'agit d'un abandon conditionnel dans l'annexe, en tant qu'engagement hors bilan reçu de la filiale bénéficiaire.

Fiscalement, La déduction de cette charge obéit à la distinction opérée ci-avant entre les abandons de créances commerciaux et financiers.

b. Lorsque le retour à meilleure fortune est effectif En cas de remboursement, suite à un retour à meilleure fortune de la filiale, celui-ci constitue un produit exceptionnel ou financier.

Fiscalement, L'exercice de rattachement et le montant du produit imposable correspondant au remboursement de l'aide résultent des modalités de remboursement prévues par la convention (CE 11 octobre 2004, n° 250153). La société qui consent l'abandon n'est imposable que dans la limite des sommes qu'elle a initialement déduites (D. adm. 4 A-2163, n° 60).
En ce qui concerne la TVA, la société bénéficiaire du remboursement est tenue de reverser la TVA qu'elle avait déduite à raison du prix du service remboursé.

Renonciations à des recettes

2155

Il s'agit notamment de prêts ou avances sans intérêts, non-facturation de ventes ou de services...
Sur le plan comptable, le résultat de la société qui renonce à des recettes est diminué du seul fait de la renonciation. A l'inverse, le résultat de la société qui bénéficie de l'absence de charges s'en trouve automatiquement majoré. Ainsi, **aucune écriture particulière** n'est à passer.

Fiscalement, Il devrait en être de même. En effet, infirmant la doctrine administrative (D. adm. 4 A-2162, n° 7 et 8), trois décisions de cours administratives d'appel (définitives car n'ayant pas fait l'objet d'un pourvoi) ont jugé qu'une avance sans intérêts consentie par une société mère à sa filiale, dans le cadre d'une gestion normale, n'a pas pour effet, contrairement à une subvention ou à un abandon de créance à caractère financier, d'accroître la valeur de la participation détenue dans cette filiale. Dès lors, les intérêts non réclamés ne doivent pas être réintégrés dans le résultat imposable de la société mère (CAA Marseille 2 avril 2009, n° 06-2583 ; CAA Paris 28 avril 2006, n° 03-4255 et 31 janvier 1991, n° 2798 ; pour une position contraire, voir CAA Lyon 24 mai 1995, n° 93-786). Toutefois, l'Administration et la jurisprudence ne se sont pas encore prononcées sur le principe et les modalités d'application aux renonciations à recettes des nouvelles règles de déductibilité des aides à caractère financier applicables aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012 (voir n° 2153-1).
Sur le caractère normal ou anormal des avances sans intérêts et sur le cas particulier des avances sans intérêts aux sociétés de personnes, voir n° 2079.
Sur le caractère normal ou anormal de l'absence de perception d'intérêts sur des comptes courants d'actionnaires, voir n° 2202.

V. Opérations de négoce international

Achats à l'étranger

(Traitement des différences de change sur les **achats** et les **stocks**)

Pour les **stocks détenus à l'étranger,** voir n° 1194.
Pour les **dettes** (ou créances) faisant l'objet de couverture de change, voir n° 2083 s.

2160

Nous avons vu n° 2081 comment étaient comptabilisés les achats au vu de la facture. Des différences de change peuvent apparaître sur la dette correspondante soit lors du paiement, soit lors de l'évaluation de la dette à la clôture de l'exercice si celle-ci n'est pas réglée.
Comment traiter ces différences dans le compte de résultat ? Faut-il modifier le montant enregistré dans les achats ? Comment valoriser les stocks à la clôture de l'exercice ?
Le traitement comptable des stocks achetés à l'étranger diffère selon que l'acquisition a fait l'objet d'une couverture ou non.

I. Acquisition ne faisant pas l'objet d'une couverture
Selon le PCG (art. 342-1) comme pour les immobilisations, le **coût d'entrée** de ces stocks est **converti** en euros **au cours de change en vigueur à la date** de l'opération. Pour plus de détails sur ce coût d'entrée, voir n° 1421.
En conséquence :

- **les achats et les stocks sont comptabilisés au cours d'achat** Dans la mesure où le calcul des stocks peut s'avérer complexe, on utilise le cours moyen d'achat calculé sur la période correspondant à la rotation des stocks. Par exemple, si le stock correspond à trois mois d'achats, on retient le cours moyen du dernier trimestre de l'exercice ;

- les **pertes et gains de change** sont donc obligatoirement comptabilisés en résultat.

Fiscalement, Les entreprises ont la liberté d'intégrer ou non les différences de change dans leurs coûts. Elles sont « autorisées, pour simplifier leur tâche dans la détermination de leurs coûts de revient et de leurs valeurs d'inventaire, à maintenir le coût de revient des matières et marchandises achetées à l'estimation qui avait été faite d'après le **taux de change** en vigueur à la date du **transfert de propriété** de ces biens, et à comptabiliser par suite, la perte ou le profit de change directement dans leurs comptes de résultat » (D. adm. 4 A-2521, n° 12).

Exemple

Exemple

- achat le 1/07 de 3 unités de produits identiques de 10 000 D chacune ;

- achat le 1/10 de 4 unités du même produit au même prix (10 000 D) ;

- vente le 15/10 de 4 unités à 60 000 € par unité ;

- achat le 1/12 de 3 unités du même produit au même prix (10 000 D) ;

- règlement effectué à 60 jours ;

- Evolution des cours de change de la devise D contre euro
01/01 : 4,50 ; 01/07 : 5,00 ; 01/08 : 5,50 ; 01/09 : 5,60 ; 01/10 : 5,70 ; 01/11 : 5,50 ; 01/12 : 5,40 ; 31/12 : 5,80.

- Cours interne (pour la méthode 5) : 4,50.

On suppose qu'il n'y a pas d'autres frais ; la marge commerciale est donc égale au résultat d'exploitation.

Le tableau indique le résultat d'exploitation hors éléments financiers et le résultat courant dégagés.

	(En milliers d'euros)

	(En milliers d'euros)
Ventes	240
Achats	
- du 1/07 (3 unités)	150
- du 1/10 (4 unités)	228
- du 1/12 (3 unités)	162
Total achats	540
Stock final (6 unités)	
- 3 unités à payer	162
- 3 unités payées	171
Total stocks	333
Résultat d'exploitation *(hors éléments financiers)* (ventes + stock final - achats)	+ 33
Différences de change	
- sur achat 1/07 (3 unités)	- 18
- sur achat 1/10 (4 unités)	+ 12
- sur achat 1/12 (3 unités)	- 12
	- 18
Résultat courant	+ 15

Remarque

Intérêt de la méthode : cette méthode permet d'obtenir un résultat d'exploitation (hors éléments financiers) dont les composantes sont homogènes (stocks et achats évalués de la même manière) et qui n'est pas influencé par les variations monétaires. Toutefois, d'une part, les achats consommés n'ont de signification que lorsque le cours de paiement est proche du cours d'achat et, d'autre part, les stocks non encore réglés sont évalués d'une manière différente au bilan : cours d'achat et les variations monétaires n'ont pas d'amplitude importante ; dans les stocks à l'actif, cours de clôture dans le compte « Fournisseurs ».

II. Acquisition faisant l'objet d'une couverture

Selon le PCG (art. 342-1), comme pour les immobilisations, le **coût d'entrée** de ces stocks correspond :

- au montant **converti au taux de couverture.** Toutefois, la couverture doit avoir été prise avant l'opération ;

- **augmenté des frais** engagés pour mettre en place la **couverture** (dont la partie du report/déport ayant trait à la période allant jusqu'à la date d'acquisition des stocks).

Pour plus de détails, voir n° 1421 II.

Remarque
Nouvelles règles comptables attendues : selon nos informations, le futur règlement comptable sur les instruments financiers (voir n° 2141-1) devrait laisser le choix du traitement du report/déport :

- soit inclus dans le coût d'entrée de l'actif couvert (mais uniquement en cas de couverture quasi « parfaite » : devise identique, proximité des dates de flux, nominal inférieur ou égal à l'élément couvert),

- soit étalé en résultat financier sur la durée de la couverture.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6053.

Fiscalement, Les entreprises qui couvrent le risque de change découlant d'un achat à terme de marchandises ou de matières premières payables en devises étrangères en achetant simultanément au même terme les devises correspondantes, peuvent fixer le prix de revient de ces achats à terme à une valeur en euros obtenue en appliquant le taux de change retenu pour l'acquisition à terme des moyens de paiement en monnaie étrangère. Dans ce cas, aucune différence de change n'affectera le résultat imposable des exercices compris dans la période d'exécution des contrats à terme (D. adm. 4 A-2522, n° 13).

Ventes libellées en devises

(Traitement des différences de change)

2165

Sur la comptabilisation des factures de ventes en devises, voir n° 2081. Des différences de change peuvent apparaître sur la créance correspondante soit lors de l'encaissement, soit lors de l'évaluation de la créance à la clôture de l'exercice si celle-ci n'est pas réglée.
Comment traiter ces différences dans le compte de résultat ? Faut-il modifier le montant enregistré dans les ventes ? A notre avis, deux solutions apparaissent possibles dans l'attente du futur règlement de l'ANC sur les couvertures (voir n° 2141-1) :

I. Les opérations de vente sont considérées comme **distinctes** des opérations d'encaissement (séparation des fonctions de vendeur et de trésorier) ; dans ce cas, les différences de change sont traitées comme des **charges et des produits financiers** ;

Implicitement, il semble que ce soit la solution retenue dans le PCG.

II. Les opérations de vente et d'encaissement sont considérées comme formant un tout **(opération unique)** ; dans ce cas les différences de change constatées lors des encaissements nous paraissent pouvoir être affectées en augmentation ou en diminution des ventes (en créant par exemple des sous-comptes à cet effet).

Dans ce dernier cas, se posent deux problèmes :

a. Traitement des **différences de change** constatées sur les **exercices suivant** la comptabilisation des ventes correspondantes. Les différences de change constatées sur le compte « Clients » (différence entre cours de paiement et cours de la date de clôture) constituent, à notre avis, des **charges ou produits financiers** (compte 666 ou 766).

b. Ajustement des ventes non encore réglées à la clôture de l'exercice. A notre avis :

- **Perte latente** : Il est nécessaire de transférer un montant égal à la dotation aux provisions pour risques financiers en réduction des ventes, afin d'inclure les différences de change dans les comptes de ventes concernés.

- **Gain latent** : Leur évaluation doit respecter, d'une part, le principe de prudence, et, d'autre part, le principe permettant de rattacher les différences de change aux ventes concernées. En conséquence, le compte « Ventes » est à créditer par le débit (par exemple) du compte « Autres charges de gestion courante » afin de ne pas modifier le résultat d'exploitation (hors éléments financiers).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1760.

Crédit documentaire

Le guide comptable professionnel pour les entreprises de commerce extérieur (sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.) fournit les indications suivantes.

Fonctionnement

2175

Lorsqu'un négociant ou un industriel se porte acheteur de marchandises ou de matières premières dans un pays étranger, il peut s'adresser à son banquier et lui demander d'ouvrir pour son compte un crédit documentaire en faveur du vendeur. Le banquier de l'acheteur prend alors l'engagement de régler au vendeur le prix des marchandises achetées, dès qu'on lui présentera un certain nombre de documents prouvant l'expédition des marchandises prévues.

Comptabilisation

2177

Lors de l'ouverture du crédit à l'importation :

- **si la banque bloque les fonds,** l'entreprise débite le compte 5192 « Crédits documentaires » par le crédit du compte « Banque » concerné. Les frais d'ouverture de crédit sont portés au compte 6277 « Commissions bancaires sur lettres de crédit ». Le compte 5192 est ensuite crédité par le débit du compte « Fournisseur » intéressé lors des utilisations de crédit ;

- **si la banque ne bloque pas les fonds,** la comptabilité n'enregistre que le paiement au fournisseur. Mais l'entreprise doit tenir compte des engagements. Si elle tient une comptabilité des **engagements,** elle débite le compte « Ouvertures de crédit à utiliser » par le crédit du compte « Fournisseurs - opérations en cours ».

Mobilisation des créances nées à l'exportation

Ces opérations ont fait l'objet d'un avis du CNC n° 18, non repris dans le PCG, dont les recommandations nous paraissent néanmoins pouvoir être transposées comme suit.

Procédure

2178

Les entreprises exportatrices accordent à leurs clients étrangers des délais de paiement assez longs, qu'elles prennent le crédit à leur compte ou qu'elles mobilisent ces « créances nées » auprès des banques ou des sociétés d'affacturage (voir n° 2210) selon des formules diverses.

I. Crédit accordé aux clients
Le vendeur réclame au client le montant de la vente à l'exportation augmenté des intérêts relatifs au crédit à court, moyen ou

long terme accordé. En principe, la créance sur le client est portée pour sa totalité au compte 411 « Clients » et les intérêts facturés au compte 7631 « Revenus des créances commerciales ». En fin d'exercice, le compte 7631 est débité par le crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance » pour le montant des intérêts non encore courus.

Exemple

Exemple Vente 500 000 - Intérêts 150 000 (crédit échelonné sur 3 ans) ; soit intérêts à la première échéance 50 000 :

II. Création d'effets primaires et d'effets de mobilisation

Les ventes à l'exportation font habituellement l'objet d'effets de commerce (billets à ordre ou lettres de change) appelés « effets primaires » ; ces effets comprennent le plus souvent le principal et les intérêts, mais des effets sont parfois établis pour les intérêts. Selon le type de crédit accordé au client, les effets primaires peuvent être remis à une banque, soit à l'escompte (cas habituel des crédits à moyen et à long terme), soit en nantissement d'un prêt par création d'effets de mobilisation (cas habituel des crédits à court terme).

III. Affacturage international

Voir n° 2210.

Escompte d'effets primaires

2181

Ces effets sont enregistrés au compte 413 « Clients - Effets à recevoir ».

2181-1

Lors de l'**escompte,** la banque prélève les agios et commissions qui sont inscrits par l'entreprise respectivement au débit des comptes 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement » et 6278 « Autres frais et commissions sur prestations de services ».

Lorsque cette ventilation s'avère impossible, à notre avis, l'ensemble des charges est à inscrire au compte 6616.

Lorsque ces prélèvements concernent la durée totale de l'opération, l'entreprise doit en fin d'exercice porter les intérêts constatés d'avance, au crédit du compte 6616 et débiter le compte 486 « Charges constatées d'avance ». Mais, pour respecter le principe de la spécificité des exercices et maintenir le parallélisme entre les frais financiers et les produits financiers, il est nécessaire d'extourner à un compte de bilan la partie des produits financiers relative aux exercices futurs.

2181-2

A la date d'encaissement des fonds provenant de l'escompte des effets primaires, la comptabilité des engagements doit enregistrer au débit, le montant des créances escomptées non échues, au crédit, le montant des effets circulant sous l'endos de l'entreprise, correspondant au financement obtenu. Les écritures d'annulation sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

I. Effet correspondant à la créance en principal

Exemple

Exemple Effet de 100 000 en principal créé le 1/11 à échéance du 29/2 de l'année suivante ; escompté en banque le 1/11 pour la somme de 95 000 (exercice clos le 31/12) :

II. Effet correspondant aux intérêts

Exemple

Exemple Effet de 20 000 correspondant aux intérêts, créé le 1/11 à échéance du 29/2 de l'année suivante - Escompte en banque le 1/11, pour la somme de 19 000 :

III. Effet comprenant principal et intérêts
Les écritures à comptabiliser sont déduites des cas **I.** et **II.**

IV. Renvoi de l'effet par l'établissement de crédit pour non-paiement ou pour toute autre cause (notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet) Dans ce cas, le remboursement du crédit d'escompte entraîne :

- au **bilan** : une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur et le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une dépréciation à concurrence du montant de la perte probable,

- **hors bilan** (annexe) : la contrepassation des écritures d'engagement afférentes à l'effet retourné.

Dans certains cas où le remettant reçoit un avis de non-paiement, l'établissement de crédit conserve l'effet qu'il y ait ou non contrepassation dans les comptes de cet établissement. Cette contrepassation entraîne une opération symétrique dans les comptes de l'entreprise. En son absence, une provision pour risques est constituée par l'entreprise (PCG, art. 444/41).

Avant même que ne se produise la cause du retour de l'effet, une **provision pour risques** doit être constituée lorsqu'une **perte** apparaît comme **probable.**

Cette provision est constituée en application du principe de prudence (C. com. art. L 123-20). Elle n'entre pas dans le champ d'application du règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs, en vigueur depuis le 1er janvier 2002 (voir n° 2556), étant liée à un instrument financier.

Nantissement et création d'effets de mobilisation

2182

Les effets primaires doivent demeurer à l'actif du bilan et les effets financiers souscrits représentent des dettes à l'égard de l'établissement financier figurant au passif. En conséquence :
Les effets financiers de mobilisation sont crédités au compte 5193 « Mobilisation de créances nées à l'étranger » par le débit, à notre avis, d'une subdivision à créer du compte 51 (513 par exemple) sous l'appellation « Mobilisation de créances nées - contrepartie ».
Lors de leur escompte par la banque, le compte 513 est soldé par le débit des comptes 512 « Banque » et 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement ».
Il en résulte une **double inscription au bilan** :

- Actif : effet commercial primaire (compte 413 « Clients - Effets à recevoir ») **et** contrepartie de la mobilisation de créances nées (compte 513) ;

- Passif : effet financier de mobilisation (compte 5193 « Mobilisation de créances nées à l'étranger »).

Lors du nantissement, l'engagement de l'entreprise est porté au compte 8011 « Avals, cautions, garanties » (si elle tient une comptabilité d'engagements).

A l'échéance, après paiement des clients :

- les effets primaires sont soldés par le débit des comptes 512 « Banque » et 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement » ;

- les effets de mobilisation sont soldés par le crédit du compte 512 « Banque ».

Opérations Coface

2183

Les entreprises qui souhaitent développer leur activité à l'export doivent pouvoir faire face aux différents risques inhérents à l'internationalisation : risques commerciaux (dépenses de prospection non couronnées de succès), risques de fabrication et de crédit, risques financiers (notamment le risque de change) et risques politiques.
Afin de favoriser le développement international des entreprises, l'Etat propose de couvrir ces risques spécifiques à l'exportation. Ces garanties, gérées pour son compte par Coface, sont les suivantes :

- l'assurance-crédit à l'export (risques de fabrication et de crédit), voir ci-après ;

- l'assurance des investissements à l'étranger (risques politiques), voir n° 2183-1 ;

- l'assurance prospection (risques commerciaux), voir n° 2185 ;

- l'assurance-change (risque de change), voir n° 2186.

Assurance Coface des risques liés aux contrats d'exportation

(fabrication et crédit) L'assurance-crédit export est un moyen de se prémunir contre le **risque de production et la défaillance des clients étrangers,** grâce à des garanties adaptées aux différents types de contrats.

Sur ces différentes garanties (quotités garanties, montant maximum garanti...), voir FRC 9/10, inf. 21, n° 16.

Elle s'adresse aux entreprises :

- qui exportent des contrats à long terme, dont la durée d'exécution est supérieure à la durée d'un exercice, et/ou qui sont financés sur une durée supérieure à 2 ans ;

- et qui souhaitent se prémunir contre deux types de risques, le risque d'interruption du contrat (« risque de fabrication ») et/ou le risque de non-paiement des créances (« risque de crédit »).

I. Paiement de la prime d'assurance
Les primes sont enregistrées soit au compte général 6164 « Assurances - Risques d'exploitation », soit à un compte spécifique à créer pour suivre les primes Coface, par exemple au compte 6166 « Assurance Coface ».

Fiscalement, Cette prime est, en principe, déductible au titre des exercices qu'elle couvre.

Cette charge est incorporable aux coûts du contrat et est donc prise à l'avancement ou à l'achèvement selon la méthode retenue par l'entreprise pour ses contrats à long terme (voir n° 548-1 II).

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même.

II. Survenance d'un sinistre (constatation de la défaillance du débiteur)
Dès qu'un risque de fabrication (interruption du marché) ou de crédit (non-paiement des créances) devient probable, il donne lieu à constitution d'une **dépréciation pour le montant non garanti** par Coface.
En fonction de la nature du risque, il peut s'agir :

- pour le risque de fabrication, d'une dépréciation des travaux en cours de fabrication ou de marchandises et approvisionnements ; cette dépréciation doit être limitée au montant de la perte estimée (à apprécier en fonction des possibilités de réemploi ou de revente) ;

- pour le risque de crédit, d'une dépréciation des créances douteuses (voir n° 598).

A notre avis, la créance peut être considérée comme effectivement compromise, et donc à déprécier, au plus tard à la date à laquelle l'entreprise, n'ayant pu la recouvrer, transmet le dossier à Coface. Le montant de la dépréciation à constater doit correspondre, à notre avis :

- soit à la totalité de l'impayé, ce qui implique de constater un produit à recevoir du montant de l'indemnité d'assurance prévisible ;

- soit (solution qui a notre préférence) à la perte probable restant, in fine, à la charge de l'entreprise (il convient donc pour cela de se rapporter aux conditions particulières de la garantie, notamment le montant maximum garanti et la quotité garantie). En effet, il est à notre avis possible de considérer que la garantie Coface est une couverture de l'actif. En conséquence, la dépréciation de l'actif est limitée à son montant non couvert (PCG, art. 372-2).

Fiscalement, Il en est de même (CAA Paris 28 mai 1991, n° 89-1199) (voir n° 2577-3).

III. Versement des indemnités

a. Date de constatation en produits. A notre avis, les indemnités Coface doivent être enregistrées en **produits** dès qu'il y a accord de cet organisme sur le principe de la dette et sur le montant et dès lors que l'entreprise :

- respecte les **conditions commerciales,** telles que prévues par le contrat Coface (notamment, facture avec attestation de passage en douane) ;

- et a reçu la **notification de Coface.**

Notons que c'est 100 % de la somme qui doit être pris en produit même s'il est courant d'obtenir un premier versement provisoire représentant 70 % puis le solde après vérification de la formule définitive.

Remarque
Subrogation : après indemnisation, Coface est subrogée dans tous les droits et actions de l'assuré sur la créance indemnisée. Si elle décide d'exercer elle-même les recours, l'entreprise devra lui fournir tous les titres et documents nécessaires à ses actions. Mais dans la majorité des cas, elle donne aux assurés les instructions nécessaires pour exercer les recours et prend en charge les frais qui en découlent à hauteur du pourcentage d'indemnisation.

Fiscalement, L'indemnité reçue est imposable dans la mesure où la perte couverte est déductible (D. adm. 4 C-242, n° 50 et 52).

b. Comptabilisation de l'indemnité. L'indemnité Coface est comptabilisée de la manière suivante :

- crédit, compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » ;

- débit, compte 478 « Autres comptes transitoires » comme pour toutes les indemnités d'assurances (voir n° 2377).

Cette comptabilisation s'accompagne, en cas de risque de crédit, par la sortie de l'actif de la créance considérée comme irrécouvrable (soit pour sa totalité, soit uniquement pour la partie couverte par Coface) :

- débit, compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » ;

- crédit, compte 411 « Clients » ou 416 « Clients douteux ou litigieux ».

c. Traitement de la retenue de bonne fin. Il est très fréquent que les contrats à long terme prévoient des retenues de garantie ou de bonne fin (qui peuvent être garanties par Coface), afin de garantir le client de la bonne exécution du contrat par le fournisseur. Celles-ci, généralement déterminées en pourcentage du prix de vente du contrat, sont déduites par le client du prix de vente jusqu'à la livraison définitive et sans réserves du contrat.
En cas de retenue de garantie (ou de bonne fin) prévue au contrat et comptabilisée par l'entreprise, celle-ci est prélevée par Coface au moment du paiement de l'indemnité définitive. Elle reste comptabilisée au débit du compte 478 « Autres comptes transitoires », sous-compte à créer éventuellement pour les opérations avec Coface, jusqu'au règlement définitif.
Si des événements, intervenant pendant la période de garantie, viennent compromettre le paiement de cette « retenue de bonne fin », une dépréciation du compte 478 est à constituer.

d. Règlements ultérieurs (risque de crédit). L'indemnisation par la Coface, conformément aux conditions contractuellement définies dans la police, ne signifie pas automatiquement l'irrécouvrabilité totale de la créance. **En cas de récupération** après le versement de l'indemnité, les sommes reçues sont éventuellement partagées entre l'assuré et Coface en fonction du pourcentage d'indemnisation :

- si la quote-part de créance non garantie figure encore à l'actif, elles sont imputées au compte clients (compte 411) ou clients douteux (416), la dépréciation étant le cas échéant reprise à due concurrence ;

- si la créance avait été considérée comme totalement irrécouvrable et sortie de l'actif, elles sont portées au compte 7714 « Rentrées sur créances amorties ».

Garantie Coface des investissements à l'export

2183-1

L'objet de la garantie est de couvrir les pertes subies à la suite d'un **événement politique** sur un investissement réalisé à l'étranger.

La quotité garantie est généralement de 95 %, mais peut être réduite dans certains cas.

Les investissements concernés sont ceux réalisés, sur une durée comprise entre 3 et 20 ans, sous forme :

- soit d'un apport,

La garantie porte alors sur le montant libéré des apports en capital effectués par la société française dans l'entreprise étrangère.

- soit d'un prêt à long terme ou d'une avance en compte courant bloqué.

La garantie porte alors sur le principal et éventuellement sur tout ou partie des intérêts, mais ne couvre pas les commissions, intérêts de retard, pénalités ou dommages et intérêts dus.

Peuvent également être couverts les engagements de caution souscrits par la société française en vue de garantir les obligations de la société étrangère au profit de banques françaises ou étrangères, en contrepartie du principal des prêts à long terme consentis par ces dernières à la société étrangère (et, le cas échéant, de tout ou partie des intérêts).

Remarques

1. **Pertes visées par l'assurance** Ce sont celles liées :

- à l'atteinte à la propriété,

- au non-recouvrement des sommes dues à l'investisseur en cas de cession de la participation, de liquidation de l'entreprise étrangère, ou de sommes dues au titre des prêts et avances consentis, ainsi que de la mise en jeu des engagements de caution.

2. **Evènements politiques visés par l'assurance** La garantie n'entre en jeu que lorsque les pertes sont réalisées à la suite d'un des faits générateurs clairement définis dans les conditions générales (expropriation, confiscation, mise sous séquestre, non-respect d'un engagement pris par les autorités étrangères, guerre...). Sur ces faits générateurs, voir FRC 9/10, inf. 21, n° 23.

I. Paiement de la prime d'assurance
Les entreprises garanties doivent verser à Coface une prime d'assurance à comptabiliser en charge selon sa nature, c'est-à-dire dans une subdivision du compte 616 « Primes d'assurance ». Toutefois, couvrant un risque financier, elle pourrait être comptabilisée, par exemple, au compte 6166 « Assurances - Coface » à créer.

II. Survenance du sinistre
Dès que le risque de sinistre devient probable, l'actif concerné (participation, prêt, avance) est déprécié pour le montant non garanti par Coface.

Le montant de la dépréciation s'enregistre au débit du compte 68662 « Dotation aux dépréciations des immobilisations financières ».

III. Versement des indemnités
Le traitement comptable de l'indemnité ne présente pas de particularités propres majeures par rapport à l'assurance des risques liés aux contrats d'exportation (voir n° 2183).

Cette comptabilisation s'accompagne de la sortie de l'actif concerné (pour la partie couverte par la garantie Coface), par la contrepartie d'une perte financière.

Assurance-prospection Coface

2185

L'intérêt de l'assurance prospection est double :

- bénéficier d'une avance de trésorerie pour le financement des démarches de prospection commerciale à l'export ;

- et se prémunir contre les pertes subies en cas d'échec de ces démarches.

Peuvent en bénéficier les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 500 millions d'euros, à l'exception des entreprises de négoce international et des entreprises étrangères.

La mise en oeuvre de cette garantie se décline en deux phases consécutives :

- Pendant la première phase (de 1 à 4 ans), dite « période de garantie », l'entreprise reçoit, à la clôture de chaque exercice, une indemnité provisionnelle ayant pour objet de couvrir l'insuffisance de recettes par rapport aux dépenses engagées.

L'indemnité est déterminée sur la base d'un budget annuel de dépenses de prospection, agréé au préalable par Coface, et diminué d'une fraction des recettes réelles appelée « amortissement » et d'une fraction appelée « quotité ». Sur les dépenses à prendre en compte et pour un exemple de calcul de l'indemnité, voir FRC 9/10, inf. 21, n° 2.

- Pendant la deuxième phase (qui commence à l'issue de la période précédente et qui s'étend sur la même durée, à laquelle s'ajoute 1 an), dite « période d'amortissement », il n'est plus versé d'indemnités à l'assuré. A l'issue de chaque exercice de la période d'amortissement, l'assuré reverse à Coface une quote-part du chiffre d'affaires réalisé sur la zone couverte, dans la limite des indemnités perçues précédemment.

I. Paiement de la prime d'assurance

Pendant la période de garantie, les entreprises bénéficiaires doivent verser à Coface au début de chaque exercice de garantie une prime de 2 % du montant du budget annuel de dépenses de prospection garanti. Les primes sont enregistrées annuellement soit au compte général 6164 « Assurances - Risques d'exploitation », soit à un compte spécifique à créer pour suivre les primes Coface, par exemple au compte 6166 « Assurance-Coface ».

Remarque

« Avance prospection » : cette variante de la garantie prospection permet aux entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 1,5 M € et 500 M € de faciliter le préfinancement par leur banque des dépenses couvertes par la garantie « Assurance prospection ». L'Avance Prospection est une « Assurance Prospection » pour l'entreprise et une garantie « Financement Assurance Prospection » pour la banque. Dans ce cas, la prime Assurance Prospection est réglée par l'entreprise et la prime « garantie FAP », égale à 0,5 % du budget garanti, est réglée par la banque.

Fiscalement, Ces primes sont, à notre avis, déductibles.

II. Période de garantie

En attendant le dénouement de l'opération, **les indemnités perçues** sont considérées comme des avances de trésorerie à comptabiliser en « Autres dettes assimilées à des emprunts » (compte 168).
En effet, ce n'est qu'à l'issue de la deuxième phase, la phase d'amortissement (voir ci-après **III.**), que l'entreprise pourra déterminer, en fonction du montant de ses recettes, la part des indemnités reçues qu'elle devra reverser à Coface et la part qui lui restera acquise.

Selon le secrétariat du CNC (Bull. n° 37, janvier 1979, n° 3702), même si les dirigeants d'une société ont acquis la certitude qu'ils n'auront pas à rembourser à Coface les indemnités reçues, il est irrégulier :

- de porter immédiatement en produits les indemnités perçues (la dette correspondante devant figurer au passif) ;

- et de constater, si plus tard le chiffre d'affaires réalisé implique un reversement, une nouvelle dette à l'égard de Coface.

Ce traitement est confirmé par le bulletin CNCC (n° 95, septembre 1994, EC 93-118, p. 584 s.) qui, en outre, précise :

- que les charges supportées à l'occasion de la prospection doivent être comptabilisées conformément à leur nature et indépendamment du financement Coface,

- qu'elles ne peuvent, en aucun cas, être traitées comme des charges constatées d'avance, ces frais correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture et l'utilisation sont intervenues sur l'exercice en cours et non pas sur un exercice ultérieur.

III. Période d'amortissement

Les indemnités à reverser, le cas échéant, à Coface, dans la limite des montants reçus, viennent diminuer le compte 168 « Autres dettes assimilées à des emprunts ». Ce reversement est donc également sans effet sur le résultat.
A l'issue de la phase d'amortissement, si le cumul des recettes amorties est inférieur au cumul des indemnités reçues, l'excédent des indemnités reçues sur les recettes amorties est acquis à l'entreprise.
Les indemnités reçues (ou leur solde), dont le remboursement ne pourra plus être réclamé par Coface, sont alors comptabilisées de la manière suivante :

- débit, compte 168 « Autres dettes assimilées à des emprunts » ;

- crédit, compte 7718 « Autres produits d'exploitation », ce produit étant censé couvrir des pertes elles-mêmes enregistrées dans les charges d'exploitation).

Toutefois, il est également possible, à notre avis, de constater ce produit dans le résultat exceptionnel, au crédit du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (voir n° 2185).

Fiscalement, Ni l'Administration, ni la jurisprudence ne se sont, à notre connaissance, prononcées sur ce cas spécifique. Il devrait toutefois, à notre avis, en être de même dans la mesure où les indemnités provisionnelles conservent juridiquement le caractère d'avances jusqu'au dénouement du contrat et ne deviennent, le cas échéant, acquises que si les recettes ultérieures sont insuffisantes. Sur l'impact sur la valeur ajoutée pour le calcul de la CVAE, de la constatation de l'indemnité en produit d'exploitation, voir n° 872.

Assurance-change négociation et assurance-change « contrat » Coface

2186

Le but de cette assurance est de se couvrir contre les **pertes de change** liées aux contrats commerciaux conclus avec des clients étrangers.

Il s'agit de contrats commerciaux ponctuels (en général à long terme), en fin de négociation ou récemment conclus et inférieurs à 15 millions d'euros.

Coface couvre 100 % de la perte de change constatée aux échéances de paiement par rapport à un cours de change à terme garanti déterminé au moment de la souscription de la police. La perte de change est donc limitée au montant couvert. En revanche, en cas de gain de change, ce dernier doit être reversé à Coface.

Remarque
Assurance-change « négociation » avec intéressement : cette variante de l'assurance-change Coface permet à l'entreprise de profiter de la hausse du cours de la devise pendant la période de négociation à hauteur de 50 % ou 70 %.

I. Paiement de la prime d'assurance
Les entreprises bénéficiaires de l'assurance-change doivent verser à Coface une prime, en partie dès la fixation du cours garanti et en totalité à la conclusion du contrat.
Les primes sont, à notre avis, enregistrées en charges soit au compte général 6164 « Assurances - risques d'exploitation », soit à un compte spécifique à créer pour suivre les primes Coface, par exemple au compte 6166 « Assurance - Coface ».

Lorsque le contrat est qualifié de contrat long terme, cette prime (coût de la couverture) peut être incluse dans le coût de production du contrat (voir n° 549) et donc prise en résultat à l'avancement ou à l'achèvement (selon la méthode retenue par l'entreprise) ; En revanche, lorsque le contrat n'est pas qualifié de contrat long terme, la prime devrait, à notre avis, être constatée en charges constatées d'avance et rapportée au résultat sur la durée du contrat couvert, par analogie au traitement des contrats d'assurance. S'agissant de primes liées au chiffre d'affaires, elles ne sont pas incorporables aux stocks car sans lien avec la production.

II. Jusqu'à la conclusion du contrat
Si la garantie Coface a été souscrite avant la conclusion du contrat, elle constitue un **engagement hors bilan** reçu, à détailler dans l'annexe des comptes annuels (voir n° 3682-3).

III. Lors de la facturation

La créance en devises est enregistrée au cours du jour de l'opération. Toutefois, lorsque la garantie Coface est obtenue préalablement à la réalisation de l'opération, il est à notre avis possible d'enregistrer la créance au cours garanti, en considérant que la garantie Coface fixe le cours de la monnaie étrangère à l'échéance (voir n° 2083-1). Néanmoins, cette solution n'exonère pas l'entreprise de réévaluer par la suite la créance afin de constater l'obligation de reversement du gain de change final à Coface (voir ci-après).

A la **clôture de l'exercice,** conformément à la règle générale la créance est réévaluée au cours de clôture (PCG, art. 342-5 ; voir n° 2082) :

- en cas de perte de change latente, la créance est réduite en contrepartie d'un écart de conversion actif. La provision de cet écart est limitée au risque de change non pris en charge à 100 % par Coface ;

Une information en annexe doit, à notre avis, être fournie pour expliquer l'absence de provision pour risque de change sur les opérations faisant l'objet d'une assurance-change Coface.

- en cas de gain de change latent, la créance est réévaluée au cours de clôture en contrepartie d'un écart de change passif. Le gain entre le cours garanti et le cours final devant être reversé à Coface, il convient, à notre avis, de débiter le compte d'écart de conversion passif par le crédit d'une provision montrant l'engagement de reversement envers Coface.

Remarque

Assurance-change négociation avec intéressement : cette assurance permettant à l'entreprise de profiter d'une partie du gain de change (voir ci-avant **I.**), la provision pour risques et charges est limitée à la quote-part du gain de change revenant à Coface.

IV. A la date théorique de règlement

Le cours du jour est comparé au cours garanti :

a. En cas de perte de change, la perte est enregistrée au compte financier 666 « Pertes de change » et l'indemnité reçue, le cas échéant, de Coface, est comptabilisée au compte 796 « Transferts de charges financières » ;

b. En cas de gain de change, ce dernier est comptabilisé au crédit du compte 766 « Gains de change ». Il est compensé par la constatation d'une dette envers Coface (correspondant à la différence entre le cours garanti et le cours final au jour du paiement) comptabilisée en contrepartie :

- soit d'un compte de charge financière, par exemple le compte 668, « autres charges financières » ;

- soit, à notre avis, directement en diminution du compte 766.

La provision comptabilisée à la clôture (voir ci-avant **II.**) doit être reprise (par le crédit du compte 786).

Tenue en monnaie nationale des comptes bancaires en devises

2191

Le PCG (art. 342-7) n'a pas prévu de procédure spéciale pour la tenue des comptes bancaires en devises, sa seule prescription étant qu'à la clôture de l'exercice, le solde en devises soit évalué au dernier cours de change au comptant. Les solutions qui peuvent être adoptées en la matière reposent sur l'utilisation soit du **cours du jour,** soit d'un **cours fixe** :

2192

I. Le compte « Banque devises » enregistre les opérations **en euros** sur la base du **cours du jour** A la fin de l'exercice, le solde en devises est évalué, conformément au PCG (art. 342-7), au dernier cours de change au comptant, les différences de change constatées faisant l'objet d'une inscription aux comptes 666 « Pertes de change » ou 766 « Gains de change ».

2193

II. Le compte « Banque devises » enregistre les opérations **en euros** sur la base d'un **cours fixe** A la clôture de l'exercice, il convient de rectifier la situation en fonction du dernier cours officiel ; les différences constatées font l'objet d'une inscription aux comptes 666 « Pertes de change » ou 766 « Gains de change ».

2194

III. L'utilisation d'une **comptabilité dite plurimonétaire** (contrôle arithmétique des égalités débit-crédit) comportant des comptes dans différentes monnaies est possible dans la mesure où les soldes des comptes en devises sont valorisés à la clôture de l'exercice selon le cours officiel (PCG, art. 410-1).
La comptabilité plurimonétaire consiste à tenir autant de comptabilités distinctes qu'il y a de monnaies différentes à enregistrer. Elle s'apparente à la comptabilité de succursales (voir n° 4011 s.) : les relations entre les comptabilités en monnaies différentes sont, de même, assurées par des comptes de liaison.

Exemple

Exemple Soit une entreprise dont la monnaie fonctionnelle est l'euro. Elle procède à l'opération suivante :

- Achats en devises D1 de marchandises pour 100 D1.
Comptabilité D1 : Débit du compte 60 « Achats » pour 100 D1 par le crédit du compte 40 « Fournisseurs ».

- Règlement du fournisseur après achat de 100 D1 au cours de 1 D1 = 5 euros.
Comptabilité D1 : Débit du compte 40 « Fournisseurs » pour 100 D1 par le crédit du compte de liaison 581 « Comptabilité euros ».
Comptabilité euros : Débit du compte de liaison 580 « Comptabilité D1 » pour 500 par le crédit du compte 512 « Banque ».

- En fin d'exercice, les charges et les produits figurant dans la comptabilité D1 sont traduits en euros à l'aide d'un taux moyen, les comptes clients et fournisseurs à l'aide du taux de clôture. Le **résultat de change** sur la devise D1 découle de la confrontation des comptes de liaison et est égal à la différence entre le solde du compte 581 « Comptabilité euro » évalué au taux de clôture et le solde du compte 580 « Comptabilité D1 » (une différence positive représentant une perte de change).

VI. Opérations concernant les associés et les sociétés apparentées

Comptes courants d'associés

Définition du terme « Associés »

2200

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I.20), pour l'application des dispositions du PCG, sont réputés associés les membres des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes, des sociétés de fait et des associations.

Définition du compte courant

2201

Pour la Cour de cassation (notamment Cass. com. 8 décembre 2009, n° 1143 F-D), les sommes déposées en compte courant ont la nature de prêt et non d'apport en capital et en l'absence de convention particulière ou statutaire les régissant, les comptes d'associés ont donc pour caractéristique essentielle d'être remboursables à tout moment.

En effet, pour pouvoir qualifier des sommes de **fonds propres** de la société, il faut constater que celles-ci ont été incorporées au capital social et que des parts sociales ont été attribuées en contrepartie à l'auteur des avances (Cass. com. 4 octobre 1988, n° 87-10.671).

En conséquence :

- l'associé qui demande remboursement de son compte courant d'associé ne peut pas se voir opposer un refus justifié par les difficultés de trésorerie de l'entreprise (Cass. com. 8 décembre 2009 précitée) ;

- la société ne peut demander au juge de lui accorder un délai pour rembourser un compte courant d'associé à durée indéterminée (Cass. com. 10 mai 2011, n° 10-18.749) ;

- la décision de blocage des comptes courants prise par l'assemblée générale, tendant à augmenter, sans leur consentement, l'engagement des associés, constitue un abus de majorité qui ne peut leur être opposé, sauf si la décision est prise à l'unanimité (Cass. com. 24 juin 1997, n° 1696).

Sauf disposition contraire, ces comptes sont générateurs d'intérêts.

Remarque
Convention : une convention écrite entre l'associé et la société n'est pas obligatoire mais permettra de fixer les principales modalités de fonctionnement du compte courant (intérêt, durée ou conditions éventuelles à son remboursement).

Comptes débiteurs

2202

Lorsqu'ils sont autorisés, les fonds versés sont portés au compte 455 « Associés-Comptes courants » qui se décompose en principal et intérêts courus, les intérêts étant portés au compte 768 « Autres produits financiers ».

Juridiquement, Ils peuvent **dans certains cas** constituer une **convention interdite** frappée de nullité (et susceptible en outre de constituer le délit d'abus de biens sociaux) dans des conditions qui diffèrent selon que la société prêteuse est une SA (voir Mémento Sociétés n° 52510 à 52532), une SAS (voir Mémento Sociétés n° 60434) ou une SARL (voir Mémento Sociétés n° 32020 à 32023).

En outre, l'**avance de fonds,** l'**octroi de prêts ou de sûretés** par une société en vue de la souscription ou de l'achat de ses propres actions par un tiers est interdit (C. com. art. L 225-216) (voir Mémento Sociétés n° 68840 et 68841). Cette disposition s'applique à toutes les sociétés par actions mais n'est pas applicable aux opérations effectuées par ces sociétés en vue de l'acquisition de leurs actions par les salariés.

Remarques

1. Avances sur frais versées à des administrateurs ou associés au titre des fonctions opérationnelles qu'ils occupent dans leur entreprise A notre avis, elles ne sont pas interdites, car il ne s'agit pas de sommes destinées à être remboursées (comme un prêt ou un découvert), mais à être utilisées. Il en résulte également que ces avances ne devraient pas être comptabilisées en compte courant mais plutôt au compte 425 « Personnel-Avances et acomptes ».

2. Pour apprécier la **position d'un compte courant,** il n'est **pas possible,** selon le bulletin CNCC (n° 67, septembre 1987, EJ 87-105, p. 364 s.), **de compenser** le solde qu'il présente à l'actif (cas d'un compte courant débiteur) **avec un passif pour prime** exceptionnelle comptabilisé dans un compte 428 « Personnel - Charges à payer ».

3. Sur le **prêt d'actions** à un administrateur, voir n° 3437.

Diligences du commissaire aux comptes :

a. Le Pr. E. du Pontavice, commentant un arrêt de la Cour d'appel de Dijon, 27 novembre 1985 (reproduit dans le bulletin CNCC n° 62, juin 1986, p. 179 s.), apporte les précisions suivantes :

- « Si le dirigeant social a un compte courant débiteur significatif, le commissaire aux comptes doit exiger le remboursement immédiat ;

- Si le dirigeant social se fait consentir un contrat de travail après son entrée au conseil d'administration, le commissaire aux comptes doit exiger la restitution immédiate des sommes reçues au titre du contrat de travail ;

- Si le commissaire aux comptes estime que le projet de comptes annuels, déjà arrêté par le conseil d'administration, présente une image infidèle des comptes et du patrimoine, il doit demander que les comptes annuels soient refaits et que, le cas échéant, l'assemblée générale déjà convoquée soit remise, et, s'il n'obtient pas satisfaction, il doit révéler ;

- Si le dirigeant social a un compte courant largement créditeur et que, par ailleurs, la société ait payé des dettes personnelles du dirigeant qui ne font pas échec à la position créditrice du compte, le commissaire doit exiger que le compte courant créditeur soit débité immédiatement des sommes ainsi payées et que les dirigeants prennent l'engagement de cesser de faire payer leurs dépenses personnelles par leur compte courant sur la société, de peur que la répétition trop fréquente de pareils engagements ne vienne à donner au compte courant une position débitrice ».

b. Le bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, EJ 98-44, p. 220 s. et n° 111, septembre 1998, EJ 98-61, p. 428) rappelle que les avances consenties par une société en vue de permettre directement ou indirectement à un tiers de souscrire ou d'acheter les actions de cette société constituent un fait délictueux sanctionné pénalement (C. com. art. L 242-24), que le commissaire aux comptes peut devoir révéler au procureur de la République. Tel peut être le cas des avances consenties à un actionnaire postérieurement à l'acquisition des actions pour lui permettre de rembourser l'emprunt souscrit pour cette acquisition car, dans ce cas, il existe un lien de causalité entre les deux opérations qui entraîne l'application de l'article C. com. L 225-216. La preuve de ce lien peut notamment être apportée lorsque (précision apportée par la doctrine et reprise par le bulletin CNCC) l'avance de fonds ne résulte que de l'exécution d'un accord préalable à l'acquisition des titres.
Face à ce type d'avance, les commissaires aux comptes doivent donc s'interroger sur leur obligation de révélation des faits délictueux, et ce, même si l'avance a été autorisée par le conseil d'administration, rémunérée à un taux normal et par la suite remboursée (en pratique, généralement grâce à la remontée de dividendes). Lorsque le dirigeant qui consent ce type d'avance est également dirigeant de la société qui en bénéficie, l'avance peut en outre être constitutive du délit d'abus de biens sociaux si elle a excédé les possibilités financières de la société qui l'a consentie (en dernier lieu, Cass. crim. 2 juillet 1998, n° 4108 D).

Fiscalement, Le fait pour une entreprise de renoncer à percevoir des intérêts sur le compte courant débiteur d'un associé ne peut se justifier par l'absence de versement d'intérêts à l'associé lorsque le compte courant est créditeur (CE 16 janvier 1980, n° 9587). Dans cette hypothèse, la différence positive entre le montant des intérêts non réclamés et le montant des intérêts non versés doit être réintégrée (CE 6 octobre 2010, n° 308629). Voir Mémento Fiscal n° 24750 et 24810.

Comptes créditeurs

2203

Le PCG (art. 444/45) prévoit l'inscription au compte 455 « Associés-Comptes courants » des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entreprise par les associés (principal et intérêts courus).
Les intérêts sont à inscrire au compte 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs ».

Le compte courant d'associé peut ne pas faire l'objet d'une rémunération. Si l'associé souhaite percevoir des intérêts :

- ceux-ci devront faire l'objet d'une stipulation expresse (C. civ. art. 1905), celle-ci pouvant résulter, par exemple, d'une stipulation statutaire ;

- leur taux devra être fixé par écrit (C. civ. art. 1907, al. 2), par exemple lors de chaque mise à disposition des fonds.

Lorsque le compte courant est **« bloqué »,** à notre avis, il peut être maintenu au compte 455, même si une convention en interdit la disposition avant une certaine date ; toutefois, il peut être envisagé, dans ce cas, de transférer les fonds au compte 1681 « Autres emprunts ».

Au bilan, les comptes 455 et 1681 sont présentés sur une même ligne « Emprunts et dettes financières divers ». En revanche cette distinction peut être utile pour établir le tableau des échéances des créances et des dettes.

Aspects juridiques sur les conditions que doit remplir une société autre qu'un établissement de crédit pour recevoir des prêts à moins de deux ans en compte courant, voir Mémento Sociétés n° 2568.

Fiscalement, Les intérêts servis aux **associés et aux entreprises liées** (sur cette notion, voir n° 1808) à raison des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société en plus de leur part de capital ne sont déductibles que dans certaines conditions et limites (CGI, art 39-1-3 et art 212, BOI 4 H-8-07). Il en est de même, dans certains cas, des intérêts versés à des tiers lorsqu'ils rémunèrent un prêt garanti par une entreprise liée (CGI, art. 212 précité, BOI 4 H-3-11). Les intérêts excédentaires sont mentionnés distinctement sur l'imprimé n° 2058-A (case SU) et réintégrés ligne WQ.
La fraction non déductible des intérêts peut, dans une certaine limite, être déduite des résultats des exercices ultérieurs après application d'une décote de 5 % à compter de la deuxième année. Un état de détermination et de suivi des intérêts non admis en déduction (n° 2900-SD) doit être joint à la déclaration de résultat (CGI A III, art. 46 quater-0 BA). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 8810 à 8835.
Sur la non-application des limites de ratios (CGI, art. 212-II) lorsque les intérêts sont incorporés au prix de revient des immobilisations ou des stocks, voir n° 1410 et n° 1168.
Sur les formalités déclaratives à effectuer en matière de prêts intragroupe ou d'avances en compte courant, voir Mémento Fiscal n° 26925.
Pour les conséquences d'une inscription de rémunérations à un compte courant sur l'exigibilité de l'impôt sur le revenu, voir n° 935. Sur l'imposition chez les associés des intérêts non déductibles, voir Mémento Fiscal n° 8840 à 8555.

Concernant les formalités à accomplir en cas de cession de cette créance à un autre associé, à l'occasion de la cession du contrôle d'une société anonyme, il a été estimé (Bull. CNCC n° 12, décembre 1973, p. 541) que cette cession doit respecter les formes de l'article 1690 du Code civil, c'est-à-dire que le transfert de la créance doit être signifié à la société.

Sur les conséquences fiscales défavorables résultant du non-respect du formalisme requis pour la cession de créances (C. civ., art. 1690), voir n° 2218-1 et Doc. FL BIC-V-28660 s.

Comptes bloqués d'associés

2204

Selon l'article 125 C-I du CGI, les actionnaires bénéficient d'un régime spécial pour l'imposition des intérêts versés au titre de comptes bloqués individuels à condition que les sommes versées soient incorporées dans le capital dans un délai de cinq ans à compter de la date de leur dépôt et qu'elles restent indisponibles jusqu'à leur incorporation au capital (voir Mémento Fiscal n° 25675).
La justification de ces conditions entraîne, à notre avis, les conséquences comptables suivantes :

a. Les comptes bloqués doivent être individualisés dans les écritures de la société, ce qui suppose logiquement qu'ils soient **nominatifs** et **distincts** des comptes courants que les mêmes associés pourraient détenir par ailleurs ;

Cette individualisation permettra aux sociétés, comme à l'Administration, de contrôler la qualité des déposants (associés ou actionnaires), le montant des dépôts, l'indisponibilité des sommes déposées et leur durée d'immobilisation.

b. Les sommes versées, étant assorties de conditions particulières, paraissent pouvoir être enregistrées dans une subdivision du compte 167 « Emprunts et dettes assortis de conditions particulières » (par exemple, 1676) ;

c. Les intérêts à verser sur ces sommes sont à enregistrer au crédit du compte 16887 « Intérêts courus sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières » par le débit du compte 6611« Intérêts des emprunts et dettes » (sous-compte 66116).

En revanche, pour leur présentation au bilan, deux cas peuvent se présenter :

- **si les intérêts sont bloqués** (comme les sommes indisponibles), ils constituent également des « Autres fonds propres »,

- **si les intérêts sont versés,** les intérêts courus ne peuvent figurer dans ce poste puisqu'ils ne sont pas destinés à être incorporés au capital : ils sont à enregistrer dans le poste « Emprunts et dettes financières divers ».

Comptes des sociétés du groupe

2206

Le « groupe » n'est pas défini dans le PCG dans l'attente de la définition qui doit être fournie au niveau européen.

Dans cette attente, la définition retenue en matière de comptes consolidés et celle concernant les entreprises liées (voir n° 1808) nous paraissent pouvoir être retenues (ces définitions sont homogènes).

Classement des opérations réalisées entre sociétés du groupe

Fiscalement, Sur la limitation de la déduction des intérêts versés à des entreprises liées, voir n° 2203.

2206-1

Le classement des opérations réalisées entre sociétés du groupe dépend de leur nature :

Opérations temporaires

Le compte 451 « Groupe » enregistre à son débit le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entreprise aux sociétés du groupe, et à son crédit le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entreprise par les sociétés du groupe (PCG, art. 444/45).

Il en est ainsi en cas de pool de trésorerie. Le compte 451 nous paraît aussi pouvoir être utilisé pour les refacturations de frais. Pour la **présentation au bilan,** le compte 451 peut figurer, soit à l'actif dans les « Créances autres », soit au passif dans les « Emprunts et dettes financières divers » ou les « Autres dettes ». Si les **disponibilités** sont dans le **pool de trésorerie,** il n'est pas possible, à notre avis, de les faire figurer dans le poste « Disponibilités » ; seule la consolidation permettra de les faire apparaître. Les charges d'intérêts sont inscrites au compte 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs ». Les produits d'intérêts sont inscrits au compte 768 « Autres produits financiers ».

Opérations de financement à long ou moyen terme

Dans la comptabilité de la société mère du groupe, les opérations réalisées à l'intérieur du groupe sont portées aux comptes (PCG, art. 442/26) :

- 171 « Dettes rattachées à des participations (groupe) »,

- et 2671 « Créances rattachées à des participations (groupe) ».

Figurent dans ce compte, notamment (voir n° 1945-1) :

- les avances consolidables (au sens financier) reçues ;

- les versements reçus, représentatifs d'apports non capitalisés ;

- les emprunts contractés auprès des sociétés du groupe.

Les intérêts sont à inscrire :

- s'agissant de charges, au compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » (subdivision 66117 « Intérêts des dettes rattachées à des participations ») ;

- s'agissant de produits, au compte 7617 « Revenus des créances rattachées à des participations ».

En revanche, dans la comptabilité de la société filiale, les prêts et emprunts contractés auprès de la société mère sont comptabilisés, comme tous les autres prêts et emprunts, respectivement dans les comptes 27 « Autres immobilisations financières » et 16 « Emprunts et dettes assimilées » (voir n° 2124).

Opérations commerciales

Elles sont inscrites aux comptes 411 « Clients » et 401 « Fournisseurs » où elles peuvent être isolées dans une subdivision particulière.

Méthode de conversion, à la clôture de l'exercice, des comptes courants en devises

2206-2

Selon le bulletin CNCC (n° 115, septembre 1999, EC 99-24, p. 496), la comptabilisation des écarts résultant de la conversion d'un compte courant en devises dépend de la nature de ce compte courant :

a. Si le compte courant en devises s'assimile à un compte de disponibilités, les écarts de conversion sont comptabilisés en résultat de change (PCG, art. 342-7).

A notre avis, tel peut être le cas du compte 451 « Groupe », qui enregistre les mouvements de fonds temporaires entre l'entreprise et les sociétés du groupe, notamment en cas de pool de trésorerie. Mais chaque entreprise doit procéder à la clôture de l'exercice à une analyse du solde de ce compte pour déterminer quelles sont les sommes exigibles immédiatement et celles ayant la nature de créances ou de dettes (voir ci-après).

b. Si le compte courant a la nature d'une créance ou d'une dette vis-à-vis du groupe, il suit les règles de conversion propres aux dettes et créances en devises.

En conséquence, les écarts de conversion ne sont pas comptabilisés en résultat s'il s'agit de gains de change et font l'objet d'une provision en cas de pertes latentes conformément à l'article 342-5 du PCG précité.

A notre avis, les comptes concernés sont ceux enregistrant des opérations intragroupe commerciales (compte 411 « Clients » ou 401 « Fournisseurs ») ou de financement à long ou moyen terme (compte 171 « Dettes rattachées à des participations » ou 2671 « Créances rattachées à des participations »).

VII. Autres placements de trésorerie

Titres de créances négociables

Sur l'**annexe,** voir n° 2280 s.

2207

Le Code monétaire et financier (art. L 213-1 s.) regroupe dans un cadre unique l'ensemble des principes relatifs aux titres de créances négociables qui comprennent les certificats de dépôt, les bons des institutions financières spécialisées, les bons de sociétés financières, les billets de trésorerie et les bons à moyen terme négociables et précise les conditions que doivent remplir les émetteurs ainsi que leurs obligations d'information (voir n° 5053 s.).
En ce qui concerne leur classement comptable et leur présentation au bilan, rien n'est prévu dans le PCG.
A notre avis, il conviendrait d'élargir l'intitulé du compte 50 qui deviendrait « Valeurs mobilières de placement et créances assimilées », le compte 507 (actuellement utilisé pour « Bons du Trésor et bons de caisse à court terme », ces derniers n'étant d'ailleurs pas des valeurs mobilières) recevant la dénomination 507 - Créances assimilées - avec les subdivisions suivantes (par exemple) :

5071 : Certificats de dépôt
5074 : Bons du Trésor
5075 : Billets de trésorerie
5077 : Autres titres de créances négociables
5078 : Bons de caisse

Au bilan, il en serait de même sous l'intitulé « Valeurs mobilières de placement et créances assimilées ».

A l'exception des bons à moyen terme négociables (émis pour une durée supérieure ou égale à un an) tous les titres de créances négociables ont une durée maximale d'un an.

Certificats de dépôt

2207-1

Leurs principales caractéristiques sont les suivantes :

- ils sont émis par des établissements de crédit habilités à recevoir du public des fonds à vue ou à moins de deux ans ;

- il ne s'agit pas de valeurs mobilières et ils constituent des billets au porteur représentatifs de créances nées de dépôts à terme et négociables par nature ;

- ils ont une durée initiale au moins égale à 10 jours et maximale d'un an.

Les solutions suivantes nous paraissent pouvoir être retenues.

Ces développements ne concernent pas les établissements de crédit.

I. Présentation au bilan et classement comptable
Ils nous paraissent pouvoir être comptabilisés au compte 5071 et présentés au bilan sous la rubrique « Valeurs mobilières de placement et créances assimilées » (voir commentaires n° 2207).

II. Souscription lors de l'émission
Le compte 5071 est débité du montant nominal par le crédit de la banque.

III. Acquisition sur le marché secondaire postérieurement à l'émission
Le **prix** payé peut, financièrement, être **scindé en trois éléments** :

- le **montant nominal,**

- une **surcote** (prime) ou une **décote** correspondant à l'évolution des taux d'intérêt sur le marché entre l'émission et l'acquisition du certificat de dépôt,

- les **intérêts courus.**

Lors de la comptabilisation initiale au bilan, deux solutions paraissent envisageables :

a. le montant correspondant au nominal et à la surcote ou décote est enregistré dans le compte 5071 et les intérêts courus sont enregistrés dans le compte 5088 « Intérêts courus » (ou au débit du compte 76 « Produits financiers »). A la clôture de chaque exercice les intérêts courus sont constatés.

Cette approche a cependant pour inconvénient majeur de reporter, à la cession des certificats la charge ou le produit, lié respectivement à la surcote ou à la décote.

b. Selon une autre analyse (qui a notre préférence) :

Cette approche est cohérente avec celle retenue pour les obligations, voir n° 1930.

En cas de surcote :

- le montant correspondant au nominal est enregistré dans le compte 5071,
- la surcote est enregistrée dans le compte 486 « Charges constatées d'avance », et,
- les intérêts courus sont enregistrés dans le compte 5088 (ou 76).

A la clôture de chaque exercice, les intérêts courus sont constatés et la surcote est « amortie » sur la durée résiduelle du certificat de dépôt.

En cas de décote : le montant enregistré dans le compte 5071 correspond au nominal minoré de la décote. A la clôture de chaque exercice, un produit correspondant à « l'amortissement » de la décote est comptabilisé en contrepartie d'une augmentation de la valeur à l'actif des certificats.

Pour pouvoir suivre l'amortissement de la décote, il est à notre avis possible d'enregistrer, dans des subdivisions du compte 5071, le nominal des certificats (au débit) et la décote (au crédit). La décote ainsi comptabilisée est ensuite amortie sur la durée résiduelle du certificat.

IV. Intérêts sur certificats de dépôt

Les intérêts courus et non échus sur ces titres à la clôture de l'exercice doivent être enregistrés.

Fiscalement, (D. adm. 4 A-234, n° 10), ceux-ci sont imposables à l'IS au taux de droit commun.

V. Valeur d'inventaire et valeur au bilan

Fiscalement, Selon l'Administration fiscale (BOI 4 A-4-87 repris dans D. adm. 4 A-234, n° 12), ces titres, qui sont en fait des disponibilités, ne peuvent pas donner lieu, en fin d'exercice, à la constitution en franchise d'impôt d'une provision calculée en fonction de leur valeur probable de négociation. Compte tenu du caractère monétaire de ces titres, les entreprises ne peuvent constituer de provision en franchise d'impôt que si ces titres présentent un risque réel de non-remboursement à la clôture de l'exercice.

VI. Cession d'un certificat de dépôt

Les intérêts courus étant constatés préalablement à la cession, l'ensemble des comptes 5071 et 5088 (et le cas échéant 4818 et 487) sont soldés par le débit du compte de banque et le débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions » ou le crédit du compte 767 « Produits nets sur cessions ».

Fiscalement, (D. adm. 4 A-234, n° 11), les gains ou pertes de cession sont compris dans les résultats imposables au taux de droit commun, quelle que soit la durée de détention des titres et calculés selon la méthode Fifo, par catégorie de titres de même nature (c'est-à-dire émis par la même personne ou établissement et présentant des caractéristiques identiques : nominal, taux d'intérêt, durée à l'émission).

Billets de trésorerie

2207-2

Ils peuvent, à notre avis (voir n° 2207), être comptabilisés au compte 5075 (à créer). Les développements concernant les certificats de dépôt (voir n° 2207-1) nous paraissent applicables.

Bons du Trésor

2207-3

Ils peuvent, à notre avis (voir n° 2207), être comptabilisés au compte 5074 (le PCG prévoit le compte 507). Les développements concernant les certificats de dépôt (voir n° 2207-1) nous paraissent applicables.

Les BTAN (bons à taux annuel normalisé) ont des intérêts payés à terme échu.
Les BTF (bons à taux fixe) ont des intérêts payés d'avance.

Bons à moyen terme négociables

2207-4

Ils peuvent, à notre avis (voir n° 2207), être comptabilisés au compte 5077 (à créer). Les développements concernant les certificats de dépôt (voir n° 2207-1) nous paraissent applicables.

Bons de caisse souscrits

2208

Il s'agit d'effets négociables et non de valeurs mobilières (voir n° 1803). Ils sont classés chez l'acquéreur, soit au débit du compte 2722 « Bons », soit au débit du compte 507 « Bons du Trésor et bons de caisse à court terme » (compte 5078 à créer ; voir n° 2207). Ils sont à enregistrer pour leur **valeur nominale.**
Le revenu qu'ils procurent chaque exercice est égal au montant des **intérêts correspondant à l'exercice** diminué du **prélèvement fiscal** à la source **attaché à ces intérêts.** Comme ces derniers sont reçus soit lors de l'émission des bons, soit lors de leur échéance, il en résulte une régularisation à la clôture de chaque exercice (ou période comptable).

Remarque
Montant comptabilisé : à notre avis, les intérêts doivent être comptabilisés, par simplification, pour le montant net (déduction faite du prélèvement fiscal, assimilable à une retenue à la source, voir n° 1877).

Fiscalement, Sur les modalités d'imposition des produits des bons de caisse, voir Mémento Fiscal n° 25730 à 25760.

I. Intérêts reçus lors de la souscription
Ils constituent un produit constaté d'avance (compte 487). A la clôture de chaque exercice, les intérêts nets le concernant sont virés du compte 487 aux produits (compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement », s'il s'agit de bons à court terme, ou compte 762 « Revenus des autres immobilisations financières », dans le cas contraire).

II. Intérêts reçus lors de l'échéance
Les bons sont enregistrés à leur valeur nominale payée lors de la souscription. A la clôture de chaque exercice, les intérêts nets le concernant sont constatés en intérêts courus (compte 2768 ou 5088).

Divers

Mandat de gestion

2209-1

Dans ces opérations, une société confie une certaine somme ou un portefeuille de titres, à un établissement de crédit ou à une société de bourse qui est chargé de gérer, **pour son compte,** ces actifs. La société entérine à l'avance et de manière contractuelle l'ensemble des opérations effectuées pour son compte par le gestionnaire dès lors que ce dernier respecte les limites qui lui ont été fixées (nature des instruments et marchés sur lesquels il peut intervenir ; limites de pertes maximum ; couvertures autorisées, notamment possibilité ou non d'intervenir sur le Matif ou tout autre marché d'instruments financiers à terme). Ce dernier est tenu à une **obligation de moyens** et non de résultat envers son client.
Selon la CNCC (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EC 2004-73, p. 142), en l'absence de précision d'organismes compétents, le mandant (la société) restant juridiquement propriétaire des actifs confiés et **conservant l'intégralité des risques et avantages** (revenus) qui leur sont liés :

a. enregistre les sommes remises selon leur destination (obligations, actions, parts d'OPCVM, comptes à terme, dépôts Matif) ;

b. obtient périodiquement (au minimum deux fois par an, plus généralement par trimestre ou par mois) une reddition de comptes ;

c. suit et enregistre, à partir de cette reddition, les différentes opérations réalisées par le mandataire ;

Il peut être procédé à un regroupement des opérations par catégorie, seuls les soldes des différents comptes apparaissant sur les journaux et balances comptables transmis par le gestionnaire étant enregistrés.

d. à la clôture d'un exercice (ou d'une période), évalue les différents actifs ou engagements hors bilan (cas du Matif par exemple) selon les règles communes applicables à chaque catégorie d'instruments et donc constate les provisions nécessaires.

e. doit indiquer, en annexe, les informations concernant les risques de marché (voir n° 2280 s.).

Remarque
Revenu minimum : certains mandats de gestion assurent un revenu minimum et la garantie du capital initialement confié.

Dans ce cas, en fin d'exercice et en l'absence d'autres informations, à notre avis :

- la société peut enregistrer un produit à recevoir calculé sur la base du minimum garanti ;

- s'il est constaté une perte sur le capital, il est tenu compte du montant de la garantie accordée dans l'évaluation de la dépréciation du portefeuille-titres constitué.

Placement en or, pierres précieuses ou diamants

2209-2

Voir n° 1210 II.

Dépôts à terme en banque

2209-3

A notre avis, leur classement comptable dépend de la possibilité ou non de les débloquer par anticipation :

I. Dépôts bancaires à terme que l'on peut **débloquer** : le PCG 82, dans sa définition des « Liquidités » (p. I.34 ; voir n° 2055), indique que « les comptes bancaires à terme sont compris dans le poste « Banques » (subdivision du compte 512) lorsqu'il est possible d'en disposer par anticipation » (en effet, la baisse du taux de rémunération du dépôt à terme liée à cet éventuel déblocage est indépendante de son caractère liquide) ;

II. Dépôts bancaires à terme que l'on ne peut **pas débloquer** : s'agissant dans ce cas de créances ne pouvant être remboursées dans un bref délai, ces dépôts sont à comptabiliser, à notre avis, en « Autres immobilisations financières », au compte 276 « Autres créances immobilisées ».

Indépendamment de leur classement comptable, s'ils font partie des créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an, mention en est faite au pied du bilan et dans le tableau des échéances des créances et des dettes (voir n° 2287).
Sur la comptabilisation des intérêts rémunérant les dépôts bancaires, voir n° 2221 s.

A notre avis, la **retenue de garantie** constitue une créance diverse, figurant au compte 467 « Autres comptes débiteurs ».

Dès lors que l'adhérent (et non le facteur) supporte le risque final de non-paiement, il y a lieu si celui-ci est probable de constituer une dépréciation pour créances douteuses sur le compte 467 ou pour risques.

VIII. Opérations diverses

Sur les opérations de crédit-bail, voir n° 1540 s.
Sur les avances remboursables en cas de succès, voir n° 3245 s.

Affacturage

Rappel : Dans le contexte français, outre l'affacturage, on peut distinguer plusieurs autres formes de mobilisations de créances :
- l'escompte avec ou sans recours, voir n° 2108-2,
- la mobilisation Loi Dailly, voir n° 2115,
- la cession à un **FCC** (titrisation), voir n° 2215,
- le crédit de mobilisation de créances commerciales, voir n° 2117,
- la mobilisation de créances nées à l'exportation, voir n° 2178.

2210

L'affacturage (« **factoring** ») est une convention par laquelle un industriel ou un commerçant, appelé « adhérent » (ou « cédant »), s'engage, généralement par le jeu d'une **subrogation conventionnelle,** à transférer la totalité de ses créances commerciales détenues vis-à-vis d'un certain nombre de ses débiteurs à un « factor » (ou « cessionnaire ») contre règlement de leur montant sous déduction de commissions et agios. Le factor, en contrepartie, prend à sa charge le financement de ces créances et peut prendre **à sa charge** :

- le suivi, la relance et le recouvrement de ces créances ;

- le risque d'insolvabilité (garantissant ainsi la bonne fin des règlements en cas de défaillance du débiteur).

Remarques

1. Garantie de bonne fin du factor Elle est souvent limitée par :

- l'autorisation préalable du factor pour tout nouveau client de l'adhérent ;

- une limitation des encours par client et au niveau global du portefeuille ;

- la possibilité pour le factor d'annuler ou de réduire la garantie ou le financement, lors de la prise en charge des créances (cette annulation ou réduction ne prenant toutefois effet que de manière prospective).

2. Risque « de dilution » Le factor ne prend jamais à sa charge le risque de non-paiement liés aux aspects de performance du cédant ou de sa relation avec le débiteur (risque dit « de dilution » par exemple, cas de litige, de compensation de dettes légales ou connexes...)

Le factor peut intervenir suivant des formules « allégées » : par exemple ne pas garantir le risque d'insolvabilité des débiteurs, ne pas se charger du recouvrement des créances (affacturage « confidentiel » ou « non notifié »). Il peut également proposer aux sociétés exportatrices un service d'**affacturage international.**

Fiscalement, Le Conseil d'Etat estime que le paiement par une société d'affacturage, avant l'échéance normale, des factures cédées par son adhérent, constitue une opération de crédit (CE 5 juin 1989, n° 96641, décision rendue en matière de TVA). Sur le régime de TVA applicable à l'affacturage, voir Mémento Fiscal n° 52655 et 60330.

Comptablement, lors du transfert de la créance, **le compte « Clients » est soldé** :

- quelles que soient les conditions prévues par la convention d'affacturage ;

Juridiquement, En effet, la subrogation vaut **transfert de propriété** (C. civ. art. 1250), que l'affacturage soit avec ou sans recours. Elle a donc obligatoirement pour conséquence la sortie des créances clients mobilisées du bilan du cédant.

- **après réception de l'avis d'achat du factor** ;

Juridiquement, En effet, la subrogation ne sera effective qu'à la date d'enregistrement, par le factor, de l'achat des créances dans sa comptabilité (matérialisée par le crédit du compte courant du cédant dans les livres du factor).

- par le débit pour le **prix d'achat de la créance** par le factor, à notre avis, du compte 467 « Autres comptes débiteurs » ;

- par le débit pour les **frais d'intervention** du factor (y compris les éventuels frais d'agrément, par exemple), des comptes 6225 « Rémunérations d'affacturage » pour la **commission d'affacturage** qui rémunère des services de gestion comptable, recouvrement et garantie de bonne fin, et 668 « Autres charges financières » pour la **commission de financement** qui

représente le coût du financement anticipé (PCG, art. 446/61/62). Exceptionnellement (notamment à défaut de pouvoir procéder à cette distinction), le compte 6225 peut être utilisé (PCG, art. 446/61/62).

Concernant le traitement comptable des charges financières sur affacturage, voir notre remarque au n° 2108-2.

L'entité doit néanmoins indiquer le montant des créances cédées dans l'annexe (voir n° 2710-1). Lorsque l'adhérent (et non le factor) supporte le risque d'insolvabilité, il y a lieu, si celui-ci est probable, de constater les provisions adéquates.

Le risque de dilution n'étant jamais supporté par le factor (voir ci-avant), le cédant devra également, en cas de risque de litige, comptabiliser les provisions adéquates.

Remarques

1. Droit de tirage sur le factor Dès lors que l'entreprise dispose d'un droit de tirage sur le factor pour un montant égal à celui de la créance hors retenue de garantie et commissions, il est, à notre avis, possible de passer l'écriture débit du compte 512 « Banque » à crédit du compte 467 « Autres comptes débiteurs » pour ce montant, comme cela est préconisé pour les cessions de créances à titre de garantie dans le cadre de la loi Dailly (voir n° 2115-1).

2. Retenue de garantie Les créances cédées et non finançables font l'objet d'une retenue de garantie. A notre avis, la retenue de garantie constitue une créance diverse, figurant au compte 467 « Autres comptes débiteurs » ou au compte 275 « Dépôts et cautionnements » si le contrat est d'une durée supérieure à un exercice. Il en est de même, à notre avis, pour les comptes de garantie ou fonds de réserve visant à couvrir le factor contre le risque de dilution (voir ci-avant).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8210 s. et Mémento IFRS n° 5130.

Dation en paiement

2211

Juridiquement, La dation en paiement consiste à réaliser un paiement par la remise d'une chose convenue entre les parties au lieu et place d'une somme d'argent (C. civ. art. 1243). La dation a les mêmes effets que le paiement par une somme d'argent et emporte transfert de propriété de la chose remise, avec application de toutes les règles correspondantes. Pour plus de précisions, voir Mémento Droit commercial n° 53500 s.



Exemple Les ventes de terrain à bâtir sont parfois consenties moyennant l'obligation pour l'acquéreur de remettre des locaux neufs au vendeur.

A notre avis, la dation en paiement s'analyse comme une double mutation enregistrée lors des transferts de propriété.

Dépôts et cautionnements

2212

Les sommes versées à des tiers

à titre de garantie ou de cautionnement, indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive (par exemple loyer d'avance en garantie, cautionnement sur marchés) sont inscrites au compte 275 « Dépôts et cautionnements versés » figurant à l'actif du bilan dans les autres créances immobilisées (voir sous-comptes n° 7002).

Les dépôts concernent les choses mobilières et les cautionnements des obligations (C. civ. art. 1918 et 2011). Cette rubrique ne couvre pas les titres déposés en garantie qui sont compris dans les immobilisations financières.

A notre avis, si le **recouvrement** de ces sommes s'avère :

- **douteux,** il y a lieu de constituer une dépréciation à caractère **financier** ;

- **définitivement perdu,** une charge **exceptionnelle** est alors constatée.

Le traitement comptable est ainsi identique à celui des titres immobilisés.

Lorsqu'un marché comporte le **blocage** de sommes **en banque** à titre de cautionnement, la distinction en comptabilité entre, d'une part, la caution de soumission et la caution de restitution d'acomptes (à brève échéance) et, d'autre part, la caution de bonne fin (échéance à plus d'un an) facilite l'établissement du bilan et du tableau des créances et des dettes.

Les dépôts et cautionnements reçus

sont portés au compte 165 et figurent au passif du bilan, sur la ligne « Emprunts et dettes financières divers ».

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Souvet, Sén., 11 mai 1982, p. 1892). Ce n'est que lorsque survient la **clause contractuelle** de leur **conservation par le bailleur** de meubles ou immeubles que les dépôts de garantie doivent être regardés par lui :

- comme un **revenu foncier** (CE 8 mai 1981, n° 19171) ;

- comme des frais accessoires mis à la charge du locataire passibles de la **TVA,** voir Mémento Fiscal n° 52255.

Dépôts de fonds du personnel

2213

Le compte 426 « Personnel - Dépôts » est crédité du montant des sommes confiées en dépôt à l'entreprise par les membres du personnel, par le débit d'un compte de trésorerie. Il est débité, lors du remboursement au personnel des sommes ainsi déposées, par le crédit d'un compte de trésorerie (PCG, art. 444/42).

Les entreprises (autres que les établissements de crédit) ne peuvent recevoir des fonds de salariés pour un montant qui excède 10 % de leurs capitaux propres, compte non tenu des fonds reçus des salariés en vertu des dispositions législatives particulières (C. mon. fin. art. L 312-2 et L 511-5). Les infractions sont punies d'un emprisonnement de trois ans et d'une amende de 375 000 € (C. mon. fin. art. L 571-3).
Le commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 14, juin 1974, p. 237 s.) doit inviter l'entreprise à régulariser immédiatement la situation en restituant les fonds excédentaires et, en l'absence d'une telle régularisation, en informer le procureur de la République.

Fonds de garantie

2214

Certains guides comptables professionnels (Transports) ont créé le compte 2756 « Fonds de garantie » afin d'enregistrer notamment les fonds de garantie des emprunts et le fonds de garantie pour les coopératives et les sociétés de caution mutuelle.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Titrisation

2215

La titrisation de créances consiste pour une entreprise à céder des créances qu'elle détient sur sa clientèle à une entité (spécifiquement créée pour l'occasion) qui finance l'acquisition de ces créances par l'émission de titres sur les marchés de capitaux. Le terme « titrisation » vient donc du fait que les créances cédées sont « transformées » en titres. D'abord ouverte aux seuls établissements de crédit, la titrisation est depuis la loi DDOEF du 2 juillet 1998 (n° 98-546, art. 34) également ouverte aux entreprises industrielles et commerciales. En France, l'entité qui intervient dans l'opération de titrisation est soit un fonds commun de titrisation, soit une société de titrisation. La cession de créances à un organisme de titrisation s'effectue par la simple remise par le cédant à une société de gestion chargée de gérer l'organisme d'un bordereau intitulé « acte de cession de créances », largement inspiré du bordereau Dailly.

Comptablement, comme pour les cessions Dailly, l'escompte ou l'affacturage, la titrisation s'analyse comme une cession, d'où le traitement suivant :

- les créances cédées disparaissent du bilan du cédant dès la remise du bordereau ;

- l'ensemble des frais entraînés par l'opération constituent, comme pour toute cession d'éléments d'actifs, des charges de l'exercice au cours duquel a lieu l'opération, à enregistrer, à notre avis, dans le compte 6616 « Intérêts bancaires et sur opération de financement (escompte, ...) ».

Remarques

1. Convention de surdimensionnement Les créances sont, généralement cédées pour un prix inférieur à leur valeur actuelle au moment du transfert, la différence constituant un surdimensionnement, c'est-à-dire une garantie (consentie à l'organisme de titrisation et donc aux investisseurs) destinée à couvrir, le cas échéant, le non-recouvrement de certaines créances. Cette décote vient couvrir les pertes sur les créances subies par l'organisme de titrisation (fonds commun de titrisation ou société de titrisation). Ce n'est qu'en fin de vie de l'organisme de titrisation, lors de sa liquidation et s'il existe un excédent (pertes inférieures au montant prévu) que ce dernier sera remboursé au cédant sous forme de boni. En conséquence, cette décote :

- constitue, à notre avis, une perte sur cession à inscrire au compte 661 « Intérêts bancaires » par analogie à l'escompte (voir n° 2108-2) ;

Fiscalement, En revanche, cette décote est sans incidence sur le résultat fiscal, le résultat de cession devant être déterminé à partir de la valeur actuelle des créances avant réduction de prix pour garantie dans tous les cas où la société cédante dispose d'un droit sur le boni de liquidation (D. adm. 4 K-1832, n° 2).

- le boni éventuel ne pouvant être constaté en produit financier qu'une fois réalisé.

2. Souscription par le cédant de parts de fonds commun de titrisation ou d'actions de sociétés de titrisation Les parts ou actions sont enregistrées pour leur prix d'acquisition dans le portefeuille-titre du cédant selon les règles générales. En cas d'existence de parts spécifiques (parts subordonnées au remboursement préalable des parts ordinaires), celles-ci font, le cas échéant, l'objet d'une dépréciation en cas de non-recouvrement de créances.

3. Gestion du recouvrement des créances Pour des raisons pratiques, la gestion du recouvrement des créances peut être effectuée par l'entreprise cédante : le traitement comptable est dans ce cas le même que pour les cessions Dailly. Voir n° 2115.

4. Techniques de mobilisation de créances Outre la cession à un organisme de titrisation, on peut citer :

- l'escompte avec ou sans recours, voir n° 2108-2 ;

- la cession loi Dailly, voir n° 2115 ;

- l'affacturage avec subrogation, voir n° 2210 ;

- le crédit de mobilisation de créances commerciales, voir n° 2117 ;

- la mobilisation de créances nées à l'exportation, voir n° 2178.
Ces différentes techniques peuvent se combiner dans un montage de titrisation, l'établissement de crédit ou le factor cessionnaire se chargeant de titriser les créances dans un organisme de titrisation qu'ils ont créé (fonds commun de titrisation ou société de titrisation).

5. Créances futures Sur la mobilisation de créances futures, voir n° 2115-2.

6. Traitement dans les comptes consolidés Sur la consolidation ou non des organismes de titrisation, voir Mémento Comptes consolidés n° 2027-1.
En général, compte tenu des conventions de surdimensionnement existantes dans les opérations de titrisation (voir remarque 1. ci-avant), ces dernières ne permettent pas le transfert de risques réels au cessionnaire et donc, la perte de contrôle par le cédant.

Concernant le traitement comptable des frais sur opérations de titrisation, voir remarque au n° 2108-2.

7. Annexe A notre avis, une information en annexe pourrait utilement être fournie concernant :

- les caractéristiques de l'opération aussi longtemps que les créances ne sont pas définitivement remboursées ;

- la nature et le montant des garanties accordées à l'organisme de titrisation ;

- les risques liés à ces garanties, en précisant, le cas échéant, le montant des provisions constituées.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8210 s. et Mémento IFRS n° 51040.

Novation par changement de débiteur

2216

La novation par changement de débiteur s'analyse comme une cession d'une dette, convention par laquelle un débiteur transmet l'obligation passive qu'il a envers son créancier à un tiers, qui devient débiteur à sa place (Bull. CNCC n° 34, juin 1979, EJ 79-20, p. 227).
Son mode de comptabilisation n'est pas expressément prévu par les textes mais la traduction comptable de l'opération conduit à supprimer la dette au passif lors de la cession en contrepartie du prix payé pour le désengagement, la différence constituant un élément du résultat financier.



Exemple une entreprise dispose d'une dette de 100 qu'elle « cède » à une banque pour 60. Les écritures comptables sont les suivantes :

Remarques

1. Evaluation du produit Le produit issu de la novation correspond essentiellement à la différence entre la valeur nominale de la dette et sa juste valeur ;

2. Etalement du résultat Le résultat sur l'opération de novation (dans l'exemple, un produit de 40) peut dans des circonstances particulières être étalé sur plusieurs exercices. Ceci est le cas, notamment, lorsque le résultat de la novation est censé compenser une augmentation ou une diminution des charges financières de l'entreprise sur les prochains exercices.

Divers

Achat ou vente pure et simple de créances clients

2218-1

Le vendeur cède ses créances clients à l'acheteur, les actes prévoyant **en général** un **prix forfaitaire inférieur** au montant total des créances cédées.

I. Chez le vendeur,
les créances sont sorties de l'actif par le débit, d'une part, du compte de banque (ou d'un compte de tiers ouvert au nom de l'acquéreur) et, d'autre part, à notre avis, d'une charge exceptionnelle (par exemple, compte 6788 « charges exceptionnelles diverses »).

Fiscalement, Une cession de créances en dessous de leur valeur nominale ne constitue pas un acte anormal de gestion dès lors qu'elle permet à la société de se désengager totalement dans son propre intérêt financier des risques liés à la poursuite de l'exploitation du fonds de la société débitrice (CE 26 janvier 1990, n° 58314).
Sur les conséquences fiscales défavorables résultant du non-respect du formalisme prévu par l'acticle 1690 du Code civil lorsque la cession y est soumise, voir Doc. FL BIC-V-28660 s.

II. Chez l'acquéreur,
les créances sont à comptabiliser à leur prix d'achat et non à leur valeur nominale, les biens acquis à titre onéreux étant comptabilisés à leur coût d'acquisition lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise (Bull. CNCC n° 35, septembre 1979, EJ 79-67, p. 354 et n° 119, septembre 2000, EC 2000-25, p. 392).

Fiscalement, Il en est de même. Si une société achète des créances, elle doit les inscrire à son actif pour leur prix de revient et non pour leur valeur nominale (CE 7 juillet 2010, n° 308207).

En pratique toutefois, lorsque l'acquisition porte sur un ensemble de créances, son coût est global. Or, il est nécessaire de pouvoir suivre en comptabilité le montant nominal de chaque créance afin de pouvoir en assurer le recouvrement. En conséquence, à notre avis, il est possible de procéder comme suit (dans la comptabilité générale ou dans la comptabilité auxiliaire) :

a. A l'acquisition, le **montant nominal** des créances est porté en compte 411 « Clients », l'**abattement** étant crédité au compte global à créer 4199 « Clients-compte correcteur » ;

Il nous paraît en être ainsi même si l'abattement provient uniquement de l'actualisation faite pour tenir compte du délai de recouvrement de ces créances.

Pour la présentation du bilan, seul le montant net (compte 411 - compte 4199) est retenu.

b. A la clôture, une **dépréciation** est à constituer dès qu'il est probable que le **montant net** ne sera pas recouvrable en totalité (Bull. CNCC précités), c'est-à-dire si l'abattement global résiduel porté au compte 4199 n'apparaît plus suffisant.

c. Lors du recouvrement d'une créance individuelle, le compte 411 « clients » est crédité pour le montant nominal de la créance. L'écart par rapport au montant encaissé est porté au débit du compte 4199 (tant que le compte 4199 reste créditeur). Globalement, le recouvrement des créances donne lieu :

- soit à une charge (si les encaissements sont inférieurs au montant net comptabilisé), qu'il nous paraît possible de considérer comme une charge financière (compte 668 « Autres charges financières ») ou comme une charge exceptionnelle (compte 6788 « Charges exceptionnelles diverses ») ;

- soit à un produit (si les encaissements sont supérieurs au montant net comptabilisé), qu'il nous paraît possible de considérer comme un produit financier (compte 768 « Autres produits financiers ») ou comme un produit exceptionnel (compte 7788 « Produits exceptionnels divers »).

Ce profit ne peut être comptabilisé qu'après encaissement total du montant inscrit net, compte tenu de l'incertitude liée au recouvrement du nominal de la créance (Bull. CNCC précités).
La charge ou le produit devraient pouvoir être considérés comme une charge ou un produit financier (comptes 668 « Autres charges financières » et 768 « Autres produits financiers ») ou comme une charge ou un produit exceptionnel (comptes 6788 « Charges exceptionnelles diverses » et 7788 « Produits exceptionnels divers »).

Si l'achat de créances constitue pour l'entreprise une activité principale, la charge ou le produit ont, à notre avis, un caractère d'exploitation.

d. En annexe, une information complémentaire doit être donnée sur les états financiers pour indiquer le montant nominal de la créance (Bull. CNCC précités).

Sur les conséquences de l'incorporation au capital d'une créance décotée, voir n° 1918-4.

Achat (ou vente) simultané(e) pour un prix global d'une créance sur une société et de titres de cette société :

2218-2

Par **exemple,** achat pour 4 millions d'une créance de 11 millions sur une société X et pour 1 de titres de la société X compte tenu de sa mauvaise santé financière.

A notre avis, la créance doit être comptabilisée par l'acheteur à son coût d'achat (soit pour 4 M) mais il est possible de procéder en comptabilité comme indiqué au n° 2218-1 (il en est de même s'il y a plusieurs créances).

Achat (ou vente) d'une (ou de) créance(s) avec reprise d'engagement hors bilan :

2218-3

Par **exemple,** achat de créances avec reprise d'engagements de retraite pour 1.

a. chez le cédant, il en résulte une perte exceptionnelle sur la sortie de l'actif de la créance qui correspond (pour tout ou partie) à l'engagement non comptabilisé antérieurement.

b. chez l'acquéreur, à notre avis, si les créances sont saines, elles sont comptabilisées pour leur valeur nominale (ou selon le schéma préconisé au n° 2218-1 si un abattement doit être pratiqué). Mais afin de ne pas faire apparaître un profit exceptionnel sur ces créances, il est nécessaire, à notre avis, de neutraliser ce profit exceptionnel par le compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Mandat de recouvrement de créances clients :

2218-4

Par **exemple** pour le compte d'un prédécesseur, lors d'une reprise d'affaire.

Les sommes recouvrées pour le compte du prédécesseur sont créditées à son compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » (sous-compte à créer « Compte courant prédécesseur ») par le débit des comptes financiers intéressés. Les reversements sont crédités au compte financier par le débit du compte du prédécesseur, pour solde de ce dernier.

« In substance defeasance » (Désendettement de fait)

2218-5

Selon le PCG (art. 371-2) et l'avis CNC n° 36.

I. Définition de l'opération d'« insubstance defeasance »
Selon l'avis CNC n° 36, il s'agit d'une technique d'ingénierie financière qui permet à une entreprise donnée d'atteindre un résultat équivalent à l'extinction d'une dette figurant au passif de son bilan par le transfert de titres à une entité juridique distincte qui sera chargée du service de la dette, cette opération n'ayant pas pour effet de libérer juridiquement l'entreprise de son obligation initiale.

Cette technique consiste en un transfert simultané à un trust d'une dette obligataire et de valeurs mobilières (ou de liquidités) permettant d'assurer (sans risque pour les obligataires) le remboursement de la dette (en principal et en intérêts).

II. Conditions juridiques nécessaires à la comptabilisation
Selon le PCG (art. 371-2), l'opération d'« in-substance defeasance » ne peut être traduite comptablement que si certaines conditions permettant d'en assurer une sécurité suffisante sont remplies :

a. le transfert à l'entité juridique distincte doit être irrévocable,

b. les titres transférés doivent :

- être affectés de manière exclusive au service de la dette ;

- être exempts de risques relatifs à leur montant, à leur échéance et au paiement du principal et des intérêts ;

En cas de titres d'Etat ou garantis par un Etat, cette condition nous paraît remplie s'il n'existe aucun risque pays (au sens de la comptabilité des établissements de crédit).

- être émis dans la même monnaie que la dette ;

- avoir des échéances en principal et intérêts telles que les flux de trésorerie dégagés permettent de couvrir parfaitement le service de la dette ;

c. l'entité tierce doit assurer l'affectation exclusive des titres qu'elle a reçus au remboursement du montant de la dette.

Le PCG et l'avis CNC ne se prononcent pas sur la compatibilité de ce traitement comptable avec les dispositions juridiques relatives à l'extinction des dettes.

En France, le transfert irrévocable des actifs monétaires au bénéfice du service de la dette peut être réalisé à travers une fiducie (voir n° 4295 s.).

III. Comptabilisation de l'opération dans l'entreprise qui transfère le service de la dette
Selon le PCG (art. 371-2 et 531-4/6) :

a. la dette, les titres et les éléments qui s'y rapportent sont sortis du bilan pour le montant pour lequel ils y figurent au jour de l'opération ;

Par « éléments qui s'y rapportent », il s'agit :

- pour les titres, notamment des dépréciations et des intérêts courus non échus.

- pour la dette, du montant restant à rembourser, des intérêts courus non échus, de la prime de remboursement (voir n° 2128 s.) et des frais d'émission (voir n° 2126).

b. participent au résultat de l'exercice de réalisation de l'opération :

- d'une part, la différence entre les montants de sortie des titres et de la dette et des éléments qui s'y rapportent ;

- d'autre part, les commissions relatives à cette opération ;

c. l'information relative à l'opération, à ses conséquences financières et à son coût global figure dans l'annexe de l'exercice de réalisation de l'opération ;

d. jusqu'à l'extinction juridique de la dette, l'annexe comprend une information relative à l'opération et au montant restant à rembourser, ce dernier étant, par ailleurs, inclus dans les engagements financiers.
A notre avis, l'opération devrait être comptabilisée globalement, comme une opération unique ; l'ensemble des frais, intérêts, plus et moins-values serait donc comptabilisé en charges et produits **exceptionnels** (cette opération en ayant le caractère) et serait compensé pour la présentation au compte de résultat.

Fiscalement, (CGI, art. 238 bis-0 I), les résultats provenant de la gestion (ou de la disposition) des actifs transférés dans un trust à l'étranger sont imposables en France. L'impôt déjà acquitté à l'étranger (et converti en monnaie nationale sur la base du taux de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise française ; CGI A III, art. 64 bis) peut être imputé sur l'impôt dû en France. Un état spécial est à joindre à la déclaration des résultats (article précité).

IV. Comptabilisation de l'opération dans l'entité juridique chargée du service de la dette
Le PCG (art. 371-2 et 531-4/6) et l'avis CNC n° 36 indiquent que seule la commission participe à la détermination du résultat. Le traitement comptable est donc le suivant :

a. les titres et la dette transmis figurent au bilan pour un montant identique,

b. les intérêts reçus et les intérêts payés ne participent pas à la formation du résultat,

c. la fraction de la commission afférente aux exercices ultérieurs est inscrite en produits constatés d'avance et rapportée au résultat au fur et à mesure de l'exécution de l'obligation,

d. l'information relative à l'opération figure dans l'annexe aussi longtemps que la dette n'est pas juridiquement éteinte.

Cependant, l'excédent éventuel entre les flux dégagés par les titres et ceux de la dette constitue, selon l'affectation qui lui est donnée par le contrat, un résultat soit pour le débiteur d'origine soit pour l'entité chargée du service de l'emprunt.

Emprunts avec une enveloppe d'en-cours donnant lieu à utilisations successives

2218-6

Il s'agit **d'opérations en multidevises** :

I. Exemple de modalités concernant ces emprunts
La banque signe avec un emprunteur un contrat de crédit comportant les particularités suivantes :

- un engagement initial de x milliers ou millions de devise A pour une durée déterminée, ce montant pouvant être maintenu jusqu'à la fin ou être réduit chaque année ;

- l'emprunteur peut procéder à des utilisations pour des périodes pouvant, en général, être de plusieurs mois avec la possibilité, à l'ouverture ou à l'échéance de chacune de ces périodes, de réaliser cette utilisation en devise A ou en une autre devise ;

- les sommes tirées portent intérêt à un taux déterminé pour chacune de ces périodes.

II. Caractéristiques de ce genre d'emprunt
L'opération se caractérise globalement par la recherche, à chaque décision d'utilisation, d'une optimisation du total « intérêts + différence de change », indépendamment du fait que l'opération soit ou non contractée en couverture d'une opération équivalente en devise étrangère. A cet égard, elle s'analyse comme si, à chaque échéance d'utilisation, l'entreprise remboursait un emprunt et en contractait un nouveau (d'un montant équivalent). En ce sens, voir Revue Banque n° 410, octobre 1981, article de G. Henrard concluant sur la thèse de prêts (emprunts) successifs.
Par comparaison avec un emprunt à long ou moyen terme en devise qui ne comporte pas de possibilité d'agir (sauf décision de remboursement) périodiquement sur la devise et le taux d'intérêt de référence, on se trouve en présence d'un engagement à long terme, mais caractérisé par des utilisations à court terme permettant d'agir du fait des choix ouverts à chaque échéance.
L'opération allie la sécurité du long terme avec la souplesse du court terme.
Il en résulte, à notre avis, que,

- s'agissant d'utilisations achevées (et renouvelées éventuellement dans une autre monnaie), les plus-values et les moins-values correspondantes sont réalisées ;

- s'agissant d'utilisations en cours, les plus-values et les moins-values correspondantes ont un caractère latent.

III. Conséquences comptables
A notre avis, en application des principes exposés dans le PCG :

- pour les utilisations achevées, les plus-values et moins-values (considérées comme réalisées) doivent être comptabilisées ;

- en revanche, pour l'utilisation en cours à la clôture d'un exercice, seules les moins-values sont à retenir (les plus-values n'étant que potentielles) sous forme de provision pour risques ; l'écart de conversion (actif ou passif) étant dans tous les cas enregistré au compte 476 ou 477.

Fiscalement, Voir n° 2082.

Remarque
Opération unique : il convient toutefois de mentionner que, pour les utilisations achevées et en cours, dans la mesure où l'on considérerait qu'en fait, les utilisations à court terme constituent une suite d'opérations s'inscrivant dans une décision unique concernant un ensemble à long terme dont les résultats ne pourraient être appréciés avec suffisamment de précision que dans le cadre global de cette opération, cette solution pourrait conduire à ne constater, par prudence, que les moins-values et à reporter la constatation des gains qui seraient supposés garder un caractère potentiel jusqu'à la fin de l'opération. Il conviendrait dans ce cas que ce choix soit expressément mentionné dans l'annexe.

- pour le classement au bilan, le PCG ne fait pas de distinction entre court terme et long terme : il s'agit de dettes financières. En revanche, dans l'annexe (tableau des échéances), cet emprunt devrait, à notre avis, figurer dans la colonne correspondant à la durée de l'engagement (voir n° 2287).

« Multiple Option Facility »

2218-7

(MOF) Elle désigne une ligne de crédit accordée à une entreprise par un syndicat bancaire.

I. Avant utilisation,
il s'agit d'un engagement reçu. Celui-ci n'a pas à figurer au bilan et, s'agissant d'un engagement réciproque, il n'est pas expressément prescrit de le faire figurer dans l'annexe (toutefois, son caractère généralement significatif conduira le plus souvent à le mentionner).

II. Lors de l'utilisation,
le crédit correspondant (qui peut revêtir de nombreuses formes différentes) est comptabilisé selon sa nature.

Activité de change manuel

2218-8

En l'état actuel de la réglementation comptable, le bulletin CNCC (n° 76, décembre 1989, EC 89-19, p. 483) estime que l'activité de change manuel, poursuivie par une entité ne relevant pas d'une réglementation particulière, telle celle applicable aux établissements de crédit, doit être considérée comme une activité de négoce et conduire par conséquent à une **comptabilisation de l'ensemble des flux** représentatifs de cette activité **(achats et ventes).** En conséquence, la seule comptabilisation des profits ou des pertes sur opérations de change ne permet pas de traduire régulièrement en comptabilité les opérations d'achats et de ventes de devises effectuées.

Régies d'avances et accréditifs

2219

Les fonds remis aux régisseurs ou aux titulaires d'accréditifs sont débités (PCG, art. 445/54) au compte **54 « Régies d'avances et accréditifs »** par le crédit du compte de trésorerie concerné. Ce compte est crédité :

- du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entreprise par le débit d'un compte de tiers ou de charges ;

- du montant des reversements de fonds avancés, par le débit d'un compte de trésorerie.

Exemple

Exemple Avance de 400 accordée à un comptable secondaire sur un chantier à l'extérieur. Celui-ci justifie les dépenses suivantes :
rémunération du personnel : 300
frais d'entretien et réparations : 50
et rembourse le solde.

IX. Charges et produits financiers

2220



Les éléments relatifs aux charges et produits financiers provenant du portefeuille-titres sont examinés dans le chapitre VIII. En ce qui concerne le contrôle des charges financières, voir n° 2250.

A notre avis, les charges et produits **financiers** sont comptabilisés comme tels **quel que soit leur caractère habituel ou exceptionnel** (précision du PCG 82, p. II.51).

2220

Comptabilité et fiscalité - **Projet de loi de finances pour 2013** - De nouvelles mesures défavorables aux entreprises ! *FRC 11/12 Inf. 1*

Charges et produits d'intérêt

Distinction entre charges financières et charges d'exploitation

2220-1

A notre avis, la distinction nous paraît pouvoir être effectuée **selon l'imposition ou non à la TVA.** Pour plus de détails, voir n° 857.

Comptabilisation

2220-2

La charge d'intérêt est comptabilisée au compte 661 « Charges d'intérêts » (PCG, art. 446, voir sous-comptes dans la liste des comptes du PCG n° 7006).
La contrepartie de cette charge est :

- lorsque les intérêts sont payés, le compte de trésorerie concerné ;

- lorsque les intérêts ne sont pas payés (PCG, art. 441/16), les différents comptes rattachés du passif, par exemple pour les emprunts, le compte 1688 « Intérêts courus » (voir sous-comptes n° 7001).

Fiscalement, Les charges d'intérêts sont en principe déductibles lorsqu'elles respectent les conditions générales de déductibilité des charges, ce qui suppose notamment qu'elles soient engagées dans l'intérêt de la société (D. adm. 4 C-521).
Exceptions 1. Charges financières versées à des entités liées, voir n° 2203.
2. Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation relevant du secteur exonéré Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012, une mesure anti-abus destinée à lutter contre la localisation de charges financières en France prévoit la réintégration d'une quote-part des charges financières relatives à l'acquisition de titres de participation au sens fiscal (relevant du secteur exonéré, voir n° 1850 et 1880), sauf si l'entreprise cessionnaire peut démontrer qu'elle, une société française la contrôlant ou une société soeur française (CGI, art. 209 IX créé par l'art. 40 de la 4e loi de finances rectificative pour 2011 ; projet d'instruction du 16 mars 2012) :

- prend effectivement les décisions relatives aux titres acquis, ou,

- lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société détenue, qu'elle (ou la société française la contrôlant ou une société soeur française) exerce effectivement ce contrôle ou cette influence.

Ce dispositif n'est toutefois pas applicable lorsque :

- la valeur des titres détenus par la société acquéreuse est inférieure à 1 M €,

- ou l'acquisition n'a pas été financée par emprunt,

- ou le ratio d'endettement du groupe auquel appartient la société acquéreuse est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement.

Sur les modalités de cette réintégration, voir Mémento Fiscal n° 8860.

Remarques

1. Distinction entre intérêts échus et non échus Le PCG ne précise pas si ces intérêts sont échus ou non échus. A notre avis, ce compte couvre les deux catégories. Il est possible d'ouvrir des subdivisions de comptes, si l'entreprise veut les distinguer. Pour la présentation au bilan, les intérêts courus sont rattachés aux emprunts concernés (Bull. CNC n° 57, 4e trimestre 1983, voir n° 2277) sauf, à notre avis, pour ceux afférents aux fonds classés dans les « Autres fonds propres » (voir n° 3362-1).

2. Entités liées Des subdivisions du compte 661 « Charges d'intérêts » permettent d'identifier notamment les intérêts des emprunts et dettes assimilées concernant les entités liées (PCG, art. 446/66).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7976.

Exercice de rattachement de la charge d'intérêts

2220-3

Les fruits civils s'acquérant jour par jour (C. civ. art. 586), les opérations de rattachement des charges à l'exercice au cours duquel elles ont été consommées doivent faire ressortir :

I. les intérêts courus et non payés (règlement des intérêts à terme échu) qui sont **rattachés aux dettes** dont ils proviennent ;

En principe, les intérêts à retenir doivent être **conformes au plan** d'amortissement des crédits obtenu auprès de la banque (voir toutefois « Cas particuliers » ci-après).

Exemple

Exemple Emprunt du 30/6/n au 30/6/n + 1 ; intérêts exigibles le 30/6/n + 1 : 1 000. Au 31/12/n, date de clôture de l'exercice, le compte 661 « Charges d'intérêts » (charges financières) est débité par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus » (sur emprunts) pour la somme de 500.

Fiscalement, Les intérêts déductibles du résultat d'un exercice sont, **en principe,** ceux qui :

- sont dus au titre d'un contrat rendant la dette certaine dans son principe et son montant ce qui conduit à rattacher à l'exercice n des intérêts afférents à l'exercice n - 1 mais prévus par un avenant conclu en n (CAA Nancy 8 décembre 2011, n° 10NC01444) ;

- ont **couru** durant l'exercice, les fruits civils s'acquérant au jour le jour (D. adm. 4 C-522, n° 1).

Lorsqu'un **emprunt** est **indexé,** les frais financiers déductibles comprennent, le cas échéant, le supplément d'intérêt résultant du jeu de l'indexation. Si le contrat prévoit l'indexation du capital, la revalorisation affectant le montant des sommes empruntées ne constitue une charge définitive qu'au jour de l'échéance fixée pour le remboursement. Dans l'intervalle, l'entreprise a seulement la possibilité de constituer à la clôture de chaque exercice une provision correspondant à la charge supplémentaire probable résultant pour elle de la variation de l'indice (CE 3 novembre 1976, n° 1094 et 2 février 1977, n° 328).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7962.

II. les intérêts payés et non totalement courus (règlement des intérêts par anticipation) qui sont portés en « Charges constatées d'avance » (compte 486).

Exemple

Exemple Mêmes données que ci-avant, mais les intérêts sont payés le 30/6/n. Au 31/12/n, le compte 661 « Charges d'intérêts » est crédité par le débit du compte 486 « Charges constatées d'avance » pour la somme de 500.

Cas particuliers :

1. Intérêts progressifs Certains plans peuvent présenter des annuités d'intérêts progressives, qui impliquent, en cas d'interruption du contrat, le versement d'**intérêts** dits **compensateurs** correspondant à la différence entre les annuités d'intérêts telles qu'elles résultent du plan d'amortissement et celles qui auraient dû être versées si le taux d'intérêt actuariel avait été retenu. Dans ce cas, à notre avis, ces intérêts compensateurs s'acquièrent au jour le jour et doivent donc être comptabilisés en **intérêts courus.**

2. Absence de plan d'amortissement Voir n° 2125-3.

3. Commission bancaire d'ouverture de crédit Selon le bulletin CNCC (n° 139, septembre 2005, EC 2005-48, p. 507 s.), en cas d'émission d'un emprunt « classique » ou obligataire, les frais bancaires facturés à l'occasion de la mise en place de l'emprunt, peuvent être étalés par le biais du compte 486 « frais d'émission d'emprunt » sous certaines conditions, voir n° 2126 II, b.

Sur la possibilité d'incorporer la commission dans le coût d'entrée des actifs, voir n° 1410-3.

4. Emprunt remboursé par anticipation Selon le bulletin CNCC (n° 110, juin 1998, EC 98-23, p. 231 ; n° 125, mars 2002, EC 2001-74, p. 89), lorsqu'un emprunt est remboursé par anticipation, sans qu'aucun emprunt de substitution ne soit mis en place, les **pénalités** supportées constituent une charge de l'exercice au cours duquel la décision de rembourser l'emprunt a été prise. En effet, selon le bulletin CNCC, il n'est pas possible d'étaler la charge correspondante dans la mesure où elle ne crée pas d'avantages économiques futurs.

Fiscalement, Il en est de même, les indemnités marquant l'achèvement de la prestation de prêt (CAA Nancy 24 janvier 2002, n° 97-2064, rendu à propos de l'imposition des produits perçus par une banque lors du remboursement anticipé d'un emprunt).

Sur le traitement comptable des pénalités versées dans le cas où un emprunt de substitution est mis en place, voir n° 2137-2.

5. Fonds empruntés en vue de l'acquisition ou de la production d'un actif éligible Sur la possibilité d'incorporer les intérêts dans le coût d'entrée des actifs, voir n° 1410 s.

Incorporation éventuelle des charges d'intérêts

2220-4

Dans les immobilisations, voir n° 1410 s. ; dans les stocks, voir n° 1168 s. ; dans les en-cours des contrats à long terme, voir n° 549.

Le produit d'intérêts est comptabilisé

2221

au compte 76 « Produits financiers » (PCG, art. 447 ; voir comptes 7617, 762 et 763 dans la liste des comptes du PCG n° 7007).
La contrepartie de ce produit est :

- lorsque les intérêts sont perçus, le compte de trésorerie concerné ;

- lorsque les intérêts n'ont pas encore été perçus, un compte rattaché aux différents actifs concernés (Immobilisations financières : comptes 2678, 2688 et 2768 ; Valeurs mobilières de placement : 5088 ; Banques : 5188).

Des subdivisions des comptes 761, 762 et 763 permettent d'identifier les produits concernant des entreprises liées et provenant de participations ou d'autres immobilisations financières et éventuellement d'autres créances.

Fiscalement, les produits d'intérêts constituant l'accessoire d'une créance sont imposables selon le même régime que cette créance, et peuvent donc bénéficier, le cas échéant, d'un taux réduit ou d'une exonération (CE 11 juillet 2011, n° 328792, rendu en matière d'intérêts moratoires sur le versement du prix de cession de titres).

Exercice de rattachement du produit d'intérêts

2221-1

Selon le principe d'indépendance des exercices, les entreprises doivent comprendre dans les produits de chaque exercice les **intérêts « courus »** à sa clôture, les fruits civils s'acquérant jour par jour (C. civ. art. 586).

Le fait que des délais de paiement soient accordés ou que ces intérêts puissent se rapporter à des **créances douteuses** ne doit pas, en principe (sauf acte juridique modifiant les effets du contrat ou par simplification pratique), modifier la règle générale de leur enregistrement. En revanche, ils peuvent, le cas échéant, être provisionnés. Il en est de même, à notre avis, des **intérêts moratoires** (voir n° 2665-1).
Sur les divergences avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5025 (sur la distinction entre taux d'intérêt effectif et taux d'intérêt contractuel) et 5035 (sur les produits dont le recouvrement n'est pas probable dès la date de réalisation de l'opération).

Fiscalement, Il en est de même (en ce sens CAA Lyon 23 juin 1994, n° 93-488), les entreprises étant taxables sur la fraction courue des intérêts dont elles sont titulaires en fin d'exercice.
En ce qui concerne les **intérêts sur créances étrangères,** le crédit d'impôt dont ces intérêts peuvent être assortis en vertu d'une convention internationale prend seulement naissance lors de l'encaissement desdites sommes, puisque c'est à ce moment qu'est appliquée la retenue à la source formant crédit d'impôt. En pareil cas, les entreprises sont autorisées à se prévaloir automatiquement et par anticipation du crédit d'impôt dont elles sont appelées à bénéficier en application des conventions internationales sur le montant des intérêts qu'elles comptabilisent en fin d'exercice. La validité de ces imputations sera contrôlée a posteriori par le Service (Rép. Sordel, Sén. 8 septembre 1983, p. 1247).
En ce qui concerne leur prise en compte dans le coefficient de déduction de la **TVA** (ou ex-prorata), voir Mémento Fiscal n° 55770.

Cas particuliers :

1. Prêts et dépôts indexés Lorsqu'existe un **plancher d'intérêt,** la fraction d'intérêts courus correspondant au plancher nous paraît constituer un produit à recevoir (le produit étant réalisé au sens de l'article C. com. L 123-21), mais la question se pose de savoir s'il faut comptabiliser un supplément en fonction de l'évolution de l'indice.
Lorsqu'il n'y a **pas de plancher d'intérêt,** trois solutions peuvent être envisagées :

- le créancier n'enregistre rien avant l'échéance,

- le créancier procède à une évaluation raisonnable de l'indice pour calculer et enregistrer les intérêts courus,

- seuls les intérêts courus, correspondant à un minimum certain, sont enregistrés.

Devant ces difficultés, à notre avis, en pratique, il peut être tenu compte de l'importance relative de tels produits financiers. Si elle n'est pas significative, seuls les intérêts échus peuvent être retenus en comptabilité ; dans le cas contraire, les intérêts courus non échus sont constatés et une information est fournie sur la méthode retenue.
En cas de dépôt indexé avec **effet de cliquet,** ce qui permet de prendre en compte les hausses de l'indice dans le calcul des intérêts et de les considérer comme définitivement acquises et réalisées, les intérêts courus doivent, à notre avis, (C. com. art. L 123-21) être comptabilisés.

2. Prêts à intérêts progressifs Le bulletin CNCC (n° 68, décembre 1987, EC 87-52, p. 487 s.) estime que les intérêts doivent être comptabilisés sur la base du taux croissant contractuellement exigible pendant la durée du prêt. En effet, au sens de l'article C. com. L 123-21, ils ne sont véritablement acquis que dans la mesure où le crédit a été utilisé (ou remboursé par anticipation).

3. Placement temporaire de fonds empruntés en vue de l'acquisition ou la construction d'un actif Sur la possibilité de porter les produits financiers de tels placements en moins du coût d'entrée de l'actif, voir n° 1168-1 (stocks) et 1410-5 (immobilisations).

4. Produits financiers résultant des contrats à long terme Sur la possibilité de différer la prise en compte des produits financiers résultant des conditions financières contractuelles, voir n° 549.

Retenue à la source - Prélèvement libératoire :

2222

I. Lorsque les **intérêts versés** sont passibles d'une retenue à la source ou d'un prélèvement libératoire (voir Mémento Fiscal n° 24190 et 25100 à 25385), la contrepartie du compte 661 est affectée, pour le montant de la retenue ou du prélèvement libératoire augmenté des prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contributions additionnelles, soit un total de 12,1 %) au compte 442 « Etat - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers » et pour le montant net versé aux actionnaires (compte 455), obligataires ou créditeurs divers (compte 467).

II. En ce qui concerne les **intérêts reçus,** voir n° 1877.

Emprunt personnellement souscrit par un dirigeant

2223-1

Lorsqu'une banque (Rép. Bernard, AN 18 mai 1981, p. 2095) subordonne l'octroi du crédit demandé par une entreprise à la condition expresse que l'emprunt soit personnellement souscrit par un associé dirigeant, étant entendu que, d'accord entre les parties, les fonds seront mis immédiatement à la disposition de la société, à charge pour elle de régler directement à la banque les intérêts et le remboursement du capital emprunté :

- la **dette** contractée par la société l'est à l'**égard du dirigeant** lui-même et non pas directement envers l'organisme prêteur ;

- les **intérêts** supportés par la société constituent pour elle une charge financière.

Fiscalement,

- Selon l'Administration, ces prêts sont visés par les limites de déduction prévues aux articles 39-1-3° et 212 du CGI, même si le paiement des intérêts est effectué directement par la société à l'établissement prêteur (BOI 4 C-9-88 ; D. adm. 4 C-551, n° 10 ; Rép. Bernard, AN 18 mai 1981, p. 2095 ; Rép. Türk, Sén. 20 janvier 1994, p. 120).

- Toutefois, selon la jurisprudence, ces prêts ne sont pas visés par les limites de déduction précitées s'ils sont contractés par un dirigeant ou un associé **en qualité de mandataire** de la société (CAA Douai 25 mai 2000, n° 96-132 ; CAA Nancy 12 octobre 1995, n°

93-1026 ; CE 27 février 1989, n° 61397). Cette condition n'est pas exigée par la Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris 17 mai 2006, n° 03-3906 ; décision faisant l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat).

Juridiquement, Une telle opération est soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration (Rép. Valbrun, AN 17 janvier 1976, p. 258 ; voir Mémento Sociétés n° 52620).

Prélèvements obligeant la société à recourir à l'emprunt

2223-2

Fiscalement, Selon le Conseil d'Etat (6 mars 1981, n° 16878), lorsque les prélèvements opérés sur leur compte courant par les associés d'une **société de personnes** ont, par leur importance, mis la société dans l'**obligation,** à raison de sa situation de trésorerie, de recourir à des emprunts auprès des banques, les **frais et charges** correspondant à ces emprunts ne peuvent être regardés comme **supportés dans l'intérêt de l'entreprise,** mais seulement dans celui des **associés.** Dès lors, ils doivent être réintégrés dans les bénéfices imposables au taux effectivement supporté par la société. Il en est de même dans le cas d'un **exploitant individuel** (voir n° 3199-2).

Ventes avec crédit gratuit

2223-3

Les entreprises de distribution organisent régulièrement sur certains produits des ventes promotionnelles avec crédit gratuit. Le crédit gratuit, en général financé par un organisme financier, est une opération de crédit à la consommation classique, à ceci près que c'est le vendeur qui, d'une part, reçoit directement de l'établissement de crédit les fonds prêtés en rémunération de la vente qu'il a effectuée et, d'autre part, verse à ce dernier, en général immédiatement lors du déblocage des fonds, le montant total des intérêts dus sur le prêt. L'établissement financier recouvre ensuite auprès des clients les sommes prêtées aux échéances contractuellement prévues.

Les intérêts nous paraissent devoir être comptabilisés de la manière suivante :

I. Chez le vendeur
Les intérêts constituent :

a. soit une **réduction** consentie sur le prix de vente payé par l'acheteur, à comptabiliser de ce fait en diminution du chiffre d'affaires ;

Cette solution a notre préférence. En effet, il résulte, à notre avis, des arrêts applicables aux établissements de crédit (voir le § « Fiscalement » du II.) que les intérêts versés ne peuvent constituer une charge pour le vendeur, le contrat de prêt étant juridiquement conclu entre l'organisme de financement et l'acheteur. Cette décision confirme donc (indirectement), à notre avis, que les intérêts versés par le vendeur constituent une réduction consentie sur le prix de vente, celui-ci devant être comptabilisé directement en produits pour son montant net (comme ce qui serait pratiqué en cas de vente au comptant du produit vendu avec crédit gratuit : cf. Bull. CNC n° 20, octobre 1974, p. 7 et Guide comptable des entreprises à commerces multiples).

b. soit une **charge financière** pour le vendeur dans la mesure où ils correspondent à sa prise en charge des intérêts qui auraient normalement dû être payés par l'acheteur s'il n'avait pas bénéficié d'un crédit gratuit.

Cette analyse, généralement retenue en pratique jusqu'à présent, n'a pas notre préférence.

Fiscalement, L'Administration ne s'est pas prononcée sur le traitement des intérêts « pris en charge » par le vendeur. En matière de TVA, voir Mémento Fiscal n° 52220.

II. Chez l'organisme financier prêteur
Les intérêts sont comptabilisés en produit, mais de manière étalée (et non en totalité), le service étant rendu au client sur toute la durée du prêt.

Fiscalement, Il en est de même (CE 7 juin 2000, n° 208935), s'agissant d'une prestation continue sur la durée du service accordé (durée du prêt) rendue par l'organisme financier au client emprunteur et non d'une prestation instantanée ayant permis la conclusion de la vente. Voir n° 517.

Escomptes accordés et obtenus

Escomptes de règlement

2224

Juridiquement, Le Code de commerce rend obligatoire l'inscription sur la facture de la date à laquelle le règlement doit intervenir ainsi que des conditions d'escompte applicables **en cas de paiement à une date antérieure** à celle résultant de l'application des **conditions générales de vente** : le règlement est réputé réalisé à la date à laquelle les fonds sont mis, par le client, à la disposition du bénéficiaire (C. com. art. L 441-3).

Il résulte des dispositions réglementaires précédentes que la **notion d'« escompte » est liée à celle de délai « normal »** de règlement tel qu'il doit être prévu dans les conditions générales de vente. Ainsi,

- il y a un **véritable escompte** si la réduction de prix est accordée lorsque le règlement intervient avant la date résultant de l'application des conditions générales de vente. Toutefois, si le vendeur et l'acheteur conviennent au préalable d'un paiement anticipé, l'escompte s'analyse, pour le vendeur, comme une réduction du chiffre d'affaires,

- il n'y a **pas de véritable escompte** si la réduction est accordée sur un prix de vente majoré pour tenir compte d'un délai de paiement octroyé supérieur à celui prévu dans les conditions générales de vente ; la réduction accordée s'analyse alors, pour le vendeur, comme une réduction de chiffre d'affaires.

Tel est souvent le cas, par exemple, dans le secteur de la distribution, où les réductions indiquées sont appliquées sur des prix de vente majorés afin de compenser un délai de paiement accordé supérieur à celui figurant dans les conditions générales de vente (qui prévoient en général un paiement au comptant).

Schéma récapitulatif :



Escomptes de règlement accordés (côté vendeur)

2224-1

I. S'il s'agit d'un véritable escompte, c'est-à-dire si la réduction de prix accordée résulte d'un paiement anticipé par rapport à la date prévue résultant de l'application des conditions générales de vente (voir n° 2224), il s'agit dans tous les cas de **charges financières** à comptabiliser au compte 665 « Escomptes accordés » (PCG, art. 446/66) et la TVA correspondante (en l'absence de procédure de l'avoir net de taxe) est comptabilisée au débit du compte 4457 « TVA collectée ».

Sur les divergences entre les règles françaises et les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5050.

Fiscalement, En matière de **TVA,** voir Mémento Fiscal n° 52315 et 53795.

II. S'il ne s'agit pas d'un véritable escompte mais d'une réduction du prix de vente majoré en cas de délai de paiement supérieur à celui prévu dans les conditions générales de vente, il s'agit alors d'une **réduction de chiffre d'affaires.**

Ainsi, dans le secteur précité de la distribution, il arrive que des articles puissent être achetés en laissant le choix suivant :

- 100 payables à crédit (par exemple 60 jours),

- 98 payables au comptant (sous 30 jours).

Le secrétariat du CNC (Bull. n° 20, octobre 1974, p. 7) et le Guide comptable des entreprises à commerces multiples (sur la validité des guides professionnels ; voir n° 295) analysent l'opération de la manière suivante : le prix normal est de 98 même s'il est présenté pour des raisons commerciales à 100. Il en résulte que :

- **en cas de paiement comptant** (cas « normal » dans ce secteur), la vente est à comptabiliser en produits d'exploitation pour son prix normal, soit 98. Dans ce cas, il s'agit d'une réduction de chiffre d'affaires,

- **en cas de paiement à crédit,** seul le prix normal de vente est à enregistrer en produits d'exploitation soit 98, le surplus de 2 constituant des produits financiers (compte 7631 « Revenus sur créances commerciales »).

En outre, lorsque le financement du crédit est effectué par un organisme :

a. au moment où l'entreprise est dessaisie de sa créance (selon les termes du contrat), le compte client est crédité (et soldé) pour faire apparaître une créance sur l'organisme financier.

Les deux écritures précédentes peuvent n'en faire qu'une :

- si le progiciel comptable le permet,

- et si l'entreprise est immédiatement dessaisie de sa créance (ce qui nous paraît être le cas lorsque la vente est subordonnée à l'acceptation du dossier de crédit par l'organisme).

Selon le guide précité, la créance sur l'organisme est enregistrée dans une subdivision du compte 511 « Valeurs à l'encaissement » à savoir compte 5115 « Créances clients en cours de mobilisation ».
A notre avis, à la clôture de l'exercice, aucune provision pour frais d'encaissement (voir n° 619) ne peut être constituée sur ces créances en cours.

b. lorsque l'organisme paie le montant de sa créance, il déduit de celle-ci les frais d'encaissement. Le compte 5115 est donc crédité (et soldé) par le débit d'une part du compte de trésorerie concerné, d'autre part d'un compte de charges financières (compte 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement »).

Escomptes de règlement obtenus (côté acheteur)

2224-2

I. Sur achat de biens ou services entrant dans le coût d'acquisition ou de production d'actifs (immobilisations ou stocks) :

a. Actifs évalués selon les règles générales d'évaluation.
Selon le PCG, les escomptes de règlement sont déduits du coût d'acquisition des immobilisations et des stocks (PCG, art. 321-10, 321-15 et 321-20). En conséquence, les escomptes sont enregistrés, à notre avis, en déduction du coût des achats concernés (et non en produits financiers) que l'escompte soit obtenu immédiatement ou ultérieurement.

Fiscalement, Il en est de même. Pour plus de détails, voir n° 1166 (stocks) et 1403 (immobilisations).

b. Actifs évalués selon des règles propres.

Pour une liste des actifs concernés, voir n° 1304.

Les escomptes de règlement obtenus sont enregistrés de la même manière que les achats de biens ou services n'entrant pas dans le coût d'acquisition ou de production des actifs (voir II.).

II. Sur achat de biens ou services n'entrant pas dans le coût d'acquisition ou de production d'actifs

a. S'il s'agit d'un véritable escompte (voir n° 2224), il s'agit d'un **produit financier** à comptabiliser au compte 765 « Escomptes obtenus » (PCG, art. 447/76).

b. S'il ne s'agit pas d'un véritable escompte (voir n° 2224), que l'achat soit comptant ou à crédit, il s'agit d'un produit d'exploitation à comptabiliser au crédit du compte achat concerné.

Remarque
Achat à crédit : en outre, si l'achat est à crédit, les frais de crédit au-delà du prix comptant constituent des charges financières (compte 66181 « Intérêts des dettes commerciales »).

Frais de crédit sur créances et dettes commerciales

2224-3

Pour le vendeur, voir n° 2224-1 et pour l'acheteur, voir n° 2224-2.

Frais d'escompte

2224-4

La partie correspondant aux intérêts est enregistrée (PCG, art. 444/41) au compte 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte...) » (sans être étalés, voir n° 2108-2) et celle correspondant à un service dans le compte 6275 « Frais sur effets » (services bancaires). La distinction nous paraît pouvoir être faite globalement en fin d'exercice à l'aide du compte « Transfert de charge ».

Différences de change

2225

Elles sont, en principe, enregistrées dans les **charges** et **produits financiers** (comptes 666 « Pertes de change » et 766 « Gains de change »).
Toutefois, les différences de change peuvent être incorporées dans le coût des actifs :

- lorsque les actifs sont acquis en devises ;

Voir les comptes en devises suivants :

- immobilisations, n° 1421 ;
- créances et dettes, n° 2082 s. ;
- titres, n° 1905-2 ;
- achats, stocks et ventes, n° 2160 s.

- lorsque les actifs sont acquis grâce à des emprunts en devises, si l'entreprise a opté pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût des actifs (voir n° 1410 s.).

Section 4 Valeur probante de la comptabilité et contrôle

I. Obligations en matière de trésorerie

2230

En ce qui concerne :

- la tenue d'un livre de caisse, voir n° 663 ;
- les instruments de paiement, espèces, chèques, cartes, voir Mémento Concurrence-Consommation n° 46250 à 46680 ;
- l'ouverture obligatoire d'un compte bancaire ou postal, voir Mémento Droit commercial n° 505.

II. Contrôle interne

Sur la base des travaux de l'AMF du Coso, de l'OEC et de la CNCC (voir n° 390), nous avons effectué ci-après une synthèse des aspects les plus importants du contrôle interne sur les opérations financières et de trésorerie.

A. Compte « caisse » créditeur

2235

L'existence d'un solde de caisse créditeur constitue une **présomption d'irrégularité** de la comptabilité. En effet, d'une caisse ne peut sortir plus qu'il n'est entré. Cependant, ce solde créditeur s'explique dans certains cas, dans les entreprises de caractère personnel ou familial, par le fait qu'une distinction n'est pas toujours correctement faite entre le patrimoine de l'entreprise et le patrimoine privé de l'exploitant. Mais les conséquences peuvent en être graves sur le plan social ; une comptabilité présentant une caisse créditrice ne peut être régulière et sincère.

« Les inscriptions du livre de caisse ne reflètent pas, dans cette situation, la réalité, et ainsi les bilans se trouvent faussés ; cette situation, en l'absence même de tout détournement ou irrégularité dans les comptes sociaux, suffit à caractériser le délit de présentation de bilan fictif » (TC Cusset 17 mai 1957 cité par « Les diligences normales en matière de travail comptable », OEC).

Lorsque cette anomalie se produit, il est donc nécessaire d'en **rechercher les causes** à l'aide des **pièces justificatives,** afin de pouvoir **rectifier le solde de la caisse** ; si les causes ne peuvent en être trouvées, la comptabilité perd sa force probante.

Fiscalement, Une caisse créditrice peut conduire à rejeter la comptabilité (désormais uniquement selon une procédure contradictoire, voir n° 376) (RJF 6/90, n° 733) :

- soit lorsque le constat d'un solde créditeur s'ajoute à d'autres anomalies ou irrégularités (en dernier lieu CE 11 mars 1988, n° 50565) ;

- soit lorsque les soldes créditeurs sont importants et répétés ; mais un seul solde créditeur inexpliqué ne suffit pas à justifier le rejet de la comptabilité, de même que des soldes expliqués (en dernier lieu, CE 2 mai 1990, n° 56564).

Sur les conséquences de la perte de la force probante de la comptabilité, voir n° 376.
D'où l'importance du **contrôle interne** en la matière, voir n° 2236 s.

B. Aspects importants du contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 398.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne institué dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Objectifs du contrôle interne en matière de trésorerie

2236

Les transactions de l'entreprise impliquent dans presque tous les cas l'**utilisation de la trésorerie.** Les opérations de trésorerie sont réalisées selon une **organisation** permettant d'assurer une bonne gestion, dans le respect de la légalité, en évitant les tentations qui s'attachent aux disponibilités.
Les procédures de contrôle interne en matière de trésorerie couvrent les zones de risques suivantes :

- prévenir les difficultés de financement, maîtriser les frais financiers ;

- rentabiliser les placements ;

- parer aux engagements financiers non autorisés ou trop risqués pour l'entreprise ;

- empêcher les détournements de fonds.

Sur l'importance d'une bonne évaluation des zones de risques, voir n° 396-2.

Cadre de référence de l'AMF

2236-1

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative à la **trésorerie** (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1.7) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

a. Maîtrise des processus amont et de production comptable Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les financements et la trésorerie font l'objet de processus organisés (procédure, délégation, etc.) et de critères formalisés ;

Les processus peuvent viser à l'application des points suivants :

- le plan de trésorerie permet de suivre à échéance prévisible les disponibilités propres de la société et le cas échéant les disponibilités de ses filiales dont elle peut contractuellement disposer ;

- les encours de trésorerie et d'équivalent de trésorerie pour lesquels existent des restrictions d'emploi sur 12 mois ou plus sont identifiés et font l'objet d'un traitement comptable spécifique ;

- les opérations de trésorerie sont comptabilisées quotidiennement ;

- les comptes de banque font l'objet de rapprochements réguliers avec les données reçues des banques et sont revus périodiquement selon des modalités qui respectent le principe de séparation des fonctions. Le rapprochement est matérialisé et permet d'expliquer les écarts éventuels (voir n° 2240) ;

- l'autorisation des dépenses, l'émission du paiement et la comptabilisation sont effectuées par des personnes distinctes (voir n° 2238) ;

- les comptes d'emprunts sont régulièrement rapprochés avec les données contractuelles, les tableaux d'amortissements et les données reçues des établissements financiers ;

- les tableaux d'amortissement calculés selon la méthode du coût amorti (au taux d'intérêt effectif) sont établis au démarrage de l'emprunt (pour les comptes consolidés) ;

- les opérations de couverture font l'objet d'une documentation adéquate et les procédures mises en place permettent de s'assurer que l'option pour la comptabilité de couverture quand elle est exercée l'est dès l'origine de l'opération ;

- les garanties reçues ou données sur prêts et emprunts sont clairement identifiées et comptabilisées et/ou incluses dans les annexes aux comptes.
Enfin :

- il existe une procédure visant à identifier les instruments financiers complexes afin qu'ils soient approuvés préalablement (selon les règles édictées par la société) et qu'un traitement conforme aux normes en vigueur leur soit appliqué ;

- les autres engagements donnés ou reçus relatifs à la trésorerie et aux instruments financiers font l'objet d'un recensement permettant leur comptabilisation ou leur mention dans l'annexe.

b. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les processus peuvent viser à ce que :

- les charges et produits financiers calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif soient correctement évalués et comptabilisés ;

- la trésorerie, les emprunts en devises, ainsi que les instruments dérivés de taux d'intérêt ou de change, soient correctement évalués.

Système de prévisions

2237

Le **budget de trésorerie** (ou prévisions de trésorerie) est un outil mis en place pour connaître à l'avance les recettes et les dépenses afin :

- d'anticiper les tensions financières et de réunir les fonds suffisants pour faire face aux engagements ;

- et, en cas de situation de surplus de trésorerie, d'optimiser l'utilisation des disponibilités éventuellement inemployées et de trouver des placements représentant le meilleur rapport rendement/durée.

A posteriori, les réalisations des recettes et des dépenses réelles sont comparées aux prévisions.
Les **prévisions de recettes** comprennent les recettes :

- d'exploitation : encaissements relatifs aux ventes (compte tenu des délais de paiement et des possibilités d'escompte) et encaissements divers (subventions d'exploitation, redevances et autres produits) ;

- financières : intérêts des prêts, produits des placements ;

- exceptionnelles : cessions d'immobilisations, subventions d'investissement, indemnisations... ;

- les autres recettes (bilan) : apport des associés en capital ou compte-courant, nouvel emprunt, remboursements divers (crédit de TVA, crédit d'impôt recherche, créance de carry-back...).

Les **prévisions de dépenses** comprennent les charges :

- d'exploitation : achats (produits ou services), charges de personnel (salaires, 13e mois, primes, bonus... et charges sociales), autres taxes ;

- financières : intérêts des emprunts, intérêts sur comptes courants et agios ;

- exceptionnelles : indemnisations, remboursements d'assurances... ;

- l'impôt sur les sociétés ;

- les autres charges (bilan) : TVA à décaisser, remboursements d'emprunts, dividendes à verser.

Le budget de trésorerie synthétise les encaissements et décaissements issus des autres budgets de l'entreprise :
- budgets des ventes (prévision des encaissements clients) ;
- budget des approvisionnements ;
- budget frais généraux (prévision des règlements fournisseurs, des paiements ou remboursements d'impôts et taxes, etc.) ;
- budget des ressources humaines (prévision des paiements des salaires, des recrutements ou départs envisagés, du recours à du personnel temporaire, etc.) ;
- budget des investissements (mouvements de trésorerie liés aux cessions et acquisitions d'immobilisations).
A ces éléments s'ajoutent les données fournies par le service financier :
- emprunts et remboursement d'emprunts ;
- augmentation de capital, distribution de dividendes ;
- acquisition et cession de titres ;
- encaissement de dividendes et intérêts.

L'équilibre doit être obtenu à la fois à long terme et à court terme par une politique appropriée (augmentation de capital, emprunt, escompte, découvert, etc.).

Contrôle des fonds reçus

2238

Sur les procédures de contrôle interne mises en place en terme de facturation et de créances clients, voir n° 676 s.

L'organisation doit permettre la **séparation des tâches** suivantes :

- établissement des factures clients,

- comptabilisation des créances clients,

- ouverture du courrier : réception des encaissements,

- gestion de trésorerie pour la partie concernant les encaissements,

- enregistrements comptables des opérations de trésorerie et établissements des rapprochements bancaires.

Une procédure doit également être mise en place pour **comparer** régulièrement la **liste des encaissements** reçus, effectuée par la personne qui ouvre le courrier, **et la liste,** dressée par une autre personne, **des chèques remis en banque** et crédités sur le compte bancaire.

Il est préférable que le dépôt des encaissements (chèques, espèces) soit effectué en banque sur une base journalière. Les autres moyens de paiements, notamment les règlements reçus par **carte bancaire sur internet,** doivent être protégés par des **systèmes de sécurité,** régulièrement testés.

Les **imputations** indiquées sur les règlements clients doivent être **vérifiées avant l'enregistrement.**
Les recettes sont comptabilisées au jour le jour. **Les ventes au comptant** sont enregistrées sur des bandes de **caisses enregistreuses** ou tout autre moyen permettant un recoupement avec les paiements reçus.
Le service comptable doit être en mesure de contrôler **que tous les règlements reçus** sur la période sont **comptabilisés** et uniquement ceux de la période.

Contrôle des fonds décaissés

2239

En cette matière, il convient de respecter particulièrement les points suivants :

- l'autorisation des dépenses, l'émission du paiement et la comptabilisation sont effectuées par des personnes **distinctes** ;

- les personnes qui **préparent** les **chèques** ou virements, qui ont accès aux formulaires en blanc, n'interviennent **pas** dans la fonction **encaissement** ;

- les paiements sont validés par les personnes habilitées uniquement sur présentation de documents **justificatifs originaux.** Ces justificatifs sont ensuite marqués par l'apposition d'un tampon **« payé »** pour interdire toute réutilisation. D'une manière générale, la signature de chèques en blanc est à proscrire ;
L'utilisation d'une **machine à signer** ne dispense pas de la vérification préalable des documents justificatifs. Le nombre de chèques signés par la machine correspond au nombre de règlements approuvés.

- les procédures désignent les signataires autorisés en banque en matière de chèques, virements, engagements, ouverture et clôture de compte ;

- l'organisation en place doit permettre de **modifier** rapidement les **signataires autorisés** en cas de **départ** d'un salarié concerné ;

- l'entreprise veille à la **protection de ses moyens de paiement** ; le nombre de **chéquiers en cours d'utilisation** est **réduit,** le nombre de personnes autorisées à émettre des paiements également, l'utilisation des **cartes bleues** est strictement **encadrée** ;

- une trace des **chèques annulés** est conservée avec une explication, un suivi de la séquence des chèques est effectué ;

- l'émission et l'acceptation d'**effets à payer** doivent être indépendantes de la fonction de comptabilisation ;

- les **paiements par caisse** doivent faire l'objet de pièces justificatives ; ils doivent être restreints ;

- un **montant maximum** de caisse est défini, au-delà duquel les fonds sont remis en banque.

Rapprochements de banque - Contrôles de caisse

2240

L'entreprise vérifie une fois par mois, au minimum, que les **soldes** comptables des comptes de banque sont en **conformité avec les relevés bancaires.**

Le rapprochement est systématiquement **matérialisé** et explique les éventuels écarts en détaillant :

- les montants enregistrés comptablement mais qui ne sont pas encore passés en banque ;

- les montants décaissés ou encaissés par la banque mais non comptabilisés.

Les procédures de comptabilisation de la trésorerie ont pour objectif de réduire cette rubrique à zéro et d'aider à l'identification correcte des éléments des relevés bancaires.

Les rapprochements de banque ne sont pas effectués par des employés qui gèrent des opérations d'encaissements et de règlements, pour éviter le risque de détournement de fonds. Les rapprochements établis sont visés par un responsable qui contrôle leur exactitude et examine les opérations en suspens.

2241

Des **contrôles de caisse** périodiques permettent de s'assurer que le solde du brouillard de caisse correspond aux espèces détenues.

Protection des disponibilités contre le vol

2242

L'entreprise doit normalement s'assurer que :

- les formules de chèques à utiliser sont enfermées dans une armoire ou un coffre ;

- les espèces y sont rangées chaque jour de la même manière ;

- le montant des espèces détenues ne dépasse pas le montant assuré en cas de vol.

Instruments financiers

Voir n° 2280.

III. Contrôle externe

Contrôle des charges financières

2250

Selon le bulletin CNCC (n° 104, décembre 1996, CNP 96-52, p. 734), le commissaire aux comptes ne peut que vérifier, compte tenu de leur importance relative, la correcte traduction comptable des charges financières apparaissant sur les relevés bancaires.
En revanche, la vérification des modalités de calcul et de facturation des intérêts et des agios, convenus ou non par convention entre la société et ses banquiers, ne saurait faire partie de ses diligences.

Demandes de confirmation adressées aux banques

2260

La procédure de confirmation directe est un moyen de contrôle normalement utilisé dans une révision. Les demandes adressées aux banques sont d'une nature particulière. La CNCC et l'OEC ont fourni des schémas indicatifs. Voir n° 5044-3.

Section 5 Présentation des comptes annuels et autres informations

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Pour le **passage des comptes aux postes** en général, voir n° 6005 s.

Présentation au bilan

Prêts et emprunts participatifs

2275

Ils doivent être portés au bilan, sur une ligne particulière (C. mon. fin. art. L 313-14) :

- par l'organisme qui les consent (en immobilisations financières),
- par l'entreprise qui les reçoit (en dettes financières).

Une telle ligne n'est pas prévue dans les modèles de bilan du PCG.

En outre ils doivent être mentionnés dans l'annexe (C. mon. fin. art. L 313-14 complété par la loi n° 2005-882 du 2 août 2005).

Sur la **liasse fiscale,** leur montant est à donner en renvoi dans le bilan.

Principe de non-compensation

2276

Aucune compensation ne peut être effectuée :

I. entre les **comptes bancaires à solde débiteur** et les comptes à **solde créditeur** (concours bancaires courants) (PCG, art. 445/51). Ainsi, pour la présentation au bilan uniquement, les comptes 512 à 518 à solde créditeur (découverts) sont ajoutés aux concours bancaires courants (compte 519) à la ligne : « Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit » ;

En cas de « fusion de comptes » situés dans une même banque, la compensation nous paraît possible. Sur la compensation du compte courant avec le compte reflet (ou miroir) en cas de gestion centralisée de trésorerie, voir n° 2113.

Exemple

Exemple La balance du 31/12 fait apparaître les soldes suivants :

Banque A :

Solde agence X débiteur	150 000
Solde agence Y créditeur	50 000
Solde agence Z créditeur	30 000
Solde banque A débiteur	70 000

Banque B :

Solde créditeur	75 000

Banque C :

Solde compte normal créditeur	25 000
Solde compte bloqué débiteur	120 000

Les comptes situés dans la banque A ont fait l'objet d'une convention de fusion de comptes. Le **bilan** comprend :

- à l'actif dans les disponibilités : 190 000 (C bloqué et A)
- au passif, ligne « Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit » : 100 000 (C normal et B).

II. entre les **gains latents** et les **pertes latentes de conversion.**

Passage des comptes financiers aux rubriques correspondantes du bilan

2277

Il varie selon le système utilisé :

a. Système de base Voir actif n° 6005-1 (prêts, autres immobilisations financières, autres créances, disponibilités, primes de remboursement, écarts de conversion) et passif n° 6005-2 (dettes, écarts de conversion).

b. Système développé Les rubriques sont identiques à celles du système de base, sous réserve de l'éclatement des « Autres créances » et des « Autres dettes » entre « exploitation » et « divers » (voir n° 6009).

c. Système abrégé Les rubriques sont les mêmes que dans le système de base, sauf les écarts de conversion. Voir n° 6007.

Cas particulier des marchandises vendues avec clause de réserve de propriété

2278

Les créances correspondant aux cessions avec clause de réserve de propriété doivent faire l'objet d'une mention séparée associée à la rubrique concernée : « dont avec clause de réserve de propriété » (loi du 12 mai 1980, art. 3).

A notre avis ces informations peuvent figurer dans l'annexe (voir n° 1585-4).

B. Annexe (développements particuliers)

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.

Informations concernant les opérations financières développées dans d'autres chapitres

Information en matière d'engagements financiers Voir n° 2709 s.
Information en matière d'obligations convertibles, échangeables et titres similaires (émis par la société) Voir n° 3680-18. Si obligations à prime Voir n° 2131-2.
Information sur les postes concernant les entreprises liées. Voir n° 2010.

Information concernant les transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés

Remarque
Evolution attendue : le futur règlement de l'ANC sur les instruments financiers (voir n° 5875) devrait prévoir de nouvelles informations sur les instruments de couverture.

2279

Le PCG (art. 531-2/22) rend obligatoires les informations sur **l'ensemble des transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés,** dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives.
Pour chaque catégorie d'instruments dérivés, doivent être indiquées :

- la juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles techniques d'évaluation généralement admis ;

- les indications sur le volume et la nature des instruments.

Informations concernant les risques de marché (taux, change, actions)

2280

(Sociétés cotées : annexe et rapport de gestion) Ces informations ont fait l'objet d'une **recommandation** relative à l'information à donner dans l'annexe et le rapport de gestion par les sociétés cotées sur leur degré d'exposition aux risques de marché (taux, change, actions) résumée ci-après (Rec. COB n° 89-01, Bull. n° 221, janvier 1989, p. 3 s.).

Sur l'information à fournir dans les comptes consolidés en règles françaises, voir Mémento Comptes consolidés n° 7510 s.

Lien entre une rédaction détaillée dans l'annexe et le contrôle interne des opérations

Ce processus d'information, loin d'être une contrainte pour les entreprises, peut, au contraire, leur permettre d'apprécier correctement les risques pris et éviter les mauvaises surprises.

En effet, la description, et corrélativement la formalisation des stratégies, constituent, à notre avis (en ce sens également Rapport COB 1995, p. 55), le premier **point de contrôle interne** (voir n° 2236 s.) en matière d'instruments financiers, avant même la fixation de limites ou la mise en place d'un « reporting » adéquat. L'exercice de rédaction (pour l'annexe) traduit en lui-même une prise de conscience et joue le rôle de « révélateur » à l'attention d'une direction générale ou d'un conseil d'administration trop souvent enclins à se reposer, dans ce domaine, sur les compétences de leur direction financière. Corrélativement, c'est l'occasion pour les directions financières et leurs trésoriers de pouvoir aborder certains points fondamentaux quant à la politique de risques menée par la société, sur lesquels ils souhaiteraient bien souvent voir leur direction s'impliquer davantage.
D'où la nécessité, pour la direction générale ou son conseil, de bien « mettre à plat » les différentes stratégies répertoriées en analysant dans le détail les conditions d'utilisation des instruments correspondants, l'objectif étant de définir précisément les limites de ce qui est acceptable... et de ce qui ne l'est pas.

A cet égard, l'obligation pour les présidents du conseil d'administration (ou de surveillance) des SA et des SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations inscrits sur un marché réglementé de rendre compte des procédures de contrôle interne renforce la pertinence de la recommandation précitée de l'AMF. Voir n° 3699 s.

Pour une illustration, à partir d'un exemple simple : la couverture de matières premières par un achat à terme de devises, voir BCF 5/96, p. 25.

Sociétés cotées concernées et contenu de l'information

2280-1

L'AMF (Rec. COB précitée) ne se limite pas aux seuls risques liés à l'intervention des sociétés sur les nouveaux instruments financiers, mais fait référence à la **notion** plus **générale de risque de marché,** notion couvrant l'ensemble des risques relatifs à la variation des taux d'intérêt, de change et de cours des actions.
Face à chacun de ces risques, la recommandation demande aux sociétés d'évaluer leur propre **degré d'exposition,** en retenant une **approche globale.** Cette approche consiste à intégrer toutes les données du bilan et du hors bilan sans chercher à isoler arbitrairement les opérations sur les nouveaux instruments financiers de l'ensemble de l'activité de l'entreprise. Elle prend en compte :

a. les instruments financiers classiques apparaissant dans le bilan (tels que les emprunts obligataires ou les autres emprunts, les obligations, prêts et avances divers, pour le risque de taux, et les créances et dettes en devises pour le risque de change) ;

b. et **les instruments financiers dérivés** traduits au bilan ou en hors bilan (Matif, autres contrats à terme de taux, FRA, swaps, options).

Il apparaît nécessaire - face au phénomène de **« désubstantialisation » des bilans** - de fournir en annexe des informations aussi détaillées sur les engagements hors bilan que celles données sur les éléments de bilan.

Le degré d'exposition au risque doit être analysé de manière différente selon la nature du marché :

- par **échéance** pour le risque de taux,

- par **devise** pour le risque de change,

- par **place boursière** pour le risque de variation des cours de bourse.

La recommandation précitée estime que les sociétés ont trois manières différentes de répondre à l'attente des lecteurs dans ce domaine, en donnant :

- soit un **indicateur de sensibilité** (voir ci-après informations à donner dans le rapport de gestion), à condition qu'il soit accompagné en annexe, du montant des engagements relatifs aux nouveaux instruments financiers (indication des volumes traités),

- soit un **état des positions** reprenant l'ensemble des éléments de bilan et de hors bilan soumis au même risque de marché,

- soit enfin le montant de leur **position résiduelle** (cas des sociétés n'intervenant pas de façon significative sur les marchés).

Quelle information donner dans le rapport de gestion ?

2280-2

Elle varie selon les interventions des sociétés :

I. Sociétés intervenant de façon significative sur les marchés
La recommandation ne donne aucune définition ni précision sur la notion d'« intervention significative ». Ces sociétés doivent fournir des précisions sur les trois points suivants :

- leur **« stratégie financière »,** en indiquant les motivations qui les ont conduites à intervenir sur tel ou tel marché et avec tel type d'instrument ;

- les **procédures de fixation et de contrôle des limites** d'exposition aux risques ;

- la sensibilité de l'entreprise aux risques de marché, en précisant les modalités et les hypothèses de calcul des **indicateurs (de sensibilité)** retenus.

A cet égard, l'AMF (Bull. COB n° 283, septembre 1991, p. 21) précise que la stratégie de l'entreprise dans la couverture de ses risques et l'utilisation des produits dérivés, information d'ordre plus pratique que technique, doit figurer en bonne place dans le rapport de gestion, le silence en la matière pouvant être interprété comme l'absence d'exposition au risque de marché ou l'absence de couverture de risques existants.
En outre, elle a relevé (Rapport COB 1994, p. 156 s.) que le rapport de gestion des sociétés présente fréquemment des **lacunes** dans l'application de la recommandation n° 89-01 de l'AMF, notamment :

- les limites d'intervention ne sont pas souvent mentionnées,

- les motivations selon les instruments utilisés et les marchés d'intervention sont peu développées ;

- les indicateurs de sensibilité par risque ne sont généralement indiqués que par les établissements de crédit.

Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne des SA et des SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.

II. Autres sociétés
(n'intervenant **pas de façon significative** sur les marchés) Aucune information n'est requise dans le rapport de gestion.

Quelle information fournir dans l'annexe ?

Sociétés intervenant de façon significative sur les marchés

2280-3

Les informations suivantes doivent être indiquées :

I. Méthodes comptables retenues
Ces méthodes doivent être précisées par type d'instruments et selon le marché d'intervention.

Remarque
Rubrique spécifique : le rapport Bouton (publié par le Medef en septembre 2002) préconise de **regrouper** l'information sur les **risques de marché** (taux, change, actions, crédit, matières premières) dans une rubrique spécifique de l'annexe.

Selon l'AMF (Rapport COB 1994, p. 156 s.), les méthodes comptables, parfois décrites d'une manière trop succincte, sont néanmoins mentionnées par la plupart des sociétés.

II. Etat des positions à la date de clôture
Les sociétés doivent indiquer le montant de leurs positions en cours à la date de clôture, ventilé par type de risques.

Remarque
Sensibilité des résultats aux risques : en cas d'exposition significative aux risques de taux d'intérêt, de change et de variation des cours des matières premières, le rapport Bouton préconise de **publier des indicateurs** de sensibilité des résultats à ces risques en précisant les modalités et les hypothèses de calcul des indicateurs retenus.

L'AMF a rappelé (Bull. COB n° 283, septembre 1994, p. 21) que l'exposition des risques de marché des entreprises fait clairement partie des informations d'importance significative des annexes certifiées par les commissaires aux comptes.
A cet égard, l'AMF précise (Rapport COB 1994, p. 156 s.) que l'information relative aux positions résiduelles d'exposition aux risques, bien qu'en voie d'amélioration, demeure encore insuffisante. En effet, une majorité de sociétés se contente encore de fournir une information trop globale et donc peu exploitable par le lecteur. Le taux de couverture de l'endettement est également trop rarement donné.
En outre, compte tenu des difficultés que peuvent rencontrer certaines entreprises du fait de la baisse des marchés financiers entraînant une dégradation sensible de leurs ratios financiers, l'AMF (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 24 s.) recommande la **publication des informations nécessaires permettant d'apprécier le risque d'exigibilité des dettes financières.** La description des dettes financières devra donc être accompagnée de toute précision utile en matière de clause de défaut, généralement appelée « covenant » ou « trigger event » (c'est-à-dire l'événement susceptible de déclencher les clauses de défaut). Un rappel devra également figurer dans la rubrique relative à l'exposition au risque des taux.

Remarque
Précision de l'information : dans ses recommandations pour l'élaboration des documents de référence (voir n° 3701-3), l'AMF précise que, compte tenu du développement des opérations sur dérivés de crédit, les sociétés concernées (établissements de crédit, compagnies d'assurances et sociétés de réassurance essentiellement) doivent délivrer une **information plus précise,** notamment sur le positionnement de l'émetteur sur ce type de marché et la stratégie qu'il développe sur ce type d'opérations.

La recommandation propose à titre d'exemple une **série de trois tableaux** (voir modèles **ci-après**) permettant d'analyser les positions des sociétés face aux trois types de risques (taux, change, actions).

Ces tableaux sont destinés, si les sociétés le souhaitent, à figurer en annexe des comptes annuels, contrairement aux tableaux présentés dans les textes précédents, dont la vocation était à usage interne seulement. Ils proposent un classement des instruments selon leur nature (ferme ou conditionnelle) et leur enregistrement comptable (actifs, passifs, hors bilan).
L'AMF précise par ailleurs qu'il est important d'adjoindre des commentaires permettant au lecteur d'apprécier le degré d'exposition réel de l'entreprise face aux différents risques.

III. Incidence sur les résultats
Cette information doit permettre au lecteur d'effectuer une synthèse rapide des différents éléments ayant un impact sur le résultat de l'exercice (dépréciation, provision pour risques, pertes ou gains dénoués ou latents, compensations effectuées).

Selon l'AMF (Rapport COB 1994, p. 156 s.), il n'est pas normal que les incidences sur le résultat des interventions sur les marchés (taux d'intérêt, change, actions) ne soient pas indiquées dans la majorité des annexes.

Tableau 1 : ETAT DES POSITIONS DE LA SOCIETE FACE AU RISQUE DE TAUX D'INTERET

RISQUE DE TAUX	moins de 6 mois	6 mois à 1 an	1 à 5 ans	plus de 5 ans	TOTAL
BILAN Actifs financiers [1]					
Passifs financiers [2]					
HORS-BILAN [3]					
DIFFERENTIEL					
POSITIONS CONDITIONNELLES [4]					

Tableau 1 : ETAT DES POSITIONS DE LA SOCIETE FACE AU RISQUE DE TAUX D'INTERET					
RISQUE DE TAUX	**moins de 6 mois**	**6 mois à 1 an**	**1 à 5 ans**	**plus de 5 ans**	**TOTAL**

(1) Obligations, bons du Trésor, autres titres de créances négociables, prêts et avances, actifs divers...
(2) Dépôts, titres de créances négociables, emprunts obligataires, autres emprunts et dettes, passifs divers...
(3) Titres avec faculté de rachat (à réméré), Matif (contrat notionnel, bon du Trésor, Euribor), autres contrats à terme de taux, FRA, contrats d'échange de taux d'intérêt, autres engagements hors-bilan...
(4) Options, caps, floors, collars, engagements futurs (prêts, emprunts, commandes...), renégociations...

Tableau 2 : ETAT DES POSITIONS DE LA SOCIETE FACE AU RISQUE DE CHANGE					
RISQUE DE CHANGE	**MONNAIES**				**TOTAL**
	USD	**JPY**	**...**	**...**	
BILAN Actifs financiers [1]					
Passifs financiers [2]					
HORS-BILAN [3]					
DIFFERENTIEL					
POSITIONS CONDITIONNELLES [4]					

(1) Immobilisations corporelles, financières, créances d'exploitation, valeurs mobilières de placement, crédits clientèle, liquidités...
(2) Dettes financières, dettes d'exploitation, dépôts clientèle, autres...
(3) Change à terme, contrats d'échange de devises, contrats à terme sur devises, autres engagements...
(4) Options sur devises, cautions en devises, engagements futurs (investissements...)...

Tableau 3 : ETAT DES POSITIONS DE LA SOCIETE FACE AU RISQUE SUR ACTIONS				
RISQUE ACTIONS	**France**	**USA**	**...**	**TOTAL**
ACTIONS [1] par places boursières				
HORS-BILAN [2]				
DIFFERENTIEL				

Tableau 3 : ETAT DES POSITIONS DE LA SOCIETE FACE AU RISQUE SUR ACTIONS				
RISQUE ACTIONS	**France**	**USA**	**...**	**TOTAL**
POSITIONS CONDITIONNELLES [3]				
(1) Actions ou autres valeurs mobilières donnant accès directement ou indirectement au capital. (2) Contrats à terme OMF ou CAC, autres contrats à terme sur indices boursiers, autres engagements... (3) Monep, options OMF ou CAC, autres contrats, engagements futurs (acquisitions...)...				

Autres sociétés (n'intervenant pas de façon significative sur les marchés)

2280-4

Pour ces sociétés les informations à fournir en annexe sont beaucoup plus succinctes. Il s'agit :

- des méthodes comptables retenues si la société utilise des nouveaux instruments financiers,
- des éléments de bilan ou de hors-bilan qui engendrent un risque de marché (taux, change, actions),
- ou des positions résiduelles de la société vis-à-vis de ces risques.

Ecarts de conversion sur dettes et créances libellées en monnaies étrangères

En ce qui concerne l'information à fournir sur les **risques de change,** voir n° 2280 s.

2285

Le Code de commerce (art. R 123-196) et le PCG (art. 531-2/14) prescrivent, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir en annexe des informations sur la nature, le montant et le traitement comptable des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments exprimés en monnaie étrangère.

Lorsque l'entreprise a utilisé des exceptions prévues par le PCG, elle doit en justifier le bien-fondé dans la partie « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe, voir n° 3679.

A titre indicatif, voir tableau (établi par nos soins) proposé ci-après. Il ne concerne que les entreprises qui effectuent de nombreuses opérations en devises.
A défaut, l'information doit être plus succincte.

POSTES CONCERNES	Ecart Actif				Ecart Passif
	Total	**Compensé par couverture de change** [3]	**Provision pour risques**	**Net** [2]	**Total**

		Ecart passif	Engagement	Autres [(1)]			
Acomptes sur immobilisations							
Prêts							
Autres créances immobilisées							
Créances d'exploitation							
Créances diverses							
Dettes financières							
Dettes d'exploitation							
Dettes sur immobilisations							
Total							
(1) Immobilisations financières, valeurs mobilières de placement, couverture de fait (succursales à l'étranger). (2) Si le montant n'est pas égal à zéro, fournir des explications sur les pertes latentes différées. (3) Faire référence aux 5 exceptions du PCG (voir n° 2083).							

Remarque
Ordre de grandeur : les montants peuvent être fournis en milliers ou en millions le cas échéant.

Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice

2287

Le Code de commerce (art. R 123-196) prescrit, si l'information est significative, de fournir en annexe le classement des créances et dettes selon la **durée restant à courir** jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part, les créances à un an au plus et à plus d'un an, et, d'autre part, les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

Selon l'AMF (Rapport COB annuel 1985, p. 52, à propos du contenu des notes d'information), l'échéancier des emprunts constitue **un des extraits les plus significatifs de l'annexe.**

Remarques terminologiques :
1. « Durée restant à courir » : il s'agit de la durée restant à courir à la date du bilan et non de la durée originelle de la créance ou de la dette.
Toutefois, dans certaines situations, il y a lieu, à notre avis, de ne pas se limiter au seul critère de la durée pour apprécier le classement ; ainsi, par exemple :
• en cas de financement à court terme (papier commercial et concours bancaire) octroyé pour plusieurs années mais renouvelable chaque année, **l'intention de renouveler** (à mentionner clairement dans l'annexe) nous paraît être un motif suffisant pour permettre un classement dans les échéances à long terme ;
• en cas de financements octroyés sur une période pluriannuelle mais **utilisables au gré de l'emprunteur** qui va souscrire des crédits au moyen de billets remboursables à court terme, il faut distinguer deux situations (Bull. CNCC n° 129, mars 2003, EC 2002-89, p. 178) :

- soit la banque s'engage pour l'intégralité du financement pendant toute la période du crédit,

- soit la banque s'engage sur un montant dégressif qui deviendra nul au terme de la période pluriannuelle. Dans le premier cas, les billets mobilisés doivent être classés dans l'annexe aux comptes annuels conformément à la date d'échéance globale du financement soit avec les dettes à plus d'un an, à l'exception de la dernière année du financement. Dans le deuxième cas, le montant des dettes devra être ventilé selon l'échéancier dégressif prévu.

2. « Créances et dettes » : ce terme nous semble devoir être interprété comme pour les entreprises liées (voir n° 2010). Toutefois les avances et acomptes reçus ou versés ne sont pas visés, ceux-ci ayant déjà été encaissés ou décaissés, d'où leur absence sur le tableau n° 2057 de la liasse fiscale.
La différence de durée retenue pour les créances et les dettes, qui provient de la 4[e] directive, ne peut s'expliquer que par un souci de prudence (mieux connaître les dettes en détail).

Cas pratiques :

I. Charges et produits constatés d'avance
Le Code de commerce ne prévoit pas le détail des échéances pour les charges et produits constatés d'avance ; à notre avis, il ne peut s'agir que de la date à laquelle ils viendront augmenter ou réduire le résultat comptable. La liasse fiscale (tableau n° 2057) les fait apparaître sur le tableau des échéances des créances et des dettes.

II. Emprunts à moyen terme assortis de covenants
(voir n° 2140-2) :

1. **Tant que les covenants sont respectés,** le classement de l'emprunt doit être fait selon les échéances prévues au contrat.

2. En revanche, **si les covenants ne sont plus respectés à la clôture,** l'emprunt devient immédiatement exigible :

a. en l'absence de renégociation de l'emprunt entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, l'emprunt devenant immédiatement exigible, il doit donc être reclassé en totalité à court terme, peu importe que le droit donné aux banques d'exiger le remboursement immédiat de la dette ait été exercé ou que la déchéance du terme de la dette ait été notifiée par les banques à la société à la date de clôture (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, EC 2009-45, p. 231 s. et Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, EC 2011-22, p. 617).

Ce reclassement doit être effectué à la fois dans la note de renvoi au bas du bilan et dans l'état des créances et des dettes figurant dans l'annexe. En outre, si le montant de la dette est significatif, y compris sur la liquidité de l'entreprise, une information est également à fournir en annexe ainsi que dans le rapport de gestion (Bull. CNCC précités) :

- la nature des clauses contractuelles susceptibles d'entraîner un remboursement anticipé du prêt consenti par les banques (non-respect des ratios financiers, ...) ;

- le fait que l'une de ces clauses se soit produite à la date de clôture de l'exercice ;

- les conséquences sur la présentation de la dette financière dans les comptes ;

- au titre des événements postérieurs à la clôture de l'exercice, une information indiquant que la banque n'a pas, le cas échéant, demandé le remboursement et la déchéance du terme des financements.

b. si un accord avec l'établissement bancaire est trouvé entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, la CNCC confirme (Bull. précité) que la renégociation de la dette entre la clôture et l'arrêté des comptes constitue un événement post-clôture sans lien direct et prépondérant avec la situation existant à la clôture de l'exercice. En conséquence :

- la dette est reclassée en dette à moins d'un an, comme en l'absence de négociation (voir ci-avant) ;

- une information doit en outre être fournie en annexe et dans le rapport de gestion sur l'accord formalisé postérieurement à la clôture de l'exercice (PCG, art. 531-2/4) ;

Cette solution présente néanmoins l'inconvénient de fournir deux informations contradictoires en annexe :

- d'une part, une information sur le caractère immédiatement exigible de la dette (dans l'état des créances et des dettes) ;

- d'autre part, une information au titre des événements post-clôture indiquant que la dette a fait l'objet d'une renégociation et qu'elle n'est donc plus exigible immédiatement.

Aussi, afin d'éviter toute incohérence dans l'annexe, il est possible, à notre avis, de regrouper les informations, c'est-à-dire de présenter la dette selon les échéances qui ont été négociées avec l'établissement bancaire après la clôture, en précisant que la dette était effectivement exigible à la clôture mais qu'une renégociation est intervenue avant l'arrêté des comptes.

Pour présenter cette information, l'entreprise peut indiquer à chaque poste les différentes échéances. Elle peut aussi choisir de les regrouper dans un tableau ; il en existe trois modèles :

- tableau du PCG, art. 532-4,

- tableau n° 2057 de la liasse fiscale,

- tableau modèle du Balo (accepté par l'AMF) présenté au n° 2287-2. Sur l'opportunité d'utiliser ce modèle, voir n° 368-3.

En pratique, nous suggérons par simplification :

- aux entreprises non cotées, d'utiliser le tableau n° 2057, voir n° 2287-1,

- aux entreprises cotées, d'utiliser le modèle du Balo, voir n° 2287-2.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 2130 et 2135.

Ventilations pour la déclaration fiscale (tableau n° 2057)

2287-1

Le montant à indiquer ne correspond pas, pour toutes les lignes, au total figurant au bilan.

a. Lignes dont le montant brut correspond au total figurant au bilan Il s'agit des lignes suivantes : « Créances rattachées à des participations », « Prêts », « Autres créances », « Charges constatées d'avance », « Emprunts obligataires convertibles », « Autres emprunts obligataires », « Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit », « Dettes fournisseurs et comptes rattachés », « Dettes sur immobilisations et comptes rattachés », « Autres dettes », et « Produits constatés d'avance ».

Le passage des comptes aux postes est explicité aux n° 6005-1 et 6005-2.

b. Lignes dont le montant ne correspond pas au total figurant au bilan Sont indiqués ci-après les lignes concernées ainsi que les comptes dont le solde forme le total du montant de chaque ligne.

1. Actif :

- Clients douteux ou litigieux : 416.

- Autres créances clients : 411 - 413 - 417 - 418.

- Personnel et comptes rattachés : 425 - 4287.

- Sécurité sociale et autres organismes sociaux : 4387.

- Etat, Impôt sur les bénéfices : 444 D.

- Etat, TVA : 4456 - 44581 - 44582 - 44583 - 44586.

- Etat, autres impôts, taxes et versements assimilés : 4487 - 447 D.

- Etat, divers : 441 - 443 D.

- Groupe et associés : 451 D - 455 D - 456 D - 458 D.

- Débiteurs divers : 4096 - 4097 - 4098 - 462 - 465 - 467 D - 4687 - 478 D.

2. Passif :

- Personnel et comptes rattachés : 421 - 422 - 424 - 427 - 4282 - 4284 - 4286.

- Sécurité sociale et autres organismes sociaux : 43 (sauf 4387).

- Etat, Impôt sur les bénéfices : 444 C.

- Etat, TVA : 4452 - 4455 - 4457 - 44584 - 44587.

- Etat, obligations cautionnées : 446.
- Etat, autres impôts, taxes et assimilés : 442 - 443 C - 447 - 4486.
- Groupe et associés : 45 C.

Etat des échéances des créances et des dettes (Modèle du Balo)

2287-2

RUBRIQUES et POSTES	MONTANT brut (1)	ECHEANCE	
		à 1 an au +	à + d'1 an (6)
Créances			
Créances de l'actif immobilisé :			
Créances rattachées à des participations			
Prêts (2)			
Autres			
Créances de l'actif circulant :			
Créances clients et comptes rattachés			
Autres			
Capital souscrit - appelé, non versé			
Charges constatées d'avance			
Dettes			
Emprunts obligataires convertibles (3)			

RUBRIQUES et POSTES	MONTANT brut [1]	ECHEANCE	
		à 1 an au +	à + d'1 an [6]
Autres emprunts obligataires [3]			
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit [4]			
Emprunts et dettes financières divers			
Dettes fournisseurs et comptes rattachés			
Dettes fiscales et sociales			
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés			
Autres dettes [5]			
Produits constatés d'avance			

(1) Le montant à indiquer ici correspond à celui de la **ligne du bilan.** Le passage des comptes aux postes est explicité aux n° 6005-1 et 6005-2.
(2) Prêts accordés en cours d'exercice ; récupérés en cours d'exercice
(3) Emprunts souscrits en cours d'exercice ; remboursés en cours d'exercice
(4) Dont à deux ans au maximum à l'origine ; à plus de 2 ans à l'origine
(5) Dont envers les associés (indication du poste concerné).
(6) Les dettes dont l'échéance est à + de 5 ans sont inscrites dans cette colonne : leur montant est respectivement de pour les postes.

Information concernant les avances et les crédits alloués aux dirigeants

2288

Le Code de commerce (art. R 123-197-8°) prescrit, si l'information est significative, de fournir en annexe des informations sur les avances et crédits alloués aux dirigeants sociaux avec indication des **conditions consenties** et des **remboursements effectués pendant l'exercice.** Le PCG (art. 531-3) ajoute comme information à fournir, si elle est significative, le montant des engagements pris pour le compte des dirigeants sociaux.

Remarques
1. Les **« dirigeants sociaux »** sont, selon le PCG (art. 531-3), les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance. Ainsi, sont concernés, pour les SA, le président du Conseil d'administration ou du directoire, les directeurs généraux

(unique et délégués) ainsi que, dans ce cas précis, les administrateurs personnes physiques ou morales (et leurs représentants permanents) et les membres, le cas échéant, du conseil de surveillance, pour les SARL et les SNC, les gérants (associés ou non) et pour les GIE, les administrateurs. A notre avis, sont également concernés les liquidateurs si la société est dissoute et en cours de liquidation.
2. Des **interdictions** peuvent s'attacher à certaines de ces opérations (voir n° 2202). **Dans le cas où la réglementation n'aurait pas été respectée,** il conviendrait cependant à notre avis de **donner** les **informations** correspondantes.
3. Sont à mentionner (pour les principales formes de sociétés commerciales, sous réserve de la remarque **2.** ci-avant) les avances et crédits alloués :

- aux gérants dans les SNC,

- aux administrateurs personnes morales dans la SA.

Si ces personnes morales détiennent plus de 50 % de la société, ces montants sont, par ailleurs, également compris dans les informations concernant les entreprises liées, mais globalement dans le poste « Autres créances » (où figurent, le cas échéant, d'autres entreprises liées).

Information sur les créances et dettes représentées par des effets de commerce

2289

Le Code de commerce (art. R 123-181) prescrit d'indiquer les **postes du bilan** concernés également par un **élément** d'actif ou de passif **imputé à un autre poste.**

Cette information obligatoire n'est en fait, selon la recommandation du CNC (voir n° 368-2), à fournir que si les montants sont significatifs.

Le PCG (art. 531-2/1) précise (outre les entreprises liées, voir n° 2010) que les **postes** dont les montants doivent être mentionnés sont les **dettes et créances représentées par les effets de commerce** (y compris billets de fonds). L'information nous paraît donc devoir être limitée aux postes qui **incluent des comptes d'effets,** c'est-à-dire :

- Prêts : compte 2745 « Billets de fonds »,

- Créances clients et Comptes rattachés : compte 413 « Clients - Effets à recevoir »,

- Disponibilités : compte 5113 « Effets à encaissement », et compte 5114 « Effets à l'escompte »,

- Dettes fournisseurs et Comptes rattachés : compte 403 « Fournisseurs - Effets à payer »,

- Dettes sur immobilisations et comptes rattachés : compte 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer ».

Le tableau suivant (établi par nos soins) nous paraît pouvoir - si nécessaire - être présenté :

Effets de commerce	Montant en millions €
Immobilisations financières - Prêts	
Créances - Créances clients et Comptes rattachés	
Disponibilités	
Dettes fournisseurs et Comptes rattachés	
Dettes fiscales et sociales	
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés	

Effets de commerce	Montant en millions €
Total	

II. Autres informations comptables et financières

2290

Emission d'emprunt (sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé). Les nouvelles émissions d'emprunt et, le cas échéant, les garanties dont elles sont assorties constituent une **information réglementée** que les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé doivent publier sans délai (Régl. gén. AMF, art. 223-21).

Sur les modalités de diffusion des informations réglementées, voir n° 5061-2 s.

Sur l'ensemble des publications à effectuer à l'occasion d'opérations financières (émissions de valeurs mobilières, OPA, OPE, introduction en bourse, etc.), voir n° 5080 s., et pour les titres de créances négociables, voir n° 5053 s.

Section 6 Compléments pratiques

Sont présentés successivement :

- **Pouvoir d'achat du franc** (de 1909 à 2002) exprimé en euros, n° 2292-1.
- **Pouvoir d'achat de l'euro** exprimé en euros, n° 2292-2.
- **Evolution des principales devises** par rapport à l'euro, n° 2293-1.
- **Taux monétaires et financiers** (sigles), n° 2294-1 s.

Pouvoir d'achat en 2011 du franc (de 1911 à 2002) exprimé en euros

2292-1

Année	2011 (1) (en euros) (2)	Année	2011 (en euros) (2)	Année	2011 (en euros) (2)
		1941	0,32865	1972	0,91843
1911	3,24267	1942	0,27326	1973	0,84094

Année	2011 [1] (en euros) [2]	Année	2011 (en euros) [2]	Année	2011 (en euros) [2]
1912	3,24267	1943	0,22009	1974	0,73944
1913	3,24267	1944	0,18015	1975	0,66159
1914	3,24267	1945	0,12130	1976	0,60355
1915	2,70223	1946	0,07948	1977	0,55185
1916	2,43200	1947	0,05327	1978	0,50598
1917	2,02667	1948	0,03357	1979	0,45684
1918	1,56903	1949	0,02966	1980	0,40232
1919	1,28000	1950	0,02696	1981	0,35475
1920	0,91774	1951	0,02320	1982	0,31727
1921	1,05739	1952	0,02072	1983	0,28942
1922	1,08089	1953	0,02108	1984	0,26946
1923	0,99265	1954	0,02099	1985	0,25462
1924	0,86857	1955	0,02080	1986	0,24802
1925	0,81067	1956	0,01996	1987	0,24046
1926	0,61570	1957	0,01937	1988	0,23416
1927	0,59317	1958	0,01684	1989	0,22600
1928	0,59317	1959	0,01586	1990	0,21864
1929	0,55908	1960 [3]	1,53052	1991	0,21185
1930	0,55273	1961	1,48157	1992	0,20694
1931	0,57905	1962	1,41354	1993	0,20273
1932	0,63169	1963	1,34886	1994	0,19940
1933	0,65730	1964	1,30402	1995	0,19601
1934	0,68507	1965	1,27230	1996	0,19222
1935	0,74831	1966	1,23892	1997	0,18989

Année	2011 (1) (en euros) (2)	Année	2011 (en euros) (2)	Année	2011 (en euros) (2)
1936	0,69486	1967	1,20605	1998	0,18858
1937	0,55273	1968	1,15398	1999	0,18764
1938	0,48640	1969	1,08402	2000	0,18452
1939	0,45458	1970	1,03029	2001	0,18150
1940	0,36603	1971	0,97495	2002	0,15245

(1) Pouvoir d'achat en 2011 d'un montant en francs, reçu de 1911 à 2002, exprimé en euros.
(2) Outre l'inflation, le coefficient tient compte du taux de conversion 1 € = 6,55957 F.
(3) Passage des anciens francs aux nouveaux francs.
Source : Insee

Exemple

Exemple : 100 000 F de 1999 équivalent en 2011 à 100 000 × 0,18764 = 18 764 €.

Pouvoir d'achat de l'euro en 2011

2292-2

1 € en...	vaut en euro en 2005	vaut en euro en 2006	vaut en euro en 2007	vaut en euro en 2008	vaut en euro en 2009	vaut en euro en 2010	vaut en euro en 2011
2002	1,061	1,079	1,095	1,126	1,127	1,144	1,168
2003	1,040	1,057	1,073	1,103	1,104	1,121	1,144
2004	1,018	1,035	1,050	1,080	1,081	1,097	1,120
2005	1	1,016	1,031	1,060	1,061	1,078	1,101
2006	0,984	1	1,015	1,043	1,044	1,060	1,083
2007	0,969	0,985	1	1,028	1,029	1,045	1,067
2008	0,943	0,958	0,973	1	1,001	1,016	1,038
2009	0,943	0,958	0,972	0,999	1	1,015	1,037

1 € en...	vaut en euro en 2005	vaut en euro en 2006	vaut en euro en 2007	vaut en euro en 2008	vaut en euro en 2009	vaut en euro en 2010	vaut en euro en 2011
2010	0,928	0,943	0,957	0,984	0,985	1	1,021
2011	0,908	0,923	0,937	0,963	0,964	0,979	1
Source : Insee.							

Exemple

Exemples1 000 € de 2011 équivalent en pouvoir d'achat à 963 € de 2008.
1 000 € de 2002 équivalent en pouvoir d'achat à 1 168 € de 2011.

Conversion des monnaies

Evolution des principales devises par rapport à l'euro (1)

2293-1

Pays et nom de la devise	décembre 2011 1 euro =	décembre 2010 1 euro =	décembre 2009 1 euro =	décembre 2008 1 euro =	décembre 2007 1 euro =	décembre 2006 1 euro =	décembre 2005 1 euro =
Canada (Dollar canadien)	1,3215	1,3322	1,5128	1,6998	1,4449	1,5281	1,3725
Danemark (Couronne danoise)	7,4342	7,4535	7,4418	7,4506	7,4583	7,456	7,4605
Etats-Unis (Dollar)	1,2939	1,3362	1,4406	1,3917	1,4721	1,317	1,1797
Grande-Bretagne (Livre sterling)	0,8353	0,86075	0,8881	0,9525	0,73335	0,6715	0,6853
Japon (Yen)	100,2	108,65	133,16	126,14	164,93	156,93	138,9
Norvège (Couronne norvégienne)	7,754	7,8	8,3000	9,75	7,958	8,238	7,985
Suède (Couronne suédoise)	8,912	8,9655	10,2520	10,87	9,4415	9,0404	9,3885
Suisse (Franc suisse)	1,2156	1,2504	1,4836	1,485	1,6547	1,6069	1,5551

(1) Il s'agit du cours de clôture.

Monnaies de la zone euro

2293-2

Pour mémoire, les taux de conversion des monnaies des pays participant à l'euro ont été irrévocablement fixés le 1er janvier 1999 pour les premiers Etats membres ayant adopté l'euro (règlement CE n° 2866/98 du 31 décembre 1998), puis le 1er janvier 2001 pour la drachme grecque, le 1er janvier 2007 pour le tolar slovène, le 1er janvier 2008 pour la livre chypriote et la lire maltaise, le 1er janvier 2009 pour la couronne slovaque et le 1er janvier 2011 pour la couronne estonienne.
Ces taux sont les suivants :

1 euro =	6,55957 francs français	200,482 escudos portugais
	40,3399 francs luxembourgeois	0,787564 livres irlandaises
	40,3399 francs belges	5,94573 marks finlandais
	2,20371 florins néerlandais	1936,27 lires italiennes
	1,95583 marks allemands	340,750 drachmes grecques
	13,7603 schillings autrichiens	0,585274 livres chypriotes
	239,640 tolars slovènes	0,429300 lires maltaises
	166,386 pesetas espagnoles	30,126 couronnes slovaques (SKK)
	15,6466 couronnes estoniennes (EEK)	

Remarques
1. Parité du franc CFP La parité du franc CFP a été fixée de manière irrévocable par rapport à l'euro à compter du 1er janvier 1999 (arrêté du 31 décembre 1998 publié au JO du 3 janvier 1999, p. 154) sur la base de la parité CFP/ franc français, soit 1 000 francs CFP = 55 francs français = 8,38 euros.
2. Parité du franc CFA La parité du franc CFA a été fixée de manière irrévocable par rapport à l'euro à compter du 1er janvier 1999 (arrêté du 31 décembre 1998 publié au JO du 3 janvier 1999, p. 154) sur la base de la parité CFA/franc français, soit 1 franc CFA = 0,01 franc français = 0,0015 euro.
3. Nouveaux entrants dans la zone euro Concernant les nouveaux Etats membres entrés dans l'Union européenne depuis le 1er mai 2004, seuls la Slovénie (le 1er janvier 2007), Chypre et Malte (le 1er janvier 2008), la Slovaquie (le 1er janvier 2009) ainsi que l'Estonie (le 1er janvier 2011) ont pu intégrer la zone euro. Les autres pays (Bulgarie, République tchèque, Lettonie, Lituanie, Hongrie, Pologne et Roumanie) doivent observer une période de stabilité des changes avant d'intégrer la zone euro.

Taux monétaires et financiers

Définition des principaux taux monétaires et financiers

2294-1

Les principaux taux utilisés dans la pratique des affaires s'ordonnent en deux catégories suivant qu'ils proviennent :

- du marché interbancaire, c'est-à-dire de l'épargne courte,

- ou du marché financier, c'est-à-dire de l'épargne longue.

I. Taux du marché interbancaire

Il s'agit des taux qui, à partir du marché de l'argent à court terme, aboutissent aux taux des différentes catégories de crédit bancaire :

- **taux d'intervention de la Banque de France** La Banque de France a une position dominante sur le marché interbancaire ;

- **taux moyen pondéré** en euros - **Eonia** - Taux au jour le jour du marché monétaire européen. C'est un taux moyen pondéré par les transactions déclarées par un échantillon représentatif d'établissements (les mêmes que pour l'Euribor). Il est publié par la Fédération bancaire de l'Union européenne ;

- **taux moyen mensuel du marché monétaire (T4M ou TMM)** Il est égal à la moyenne arithmétique des taux journaliers (Eonia) d'un mois civil donné ;

- **taux de base bancaire (TBB)** Taux publié par certaines banques et généralement suivi par les autres. Il sert de base à l'échelle des taux de crédits bancaires ;

- **taux effectifs des crédits bancaires** Chaque banque établit son échelle de taux en ajoutant au TBB : une commission par catégories de crédit, et un supplément par catégories de clientèle. Les taux effectifs font l'objet d'un relevé trimestriel donnant les fourchettes par catégories de crédits. Ce relevé est publié au JO ;

- **taux interbancaire en euros** (Euribor) Taux du marché monétaire européen, il est égal à la moyenne arithmétique des taux offerts sur le marché bancaire européen pour une échéance déterminée. Il est publié par la Banque centrale européenne à partir de cotations fournies quotidiennement par un échantillon représentatif d'établissements.

II. Taux du marché financier

La partie organisée du marché financier se situe à la bourse des valeurs. Celle-ci comprend :

- le marché **primaire** où se font les émissions de titres,

- et le marché **secondaire** où se font les cessions.

L'ensemble des opérations boursières permet de constater :

- le taux de rendement moyen des actions,

- quatre taux de rendement moyen pour les obligations.

L'ensemble de ces taux sert de base à la définition périodique du taux principal des prêts à long terme.

a. Taux de rendement moyen des actions
Rapport moyen des dividendes distribués au cours des actions.

b. Taux moyen des obligations
Ces taux se réfèrent :

- au taux d'émission,

- au taux de rendement,

- aux émissions garanties,

- aux émissions non garanties.

Il existe donc au total quatre taux des obligations :

- à l'émission, pour les émissions garanties ou non garanties,

- au rendement, pour les deux mêmes catégories.

Ces quatre taux font l'objet de moyennes mensuelles établies par les soins de l'Insee et de la Caisse des Dépôts et Consignations et publiées par les organismes spécialisés.
Parmi ces quatre taux deux servent plus couramment de référence pour les indexations ; il s'agit du TMO (taux de rendement actuariel mensuel des emprunts obligataires) et du TME (taux de rendement actuariel mensuel des emprunts d'Etat à plus de 7 ans).

c. Taux des prêts à long terme
Le Crédit National prend l'initiative de définir périodiquement son **taux principal** qui sert de base à l'échelle des taux des prêts à long terme. Ce taux principal du Crédit National **(TPCN)** est généralement suivi par les autres établissements financiers.

Utilisation des différents taux

2294-2

L'indexation des emprunts obligataires peut se faire, soit à taux variable, soit à taux révisable :

- le **taux** est **variable** lorsque sa fluctuation est enregistrée au cours de la période de jouissance de sorte que le montant du coupon n'est connu qu'au moment de son échéance ;

- le **taux** est **révisable** lorsque la base de l'indexation est définie avant le début de la période de jouissance.

I. Obligations à taux variable avec référence au marché monétaire :

- **TMM** ou **T4M** (voir définition n° 2294-1) ;

- **TAM** (taux annuel monétaire) : établi par la Caisse des Dépôts et Consignations, il correspond au taux de rendement d'un placement mensuel renouvelé chaque fin de mois, pendant les 12 mois écoulés, à intérêts composés, le taux de référence pour le calcul des intérêts mensuels étant le TMM ;

- **P1C** : même principe que pour le TAM, le taux de référence étant la moyenne mensuelle du taux Euribor à 1 mois (taux interbancaire offert sur le marché de Paris, publié par l'AFB) ;

- **P3M** : même principe que pour le P1C, mais basé sur le taux Euribor à 3 mois ;

- **TMB** : moyenne sur les douze derniers mois du taux de rendement actuariel des bons du Trésor à 13 semaines, calculée mensuellement.

II. Obligations à taux variable avec référence au marché obligataire :

- **TMO** : taux moyen des obligations garanties par l'Etat (voir définition n° 2294-1) ;

- **TME** : taux moyen des emprunts d'Etat (voir n° 2294-1) ;

- **TEC10** : taux de l'échéance constante à 10 ans, calculé chaque jour à partir des deux OAT à taux fixe encadrant la maturité de 10 ans.

III. Obligations à taux révisable avec référence au marché monétaire :

- **P3R** : emprunt servant un coupon trimestriel, basé sur le taux Euribor, à 3 mois constaté le deuxième jour précédant le début de chaque période trimestrielle.

Chapitre 11 Opérations de régularisation, exceptionnelles et diverses

2300

Section 1 Opérations de régularisation

I. Dépenses pouvant être portées à l'actif

2301

Refonte des textes applicable depuis le 1er janvier 2005

Dans le cadre de la convergence des règles françaises vers les normes IFRS, les règles concernant la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ont été modifiées par le règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004 (pris sur avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004).

Pour plus de détails sur les principaux sujets abordés par ce texte, voir n° 1101 (stocks), n° 1301 (immobilisations corporelles) et n° 1601 (immobilisations incorporelles).
Sur la convergence du PCG vers les IFRS, voir n° 5790 s.

Dans le domaine des charges pouvant être portées à l'actif, ces règles :

a. Ont supprimé la possibilité de constater à l'actif des charges différées ou à étaler.

En effet, l'avis du CNC n° 2004-15 (§ 3.4) prévoit de porter obligatoirement ces coûts :

- soit en immobilisations ou en stocks s'ils répondent aux critères généraux de définition et de comptabilisation d'une immobilisation ou d'un stock ou s'ils sont attribuables au coût d'acquisition ou de production ;

- soit en charges, dans le cas contraire.

Sur les critères de définition et de comptabilisation :

- des immobilisations corporelles, voir n° 1303 s.,

- des immobilisations incorporelles, voir n° 1603 s.,

- et des stocks, voir n° 1103 s.

Sur les règles d'évaluation :

- des immobilisations corporelles, voir n° 1400 s.,

- des immobilisations incorporelles, voir n° 1680 s.,

- et des stocks, voir n° 1151 s.

Pour plus de détails sur les conséquences de la suppression des charges différées et à étaler, voir notre ouvrage « Actifs », n° 2255 s. (immobilisations corporelles), 3279 s. (immobilisations incorporelles) et n° 4247 s. (stocks).

Fiscalement, Il en est de même, le traitement fiscal étant aligné sur le nouveau traitement comptable applicable depuis le 1er janvier 2005 (BOI 4 A-13-05, n° 44 s.). En conséquence, les anciennes charges différées ou à étaler qui étaient antérieurement immédiatement déduites du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles étaient engagées, suivent désormais le traitement comptable retenu :

- en charges (immédiatement déductible),

- en stocks (déductible au moment de sa sortie),

- ou en immobilisation (déductible au fur et à mesure de son amortissement, ou lors de sa sortie si elle n'est pas amortissable).

Sur les retraitements extra-comptables à effectuer en cas d'incorporation dans le coût de revient des immobilisations de dépenses comptabilisées avant 2005 en charges différées ou à étaler, voir Mémento Comptable 2011, n° 2301.

b. Ont modifié l'option pour la comptabilisation à l'actif ou en charges des frais d'acquisition d'immobilisation.

En effet, l'article 321-10.1 du PCG prévoit désormais de porter ces coûts :

- soit en immobilisations (dans le coût d'entrée de l'immobilisation sous-jacente) puisqu'ils sont directement attribuables au coût d'acquisition,

- soit en charges.

Pour plus de détails sur cette option, voir n° 1404-3 (immobilisations corporelles et incorporelles) et n° 1832-1 (titres immobilisés) et n° 1832-2 (titres de placement).

c. Ont conservé la possibilité de porter à l'actif :

- les **coûts de développement,**

Les modalités d'application de cette option ont toutefois été modifiées. Pour plus de détails sur cette option, voir n° 1617-1 et 1640 s.

- les **frais d'établissement** et **frais d'émission d'emprunts.**

Pour plus de détails sur cette option, voir n° 2302-2.

A. Nature des différentes options pour la comptabilisation des charges à l'actif

2302-1

Distinction entre obligation et option

Il ne faut pas confondre :

I. Les dépenses devant obligatoirement être portées à l'actif :

a. Du fait qu'elles **répondent aux critères** généraux de définition et de comptabilisation des actifs introduits par le règlement CRC n° 2004-06 ou qu'elles sont attribuables au coût d'entrée de ces actifs.

Cette catégorie de charges est examinée aux numéros suivants :

- pour les **stocks,** voir n° 1103 s.,

- pour les **immobilisations corporelles,** voir n° 1303 s.,

- pour les **immobilisations incorporelles,** voir n° 1603 s.,

- et pour les **charges constatées d'avance,** voir n° 736-1.

b. Du fait de textes de hiérarchie supérieure au règlement CRC précité, alors même qu'elles **ne répondent pas aux critères** généraux de définition et de comptabilisation des actifs.

Il s'agit :

- des **primes de remboursement d'emprunt** (C. com. art. R 123-185 et PCG, art. 361-2), voir n° 2128-1 ;

- des **écarts de conversion - Actifs** (C. com. art. R 123-182-4° et PCG, art. 342-5), voir n° 2082.

II. Les dépenses pouvant être portées à l'actif :

a. Alors que, en principe, elles devraient obligatoirement être comptabilisées à l'actif.

En effet, elles répondent aux critères généraux de définition et de comptabilisation des actifs introduits par le règlement CRC précité et suivent les règles d'évaluation modifiées par le même règlement.

Toutefois, ces dépenses peuvent être comptabilisées en **charges** :

- du fait de **textes de hiérarchie supérieure** au règlement CRC précité ;

Il s'agit des **coûts de développement** qui devraient être comptabilisés à l'actif du fait qu'ils répondent aux critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 311-3.2). Cette catégorie de dépenses est donc examinée dans le chapitre consacré aux immobilisations incorporelles, voir n° 1617-1 et 1640 s.

- pour des **raisons fiscales.**

Il s'agit des **frais d'acquisition d'immobilisation** qui devraient être inclus dans le coût d'acquisition des immobilisations du fait qu'ils sont directement attribuables à l'acquisition (PCG, art. 321-10).

Cette catégorie de dépenses est donc examinée dans les différents chapitres consacrés aux immobilisations, voir n° 1404-3 (immobilisations) et 1832-1 s. (titres).

b. Alors qu'elles ne répondent pas aux critères de comptabilisation d'un actif.

Il s'agit :

- des **frais d'établissement,**

- des **frais d'émission d'emprunt.**

Pour plus de détails sur la nature de ces options, voir n° 2302-2.

2302-2

Nature de l'option pour la comptabilisation à l'actif des frais d'établissement et des frais d'émission des emprunts

En principe, les charges constatées lors d'un exercice **ne répondant pas aux critères** généraux de définition et de comptabilisation des actifs, et **non attribuables au coût** d'acquisition ou de production, constituent des **charges** de cet exercice (PCG, art. 311-4). Le Code de commerce et le PCG prévoient toutefois des exceptions en **permettant de porter à l'actif** les éléments suivants (afin d'être échelonnés) :

- les frais d'établissement (C. com. art. R 123-186, PCG, art. 361-1) ;

Pour plus de détails sur les frais d'établissement, voir n° 2326 s.

- les charges à répartir, qui ne visent que les « frais d'émission des emprunts » (PCG, art. 361-3).

Pour plus de détails sur les frais d'émissions des emprunts, voir n° 2126.

Remarque
Etalement des frais d'émission d'emprunt : contrairement aux frais d'établissement qui, en l'absence d'option, devraient être comptabilisés en charges immédiatement, les frais d'émission d'emprunt ne sont pas des charges immédiates. A notre avis, en l'absence d'option pour leur comptabilisation à l'actif, leur étalement serait néanmoins nécessaire (par le biais de leur comptabilisation en moins de l'emprunt correspondant par exemple). En effet, l'étalement de ces frais est la méthode préférentielle dans les comptes consolidés en règles françaises et la seule méthode autorisée en IFRS.

Leur **constatation à l'actif** n'est que **facultative** (« des charges peuvent... ») et s'agissant d'une dérogation au principe de prudence assortie le plus souvent de conditions, cette constatation constitue donc une **décision de gestion** (et non une obligation). Dans tous les cas, si les entreprises le souhaitent, elles peuvent laisser ces frais en charges.

Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6015-1 s. (frais d'établissement) et 7964 s. (frais d'émission des emprunts).

B. Définitions et conditions de comptabilisation des charges pouvant être portées à l'actif

Tableau détaillé des définitions et conditions réglementaires

2303

Type de frais		Définition des frais	Conditions permettant de porter ces frais à l'actif
Frais d'établissement (C. com. art. R 123-186	Frais de constitution	Formalités légales et dépenses liées et autres frais externes	Rattachement à des opérations qui conditionnent l'existence ou le

Type de frais		Définition des frais	Conditions permettant de porter ces frais à l'actif
et PCG, art. 361-1) Voir n° 2326 s.	(compte 2011)	(Avis CU CNC n° 2000-D) : conseils, banques, communication et publicité	développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions déterminées
	Frais de premier établissement (compte 2012)	- Frais de prospection, - Frais de publicité	
	Frais d'augmentation de capital, de fusions, scissions, transformations (compte 2013)	Eléments identiques à ceux des frais de constitution	
Coûts de développement (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 311-3) (compte 203) Voir n° 1617-1 et 1640 s.		Pas de définition précise mais des exemples d'activités de développement donnés par l'avis du CNC n° 2004-15	Les coûts de développement doivent répondre aux **critères généraux de définition et de comptabilisation** des immobilisations incorporelles et plus précisément aux critères suivants : - faisabilité technique ; - intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ; - capacité à l'utiliser ou à la vendre ; - l'immobilisation incorporelle doit générer des avantages économiques futurs probables ; - disponibilité de ressources appropriées ; - capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables
Frais d'acquisition d'immobilisation (PCG, art. 321-10) Voir n° 1404-3		- Droits de mutation, - Honoraires, - Commissions, - Frais d'actes	**Directement attribuables** à l'immobilisation (corporelle, incorporelle ou titre)
Charges à répartir (PCG, art. 361-3 et 444/48)	**Frais d'émission des emprunts** (compte 4816) Voir n° 2126	- Frais de publicité, - Frais d'impression des titres, - Diverses commissions dues aux intermédiaires financiers, - Honoraires des prestataires extérieurs à l'entreprise (audit comptable, juridique, fiscal, etc.)	- Ces frais doivent être exclusivement liés au financement obtenu ; - leur inclusion dans le calcul du taux d'intérêt effectif de l'emprunt ne doit pas conduire à un taux manifestement hors marché (Avis CU CNC n° 2006-A du 7 juin 2006, voir n° 2126)

Commentaires du tableau détaillé

2303-1

Le tableau des définitions et conditions réglementaires (présenté au n° 2303) montre que les charges pouvant être portées à l'actif se composent de deux catégories :

I. Les dépenses devant respecter les critères généraux de définition et de comptabilisation des immobilisations et les règles d'évaluation des immobilisations
Il s'agit :

- des **coûts de développement,**

- des **frais d'acquisition d'immobilisation.**

Ces dépenses sont examinées dans les différents chapitres consacrés aux immobilisations.

Pour plus de détails sur les coûts de développement, voir n° 1617 s. et n° 1640 s.
Pour plus de détails sur les frais d'acquisition d'immobilisation, voir n° 1404-3 (immobilisations), et 1832-1 s. (titres).

II. Les dépenses ne respectant pas les critères généraux de définition et de comptabilisation des actifs
Elles ne sont soumises à aucune condition particulière.

Toutefois, ces frais ont nécessairement un **caractère externe** à l'entreprise (voir n° 2327).

Il s'agit de **frais de caractère général** liés à un « investissement » de l'entreprise :
- création de l'entreprise ; ouverture d'un 1er établissement ; opérations d'augmentation de capital, de fusion, etc. (voir n° 2326 s. les frais d'établissement) ;
- émission d'emprunt bancaire, obligataire, de titres participatifs (voir n° 2126 les frais d'émission des emprunts).

Sur les divergences existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6016 s. (coûts de développement), 6037 (frais d'acquisition d'immobilisation), 6015-1 s. (frais d'établissement) et 7964 s. (frais d'émission des emprunts).

Conséquences pratiques

2304-1

Avant de décider de l'affectation à ces différents postes, les entreprises nous paraissent devoir se poser les **deux questions** suivantes dans l'ordre indiqué ci-après :

I. Les frais en question répondent-ils aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs ou sont-ils attribuables au coût d'entrée de ces actifs ?

Si oui, ils constituent obligatoirement soit des **immobilisations corporelles,** soit des immobilisations **incorporelles,** soit des **stocks,** ou bien ils sont compris dans le **coût d'entrée** de ces actifs (voir n° 2302-1 I.a.).

Sauf s'il existe une option pour la comptabilisation de ces frais directement en charges, c'est-à-dire s'il s'agit (voir n° 2302-1 II.a.) :

- de **coûts de développement,** voir n° 1617-1 et n° 1640 s. ;

- ou de **frais d'acquisition d'immobilisations,** voir n° 1404-3.

Si non, se poser la question suivante :

II. Ces frais ont-ils un caractère général provenant d'opérations conditionnant l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise ? ou d'émission d'emprunts ?

Si oui, ils constituent (voir n° 2302-1 II.b. et c.) :

- des **frais d'établissement,** à condition qu'ils soient rattachés à des opérations de constitution, de prospection et de publicité concernant l'ouverture d'un premier établissement, d'augmentation de capital, de fusion. Voir n° 2326 s.

- des **frais d'émission d'emprunts,** s'ils répondent à certaines conditions. Voir n° 2126.

Si non, ces frais sont à comptabiliser en charges.

Sauf s'il s'agit (voir n° 2302-1 I.b.) :

- de **primes de remboursement d'emprunt,** voir n° 2128-1 ;

- d'**écarts de conversion - Actifs,** voir n° 2082.

Ces éléments étant à comptabiliser obligatoirement à l'actif.

Illustration (à notre avis) : Frais de publicité

2304-2

	Frais de publicité		
	Liés à un produit ou à une gamme de produits ou de services (nouveaux ou non)	**Liés** à l'ouverture d'un premier établissement ou à une introduction en bourse (voir n° 2327)	**De caractère général** (exemples : publicité sur le nom, les activités ou une marque de l'entreprise ; dépenses de parrainage ou de manifestations promotionnelles)
Comptabilisation	**Charges** (1) (même si la rentabilité commerciale des produits ou services concernés est démontrée)	**Charges** (1) ou **frais d'établissement** (2)	**Charges** (1) (même s'ils ont un impact bénéfique sur plusieurs exercices)
Explication	En effet, ces coûts ne sont pas nécessaires à la fabrication des produits et pour les amener dans l'état et à l'endroit où ils se trouvent (voir n° 1175)	En effet, ces frais ne peuvent pas être distingués du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Ils ne répondent donc pas à tous les critères de comptabilisation d'un actif (voir n° 1655 s.)	
(1) Si la campagne de publicité n'a pas encore été lancée à la clôture (point de vente non ouvert, par exemple), il est possible, à notre avis, de les comptabiliser en charges constatées d'avance (voir n° 847). (2) Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6015-1 s.			

Fiscalement, Les frais de publicité comptabilisés en charges sont immédiatement déductibles alors que ceux portés en frais de premier établissement sont déductibles au fur et à mesure de leur amortissement pratiqué en comptabilité (voir n° 2329).

Remarque

Films publicitaires : les frais de réalisation de constituant par nature des charges et non des immobilisations, doivent être immédiatement déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont engagés (CE 5 juin 1996, n° 143819 et 24 décembre 1992, n° 90-846), même s'ils sont utilisés plus d'un an.
Les films publicitaires rattachables aux frais de premier établissement peuvent, à notre avis, comptablement et fiscalement, faire l'objet d'un « amortissement » sur une période maximale de 5 ans, conformément aux règles prévues en ce domaine (voir n° 2328 s.).

C. Frais d'établissement

Définition

2326

Ces frais constituent, en principe, une charge de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Toutefois, les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminées **peuvent** figurer à l'actif du bilan en immobilisations incorporelles, au poste « frais d'établissement » (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 361-1).

Fiscalement, Il en est de même, le traitement fiscal des frais d'établissement dépendant strictement de leur traitement comptable (BOI 4 A-13-05, n° 46 ; CE 14 mars 1984, n° 46770 et D. adm. 4 C-231, n° 6 s.).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6015-1 et 6015-2.

Eléments constitutifs

2327

Inscrits en tête des immobilisations incorporelles, au compte **201 « Frais d'établissement »,** ils comprennent :

I. Compte 2011. Frais de constitution

Il s'agit des droits d'enregistrement sur les apports, honoraires, débours résultant des formalités légales de publication (frais de greffe, frais d'insertion)...

Le PCG n'en donne pas de définition précise. S'agissant des frais d'émission de titres, le Comité d'Urgence du CNC (Avis n° 2000-D du 21 décembre 2000) précise que ces frais, qu'ils soient engagés lors de la création de la société ou lors d'une augmentation de capital, englobent les **coûts externes directement liés à l'opération,** c'est-à-dire les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette opération.

En revanche, les **coûts internes** à l'entreprise (par exemple temps passé pour le montage de l'opération, frais de déplacement, etc.) ne constituent **jamais** des frais d'émission de titres et doivent être comptabilisés en charges de l'exercice.

Frais externes susceptibles d'être portés à l'actif Il s'agit notamment des frais suivants (liste fournie par l'Avis n° 2000-D précité) :

- **conseils** : honoraires relatifs à des conseils de nature comptable, juridique, fiscale, en stratégie et études de marché, en environnement, en ressources humaines ;

- **banques** : honoraires relatifs à des conseils (montage d'opérations...), commissions de placements, garanties de bonne fin de l'opération ;

- **formalités légales et dépenses liées** : prospectus, frais d'impression, redevances des autorités régulatrices et entreprises de marché, formalités légales ;

- **communication et publicité** : coût de la campagne (TV, journaux, radio...), frais d'impression, organisation des réunions d'information, commissions de l'agence de communication financière et achat d'espaces..., sous certaines conditions (voir remarque 1. ci-après).

Fiscalement, Lorsqu'ils sont considérés comme des frais d'établissement en comptabilité, ces frais externes doivent être traités de la même manière sur le plan fiscal (CGI A III, art. 38 quater ; BOI 4 A-13-05, n° 47 ; D. adm. 4 C-231, n° 6 s.).

Remarques

1. Lien entre les frais et l'opération Conscient de la difficulté d'établir le lien direct des frais engagés avec l'opération considérée, le Comité d'Urgence considère qu'une **analyse au cas par cas** sera **nécessaire pour certaines dépenses, notamment** pour les **coûts de communication et de publicité** : en particulier, la publicité devra intervenir entre la date de lancement et celle de la fin de l'opération et la nature du message devra se rapporter explicitement à l'opération financière concernée.

2. Frais d'acquisition de titres engagés par un holding Les frais d'acquisition de titres engagés par un holding, constitué dans le but exclusif d'acquérir les titres d'une cible ne répondent pas à la définition des frais d'établissement (Avis CU CNC n° 2006-A du 7 juin 2006, § 3.1) et ne peuvent donc pas être comptabilisés comme tels. Pour plus de détails, voir n° 1832-1.

II. Compte 2012. Frais de premier établissement

Il s'agit des frais :

- de prospection (compte 20121)

- de publicité (compte 20122)

Remarque

Critère de comptabilisation : l'OEC (Avis n° 26) estime, bien que les règles ne le prévoient pas, que les frais de prospection et de publicité sont également soumis à des conditions de **rentabilité commerciale.**

Fiscalement, Il en est de même, les frais considérés comme des frais d'établissement en comptabilité devant être traités de la même manière sur le plan fiscal (CGI A III, art. 38 quater ; BOI 4 A-13-05, n° 47).

Cas particulier de l'industrie hôtelière : l'avis CNC de conformité n° 27 relatif au plan comptable professionnel et le plan lui-même ont une conception extensive :

- de la notion de 1[er] établissement, puisqu'il précise que ces frais concernent notamment des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité,

- de la notion de frais (de 1[er] établissement), puisqu'il a prévu trois comptes de frais de 1[er] établissement : « frais de promotion et de lancement », « frais de préouverture », « frais d'ouverture » pouvant regrouper « toutes les dépenses antérieures à la mise en activité des établissements et notamment les frais de promotion, de conduite et surveillance des chantiers, de formation du personnel, de préfinancement, d'ouverture, etc. ».

Mais, selon le bulletin CNCC (n° 72, décembre 1988, EC 88-40, p. 500 s.), ces solutions ne sauraient être étendues à d'autres professions sauf dans le cadre de leur plan comptable professionnel.
Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

III. Compte 2013. Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses
(fusions, scissions, apports, transformations). Les éléments concernés sont identiques à ceux du compte 2011, voir ci-avant I. Frais de constitution.

Remarque Frais exclus de la notion de frais d'émission de titres :

- l'abondement de la société complétant l'investissement des salariés qui souscrivent à l'augmentation de capital ne peut être inclus dans les frais d'augmentation de capital (voir n° 905-2) ;

- à notre avis, en cas d'augmentation de capital par compensation avec une avance en compte courant rémunérée, les intérêts calculés sur l'avance en compte courant sont comptabilisés en charges financières et ne peuvent faire partie des frais d'émission.

Fiscalement, Il en est de même, les frais considérés comme des frais d'établissement en comptabilité devant être traités de la même manière sur le plan fiscal (CGI A III, art. 38 quater ; BOI 4 A-13-05, n° 47 ; D. adm. 4C-231, n° 6 s.).

Remarques
1. Opérations concernées Selon l'avis n° 2000-D du Comité d'Urgence du CNC, il s'agit de celles entraînant une **émission d'instruments de capitaux propres,** c'est-à-dire une émission :

- d'instruments donnant **immédiatement** accès aux capitaux propres ;

- ou **dont le produit est constaté directement dans les capitaux propres,** par exemple les bons de souscription d'actions.

Conséquence pour les opérations n'entraînant pas d'émission d'instruments de capitaux propres [introduction en bourse par cession, frais offre publique de vente, défense de la cible d'une offre publique d'achat/offre publique d'échange, fusion simplifiée, dissolution par confusion de patrimoine (ou TUP)...] : les coûts externes ne constituent pas des frais d'émission et doivent donc être comptabilisés en charges de l'exercice ; **toutefois, les frais d'introduction en bourse** incombant à l'entreprise **peuvent être comptabilisés en frais d'établissement** conformément aux dispositions de l'article 432-1 du plan comptable général (compte 201).
Cas particulier des émissions d'emprunts obligataires convertibles en actions : voir n° 2126 II.b.3.

2. Introduction en bourse Seuls les frais afférents à l'augmentation de capital peuvent être considérés comme des frais d'émission. En cas d'opération mixte, c'est-à-dire d'une introduction en bourse par cession de titres et augmentation de capital, il convient de répartir les frais forfaitairement au prorata des produits de la cession de titres et de l'augmentation de capital et de constater en charges la quote-part afférente aux frais de cession des titres (Avis CU CNC précité).

A notre avis, les frais d'introduction en bourse ne peuvent être provisionnés. En effet, ils se rattachent à l'opération d'augmentation de capital (qui constitue leur contrepartie) et non à la décision de s'introduire en bourse.

Comptabilisation

2328

I. Frais de constitution, de transformation et de premier établissement
Ils sont (C. com. art. R 123-186 et PCG, art. 361-1) :

- soit comptabilisés directement en **charges** de la période (**méthode préférentielle,** depuis le règlement CRC précité) ;

- soit comptabilisés à l'**actif.**

Ces frais ne remplissant pas les critères généraux de définition et de comptabilisation d'un actif, introduits par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs, applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1301), ils **devraient être systématiquement constatés en charges.** Compte tenu de l'option pour l'activation laissée par le Code de commerce (texte d'un niveau supérieur au règlement précité), la possibilité d'immobiliser ces charges est néanmoins maintenue. Toutefois, des voeux sont émis par le CNC afin que l'article C. com. R 123-186, al. 1 soit supprimé (voir n° 1304-2 III).

Fiscalement, Il en est de même, le mode de comptabilisation retenu déterminant le traitement fiscal applicable (BOI 4 A-13-05, n° 45).

Remarques
1. Homogénéité du traitement comptable Comme pour toutes les méthodes préférentielles, si les frais de cette catégorie sont comptabilisés une fois en charges, conformément à la nouvelle méthode préférentielle, tous les **frais de cette catégorie exposés ultérieurement** à l'occasion d'autres opérations devront également être comptabilisés en **charges,** sans possibilité de revenir à une autre méthode de comptabilisation (actif).
2. En cas d'échec de l'opération En l'absence d'émission, les frais doivent être inscrits en charges de l'exercice (charges exceptionnelles).
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6015-1.

II. Frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission, d'apport
Ils sont (C. com. art. L 232-9, al. 2 et art. R 123-186 ; PCG, art. 361-1) :

- soit imputés sur le montant des primes d'émission et de fusion (**méthode préférentielle** depuis l'avis CU CNC n° 2000-D du 21 décembre 2000, § II.I.1) ;

Si la prime est insuffisante pour permettre l'imputation de la totalité des frais, l'excédent des frais est comptabilisé en charges. Sur les modalités d'imputation et la prise en compte de l'économie d'impôt, voir n° 3169 III.

- soit comptabilisés directement en **charges** de la période ;

- soit comptabilisés à l'**actif.**

Ces frais ne remplissant pas les critères généraux de définition et de comptabilisation d'un actif, introduits par le règlement CRC précité, applicable depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 1301), ils **devraient être systématiquement imputés sur les primes d'émission et de fusion.** Toutefois, la constatation en immobilisations incorporelles et en charges est prévue par le Code de commerce (texte de niveau hiérarchique supérieur au règlement CRC précité). C'est pourquoi un voeu de suppression de ces dispositions (C. com. art. L 232-9 et R 123-186, al. 1) est prévu dans l'annexe de l'avis du CNC n° 2004-15 (voir n° 1304-2 III).

Fiscalement, Il en est de même, le traitement comptable conditionnant le traitement fiscal. Toutefois, lorsque les frais sont imputés sur les primes, ceux-ci peuvent faire l'objet d'une déduction extra-comptable (BOI 4 A-13-05, n° 45). Pour plus de détails, voir n° 3169 III.

Remarques
1. Permanence des méthodes En principe, à notre avis, le traitement retenu devrait obéir au principe de permanence des méthodes. En outre, selon le CNC (Avis CU CNC n° 2000-D), si l'entreprise a opté pour l'inscription en frais d'établissement, **il n'est pas possible de changer de méthode ultérieurement** pour imputer leur montant net d'amortissement sur la prime d'émission.
2. Homogénéité du traitement comptable Comme pour toutes les méthodes préférentielles, si l'imputation directe sur les primes est retenue pour une opération, elle doit l'être ultérieurement pour toutes les opérations, sans possibilité de revenir à une autre méthode de comptabilisation.
3. Dans le cas d'une fusion, d'une scission ou d'un apport Le triple traitement des frais a été également retenu dans le règlement CRC n° 2004-01 relatif aux opérations de fusion et assimilées.

Pour plus de détails, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8163.

Sur l'obligation, toutefois, en cas de fusion simplifiée ou de dissolution par confusion de patrimoine (TUP), de comptabiliser les frais en charges, voir n° 2327 III.

4. Opération d'acquisition combinant une augmentation de capital (pour honorer une OPE), une offre publique de rachat et un emprunt Voir n° 1832-1 II. Remarque 3.

5. En cas d'opération en cours à la clôture de l'exercice Il convient d'apprécier, à la date d'arrêté des comptes, si l'opération a de sérieuses chances d'aboutir ou non :

- si l'opération a de sérieuses chances d'aboutir, les coûts externes, considérés comme des frais d'émission et déjà engagés à cette date, peuvent être comptabilisés au compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » ;

- si l'opération n'a pas de sérieuses chances d'aboutir, les coûts déjà engagés à cette date sont comptabilisés en charges de l'exercice. Il ne sera pas possible de les reprendre au cours de l'exercice suivant si l'émission a finalement lieu.

6. En cas d'échec de l'opération En l'absence d'émission, les frais doivent être inscrits en charges de l'exercice (charges exceptionnelles).

7. Dans les comptes consolidés (Avis CU CNC n° 2000-D confirmé par l'avis du CNC n° 2004-15, § 3.5.2) L'imputation sur la prime d'émission est obligatoire (voir Mémento Comptes consolidés n° 3340).

En conséquence, les sociétés qui auront constaté en charges, dans leurs comptes individuels, les frais liés à l'augmentation de capital devront déterminer ceux qui répondent à la définition de frais d'émission (voir **I.**) pour les besoins de la consolidation.

Toutefois, en cas d'opération de fusion ou assimilée réalisée entre deux filiales consolidées, les frais générés par l'opération sont à comptabiliser en charges dans les comptes consolidés établis par la société mère, quel que soit le traitement que cette dernière a retenu dans ses comptes individuels (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EC 2004-63, p. 133 s.).
Sur la divergence existant avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 6015-2 et 7805 (frais d'émission d'actions).

Classement comptable

2328-1

Selon le PCG (art. 442/20) les frais d'établissement sont enregistrés au compte 201 :

- soit directement,

- soit par l'intermédiaire du compte 72 « Production immobilisée », si ceux-ci ont été, dans un premier temps, enregistrés en charges.

Les frais qui ne répondent pas à la définition de frais d'émission, ou les frais que la société choisit de laisser en charges sont inscrits au compte de résultat selon leur nature.

Amortissement des frais d'établissement

Durée d'amortissement

2329

Les frais d'établissement sont amortis selon un **plan** et dans un **délai maximal de cinq ans** (C. com. art. R 123-187, al. 4 et PCG, art. 361-3).

Cependant, les sociétés dont l'objet exclusif est la construction et la gestion d'immeubles locatifs à usage principal d'habitation ou le crédit-bail immobilier, ainsi que les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie, peuvent amortir les frais de constitution et les frais d'augmentation de capital dans les mêmes conditions que leurs immeubles (C. com. art. L 232-9, al. 3).

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a admis (CE 14 mars 1984, n° 46770) que les frais d'établissement puissent être déduits des exercices suivants, leur imputation devant être effectuée le plus tôt possible et dans un délai qui, ainsi que le prévoit le plan comptable, ne saurait excéder cinq ans.
Selon l'Administration (BOI 4 A-13-05, n° 46 et 140, D. adm. 4 C-231, n° 3 s. et 4 D-124, n° 3), la déduction des dépenses ayant le caractère de frais d'établissement peut être effectuée :

- pour la totalité de leur montant, au titre des charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées (l'application de cette modalité de déduction suppose que les dépenses en cause n'ont pas été inscrites à l'actif du bilan) ;

- de manière échelonnée, **sur une période maximale de cinq ans.**

Toutefois, un arrêt isolé devenu définitif (CAA Bordeaux 3 décembre 2002, n° 99-1656) admet, en tant que décision de gestion, la possibilité de déduire immédiatement les sommes comptabilisées en frais d'établissement.

Mode d'amortissement

2330

Il n'est précisé explicitement ni dans le Code de commerce ni dans le PCG : le Code de commerce (art. R 123-187) et le PCG (art. 361-3) parlent de **plan d'amortissement.**
Selon la CNCC (Bull. n° 8, décembre 1972, p. 502 s.), « l'amortissement des frais de premier établissement est une charge qui doit être supportée, quel que soit le résultat des exercices ».
Il en résulte, à notre avis, qu'il ne semble pas possible :

- de ne pratiquer aucun amortissement de la première à la troisième année et d'en constater 50 % la quatrième année, 50 % la dernière année,

- de ne pas pratiquer d'amortissement les premiers exercices du fait que ceux-ci sont ou seraient déficitaires.

Ce qui impliquerait le non-respect de l'article C. com. L 123-20 : « même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements, dépréciations et provisions nécessaires ».

Les dotations aux amortissements doivent donc, nous semble-t-il, être au minimum de 1/5 par année.
Sur le problème du prorata temporis, voir n° 2331.

Fiscalement, Les dotations annuelles aux amortissements doivent être **au minimum d'un cinquième et au maximum de la moitié** du montant des frais en cause (D. adm. 4 D-124, n° 4).

Remarque
Modification du plan d'amortissement (et notamment de la durée) : selon la règle générale, le plan d'amortissement des frais d'établissement **ne peut être modifié** sauf changement de méthode d'estimation. Il ne peut notamment pas l'être en cas d'amélioration des résultats. Toutefois, à notre avis (confirmé par Bull. CNCC n° 98, juin 1995, EC 93-132, p. 211 s.), il est possible de déroger à la règle générale de permanence des méthodes en ce qui concerne le changement du plan d'amortissement des **frais de constitution,** compte tenu de l'impossibilité de distribuer des dividendes tant qu'ils ne sont pas entièrement amortis (voir n° 2333).
Le supplément d'amortissement généré par la modification du plan est, à notre avis, à comptabiliser dans le résultat courant (et non en résultat exceptionnel) au débit du compte 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles ».

Date de départ de l'amortissement

2331

En l'absence de précisions du PCG et des organismes compétents, l'entreprise a le **choix,** à notre avis, de pratiquer ou non la **règle du prorata temporis** sur les sommes portées en frais d'établissement :

- si elle calcule l'amortissement du premier exercice avec un prorata, la date à retenir est celle de la constatation de la dépense ;

- si elle le calcule sans prorata, une dotation minimum de 1/5 doit être constatée sur l'exercice.

Fiscalement, L'Administration n'a pas pris explicitement position. Certains considèrent toutefois qu'elle ne retient pas la règle du prorata temporis, les dotations annuelles aux amortissements devant être au minimum de 1/5 (D. adm. 4 D-124, n° 4) suivant un plan d'amortissement linéaire (D. adm. précitée, n° 3).

Comptabilisation de l'amortissement

2332

L'amortissement est débité au compte 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » par le crédit du compte 280 « Amortissements des immobilisations incorporelles » (subdivision 2801 « Frais d'établissement »).

Le **caractère d'exploitation** de la dotation aux amortissements nous paraît justifié par l'objet même des frais d'établissement : dépenses conditionnant l'existence et le développement des activités (normales) de l'entreprise. L'utilisation sur une période inférieure à cinq ans de la possibilité d'étaler les frais d'établissement ne saurait avoir pour conséquence de considérer qu'il en résulte un amortissement dérogatoire pour la fraction annuelle de la dotation excédant 1/5 du montant des frais. En effet, les provisions **réglementées** doivent résulter d'une **dérogation aux principes comptables** permise expressément par la réglementation fiscale (qui n'existe pas dans ce cas particulier). En outre, l'étalement des frais d'établissement constitue une règle comptable particulière **déjà dérogatoire** par rapport à la règle comptable générale d'imputation des frais en charges au cours de l'exercice où elles sont engagées. Autrement dit, plus l'étalement est court et plus on se rapproche de la règle générale.

Conséquences de l'amortissement sur les distributions de dividendes

2333

Elles diffèrent selon la nature des frais :

- les **frais de constitution** doivent être amortis avant toute distribution de bénéfices, et, au plus tard, dans un délai de cinq ans (C. com. art. L 232-9, al. 1) ;

Une exception est prévue cependant par l'article C. com. L 232-15, al. 2 pour les actions auxquelles l'Etat a accordé la garantie d'un dividende minimal.

A défaut, il s'agit d'un délit pénal : distribution de dividendes fictifs (C. com. art. L 232-12) ; mais encore faut-il, à notre avis, qu'il y ait, en outre, absence d'inventaire ou inventaire frauduleux (voir n° 5165).

- pour les **autres frais,** tant que le poste frais d'établissement n'est pas apuré, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes, sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis (C. com. art. R 123-187, al. 2).

Sur la notion de réserves libres, voir n° 2986.

A défaut, il s'agit d'une irrégularité comptable à traiter comme telle (voir n° 5365 s.).

Compensation des comptes en fin d'amortissement

2334

En l'absence de précisions du PCG, la pratique (qui résulte du PCG 57 qui le prévoyait explicitement) veut que les sommes inscrites dans les comptes de frais d'établissement soient compensées par le débit du compte d'amortissement dès que les frais considérés sont entièrement amortis.

Lorsqu'un amortissement a encore été pratiqué au cours du dernier exercice, il convient de maintenir les frais d'établissement au bilan de fin d'exercice. L'écriture de compensation est enregistrée à l'ouverture de l'exercice suivant.

Information

Au bilan,

2335

dans les systèmes de base (PCG, art. 521-1 s.) et développé (PCG, art. 523-1), la rubrique « Frais d'établissement » est la première des « Immobilisations incorporelles » où elle figure - comme les autres immobilisations - en valeur brute, amortissements et valeur nette.

Dans le système abrégé (PCG, art. 522-1), les frais d'établissement sont compris dans le poste « Autres immobilisations incorporelles ».

Dans l'annexe,

2336

doivent être fournis, s'ils sont significatifs :

- des **commentaires** sur les éléments constitutifs des frais d'établissement (C. com. art. R 123-186, al. 4) ;

Le PCG (art. 531-2/14) précise qu'ils portent sur leur nature (voir n° 2327 s.), leur montant et leur traitement (voir n° 2328 s.). Dans le tableau des immobilisations, les frais d'établissement font l'objet d'une ligne séparée (PCG, art. 532-1).

Remarque
Comptes annuels simplifiés : ces commentaires ne sont pas à fournir pour les personnes morales établissant des comptes annuels simplifiés (PCG, art. 532-11), et pour les personnes physiques (PCG, art. 532-12), voir n° 3676-1 G.

- les **mouvements** les ayant affectés (C. com. art. R 123-195-4°), voir n° 1796 ;

Fiscalement, Les entreprises ont également à fournir (tableaux n° 2054 et 2055) les variations de l'exercice (montants bruts et amortissements).

- les **méthodes** utilisées pour le calcul des **amortissements** (C. com. art. R 123-195-2°), voir n° 2329 s.

II. Comptes de régularisation et d'attente

A. Comptes de rattachement

Définitions

2365

Il résulte du PCG (art. 434-1) que :

- seules les régularisations se rapportant à l'exercice et aux **exercices ultérieurs** sont enregistrées sous l'appellation **« Comptes de régularisation »** (voir n° 2369 s.) ;

- les régularisations de charges et produits **de l'exercice** (charges à payer et produits à recevoir) sont rattachées aux **comptes des tiers concernés** dans les **comptes de rattachement** (voir n° 2366 s.).

Exemple

Exemple A la clôture de l'exercice :

- les factures à recevoir sont rattachées aux comptes « Fournisseurs » et les factures à établir aux comptes « Clients » ;

- les intérêts courus sont rattachés aux comptes des valeurs mobilières ou des tiers qui les procurent.

Classement comptable

2366

Les comptes de rattachement sont des subdivisions du compte de l'agent économique avec lequel a été réalisée l'opération qui concerne l'activité de l'exercice.

Exemple

Exemple A la clôture de l'exercice :

- les factures clients non encore établies relatives à des produits livrés ou des services rendus durant l'exercice sont portées au compte 4181 « Clients - Factures à établir » (subdivision du compte 41 « Clients et comptes rattachés ») ;

- les factures fournisseurs non encore reçues relatives à des produits livrés ou à des services rendus durant l'exercice sont portées au compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » (subdivision du compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés ») ;

- les intérêts courus relatifs à des obligations détenues par l'entreprise sont portés au compte 2768 « Intérêts courus » (subdivision du compte 276 « Autres créances immobilisées ») ;

- les intérêts courus relatifs à des obligations émises par l'entreprise sont portés au compte 1688 « Intérêts courus » (subdivision du compte 168 « Autres emprunts et dettes assimilées »).

Traitement comptable

2367

A la clôture de l'exercice, les **produits à recevoir** et les **charges à payer** sont enregistrés en classe 7 et 6 par le débit (TTC) ou le crédit (TTC) des comptes rattachés aux agents économiques concernés, la différence étant portée en TVA collectée ou en TVA déductible.
L'exercice suivant, ils sont extournés lors de la réouverture des comptes ou annulés lors de l'enregistrement de la créance ou de la dette.

Voir exemples de comptabilisation n° 631 (produits) et n° 793 (charges).

En principe, la correction de leur estimation ne constitue pas une correction d'erreur (voir n° 363-2).

Information dans l'annexe

2368

Le Code de commerce (art. R 123-189, al. 4) prescrit que les produits à recevoir et les charges à payer, rattachés aux postes de créances et de dettes, sont détaillés dans l'annexe.

La faculté d'utiliser de tels comptes rattachés est offerte aux Etats par la 4e directive (art. 18 et 21) **à condition de les expliciter dans l'annexe** lorsqu'ils sont d'une certaine importance. Elle a été adoptée par la France parce qu'elle correspond au critère choisi pour le bilan : classement par agents économiques regroupant toutes les opérations les concernant.

Selon le PCG et le CNC (voir n° 368-2), cette information obligatoire ne doit en réalité être indiquée que si elle est **significative.** Il en résulte en pratique que cette information sera **rarement à fournir,** celle-ci ayant le plus souvent un caractère non significatif.

Fiscalement, Les entreprises relevant du régime du bénéfice réel normal doivent joindre à leur liasse fiscale une information détaillée sur les produits à recevoir et les charges à payer (CGI A III, art. 38-II).
L'Administration fiscale considère (voir notice DGI n° 2032) que cette information, à fournir sur papier libre, doit être **identique à** celle fournie dans **l'annexe** des comptes annuels. Dans la mesure où ne revêtant pas une importance significative, l'information n'est pas donnée dans l'annexe comptable, elle n'aura pas, logiquement, à être fournie à l'Administration fiscale (sauf précisions ultérieures contraires de cette dernière).

Le PCG (art. 531-2/14) précise que les commentaires portent sur leur nature, leur montant et leur traitement.

Charges à payer

Dans les cas où elle est significative, l'information nous paraît pouvoir être présentée selon le tableau suivant (si les informations n'ont pas été données dans les postes concernés) :

Charges à payer (1)	Montant
Dettes	

Dettes / Charges à payer [1]	Montant
Emprunts obligataires convertibles Autres emprunts obligataires Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit Emprunts et dettes financières divers Avances et acomptes reçus sur commandes en cours Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés Dettes fiscales et sociales Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés Autres dettes	
(1) Fournir en outre des explications par poste si nécessaire : intérêts courus, factures à recevoir, indemnités de congés payés, charges sociales à payer, impôts et taxes à payer, participation des salariés.	

Produits à recevoir

Dans le cas où elle est significative, l'information nous paraît pouvoir être présentée selon le tableau suivant (si les informations n'ont pas été données dans les postes concernés) :

Créances / Produits à recevoir [1]	Montant
Immobilisations financières - Créances rattachées à des participations - Autres immobilisations financières	
Créances - Créances Clients et Comptes rattachés - Autres	
Valeurs mobilières de placement	
Disponibilités	
(1) Fournir en outre des explications par poste si nécessaire : intérêts courus, dividendes à recevoir, factures à établir, indemnités à recevoir.	

B. Comptes de régularisation

Définitions

2369

Les **charges** et **produits** comptabilisés pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur doivent figurer à l'**actif** et au **passif** du bilan au poste **« Comptes de régularisation »** (C. com. art. R 123-189, al. 1 et 2).

Les comptes de régularisation englobent :

- les frais d'émission des emprunts (charges à répartir sur plusieurs exercices), voir définition n° 2126 ;
- les charges constatées d'avance (voir définition n° 736-1) ;
- les produits constatés d'avance (voir définition n° 506).

Classement comptable

2371

Les **comptes de régularisation** enregistrent (PCG, art. 434-1) :

- d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants ;
- d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais pouvant être réparties systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Y est adjointe la répartition des charges et produits par périodes comptables durant l'exercice par le système de l'abonnement.

I. Compte 4816. Charges à répartir sur plusieurs exercices - Frais d'émission des emprunts
Voir n° 2126.

II. Compte 486. Charges constatées d'avance
Il s'agit de charges qui correspondent à des achats de biens et de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement (PCG, art. 444/48) ; voir n° 736-1.

Exemple

Exemple Fraction des loyers ou intérêts déjà comptabilisés en charge mais concernant l'exercice suivant.

III. Compte 487. Produits constatés d'avance
Il s'agit de produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies (PCG, art. 444/48) ; voir n° 632.

Exemple

Exemple Fraction des loyers ou intérêts déjà comptabilisés en produit mais concernant l'exercice suivant.

IV. Compte 488. Compte de répartition périodique des charges et des produits
Ce compte enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice. Il s'agit du système de l'abonnement (PCG, art. 444/48) ; voir n° 633 et 771.

Traitement comptable

2372

Il diffère selon les éléments constitutifs des comptes de régularisation :

I. Frais d'émission des emprunts
(charges à répartir sur plusieurs exercices) : voir n° 2126.

II. Charges constatées d'avance
Elles sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486 par le crédit des comptes de charges intéressés. Le compte 486 est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit des comptes de charges intéressés de l'exercice (PCG, art. 444/48).

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur (PCG, art. 444/48).

Voir exemple de comptabilisation n° 792.

III. Produits constatés d'avance
Ils sont transférés en fin d'exercice au crédit du compte 487 par le débit des comptes de produits concernés. Le compte 487 est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit des comptes de produits intéressés (PCG, art. 444/48).

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur (PCG, art. 444/48).

Voir exemple de comptabilisation n° 632.

IV. Abonnement des charges (et des produits)
Il est modifié, s'il y a lieu, en cours d'exercice, en plus ou en moins, de manière que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice, au montant effectif de la charge ou du produit. Le compte 488 est **soldé à la fin de l'exercice** (PCG, art. 444/48).

Voir exemple de comptabilisation n° 771.

Information dans l'annexe

2373

Le Code de commerce (art. R 123-189, al. 3) prescrit que les comptes de régularisation doivent faire l'objet d'une information explicative dans l'annexe.

Selon la recommandation du CNC (voir n° 368-2), cette information obligatoire ne doit en réalité être indiquée que si elle est significative. Il en résulte en pratique :

- en ce qui concerne les **charges et produits constatés d'avance,** que ces informations ayant **le plus souvent un caractère non significatif** seront **rarement à fournir** ;

A notre avis, compte tenu du caractère répétitif de ces montants, ceux-ci peuvent être élevés sans être nécessairement significatifs (exemples : loyers et assurances payés d'avance, etc.). Seuls paraissent devoir être mentionnés les opérations ou événements particuliers ayant entraîné la constatation de montants élevés dans ces postes (facturation anticipée importante sur contrat, par exemple). Cette information concernera également les petites entreprises.

- en ce qui concerne les **frais d'émission des emprunts** (charges à répartir), voir n° 2126.

Le PCG (art. 531-2/14) précise que les explications portent sur :

- leur nature [détail des charges et produits constatés d'avance (d'exploitation, financiers ou exceptionnels)] ;

- leur montant ;

- leur traitement (durée d'amortissement ou d'étalement des frais d'émission des emprunts).

Fiscalement, Les entreprises relevant du régime du bénéfice réel normal doivent joindre à leur liasse fiscale une information détaillée sur les produits et charges figurant au bilan sous les postes « comptes de régularisation » (CGI A III, art. 38-II). L'Administration fiscale considère (voir notice DGI n° 2032) que cette information, à fournir sur papier libre, doit être **identique à** celle fournie dans **l'annexe** des comptes annuels. Dans la mesure où ne revêtant pas une importance significative, l'information n'est pas donnée dans l'annexe comptable, elle n'aura pas, logiquement, à être fournie à l'Administration fiscale (sauf précisions ultérieures contraires de cette dernière).
En outre, pour l'établissement de la liasse fiscale (tableau n° 2055, cadre D), les entreprises doivent également indiquer les mouvements de l'exercice affectant les charges réparties sur plusieurs exercices.

C. Comptes transitoires et d'attente

2375

Ils sont regroupés au compte **47 « Comptes transitoires ou d'attente ».**

Comptes transitoires

Leur utilisation est limitée aux éléments suivants :

Ecarts de valorisation de certaines créances et dettes

2376

Ecarts résultant de leur inscription au bilan pour leur valeur en monnaie nationale à la date d'arrêté des comptes :

- créances et dettes **libellées en monnaies étrangères** (selon le PCG, art. 342-5 ; voir n° 2082) ;
- créances et dettes **indexées** (à notre avis ; voir n° 2078).

Leurs montants sont à indiquer dans l'annexe, s'ils sont significatifs (C. com. art. R 123-196-5° et PCG, art. 531-2/14 ; voir n° 2285).

Compte 478. Autres comptes transitoires

2377

Nous paraissent pouvoir notamment être portés à ce compte les problèmes liés à des **indemnisations.**

La comptabilisation des indemnités d'assurances nous paraît devoir être effectuée à ce compte et non comme le préconisent certains plans comptables professionnels (sur la validité de ces plans, voir n° 295 s.) au compte 46, voir n° 2399. Pour leur présentation au bilan, elles sont à classer dans les « Autres créances » même si elles sont, le cas échéant, la contrepartie d'un produit d'exploitation.

Information

2378

En principe, les comptes transitoires ou d'attente doivent être soldés à la clôture de l'exercice. S'ils ne peuvent l'être, à notre avis, leurs soldes sont à joindre au bilan aux opérations qu'ils concernent et, uniquement s'ils ont une importance significative, information en est donnée dans l'annexe.

Comptes d'attente

2381

Sont inscrites **provisoirement** aux comptes **471 à 475 « Comptes d'attente »** les opérations (PCG, art. 444/47) :

- qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ;

- ou qui exigent une information complémentaire.

Le PCG (art. 444/47) apporte en outre les précisions suivantes :

- Ce procédé de comptabilisation ne sera utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les moindres délais possibles.

- Les comptes d'attente sont ouverts sous des intitulés précisant leur objet.

Le guide comptable professionnel de la sidérurgie préconise les subdivisions suivantes : 471 : Charges en attente d'affectation ; 472 : Produits en attente d'affectation ; 473 à 475 : Autres comptes d'attente.
Sur la validité des guides comptables professionnels, voir n° 295.

- Les opérations inscrites dans ces comptes sont reclassées en fin d'exercice parmi les comptes figurant au modèle de bilan. Ainsi, sauf impossibilité, la situation doit être régularisée en fin d'exercice, les comptes 471 à 475 ne figurant pas en principe au bilan.

III. Transferts de charges

Définition et éléments constitutifs

2385

La classe 6 ne doit, en principe, enregistrer que les éléments, classés selon leur nature économique, du coût des ventes de l'exercice ; en revanche, les opérations concernant les investissements et les placements sont à inscrire directement dans les comptes de bilan concernés.
Mais les entreprises ne sont pas toujours en mesure de faire une telle distinction au moment où elles passent leurs écritures. Aussi sont-elles amenées à comprendre dans les charges des éléments qui n'en sont pas, soit parce qu'ils serviront à la création d'une immobilisation par l'entreprise pour elle-même, soit parce que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers. En outre, le caractère de certaines charges (exploitation ou exceptionnelles) peut ne pas être immédiatement connu. D'où le transfert de telles charges en fin d'exercice soit à un compte de bilan, soit à un autre compte de charge, par l'intermédiaire du compte 79 « Transferts de charges » ou du compte 72 « Production immobilisée » (PCG, art. 446).

Transferts de charges à des comptes de bilan

2386

Il en est ainsi pour :

- la production immobilisée, transférée aux comptes 20 et 21 « Immobilisations incorporelles et corporelles » ou 23 « Immobilisations en cours » par le crédit du compte 72 **« Production immobilisée »** (PCG, art. 447/72) ;

- les **charges supportées pour le compte de tiers,** transférées au compte des tiers concernés par le crédit du compte 79 **« Transferts de charges »** (PCG, art. 447/79) ;

Exemple

Exemples

- indemnités d'assurances, voir n° 2399 s. ;

- aides forfaitaires de l'Etat, voir n° 927-3 ;

- refacturation de frais (comptabilisation déconseillée), voir n° 580.

- les **frais d'émission des emprunts** (charges à répartir sur plusieurs exercices).

C'est la **totalité de la charge** constatée en classe 6 qui est à transférer, voir n° 2126.

Transferts d'une catégorie de charges à une autre catégorie de charges

2387

(ou à l'intérieur d'une même catégorie de charges) : charges d'exploitation transférées en charges exceptionnelles ou en charges financières et réciproquement.

Exemple

Exemples(repris par le guide comptable professionnel de l'industrie de la chaussure - sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.) :

- charges de sous-activité (voir n° 984-2) ;

- avantages en nature (voir n° 930 s.).

Remarque
Utilisation du compte transfert de charges : l'utilisation du compte transfert de charges est limitée (et doit se limiter aux cas inévitables). Elle n'est **pas employée** pour :

- les erreurs d'imputation de charges, qu'il convient de contrepasser ;

- les opérations qui peuvent être immédiatement imputées au compte de bilan concerné (exemple : débours de transport affectés directement aux tiers).

Classement comptable

2388

Le compte 79 « Transferts de charges » est ventilé en fonction de la **nature de la charge transférée** : 791 (exploitation), 796 (financier), 797 (exceptionnel).
Ces comptes de produits **équilibrent** les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles transférées qui figurent toujours parmi les charges ; ainsi résultat d'exploitation, résultat financier et résultat exceptionnel (ainsi que les soldes intermédiaires de gestion) ne sont pas affectés par ces opérations.

Pour l'affectation des transferts de charges aux **soldes intermédiaires de gestion,** voir n° 2775.

Le PCG ne prévoit **pas** de compte de **transfert de produits.** A notre avis, de tels transferts devraient être possibles entre catégories de produits (exemple : de produits financiers à chiffre d'affaires) ; le compte 799 transferts de charges débiteur pourrait être utilisé à cette fin.

Incidences des transferts de charges sur les comptes

2389

Elles peuvent être schématisées comme suit :

COMPTE DE RESULTAT			BILAN
Charges	**Produits**		**Actif**
Les différentes natures de charges comprennent :			
- Coût des immobilisations produites par l'entreprise.	72 Production immobilisée	↔	Immobilisations.
- Charges supportées pour compte de tiers.	79 Transferts de charges	↔	Tiers concernés.
- Frais d'émission des emprunts (charges à répartir sur plusieurs exercices).	79 Transferts de charges	↔	Comptes de régularisation.
- Charges à imputer à d'autres comptes de charges.	79 Transferts de charges (entre exploitation [1], financier ou exceptionnel)		

(1) Et éventuellement à l'intérieur, entre soldes intermédiaires de gestion (voir n° 2775).

Présentation au compte de résultat et Information en annexe

Compte de résultat

(produits)

2390

a. Système de base : les transferts de charges sont réunis avec les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (PCG, art. 521-3).

b. Système développé : les transferts de charges d'exploitation et les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions sont présentés séparément (PCG, art. 523-2).

c. Système abrégé : les transferts de charges, suivant leur nature, sont compris dans les autres produits d'exploitation, les produits financiers ou les produits exceptionnels (PCG, art. 522-2).

Annexe

2391

Le Code de commerce ne prescrit aucune information en annexe concernant les transferts de charges. Toutefois, selon le PCG (art. 531-2/14), lorsque leur importance est significative, des précisions sont à donner sur leur nature, leur montant et leur traitement comptable.

IV. Opérations relatives aux exercices antérieurs

Comptabilisation

2393

Les **charges et produits relatifs aux exercices antérieurs** sont à classer, selon la règle générale, **par nature.** En outre, **selon leur caractère,** ils peuvent être comptabilisés dans le résultat courant ou dans le résultat exceptionnel. Le PCG (art. 446/67 et 447/77) indique que les **comptes 672** et **772** (comptes laissés libres par le plan de comptes, art. 432-1) sont à la disposition des entreprises pour enregistrer, **en cours d'exercice,** les charges et les produits sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice selon leur nature entre produits ou charges d'exploitation ou exceptionnels.

Fiscalement, La liasse fiscale (tableau n° 2053) prévoit un détail des charges et des produits sur exercices antérieurs.

Information en annexe

2394

Le Code de commerce ne prescrit aucune information en annexe concernant ces opérations. Toutefois, selon le PCG (art. 531-2/14), lorsque leur importance est significative, des précisions sont à donner sur leur nature, leur montant et leur traitement comptable.

Corrections d'erreurs

2395

Leurs caractéristiques sont les suivantes :

I. Définitions et conditions
Il s'agit (PCG, art. 314-3) des corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise. L'avis CNC n° 97-06 distingue clairement les corrections d'erreurs des changements d'estimation (voir n° 363-2 et exemple n° 364-3).

Fiscalement, Il convient de distinguer (voir Mémento Fiscal n° 78155 à 78170) :

1. les **erreurs** comptables **involontaires, qui peuvent être rectifiées** (D. adm. 4 A-215) soit par l'Administration dans le délai de reprise (voir n° 2924), soit par le contribuable dans le délai de réclamation (voir Mémento Fiscal, n° 81825 et 81845) : par exemple omission en comptabilité de frais déductibles, ou d'éléments actifs ou passifs (créances acquises, dettes certaines) ; comptabilisation d'un élément d'actif ou de passif (immobilisation, stock, etc.) pour une valeur inexacte.

a. Théorie des corrections symétriques Lorsqu'une **erreur involontaire affectant le bilan de clôture** d'un exercice est corrigée, le Conseil d'Etat oblige l'Administration à **corriger symétriquement le bilan d'ouverture** de cet exercice à raison des erreurs similaires commises dans les écritures de l'exercice précédent (**règle des corrections symétriques,** notamment CE 11 juin 1982, n° 24639 et BOI 4 A-10-06, n° 10). Cette règle peut entraîner des corrections en chaîne remontant jusqu'à l'exercice d'origine de l'erreur.

b. Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit Mais si celui-ci est prescrit, la règle de l'**intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit** s'applique (CGI, art. 38-4 bis et BOI précité). Cette règle a pour effet de rattacher à l'exercice non prescrit le plus ancien le résultat qui, en l'absence d'erreur, aurait été constaté au titre d'un exercice prescrit. Lorsque les règles fiscales diffèrent des règles comptables, le bilan s'entend du « bilan fiscal » (CE 30 juin 2008, n° 288314).

Pour des exemples d'application, voir n° 2912-2.
Toutefois, la règle de l'**intangibilité du bilan d'ouverture** du premier exercice non prescrit **ne s'applique pas,** et la correction des erreurs ne peut donc entraîner aucun rehaussement, en cas d'omissions ou d'erreurs (CGI, art. 38-4 bis et BOI 4 A-10-06 n° 31, 35 et 39) :

- commises au cours d'un exercice ouvert plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de rectification ou de présentation de la réclamation contentieuse. En cas d'erreurs récurrentes de même nature reproduites d'exercice en exercice (exemple : méthode conduisant à une sous-estimation systématique du stock de marchandises), seule échappe à la règle de l'intangibilité la correction portant sur celles de ces erreurs ayant leur source dans un exercice ouvert depuis plus de dix ans (avis CE 17 mai 2006, n°

288511 ; CAA Marseille 22 novembre 2011, n° 09MA00263) ; pour l'incidence sur les durées de conservation des documents, voir n° 420-2 ;

- résultant de dotations aux amortissements excessives au regard des usages, comptabilisées au cours de la période prescrite (voir n° 2912-2) ;

L'application de ces exceptions n'est, toutefois, pas automatique (CE 5 mai 2010, n° 316677) et seule l'entreprise, à l'exclusion de l'Administration, peut s'en prévaloir, en contestation d'un rehaussement ou à l'appui d'une réclamation (TA Cergy-Pontoise 27 avril 2011, n° 0712655).
En contrepartie de cette absence de redressement, l'augmentation des valeurs d'actif qui résulte de la correction comptable de ces erreurs ne peut être prise en compte, au titre des exercices suivants, ni pour le calcul des amortissements et des (provisions pour) dépréciation, ni pour la détermination du résultat de cession des éléments concernés (CGI, art. 38-4 bis ; BOI 4 A-10-06, n° 58 s.).

2. les **erreurs** comptables **volontaires** (ou délibérées), assimilables à des décisions de gestion irrégulières, qui **ne peuvent être rectifiées** que par l'Administration dans le délai de reprise : par exemple, omission volontaire de recettes, déduction de charges fictives. Il a également été jugé que constituaient des erreurs volontaires, le maintien au passif d'une dette de TVA prescrite (CAA Nantes 16 juin 2004, n° 00-1850), la réévaluation d'un fonds de commerce, la non-comptabilisation en charges à payer de droits d'enregistrement devenus exigibles au cours de l'exercice (CAA Nantes 26 décembre 2003, n° 00-969), la comptabilisation volontaire d'une charge avec un exercice de retard (CE 12 mai 1997, n° 160777) ou la minoration de stocks alors même que l'erreur est favorable à l'Administration (CAA Bordeaux 17 juin 1997, n° 95-549), la comptabilisation d'emprunts dont la réalité n'est pas justifiée (CAA Marseille 25 octobre 2001, n° 98-410) ou encore l'inscription de titres de participation en stocks (CAA Bordeaux 20 janvier 1997, n° 93-827). Les erreurs comptables volontaires ne peuvent bénéficier du mécanisme des corrections symétriques et de l'intangibilité du bilan d'ouverture (CE 27 juillet 1979, n° 11717 rendu avant l'entrée en vigueur de l'article 38-4 bis ; TA Rouen 9 juin 2011, n° 1000092 et D. adm 4 A-10-06, n° 11).
Sur les sanctions pénales, voir n° 320-2 ;

3. les opérations comptables résultant de **décisions de gestion régulières** opposables tant au contribuable qu'à l'Administration qui **ne peuvent être rectifiées** ni à l'initiative du contribuable, ni à celle de l'Administration (voir par exemple, CE 11 février 1994, n° 117302) : par exemple, pour un élément ouvrant droit à l'amortissement dégressif, fixation d'une annuité d'amortissement comprise entre l'annuité minimale et l'annuité dégressive ; défaut de comptabilisation ou comptabilisation partielle d'une provision (CAA Douai 10 octobre 2001, n° 97-1870 rendu définitif par CE (na) 18 décembre 2002, n° 240924) ; inscription au bilan ou maintien dans le patrimoine privé d'éléments tels que les immeubles, les titres, les dettes.

Voir également n° 2912-2, la **distinction** à faire lors d'une rectification fiscale, entre une **erreur comptable** et une **erreur fiscale.**

II. Comptabilisation

Juridiquement, Dès lors que les comptes entachés d'erreurs ont été publiés, il n'est pas envisageable de les faire modifier par l'assemblée générale et de les publier à nouveau, et ce, pour des raisons de sécurité juridique des tiers (Bull. CNCC n° 119, septembre 2000, EJ 2000-99, p. 385).

Les corrections d'erreurs sont donc comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées. Sauf exception prévue par l'avis CNC n° 97-06, les conséquences des erreurs significatives sont à présenter sur une ligne distincte du compte de résultat pour leur montant net d'impôt (PCG, art. 314-3 ; voir n° 364-2).

Un produit d'impôt correspondant au dégrèvement demandé doit donc, à notre avis, être constaté en même temps que la correction d'erreur, la créance correspondante pouvant le cas échéant faire l'objet d'une dépréciation en fonction des risques d'insuccès de la réclamation déposée auprès du service des impôts.

Fiscalement, Une société n'est pas en droit d'imputer de quelque manière que ce soit, sur ses bénéfices imposables de l'exercice n, le montant de la surestimation de son bénéfice imposable de l'exercice n - 1 née d'une erreur comptable (CE 17 mai 1982, n° 23559). Cette correction ne peut être effectuée qu'au titre de l'exercice n - 1 par voie de réclamation dans le délai légal (CE 2 octobre 1981, n° 14655 repris dans D. adm. 4 A-215, n° 19) ou de compensation (LPF art. L 205).
Sur l'application de la règle des corrections symétriques, voir ci-avant.

Cas particulier Ecarts comptables importants liés à une remise en ordre d'une comptabilité : ces écarts résultent fréquemment d'une réorganisation de la comptabilité, des mises à jour, de pointages de comptes, d'audit. Ils concernent notamment les comptes clients, fournisseurs, immobilisations, dépôts et cautionnements, stocks, banques, ou traduisent une balance générale déséquilibrée.

Ne sont pas visées ici les petites différences de caisse ou de règlements sur les créances et les dettes qui constituent des écarts courants à comptabiliser à notre avis dans les « charges et produits divers de gestion courante » (comptes 658 et 758 ; voir n° 649-3 et 939-5).

A notre avis, ces écarts (indépendamment des conséquences pénales éventuelles) devraient être traités comme des corrections d'erreurs :

- s'ils sont rattachables à un poste déterminé, selon leur nature : en exploitation, financier ou exceptionnel, peu importe qu'ils soient justifiés ou inexpliqués ;

- s'ils ne sont pas rattachables (ils sont alors dans tous les cas inexpliqués), en exceptionnel.

Fiscalement, Ces écarts (ici pertes) ne sont déductibles que si l'entreprise établit la matérialité et le montant des erreurs, en présentant des documents précis et concordants (CE 1er février 1989, n° 42990) ; toutefois, lorsque la régularisation comptable porte à la fois sur des éléments d'actif et de passif et que ceux-ci constituent des éléments indissociables de cette régularisation, le montant à réintégrer au bénéfice imposable peut être limité à la différence entre l'augmentation du solde du compte de passif et celle du solde débiteur du compte d'actif (CE 10 janvier 1992, n° 80158).
Pour les erreurs d'un montant élevé, il n'est admis ni de présumer que la différence apparue révèle par elle-même une erreur comptable (en l'espèce, différence entre les montants comptabilisés initialement aux comptes « banque » et « créances clients » et les relevés bancaires et les encaissements des clients), ni de prendre en compte les détournements ou indélicatesses de certains membres du personnel, lorsque ces agissements ne sont pas précisés quant à leur portée ou leur montant (CAA Paris 25 juillet 1989, n° 360). Précédemment, s'agissant d'écarts relatifs à des comptes clients, le Conseil d'Etat (16 mars 1988, n° 59410) n'avait exigé de preuve que si les montants concernés étaient importants. En ce qui concerne les comptes clients, voir aussi n° 597.

III. Information

Le PCG (art. 531-1/4) et l'avis CNC n° 97-06 la précisent (voir n° 365 s.).

IV. Incidences sur les diligences du commissaire aux comptes

La norme d'exercice professionnel NEP 730 « Changements comptables » définit la correction d'erreurs comme un changement comptable.

Sur les diligences qui en résultent, voir n° 366.

Section 2 Opérations exceptionnelles

2396

Dans le PCG, les opérations de caractère exceptionnel sont distinguées :

- au compte de résultat qui comprend le résultat courant et le résultat exceptionnel ;

- dans le bilan du système développé où sont isolées les créances et les dettes diverses (qui n'ont pas un caractère d'exploitation).

A. Définitions et éléments constitutifs

Définitions

2397

Le PCG distingue le résultat d'exploitation courant et le résultat exceptionnel sans les définir, sinon par les comptes qui concourent à leur obtention :
a. Les **charges exceptionnelles** sont les charges hors gestion courante de l'entreprise. Elles concernent, soit des opérations de gestion, soit des opérations en capital (au sens économique : cessions d'immobilisations, etc.).

Sur leur non-incorporation dans les stocks, voir n° 1170.

b. Les **produits exceptionnels** sont les produits hors gestion courante de l'entreprise. Ils concernent, soit des opérations de gestion, soit des opérations en capital.

Sur une autre conception de la notion de résultat courant, voir développements n° 2755.

Classement comptable

2398

Il convient de distinguer :

I. Charges et produits exceptionnels

- **Compte 67. Charges exceptionnelles** : Voir sous-comptes n° 7006.

- **Compte 77. Produits exceptionnels** : Voir sous-comptes n° 7007.

II. Amortissements, dépréciations et provisions exceptionnels

En ce qui concerne les provisions réglementées, voir n° 3220 s.

- **Compte 687. Dotations, aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles** : Voir sous-comptes n° 7006.
- **Compte 787. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)** : Voir sous-comptes n° 7007.

III. Transferts de charges exceptionnelles (compte 797).

B. Exemples et cas particuliers

En ce qui concerne les abandons de créance, voir n° 2150 s.

Indemnités d'assurances - Principes de comptabilisation

Pour la comptabilisation de la contrepartie au bilan, voir n° 2377.

Modalités de comptabilisation

2399

L'indemnité d'assurance est comptabilisée, à notre avis, au débit du compte 478 « Autres comptes transitoires » (voir n° 2377), par le crédit du compte 79 « Transfert de charges ».

Le secrétariat du CNC a recommandé ce traitement pour :

- l'assurance-vol (Bull. CNC n° 31, juillet 1977, p. 18) ;

- l'assurance obligatoire - dommages construction (Bull. CNC n° 40-04, 4e trimestre 1979).

Les indemnités d'assurance destinées à couvrir des **charges et/ou pertes non encore comptabilisées** au compte de résultat sont portées en **produits constatés d'avance.** Elles font l'objet d'un étalement en résultat sur la ou les périodes au cours desquelles les charges et/ou pertes couvertes seront elles-mêmes comptabilisées en application du principe de rattachement des charges aux produits (Bull. CNCC n° 118, juin 2000, EC 2000-04, p. 248).

Sur les modalités spécifiques de comptabilisation des indemnités selon qu'elles couvrent une perte sur immobilisation, sur des stocks, sur une dette ou sur un engagement, voir n° 2400-1

Fiscalement, L'indemnité d'assurance, qu'elle couvre ou non la perte d'un élément d'actif, constitue un produit imposable (D. adm. 4 A-242, n° 50). Toutefois, l'indemnité est imposable :

- uniquement si la charge ou la perte est par nature déductible du résultat fiscal (D. adm. précitée, n° 52 ; CE 12 mars 1982, n° 17074 rendu en matière d'indemnité d'assurance destinée à compenser des pénalités fiscales non déductibles). Lorsque l'indemnité n'est pas imposable, elle doit être déduite extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) de l'exercice de sa comptabilisation en produit ;

- selon le régime de la charge ou de la perte indemnisée (régime des plus ou moins-values de cession d'actifs en cas de perte d'un élément d'actif ou perte de sa valeur, voir n° 2400-1).

Remarque
Assurance couvrant l'entrepreneur individuel : en ce qui concerne l'assurance couvrant les **frais fixes d'exploitation** en cas de maladie ou d'accident de l'entrepreneur individuel, la situation est différente selon que le contrat présente un caractère d'exploitation ou personnel (sur la détermination de ce caractère, voir n° 891) :

- contrat à caractère d'exploitation : le caractère de charge imputable à un tiers nous paraît également applicable dans ce cas ;

- contrat à caractère personnel : l'indemnité reçue constitue un apport de l'exploitant.

Date d'enregistrement

2399-1

En l'absence de règle spécifique, les principes généraux de comptabilisation des produits à recevoir s'appliquent (voir n° 500 et 514).
A notre avis (en ce sens le bull. CNCC n° 118, juin 2000, EC 2000-04, p. 248), un remboursement est comptabilisé en produit d'exploitation dès que les conditions suivantes sont remplies (voir n° 500) :

- il est **certain dans son principe,**

- il est **acquis à l'exercice,**

- son montant peut être **estimé de façon suffisamment fiable.**

Sur la comptabilisation des intérêts de retard reçus sur indemnités d'assurance, voir n° 2399-2.

En conséquence :

I. Si ces conditions sont réunies un actif (produit à recevoir) doit être enregistré.

Fiscalement, Conformément au principe général d'imposition des créances acquises (D. adm. 4 A-212, n° 1 s. ; voir n° 500), les indemnités d'assurance à recevoir constituent un produit imposable de l'exercice au cours duquel elles apparaissent **certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant** (D. adm. 4 B-2231, n° 48).
Sur la possibilité, toutefois, d'étaler l'imposition du produit résultant de la perception d'indemnités :

- d'assurance couvrant une immobilisation, voir n° 1571 et 2400-1 ;

- d'assurance-décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'un collaborateur (assurances dites « hommes-clefs », voir n° 830-1 ;

- d'assurance-décès contractée au profit d'une banque en vue de garantir le remboursement d'un emprunt, voir n° 830-3.

A notre avis :

a. lorsque le contrat d'assurance prévoit une base d'indemnisation et que celle-ci n'est pas contestable par l'assurance, l'indemnisation attendue est à comptabiliser immédiatement en produit.

Toutefois, selon la CNCC (publiée sur le site de la CNCC le 25 octobre 2010, EC 2010-28), l'indemnisation n'est certaine dans son principe qu'à partir du moment où l'assuré a obtenu un accord de la compagnie d'assurance sur le principe de l'indemnisation (constitution d'un dossier justificatif comprenant par exemple des courriers non équivoques échangés avec la compagnie d'assurance ou l'accord de l'expert mandaté par la compagnie d'assurance reçus avant la date de clôture de l'exercice).

Si l'assuré conteste cette indemnisation contractuelle, il n'enregistre en produit à recevoir que le produit dont il est certain (tel qu'il résulte du contrat), sans tenir compte de la part complémentaire demandée, celle-ci étant incertaine.

b. si le contrat d'assurance n'est pas suffisamment clair pour déterminer le montant de l'indemnité d'assurance à recevoir à la date de clôture, celui-ci ne devrait pas pouvoir être comptabilisé en produit (en ce sens, réponse de la CNCC précitée).

Tel est le cas, à notre avis, lorsque le contrat d'assurance **ne prévoit pas de base d'indemnisation claire** ou que la formule de calcul est trop complexe.
Toutefois, à notre avis, si une estimation sous forme de fourchette est possible et n'est pas contestée par l'assurance, l'indemnité devrait pouvoir être constatée en résultat, sur la base de l'hypothèse la plus basse (une information en annexe peut alors être nécessaire).

II. Si l'une des conditions n'est pas satisfaite
Il s'agit d'un « actif éventuel » à ne pas comptabiliser. Seule une information en annexe est nécessaire (voir n° 2833 II).

En effet, les produits probables (à l'inverse des charges probables) ne peuvent être comptabilisés.

Fiscalement, Il en est de même, à notre avis.

Intérêts de retard perçus sur les indemnités d'assurance

2399-2

Le produit est comptabilisé immédiatement dans un compte de produits financiers (compte 7638 « Revenus sur autres créances »).

Fiscalement, Bien qu'ils soient dus à raison du versement tardif de sommes réparant un préjudice, les intérêts de retard perçus sur les indemnités d'assurance concourent à l'accroissement de l'actif de l'entreprise et doivent donc, conformément à l'article 38-2 du CGI, être compris dans les bénéfices imposables (CE 22 novembre 2006, n° 280252).

Indemnités d'assurances - cas particuliers

Assurance couvrant une immobilisation

2400-1

I. En cas de **destruction totale** ou de **vol,** l'indemnité d'assurance est, à notre avis, considérée comme constituant le **prix de cession** de l'immobilisation (cette précision qui figurait dans le PCG 1957 n'a été reprise ni dans le PCG 82, ni dans l'actuel PCG) ; voir n° 1524.

Fiscalement, Il en est de même, les indemnités destinées à compenser la perte totale d'une immobilisation devant, selon qu'elles excèdent ou non la valeur nette comptable de cette immobilisation, être assimilées à des plus-values ou à des moins-values de cession (D. adm. 4 A-242, n° 51 ; Rép. Sicard AN 1er mars 1982, p. 817 et CE 30 septembre 1987, n° 58035).
Pour les entreprises soumises à l'IS, ces plus ou moins-values relèvent du régime fiscal du court terme (D. adm. 4 B-2231, n° 35) et sont donc imposables (ou déductibles) au taux normal.
Pour les entreprises soumises à l'IR, les plus ou moins-values relèvent du régime court terme / long terme.
Toutefois, la plus-value à court terme réalisée à la suite de la perception de l'indemnité d'assurance peut, sous certaines conditions, être imposée de manière étalée (CGI, art. 39 quaterdecies 1 ter). Sur les retraitements extra-comptables à effectuer pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice de réalisation de la plus-value et des exercices suivants, voir n° 1571.

a. Lorsqu'il y a un **décalage** entre **l'exercice** de la destruction (ou du vol) du bien et celui de la fixation de l'indemnité :

- l'immobilisation doit être sortie du patrimoine durant l'exercice du sinistre pour sa valeur nette comptable (Avis CU CNC n° 2003-D du 11 juin 2003 et voir n° 1572) ;

- l'indemnité à recevoir est à constater au compte 797 « Transfert de charges exceptionnelles », immédiatement si le contrat d'assurance prévoit une base d'indemnisation et que ni l'assureur ni l'assuré ne contestent cette base, ou si tel n'est pas le cas, lorsqu'elle pourra être fixée (voir n° 2399-1).

Il peut donc y avoir un décalage entre la constatation de la perte sur l'immobilisation et la constatation du produit d'indemnisation.
Le fait qu'il y ait une nouvelle immobilisation n'a d'incidence ni sur la comptabilisation de la perte, ni sur celle du produit (voir ci-après b.).

b. Lorsqu'il y a **production ou acquisition d'une nouvelle immobilisation** :

- cette nouvelle immobilisation est comptabilisée à l'actif du bilan pour son coût d'entrée ;

- lorsque, selon le contrat, une partie de l'indemnité couvre la reconstruction à neuf de l'immobilisation, cette indemnité est comptabilisée en totalité en résultat sans étalement possible sur la durée d'amortissement de la nouvelle immobilisation (Avis CU CNC précité, § 2.1).

II. En cas de **destruction partielle,** deux cas de figure peuvent se présenter :
a. Il s'agit de dépenses répondant à la définition d'une immobilisation, par exemple, reconstruction d'une charpente, d'un mur (voir n° 1390-1 s.). Dans ce cas, la quote-part d'actif détruite est sortie de l'actif pour sa valeur comptable (estimée, voir n° 1523-2). L'indemnité est à constater au compte 797 (voir ci-avant **I.**).
b. Les réparations ne constituent ni une immobilisation ni un de ses composants, par exemple, nettoyage d'une façade suite à un incendie. Dans ce cas, l'indemnité d'assurance est considérée comme une charge imputable à des tiers (**Transfert de charges d'exploitation** compte 791 selon le PCG) comprise dans les produits d'exploitation alors que les frais de réparation sont compris dans les charges d'exploitation ; ainsi le résultat d'exploitation se trouve uniquement affecté de la charge supportée définitivement par l'entreprise (Bull. CNC n° 32, octobre 1977, p. 5), telle que, par exemple, le montant de la franchise.

III. En cas de **versement de l'indemnité par un tiers** (présumé être à l'origine du sinistre), les modalités de comptabilisation de l'événement sont les mêmes (avis CU CNC précité, § 2.3).

Assurance couvrant un stock

2400-2

Sur la comptabilisation du stock volé ou détruit, voir n° 2413. Sur la date d'enregistrement de l'indemnité, voir n° 2399.

I. En cas de **vol,** l'indemnité constitue une charge imputable à des tiers (Bull. CNC n° 31, juillet 1977, p. 18). A notre avis, elle est à porter au compte 79 « Transferts de charges d'exploitation ou exceptionnelles » selon l'importance du vol.

Fiscalement, L'indemnité, même si elle excède le prix de revient des objets volés, est imposable, en application de l'article 38-2 du CGI, l'exercice au cours duquel elle est acquise à l'entreprise (Rép. Dubedout, AN 20 avril 1981, p. 1744).

II. En cas de **destruction** par un sinistre (incendie, inondation, etc.), s'agissant d'une situation exceptionnelle, l'indemnité nous paraît constituer un « transfert de charges exceptionnelles ».

Fiscalement, L'indemnité constitue un produit imposable (D. adm. 4 A-242, n° 50 ; CE 22 mai 1931, n° 96341). Une indemnité perçue pour compenser le manque à gagner ne peut en revanche pas venir réduire le coût de production des stocks partiellement détruits (CE 16 octobre 1996, n° 144154).

Assurance couvrant une dette

2400-3

Voir n° 830-3.

Assurance couvrant un engagement

2400-4

Tel est le cas par exemple dans un contrat de crédit-bail où une assurance a été contractée en vue de garantir le paiement de l'ensemble des redevances du bail en cas de décès d'un dirigeant. Dans ce cas, le décès entraîne l'annulation de l'engagement de l'entreprise vis-à-vis du bailleur (l'assurance se substituant pour le paiement).
A notre avis, cette annulation n'engendre aucun profit de façon directe ; le produit résultant de l'annulation sera constaté, chaque exercice, sous forme d'absence de redevances en charges.

Indemnités relatives à des immobilisations ou à des biens pris en crédit-bail

Pénalités ou primes relatives à des acquisitions d'immobilisations

2402

Il convient de distinguer selon que l'indemnité est versée par l'acquéreur ou le fournisseur.

Indemnité (d'acquisition d'immobilisation) versée par l'acquéreur

2402-1

Elle est versée par exemple pour achèvement anticipé des travaux pour compensation d'un surcoût de production de l'immobilisation.
Dans ce cas, à notre avis, il s'agit d'un coût directement attribuable à l'acquisition de l'immobilisation, dès lors qu'il est nécessaire à la mise en place et en état de fonctionnement selon l'utilisation prévue par la direction ; le montant versé devrait donc venir en augmentation du coût d'entrée de l'immobilisation.

Remarque
Dépréciation : à la clôture de l'exercice, si l'avantage conféré par le paiement de l'indemnité est consommé en totalité ou en partie l'immobilisation peut, le cas échéant, faire l'objet d'une dépréciation. Pour plus de détails sur les conditions de constitution d'une dépréciation, voir n° 1500 s.

Indemnité (d'acquisition d'immobilisation) reçue par l'acquéreur

2402-2

Cette indemnité répare un préjudice pouvant résulter de situations très différentes comme par exemple :

- augmentation des coûts de production liée à un retard, à un manque de rendement, etc. du matériel livré ;

- baisse de la valeur d'un brevet acquis due à la faute d'un tiers responsable d'une irrégularité dans les formalités destinées à garantir la propriété industrielle ;

- valeur erronée de valeurs mobilières ou de titres de participation due à la découverte après l'acquisition de difficultés de l'entreprise dont les titres ont été acquis.

Sur les rabais, remises ou ristournes lorsqu'ils ont été estimés avant la fin de la période d'acquisition, voir n° 1403.

Le traitement, **chez l'acquéreur,** de l'indemnité reçue varie, à notre avis, selon l'utilité de cette indemnité.

I. L'indemnité compense une perte de valeur de l'immobilisation qui devrait entraîner une dépréciation.
Dans ce cas, il est nécessaire :

- d'enregistrer l'indemnité en produit,

Les indemnités ne peuvent pas, à notre avis, être comptabilisées en diminution du coût d'entrée de l'immobilisation, par analogie avec le traitement des indemnités d'assurance qui sont comptabilisées en résultat (Avis CU CNC n° 2003-D ; voir n° 2400-1). En outre, dès lors que les actes initiaux n'ont pas été résiliés ou rectifiés (pour cause de dol ou de fraude notamment, voir n° 2912-2 c), le coût d'acquisition doit être maintenu (Cass. com. 29 janvier 1991, n° 258 P).

- de constater une dépréciation de l'actif du même montant.

Remarques

1. L'indemnité n'est que probable, voire éventuelle A notre avis, il n'est pas possible d'en tenir compte (voir n° 2416-2). En revanche, il peut être nécessaire de déprécier l'élément d'actif concerné.

2. L'indemnité n'est reçue que plusieurs années après la transaction initiale Il n'est pas systématiquement nécessaire de constater une dépréciation à hauteur de l'indemnité reçue. En effet, compte tenu des années passées entre la transaction initiale et l'indemnisation, la valeur de l'immobilisation peut avoir augmenté par rapport à sa valeur d'entrée (tel peut notamment être le cas pour des titres de participation).

II. L'indemnité ne correspond pas à une perte de valeur de l'immobilisation

Tel est le cas lorsque l'indemnité peut être considérée comme le remboursement à l'acquéreur de prestations que celui-ci aurait effectuées au lieu et place de son fournisseur, ou bien encore, à l'indemnisation d'un retard de livraison ou de tout autre dommage subi de son fait par l'acheteur (Bull. CNCC n° 44, décembre 1981, EJ 81-123, p. 507).

A notre avis, cette indemnité doit être enregistrée en produits de l'exercice et a le même caractère que la charge qu'elle est destinée à couvrir.

Indemnité de déspécialisation

2403

L'indemnité versée au propriétaire en vue d'exercer une activité différente de celles stipulées dans les clauses du bail a le caractère d'un droit d'entrée reçu pour le propriétaire (voir n° 582) et versé pour le locataire (voir n° 1637-1).

Fiscalement, Il en est de même (CE 16 avril 1980, n° 9359 et 20 décembre 1982, n° 25362 ; D. adm. 4 A-242, n° 11).

Indemnité d'éviction ou de résiliation de bail

2404

Il convient de distinguer selon que l'indemnité est versée par le propriétaire ou par le locataire.

Indemnité versée par le propriétaire

(d'éviction ou de résiliation)

2404-1

Elle est versée au locataire en vue d'obtenir la libération de son bien (immeuble, terrain, matériel, etc.). Nous distinguerons la comptabilisation chez le propriétaire de celle chez le locataire évincé.

I. Comptabilisation chez le propriétaire
Il n'existe aucune règle comptable spécifique ni de précision des organismes compétents concernant la comptabilisation de cette indemnité.
A notre avis, les différentes situations susceptibles d'être rencontrées peuvent être regroupées en deux grandes catégories :

a. Le propriétaire est un nouveau propriétaire Dans ce cas, il y a **simultanément** :

- **acquisition** de biens (ou de locaux) ;

- **et versement** d'une indemnité, en vue d'obtenir leur libération.

Le versement de l'indemnité constitue donc, à notre avis, une **opération liée** à l'acquisition du bien. Il en résulte que l'indemnité est à incorporer au **coût d'entrée du bien** acquis (immobilisation corporelle).

Lorsque l'indemnité est versée dans le but d'obtenir la libération des locaux **afin de les démolir,** voir n° 1415-1 III.a.

Fiscalement, Il en est de même (CE 19 décembre 1975, n° 96829 et 5 mai 1970, n° 76307 ; D. adm. 4 C-2111, n° 30). Toutefois, le Conseil d'Etat a admis la déductibilité d'une indemnité d'éviction dans des circonstances où le prix payé par l'acquéreur, hors indemnité, était déjà très élevé par rapport à la valeur vénale des locaux (CE 12 février 1990, n° 60557).

b. Le propriétaire était déjà propriétaire (bailleur) Dans ce cas, il y a **uniquement versement d'une indemnité** en vue d'obtenir la libre disposition des biens (ou des locaux). Le versement de l'indemnité constitue donc l'**opération principale,** dont il convient d'analyser la nature :

1. Soit l'indemnité versée par le propriétaire a la nature d'un **actif** ;

Tel est le cas lorsque le propriétaire entend :

- **exercer l'activité du locataire évincé** et donc reprendre sa clientèle (fonds de commerce) : elle constitue alors une immobilisation incorporelle (achat d'une clientèle) ;
Sur le cas particulier de l'indemnité versée à l'issue d'un contrat de location-gérance, voir n° 917-4.

Fiscalement, Il en est de même (CE 19 février 1986, n° 46347 et 11 mai 1964, n° 58730 ; D. adm. 4 C-2111, n° 10).

- **reconstruire un immeuble neuf** : dans ce cas, l'indemnité versée constitue, à notre avis, des frais accessoires à la fabrication de la nouvelle construction.

2. Soit l'indemnité versée par le propriétaire a la nature d'une **charge.**

Tel est le cas lorsque le propriétaire entend :

- **remettre les locaux en location** (bail commercial ou à usage d'habitation) **à des conditions plus avantageuses** (loyers plus élevés, locataires plus solvables ou plus stables ; voir n° 1683-2) : elle constitue alors une charge d'exploitation, à porter, à notre avis, au compte 65 « Autres charges de gestion courante » si les nouveaux loyers sont des loyers de marché ;

Fiscalement, Il en est de même (CE 31 mars 1989, n° 80712). La charge est déductible du résultat imposable du bailleur (CE 3 juillet 2009, n° 293154) sous réserve de ne pas constituer un acte anormal de gestion. Tel serait le cas si l'indemnité n'a pas de contrepartie pour le bailleur, est excessive ou bien n'a pas été acquittée dans l'intérêt du bailleur (CE 3 juillet 2009, n° 305732). Ainsi, l'indemnité versée a par exemple été jugée non déductible dans un cas où le bailleur ne pouvait ignorer, du fait de ses liens capitalistiques avec le locataire, que celui-ci allait libérer les lieux de son propre chef pour la date attendue (CE 17 mars 1982, n° 18770).

- **exercer une activité différente de celle du locataire évincé** (voir n° 1683-2) : elle constitue alors une charge d'exploitation (compte 65 précité). Toutefois, ayant le caractère de frais d'ouverture d'un établissement ou d'un point de vente, il peut être possible de la porter, dans certains cas prévus par des plans comptables professionnels pour leur secteur d'activité (sur la validité de ces plans, voir n° 295 s.), en frais de 1er établissement (industrie hôtelière, voir n° 2327) ;

Fiscalement, Lorsque l'entreprise veut reprendre la disposition de ses locaux, l'indemnité constitue en principe une charge dont la déduction peut être étalée en tant que frais d'établissement (D. adm. 4 C-2111, n° 10) s'ils sont comptabilisés comme tels. S'il s'agit de reprendre l'activité du locataire évincé, voir ci-avant **1.**

- **vendre rapidement les locaux devenus libres** : elle constitue alors une charge d'exploitation (compte 65 précité). Pour le cas particulier des indemnités d'éviction, nécessaires à la cession de l'immeuble, comptabilisées en compte 675 et l'éventualité d'une comptabilisation en charges constatées d'avance, voir n° 1522 ;

- **abandonner son activité** : voir n° 1415-1 III-b-3.

II. Comptabilisation chez le locataire évincé
L'indemnité reçue du propriétaire constitue, à notre avis, un produit exceptionnel à décomposer et à comptabiliser en fonction de sa nature :

- au compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour la part couvrant la perte d'un élément d'actif ;

Fiscalement, Cette quote-part d'indemnité est imposable au taux de droit commun pour les entreprises soumises à l'IS ou au taux réduit des plus-values à long terme pour les entreprises soumises à l'IR (CE 25 novembre 1985, n° 40357, repris dans D. adm. 4 B-123, n° 56 et en dernier lieu CE 23 février 2000, n° 162659).
Si l'indemnité correspond à la perte d'équipements intransférables à la suite d'une expropriation des locaux loués, la plus-value correspondante peut bénéficier des conditions spécifiques de différé et d'étalement relatives aux indemnités d'expropriation ; voir n° 1571.

- au compte 7788 « Produits exceptionnels divers », pour la part couvrant les frais liés à l'éviction, notamment les frais de déménagement et de réinstallation.

Fiscalement, Cette quote-part d'indemnité, couvrant par exemple les frais et droits de mutation ou le manque à gagner, est imposable au taux de droit commun (D. adm. 4 A-242, n° 38 ; CE 9 décembre 1991, n° 65544 ; CE 1er février 1984, n° 36169 ; CE 27 mai 1983, n° 27921).

A notre avis, par analogie avec la comptabilisation des indemnités d'assurance (voir n° 2399) :

- **si le contrat prévoit une base d'indemnisation,** l'indemnité est à enregistrer immédiatement au compte de résultat de l'exercice où l'éviction a été notifiée en fonction des modalités de calcul prévues (cette solution est analogue à celle retenue pour les subventions d'exploitation qui sont comptabilisées dès leur octroi, sans attendre leur versement ; voir n° 648-2) ;

- **si le contrat ne prévoit pas de base d'indemnisation,** l'indemnité n'est à enregistrer que lorsqu'elle est acquise (voir n° 500 et 514 : règles générales d'évaluation des produits à recevoir).

Fiscalement, L'indemnité devient imposable lorsqu'elle est certaine dans son principe et son montant, par exemple à la date du jugement qui la fixe (BOI 4 B-5-88 et Rép. Charles AN 22 mai 1989, p. 2337). Ainsi, le Conseil d'Etat (CE 13 mai 1988, n° 56468 repris dans D. adm. 4 A-212, n° 9) a précisé que la créance résultant, pour le locataire évincé, de l'engagement pris par le bailleur, de l'indemniser de tous impôts ou rappels d'impôts dus à raison de l'indemnité de résiliation, est certaine dans son principe dès la clôture de l'exercice au cours duquel a été souscrit l'engagement. Mais, en cas de contestation du redressement, la créance ne devient certaine dans son montant, qu'à la date à laquelle le juge de l'impôt statue sur l'évaluation de l'indemnité de résiliation.

Sur le provisionnement des frais liés à l'éviction, voir n° 851.

Indemnité versée par le locataire (de résiliation)

2404-2

Elle est versée par le locataire au propriétaire (bailleur) pour compenser le préjudice subi par ce dernier **par la rupture du contrat** de bail du fait du locataire.

I. Comptabilisation chez le propriétaire
A notre avis, en l'absence de contestation de la part du locataire, le montant de l'indemnité prévue au contrat est à porter en **« Produits à recevoir », à la date de sa rupture,** l'indemnité constituant, à notre avis, un produit exceptionnel (dans certains cas, ce produit pourra avoir un caractère d'exploitation ; il est alors à enregistrer soit en « Produits accessoires » soit en « Produits divers de gestion courante »).

Une dépréciation de la créance correspondante est à constituer en cas de risque d'insolvabilité du locataire ou d'introduction par celui-ci d'une action en réduction de la clause pénale.

II. Comptabilisation chez le locataire
A notre avis :

- s'il accepte le montant de l'indemnité, le locataire constate sa dette et la **charge** exceptionnelle qui en résulte ;

- s'il intente une action en réduction, le locataire n'accepte donc pas son montant : il constituera donc une provision pour risques exceptionnelle.

Cas particulier Indemnité de résiliation d'une convention de crédit-bail permettant une levée d'option anticipée (voir n° 1542-2 et 1543-2) Dans ce cas, l'indemnité constitue, à notre avis, un élément du **coût d'acquisition** (par analogie avec les indemnités de résiliation de bail en vue d'obtenir la libre disposition d'un terrain ou d'une construction ; voir n° 2404-1 : « nouveau propriétaire »).

Indemnité reçue à l'issue de la période de location, en cas de non-restitution des biens loués

2405

Elle constitue, à notre avis, un produit d'exploitation à comptabiliser au compte 7083 « Locations diverses » et non un produit de cession d'élément d'actif, dès lors que le contrat prévoit que le loueur reste en toute hypothèse propriétaire des biens dont il s'agit et que le client peut obtenir ultérieurement le remboursement de cette indemnité (sous déduction des loyers courus jusqu'au jour de la restitution) en retournant les biens.

Fiscalement, Il en est de même (CAA Nantes 5 octobre 1995, n° 93-485).

Autres indemnités

Indemnité pour non-exécution d'un contrat

2406

Pour les pénalités relatives à des acquisitions d'immobilisations, voir n° 1415-1 , 1415-2 , 1531 et 2402 s.

Selon le CNC (Bull. n° 31, juillet 1977, p. 16), elle s'analyse :

a. Pour l'**entreprise qui la reçoit,** comme un **dédit sur ventes,** à classer, selon le PCG, parmi les **produits exceptionnels** (compte 7711).

b. Pour l'**entreprise qui la verse,** comme une **charge exceptionnelle** ; en effet, pour cette dernière, l'opération visée dans le contrat ne s'est pas réalisée et le débours attaché à ce défaut de réalisation n'a donc pas un caractère commercial qui permettrait de l'imputer au débit d'un compte de produits d'exploitation.

Dans une autre conception du résultat courant, cette charge pourrait être courante puisque liée à l'activité de l'entreprise (voir n° 2755 s.).

Indemnité de rupture de contrat

2407

Une indemnité reçue pour rupture **abusive** de contrat constitue un produit exceptionnel. L'éventuelle dégradation future de la situation consécutive à cette rupture ne peut faire l'objet en contrepartie d'une provision pour sous-activité ou perte d'exploitation future (voir n° 942). En revanche, les actifs correspondants peuvent être dépréciés le cas échéant.

Indemnité de fin de contrat

2408

due aux locataires-gérants (de stations-service, de maisons d'alimentation à succursales multiples...) à l'expiration de leurs relations contractuelles avec le bailleur.
Elle constitue, à notre avis, pour le locataire-gérant, un **produit de l'exercice** au cours duquel elle lui est acquise, c'est-à-dire **à l'expiration des relations contractuelles.**

Constater cette indemnité avant ce délai en indemnités à recevoir reviendrait à constater des produits probables (ceux-ci n'étant pas réalisés).

Sur le traitement comptable chez le bailleur, voir n° 917-4.

Indemnités reçues dans le cadre de contrats d'exclusivité de vente

2409

Le traitement comptable de l'indemnité reçue dépend, à notre avis, de l'analyse de la nature du contrat :

- **si l'indemnité reçue correspond au prix de cession d'un élément d'actif incorporel,** elle constitue un **produit exceptionnel** (compte 775) ;

- **sinon,** elle constitue un **produit d'exploitation,** à comptabiliser comme les redevances antérieures perçues dans le cadre de ce contrat, sauf si son montant permet de justifier une comptabilisation en produits exceptionnels.

Pour plus de détails sur la comptabilisation de tels éléments en charges ou à l'actif de l'acheteur, voir n° 1633-2.

Indemnité stipulée en monnaie étrangère

2410

La Cour de cassation a jugé (Cass. civ. 1, 18 décembre 1990, n° 1710) que la contre-valeur en monnaie nationale d'une dette stipulée en monnaie étrangère doit être fixée au **jour du paiement** et non au jour de la décision de condamnation, sauf si le retard apporté au paiement est imputable à l'une des parties.

Par jour de paiement, il convient de comprendre la **date de la mise en demeure** des sommes dues et non la date effective de paiement (Cass. civ. 29 mai 1991, n° 643 PF).

Dégrèvements d'impôt

2411

Voir n° 2912-1.

Vols

Les détournements de fonds

2412

commis par le personnel au préjudice de l'entreprise constituent des charges exceptionnelles.

Fiscalement, (Voir Doc. FL BIC-IX-65100 s), les incidences sont différentes selon que leur auteur est :

a. un **associé, dirigeant associé ou administrateur dirigeant d'une société** : ayant toujours le caractère de prélèvements, ils ne sont pas déductibles (D. adm. 4 C-6212, n° 3 ; CE 10 février 1989, n° 68731 à 68733), sauf lorsque la participation détenue est très réduite (CE 14 février 2001, n° 193309) ;

b. un **dirigeant non associé mais mandataire social** : ne pouvant être considérés comme commis à l'insu de la société, ils ne sont pas déductibles (CE 27 juillet 1988, n° 54510 et 16 octobre 1989, n° 66567) ;
Sur l'application de ce principe dans le contexte particulier d'une fusion, voir Mémento Fusions & Acquisitions, n° 8145.

c. un **salarié n'ayant pas la qualité de mandataire social** (ou un **salarié actionnaire très minoritaire** ; CE 14 février 2001, n° 193309) : les détournements ne sont déductibles que s'ils ont été commis à l'insu des dirigeants, ce qui exclut les cas où ces derniers sont à l'origine, directe ou indirecte, des détournements par leur comportement ou leur carence manifeste dans l'organisation de l'entreprise ou la mise en oeuvre des dispositifs de contrôle interne (CE 5 octobre 2007, n° 291049), quelle que soit la taille de l'entreprise (pour une application à une entreprise individuelle, voir CE 27 avril 2011, n° 319472). Si ces arrêts ouvrent la possibilité d'un contrôle de l'Administration et du juge sur les procédures de contrôle interne, ce contrôle ne peut, à notre avis, qu'être quantitatif et non qualitatif. Ainsi, la non-déductibilité des détournements devrait, à notre avis, être limitée aux cas où ces procédures sont inexistantes ou manifestement inadaptées.
Les détournements non déductibles sont réintégrés sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Toutefois, si le salarié (auteur du détournement) a établi une **reconnaissance de dettes,** le détournement constitue non pas une perte mais une créance acquise devant figurer à l'actif du bilan ; cette créance peut seulement faire l'objet d'une dépréciation si l'entreprise doute de son recouvrement effectif auprès de son (ex-) salarié.

Fiscalement, Cette provision a été jugée :

- déductible pour un détournement commis par un salarié (CAA Nancy 6 août 1993, n° 92-995) ;

- non déductible pour un détournement commis par un dirigeant (CE 21 février 2005, n° 259083).

Les vols (ou destructions) de biens d'exploitation

2413

(stocks, fournitures enregistrées directement en charges d'exploitation) viennent en diminution du résultat d'exploitation de l'exercice du fait que le stock de clôture est réduit d'autant.

Fiscalement, Cette charge est déductible (D. adm. 4 C-6212, n° 1).
Sur la régularisation de TVA en cas de vol, voir Mémento Fiscal n° 57515.

En cas de destruction par un sinistre ou lorsque le vol est important il convient, à notre avis, pour ne pas fausser le résultat d'exploitation, de les débiter au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » par le crédit du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation ».

En ce qui concerne les **pertes et gaspillages,** voir n° 1181.
Sur **l'indemnité d'assurance** couvrant un stock, voir n° 2400-2.

Démarque inconnue

2413-1

Dans ce cas, les vols sont habituels et doivent donc grever le résultat d'exploitation ; en conséquence aucune écriture n'est à passer ; toutefois pour ne pas fausser la marge commerciale ou la valeur ajoutée, un transfert de charges au compte 658 « Charges diverses de gestion courante » paraît souhaitable. Les stocks ne sont pas à corriger puisqu'ils le sont par le biais de l'inventaire physique.
Mais si l'inventaire physique est réalisé longtemps avant la clôture de l'exercice (en cas d'inventaire permanent, voir n° 1271-2), comment prendre en compte la démarque inconnue subie entre ces deux dates, et qui ne sera constatée par inventaire physique qu'au cours de l'exercice suivant ?

Cette perte doit en effet être constatée dans les comptes (C. com. art. L 123-20, al. 3 et PCG, art. 313-5) :
- A notre avis, sachant que le stock fourni par l'inventaire permanent est pertinemment inexact (l'inventaire est certes fiable mais inexact puisqu'il ne représente pas les quantités réelles à la clôture de l'exercice), il y a lieu de **corriger directement la valeur brute des stocks** du montant estimé de démarque inconnue (à défaut, le stock figurant à l'actif est surévalué).

Fiscalement, La correction directe des stocks permettrait la déductibilité de cette perte, qui correspond à une perte physique déjà réalisée à la clôture de l'exercice, à condition que son évaluation, nécessairement statistique, soit satisfaisante - pour les grands magasins, un taux de démarque par rayon est nécessaire, un taux moyen par magasin étant trop global (CE 26 juillet 1991, n° 112906).

Cette démarque inconnue est à calculer, à notre avis, **sur les consommations.** Dans une gestion de stocks en prix de vente, le montant estimé est égal au pourcentage général de démarque inconnue (par catégories de produits, ou par rayon, etc.) multiplié par le chiffre d'affaires TTC réalisé depuis l'inventaire physique jusqu'à la clôture.
Le pourcentage général de démarque inconnue est habituellement calculé sur une période s'écoulant entre 2 inventaires physiques, chacun de ces inventaires se situant au cours de 2 exercices successifs (ex. : inventaires physiques : 30/6/n et 30/6/n + 1 ; date de clôture 31/12) ; il est égal au rapport suivant :

$$\frac{\text{Stock théorique (au 30/6/n + 1) - stock physique (au 30/6/n + 1)}}{\text{Chiffre d'affaires réel entre 30/6/n et 30/6/n + 1}}$$

- En revanche, la prise en compte de cette perte sous forme de **provision** n'est pas conforme aux règles comptables (PCG, art. 313-5), les provisions étant destinées à couvrir des risques et charges probables [le PCG 82 (p. I.39) précisait en outre « dont la réalisation est incertaine »], alors que cette perte est déjà réalisée à la clôture.

Fiscalement, (CAA Paris 21 novembre 1989, n° 870 et CE 26 juillet 1991, n° 112906), la déductibilité d'une telle provision a été refusée pour ce motif.

Remise de faux billets

2413-2

Il s'agit, à notre avis, le plus souvent (commerçants) de charges de gestion courante à porter au compte 658.

Fiscalement, La perte qui en résulte est déductible si elle est appuyée de justifications suffisantes (Rép. Couderc, AN 25 novembre 1996, p. 6166, repris dans D. adm. 4 C-6212, n° 4).

Les vols d'immobilisations

2414

doivent être traités comme les destructions (voir n° 1572).

Subventions exceptionnelles

2415

Il s'agit :

a. des **subventions exceptionnelles octroyées** ;

Fiscalement, Sur la distinction faite entre décisions de gestion normales et anormales, voir n° 2151-1.

b. des **subventions d'équilibre reçues** : à notre avis, dans la logique de la réécriture du PCG à droit constant il est toujours possible de se référer à la définition du PCG 82 (p. I.41), même si elle n'a pas été reprise dans le PCG (voir n° 227 s.) : subvention dont bénéficie l'entreprise pour compenser, en tout ou partie, la perte globale qu'elle aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

Sur la distinction avec les subventions d'exploitation et d'investissement, voir n° 3245.

Elle doit être prise en compte immédiatement en produit. Le PCG a prévu le compte de produits exceptionnels : 7715 « Subventions d'équilibre ». Toutefois, à notre avis, lorsqu'elles assurent l'équilibre du résultat d'exploitation, il s'agit, comptablement, de subventions d'exploitation (compte 74 ; voir n° 648 s.).

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 38-2 et D. adm. 4 A-241, n° 3).
En ce qui concerne l'assujettissement à la **TVA,** voir Mémento Fiscal n° 46920 à 46950.

Litiges

2416

Remarques liminaires

1. Nature des litiges étudiés dans cette partie Ne sont traités ici que les litiges portés devant des juridictions civiles et les litiges concernant l'activité commerciale de l'entreprise. Pour les litiges portés devant des juridictions administratives (redressements fiscaux contestés), voir n° 2923 s.

2. Jugement définitif Dans une procédure suivie devant les juridictions civiles, il faut comprendre par « jugement définitif » :

- une décision du tribunal de grande instance (première instance) non frappée d'appel à l'expiration du délai d'appel ;

- un arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation à l'expiration du délai de cassation ;

- un arrêt de la Cour de cassation.

Ces décisions ont en effet autorité de la chose jugée (Code de procédure civile, art. 501).

3. Décision exécutoire Sont exécutoires les décisions de justice, signifiées au débiteur (Code de procédure civile, art. 503 ; voir Mémento Droit commercial n° 72409) rendues par les juridictions civiles à l'exclusion en principe des décisions de première instance, sauf dans le cas où leur exécution provisoire a été ordonnée (Code de procédure civile, art. 539).

Entreprises condamnées ou risquant d'être condamnées

2416-1

Sur l'information à fournir dans l'annexe, voir n° 2600 s.

I. Litiges en cours, aucune instance n'étant intervenue (tribunal de première instance non encore saisi ou attente d'un jugement de première instance). Une provision doit être constituée si les conditions suivantes sont remplies (PCG, art. 312-1 s. et avis CNC n° 2000-01, § 5.8) :

a. Existence d'une obligation à la clôture L'obligation en matière de litige résulte d'un dommage probable causé à un tiers avant la clôture de l'exercice, même s'il a été découvert postérieurement.

L'objet du litige peut être d'ordre légal (responsabilité pour les dommages causés à autrui avant la clôture) ou contractuel (non-satisfaction d'une obligation contractuelle antérieure à la date de clôture).

Fiscalement, Il en est de même en ce qui concerne la date à laquelle la probabilité du risque doit être appréciée. En revanche, alors que l'obligation comptable résulte de l'existence d'un dommage, le fait générateur fiscal suppose l'existence d'une demande d'indemnisation formalisée contre l'entreprise. En conséquence, l'entreprise doit faire l'objet, à la clôture de l'exercice, d'une réclamation (CE 21 janvier 1991, n° 76390), d'une mise en jeu de sa responsabilité (CAA Paris 28 mars 1995, n° 93-1414) ou d'une action en justice (CE 22 octobre 1980, n° 13474). Il ressort de la jurisprudence du Conseil d'Etat que la charge devrait pouvoir être considérée comme probable dès lors que la procédure n'est pas purement dilatoire, c'est-à-dire destinée à gagner du temps (CE 22 octobre 1980, n° 13474) et indépendamment de l'appréciation de la probabilité des chances de succès (CE 24 mai 2000, n° 185647). A ce jour, la jurisprudence ne permet pas de conclure à la déductibilité d'une provision constituée à raison d'une action intentée contre une autre entreprise placée dans une situation similaire. Selon Olivier Fouquet (Président de la Section des Finances du Conseil d'Etat), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes 2002 », Les Echos Conférences - PwC, à propos des litiges qui pourraient opposer les entreprises à leurs salariés exposés à l'amiante, il paraît difficile de raisonner par analogie et d'admettre la constitution d'une provision au motif qu'une autre entreprise du même secteur a déjà fait l'objet d'une plainte pour des faits identiques. En effet, dans ces conditions, la probabilité d'une charge n'est pas établie (l'exposition au risque amiante n'est pas la même d'une entreprise à l'autre). Pour un arrêt contraire rendu toutefois dans un cas très spécifique où l'existence d'un accord salarial commun à plusieurs entreprises rendait le risque de condamnation pratiquement certain, voir CE 24 mai 2000, n° 185647.

b. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La probabilité de la sortie de ressources dépend de la conjonction des probabilités de :

- l'existence d'un dommage causé à un tiers antérieurement à la date de clôture ;

- la responsabilité de l'entreprise dans ce dommage ;

- la mise en jeu de cette responsabilité.

La conjonction des conditions ci-avant revient, à notre avis, à multiplier ensemble les pourcentages de probabilité affectés à chacune d'elles. Le résultat permet de déterminer s'il est probable que la sortie de ressources aura lieu. Si c'est le cas, une provision est constituée ; à défaut, le passif éventuel est mentionné dans l'annexe si son montant est significatif (voir n° 2833).

c. Montant de la provision Si la probabilité de la sortie de ressources est avérée, les coûts à prendre en compte dans l'estimation de la provision sont les suivants (avis précité, § 5.8) : l'indemnité ou le coût de la réparation du préjudice ainsi que les coûts annexes du procès (honoraires d'avocats et d'experts, frais de procédure).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 C-623, n° 5). L'évaluation du risque doit être suffisamment précise dès la clôture de l'exercice, ce qui n'est par exemple pas le cas lors de réclamations ne comprenant pas de demandes chiffrées (CAA Paris 28 mars 1995, n° 1414). Le montant déductible de la provision correspond aux prétentions de la partie adverse (CE 22 octobre 1980, n° 13474), mais ne peut les excéder (TA Toulouse, 27 juin 2000, n° 96-1503). L'Administration n'est pas fondée à diminuer ce montant au seul motif que la société est poursuivie solidairement avec le tiers (CAA Bordeaux 17 mars 2005, n° 01-1286).

La sortie de ressources doit être évaluée à la date d'arrêté des comptes et non à la date de clôture de l'exercice. Elle tient donc compte des éventuels éléments d'information post-clôture (voir n° 2577-3).

Fiscalement, voir n° 2577-3.

Remarques

1. Recours contre un tiers Si l'entreprise intente un recours contre un tiers (assurance, fournisseur...), elle n'en tient pas compte pour déterminer le montant de la provision mais constate, le cas échéant (si elle est acquise), une créance (avis précité, § 5.8). Voir n° 2416-2.

2. Indemnités à recevoir et provision pour charges C'est la totalité du risque (couvert ou non) qui doit faire l'objet d'une provision, l'indemnité à recevoir étant comptabilisée séparément à l'actif et ne venant donc pas en diminution de la provision (voir n° 2577-3).

La provision est débitée au compte 6815 « Dotation aux provisions d'exploitation » ou 6875 « Dotation aux provisions exceptionnelles » par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges ».
Elle doit être conservée, en l'absence d'éléments nouveaux, pendant toute la durée de la prescription.

Remarque
Durée de la prescription :

- s'il s'agit d'un litige portant sur les obligations contractées par un **commerçant envers un autre commerçant ou** envers un **non-commerçant,** dans l'exercice de son activité commerciale, la prescription est de **cinq ans** (C. com. art. L 110-4) ;

- s'il s'agit d'un litige avec des **salariés,** la provision doit être créée et conservée **cinq ans** (C. civ. art. 2224), voir n° 938 (prescription).

Sur l'information à fournir en annexe dans le cas où l'information requise causerait un préjudice sérieux à l'entreprise, voir n° 2601 IV.
Sur l'incidence d'un jugement, voir ci-après **II.** et **III.**

d. Exemples

Exemple

Exemple 1 : Action en justice en cours à la clôture Ayant été licencié au cours de l'année n, un ancien salarié intente avant le 31 décembre n une action judiciaire en paiement d'heures supplémentaires et de dommages et intérêts malgré la signature de son solde de tout compte. L'entreprise conteste.
1er cas - Jusqu'à la date d'arrêté des comptes de l'exercice clos le 31 décembre n, les avocats de l'entreprise estiment qu'il est peu probable que l'entreprise soit condamnée.
A la date d'arrêté des comptes, il n'est pas probable que l'entreprise ait commis une faute à l'égard du salarié licencié. Elle n'a donc pas d'obligation vis-à-vis de ce dernier à la clôture de l'exercice.
Aucune provision n'est donc constituée pour les montants à verser au salarié ; l'entreprise ne provisionne que les honoraires d'avocat et les frais de procédure. Une information sur le passif éventuel est donnée dans l'annexe.
2e cas - Au 31 décembre n + 1, compte tenu des développements de l'affaire, les avocats considèrent que l'entreprise risque d'être condamnée.
Sur la base des indications disponibles à la date d'arrêté des comptes, il est probable que l'entreprise ait commis une faute à l'égard du salarié : elle a donc une obligation vis-à-vis de ce dernier à la clôture.
Selon les avocats, l'entreprise risque d'être condamnée et la sortie de ressources est donc probable.
Une provision est constituée à hauteur de la meilleure estimation du montant nécessaire pour éteindre l'obligation vis-à-vis du salarié ainsi que les coûts d'avocats et les frais de procédure.

Fiscalement, L'existence d'un litige en cours à la clôture justifie la déduction de la provision, même si cet événement trouve son origine dans l'exercice précédent (voir n° 2571).

Exemple

Exemple 2 : Action en justice postérieure à la clôture Une galerie de tableaux vend au cours de l'année n une oeuvre d'un peintre renommé. Début n + 1, l'acquéreur fait procéder à l'expertise du tableau par un expert d'assurance qui constate que le tableau est un faux. L'acquéreur se retourne contre la galerie de tableaux. A la date d'arrêté des comptes, le litige est connu mais n'est pas résolu.

La vente du tableau, réalisée avant la clôture de l'exercice, est le fait générateur de l'obligation contractuelle de livrer un produit correspondant aux caractéristiques de celui qu'elle a vendu. A la date d'arrêté des comptes, il est probable que l'entreprise n'avait pas satisfait, à la clôture, à son obligation. Elle en est certainement responsable et sa responsabilité est mise en jeu. La conjonction des trois conditions rend probable la sortie de ressources.
Pour évaluer la meilleure estimation de la sortie de ressources, l'entreprise tient compte des informations dont elle dispose à la date d'arrêté des comptes ; si elle est en présence de plusieurs hypothèses de sortie de ressources, le montant à provisionner correspond à l'hypothèse la plus probable ; les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe.
L'indemnité d'assurance éventuelle ne vient pas diminuer le montant à provisionner ; elle est comptabilisée distinctement à l'actif.

Fiscalement, Le fait générateur justifiant la déduction de la provision (litige quant à l'authenticité du tableau) n'est pas intervenu à la clôture de l'exercice (c'est un événement post-clôture) ; la provision comptabilisée n'est pas déductible.

Exemple

Exemple 3 : Action en justice en cours dans d'autres entreprises (amiante) Des salariés d'une entreprise ont été dans le cadre de leur travail au contact de produits contenant de l'amiante. A la clôture, aucune action en indemnisation n'est en cours contre l'entreprise. Mais, dans des situations similaires, lors d'actions en justice émanant de salariés ou d'anciens salariés en raison des maladies professionnelles liées à l'amiante dont ils sont atteints, la responsabilité des employeurs est le plus souvent retenue au titre de la faute

inexcusable et ces derniers sont conduits à indemniser les salariés ou anciens salariés.
L'exposition des salariés à des produits dangereux sans protection suffisante est le fait générateur de l'obligation d'indemniser. A la clôture, il est probable que l'entreprise ait causé des dommages et qu'elle en soit responsable. Les actions en justice menées par les salariés d'autres entreprises, la publicité qui en est faite et le fait que la jurisprudence considère qu'il s'agit d'une faute inexcusable (notamment Cass. soc. 28 février 2002, voir BCF 6/02 Entreprises inf. 2 , p. 4), rendent probable la future mise en jeu de la responsabilité de l'entreprise et sa condamnation.
L'entreprise doit donc provisionner les sommes qu'elle pourrait être conduite à verser sauf si elle est certaine de pouvoir établir qu'elle n'a pas commis de faute, ce qui devrait être rarement le cas. La provision à constituer, comprenant un grand nombre d'éléments (plusieurs personnes - salariés, ayants droit... - sont susceptibles de poursuivre l'entreprise), son montant est déterminé en affectant aux montants nécessaires à l'extinction de l'obligation la probabilité de leur survenance (qui peut donc varier selon les personnes susceptibles de poursuivre). C'est la **totalité du risque** qui doit faire l'objet d'une **provision** (indemnité, coût de la réparation du préjudice, coûts annexes du procès tels que les honoraires d'avocats, etc.), même s'il est couvert par une police d'assurance. En effet, l'indemnité à recevoir le cas échéant est comptabilisée séparément à l'actif lorsqu'elle est certaine et ne vient pas en diminution de la provision.
Une information est donnée en annexe sur les incertitudes relatives aux montants et aux échéances et sur les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte dans l'estimation.
Cette provision est revue à la clôture des exercices suivants en fonction notamment des actions en indemnisation en cours et des condamnations dont l'entreprise a fait l'objet, ainsi que celles se trouvant dans des situations similaires.

Fiscalement, Dès lors qu'aucune plainte n'a été adressée à l'encontre de l'entreprise, le fait que ces plaintes existent dans des situations similaires à l'encontre d'autres entreprises ne devrait pas suffire à justifier la déductibilité de la provision constituée sur le plan comptable (voir **I.** ci-avant, fiscalement a.).

II. Jugement de première instance rendu

a. Si l'entreprise condamnée et la partie adverse **ne font pas appel** du jugement du tribunal, les conséquences pécuniaires de ce jugement doivent être traduites en comptabilité car le jugement a un caractère définitif.

- les frais de procès (visés par l'art. 695 du Code de procédure civile et qualifiés de dépens) sont enregistrés au compte 6227 « Frais d'actes et de contentieux » ;

- les indemnités et dommages et intérêts versés constituent des « charges exceptionnelles diverses » (compte 6788) ;

- les sommes exigibles au titre des articles 700 du Code de procédure civile et L 761-1 du Code de justice administrative (frais irrépétibles) constituent également, à notre avis, des charges exceptionnelles.

Sur la reprise de provision éventuellement constituée, voir n° 2572.

Fiscalement, Les dommages-intérêts ainsi que les frais de procès (« dépens » et frais visés par l'article 700 du Code de procédure civile) sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel est intervenu le jugement définitif (voir Remarque liminaire 2.), dès lors qu'ils se rattachent à la gestion normale de l'entreprise (D. adm. 4 C-623, n° 1 à 4). En revanche, les frais d'instance ne sont pas déductibles lorsqu'ils correspondent à des sanctions pénales ayant le caractère de peines personnelles (D. adm. 4 C-623, Note 1). Si l'entreprise n'est en définitive pas condamnée, le remboursement éventuel des frais de procès (notamment d'avocat) doit être compris dans les résultats imposables de l'exercice au cours duquel la décision de justice qui ordonne le remboursement est devenue définitive (Rép. Authié, Sén. 16 juillet 1992, p. 1613).

b. Si l'entreprise condamnée ou la partie adverse **fait appel,** celui-ci étant suspensif, le principe de la provision initialement constituée (voir **I.**) doit alors être maintenu même en cas de jugement de première instance favorable, sous réserve d'en adapter le montant en fonction d'éléments nouveaux modifiant la sortie de ressources probable.

Fiscalement, Il en est de même. En effet, selon l'Administration, en cas d'appel, le montant des dommages et intérêts constitue une charge de l'exercice au cours duquel la Cour d'appel a statué définitivement sur l'affaire, l'entreprise pouvant toutefois constituer une provision dès le jugement de première instance (D. adm. 4 C-623, n° 4).
Pour plus de détails, voir BIC-XII-23960 s. et BIC-IX-61250 s.

Remarque
Exécution provisoire du jugement : si l'exécution provisoire du jugement en première instance est accordée, les conséquences pécuniaires du jugement sont traduites en comptabilité :

- le montant versé peut, à notre avis, être comptabilisé dans un compte d'attente au bilan, si l'entreprise estime probable ses chances de gain ; il est toutefois déprécié à hauteur du montant qu'il semble plus improbable que probable de récupérer ;

- la provision est reprise en conséquence pour que son montant corresponde à la sortie de ressources résiduelle restant probable à la date d'arrêté des comptes.

III. Arrêt d'appel rendu
Le **pourvoi devant la Cour de cassation** n'étant pas suspensif, la **décision de la cour d'appel** doit recevoir une traduction comptable si l'entreprise est condamnée (voir **II.** b. remarque).

En outre, si la partie adverse forme un pourvoi devant la Cour de cassation, l'arrêt de la cour d'appel n'étant pas définitif, le principe de la provision initialement constituée doit être maintenu (arrêt d'appel favorable) ou son montant ajusté (arrêt d'appel défavorable) afin de correspondre à la sortie de ressources restant probable à la date d'arrêté des comptes.

Entreprises réclamant des indemnités

2416-2

I. Si **aucune instance n'est intervenue** (litige en cours), aucun produit à recevoir n'est à constater. En effet, le produit n'étant pas certain, il ne peut être comptabilisé (C. com. art. L 123-21 ; voir n° 500).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 B-212, n° 12).

II. Si le **jugement intervient sans appel** de la partie condamnée, l'indemnité doit être comptabilisée en produit exceptionnel (compte 7788 « Produits exceptionnels divers »).

III. Si le **jugement intervient mais** que la partie adverse fait **appel,** la fraction non contestée du jugement nous paraît pouvoir être considérée comme acquise et constitue donc un produit. Mais, en pratique, la jurisprudence fiscale conduit les entreprises à enregistrer la totalité des indemnités attribuées dans le jugement en produit, la fraction contestée faisant l'objet d'une dépréciation.

Fiscalement, En effet, l'indemnité est considérée comme certaine dès le jugement, même si la partie adverse a fait appel (CE 23 juin 2000 n° 188297). Toutefois, l'appel affecte la créance d'un risque probable justifiant la constitution d'une (provision pour) dépréciation si elle peut être estimée avec précision eu égard aux conclusions de l'appel (CE 31 mai 1978, n° 5107, repris dans D. adm. 4 E-1131, n° 4 et CE 22 octobre 1980, n° 13474).
Si le jugement en appel infirme le premier jugement, il en résulte une perte pour l'entreprise. Le fait de poursuivre l'instance par un pourvoi en cassation n'a pas pour effet de donner valeur de créance au montant de l'indemnité que l'entreprise persiste à réclamer en poursuivant l'instance (CE 15 février 1984, n° 33787, 33902 et 35031).
La circonstance que le délai ouvert aux adversaires de l'entreprise pour se pourvoir en cassation ne soit pas expiré justifie le maintien au bilan de (provisions pour) dépréciation constituées en raison de l'appel formé contre un jugement de première instance (CE 12 octobre 1992, n° 76635).

IV. Selon qu'il y a **pourvoi ou non en cassation de la décision de la cour d'appel,** il y a lieu d'appliquer les mêmes solutions que celles exposées ci-avant aux II. et III.

En effet, selon l'article 631 du Code de procédure civile, lorsque la Cour de cassation casse un arrêt de cour d'appel, les parties se retrouvent dans la situation qui était la leur avant la cassation de la décision (Bull. CNCC n° 92, décembre 1993, EJ 93-202, p. 550 s.).
Le montant (significatif) de l'indemnité dépréciée doit être mentionné en **annexe** dans la partie relative aux faits marquants de l'exercice ; en effet, la contestation de l'indemnité et la cassation d'un arrêt sont des informations susceptibles de modifier le jugement du lecteur des comptes quant au patrimoine, à la situation financière et aux résultats de l'entreprise.
Le défaut de constitution d'une dépréciation et l'absence d'information dans l'annexe sur le litige en cours sont de nature à modifier l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes annuels (Bull. CNCC précité).

Amendes et pénalités administratives et pénales

Amendes pénales

2417-1

I. Une **société** peut être reconnue pénalement responsable lorsqu'une infraction a été commise **pour son compte,** par ses organes ou ses représentants (C. pénal art. 121-2 al. 1). Les **amendes** ainsi prononcées à son encontre sont, à notre avis, à enregistrer au compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales » prévu par le PCG.

Pour plus de détails sur l'imputation des infractions à la société, voir Mémento Sociétés n° 10020 à 10038.

II. Les amendes prononcées à l'encontre des **dirigeants ou du personnel** ne sont en revanche pas admises, en principe, en charge étant donné leur caractère personnel. Par exception (voir ci-après), elles peuvent être enregistrées au compte 6712.

En effet (Rép. Braconnier, Sén. 14 décembre 1978, p. 4740), il ne saurait être admis qu'un acte qui constitue une violation de la loi et est réprimé comme tel puisse être considéré comme ayant été commis conformément au mandat social et dans l'intérêt de la société. Il en résulte, sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, qu'aucune décision d'assemblée générale, fût-ce dans une société dite de famille, ne pourrait autoriser la prise en charge par la société des **amendes et frais personnellement imputables à son dirigeant**... Sauf dans le cas où la loi prévoit expressément que les amendes et frais peuvent être mis à la charge du commettant, la société ne pourrait donc être tenue qu'au paiement de dommages-intérêts, en qualité de civilement responsable des conséquences de l'infraction commise. **Le commissaire aux comptes** serait donc amené à faire régulariser les écritures comptables si ces amendes et frais avaient été laissés à la charge de la société, les juridictions étant éventuellement compétentes pour apprécier, dans chaque cas, s'il y a lieu à application des dispositions pénales relatives au délit d'abus de biens sociaux.

Fiscalement, Les amendes pénales mises à la charge de l'entreprise, qu'elles soient prononcées à son encontre ou à celui de son personnel ou dirigeants ne sont pas déductibles (CGI, art. 39-2 ; BOI 4 C-5-08, n° 7). Il en est ainsi notamment :

- des contraventions au Code de la route encourues par des membres du personnel même si l'employeur entend considérer leur versement comme un supplément de salaire (CE 25 mars 1966, n° 66608 repris dans D. adm. 4 C-622, n° 5 ; Rép. Liot, Sén. 28 février 1969, p. 55) ;

- des contraventions douanières.

Les amendes et pénalités non déductibles sont réintégrées de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ) ainsi que les provisions correspondantes (ligne WI).

Sur la possibilité de constituer une provision à la clôture, voir n° 2418.

Amendes pour infraction à la réglementation économique

2417-2

Les infractions le plus couramment sanctionnées sont les ententes qui enfreignent le libre exercice de la concurrence (C. com. art. L 420-1), l'exploitation abusive d'une position dominante sur le marché (C. com. art. L 420-2) et la pratique de prix abusivement bas (C. com. art. L 420-5). Dans ces cas, l'Autorité de la concurrence dispose de plusieurs instruments de sanction (C. com. art. L 464-2) : la cessation des pratiques, la publication de la décision à la charge de l'entreprise, l'amende et l'astreinte.
Les amendes et les astreintes peuvent, à notre avis, être enregistrées au compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales ». En revanche, les frais de publicité de la décision sont enregistrés au compte 6231 « Annonces et insertions ».

Fiscalement, L'article 39-2 du CGI exclut des charges déductibles les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Tel est notamment le cas des amendes et astreintes infligées par :

- l'Autorité de la concurrence, la DGCCRF, la Commission européenne ou le ministre de l'économie en cas de pratiques anticoncurrentielles réprimées par le droit de la concurrence français et communautaire (BOI 4 C-5-08, n° 8) ;

- la DGCCRF pour toutes autres infractions que le droit de la concurrence (droit de la consommation, réglementation sanitaire) (BOI 4 C-5-08, n° 8) ;

- la Commission européenne en cas de non-respect de la réglementation communautaire (BOI 4 C-5-08, n° 7).

Les amendes et pénalités non-déductibles sont réintégrées de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ) ainsi que les provisions correspondantes (ligne WI).

Sur la constatation d'une provision à la clôture ainsi que sur la mise en cause de la responsabilité d'une société mère pour une infraction commise par sa filiale, voir n° 2418.

Sanctions pécuniaires infligées par les autorités administratives indépendantes

2417-3

Elles sont, à notre avis, à enregistrer au compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales ».

Sur les frais de publicité, voir n° 2417-2.

Fiscalement, L'article 39-2 du CGI interdit la déduction des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales.
Sont notamment visées les sanctions infligées par (BOI 4 C-5-08, n° 8) :

- l'Autorité des marchés financiers (AMF),

- l'Autorité de contrôle prudentiel (issue de la fusion entre l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles et la Commission bancaire),

- la Commission de régulation de l'énergie (CRE),

- l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP),

- la Commission nationale de l'informatique et des libertés (Cnil).

Les amendes et pénalités non déductibles sont réintégrées extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ) ainsi que les provisions correspondantes (ligne WI).

Sur la possibilité de constituer une provision à la clôture, voir n° 2418.

Amendes et pénalités fiscales et sociales

2417-4

La liste des comptes du PCG prévoit, pour leur comptabilisation, le compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales ». Ce classement par nature implique que toutes les pénalités, majorations ou intérêts de retard (fiscales, sociales ou autres réglementations) soient comptabilisés à ce compte, les pénalités étant considérées comme ayant un caractère exceptionnel.

Toutefois :

- en ce qui concerne les amendes pour infraction à la réglementation du travail, elles peuvent résulter d'une politique volontariste et systématique de l'entreprise ; dans ce cas, leur caractère courant pourra inciter l'entreprise à les considérer comme des charges d'exploitation, à comptabiliser par exemple dans une subdivision du compte 635 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts) » ;

- lorsqu'une entreprise retarde délibérément le paiement de certains impôts ou cotisations sociales dans le but de financer ses besoins de trésorerie, on peut se demander si les pénalités correspondantes ne devraient pas être constatées en charges financières.

Sur les frais de publicité, voir n° 2417-2.

Fiscalement, L'article 39-2 du CGI interdit la déduction des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Tel est notamment le cas :

a. amendes et pénalités fiscales :

- des pénalités d'assiette et de recouvrement en matière fiscale y compris les pénalités fiscales pour défaut de production de certains documents (CGI, art. 1763 ; BOI 4 C-5-08, n° 8), tels que tableau des provisions, relevé des frais généraux, état des abandons de créances et subventions entre sociétés intégrées, états de suivi des plus-values en sursis ou en report d'imposition prévus aux articles 41, 54 septies et octies, 151 octies et nonies du CGI ;

- les sanctions pécuniaires en matière douanière, y compris les astreintes et confiscations ;

- à notre avis, généralement toutes les pénalités fiscales prévues par les articles 1727 à 1840 W quater du CGI ;

b. amendes et pénalités sociales :

- des sanctions pécuniaires et pénalités en matière de sécurité sociale et de réglementation du travail : amende sanctionnant le travail dissimulé, majorations de retard pour paiement tardif des cotisations de sécurité sociale, pénalités pour non-respect des obligations déclaratives (par exemple, retard de dépôt de la DADS), majorations de retard appliquées par l'Urssaf pour paiement tardif des cotisations, amende pour travail dissimulé... (BOI 4 C-5-08, n° 8) ;

- des amendes pour infractions à la réglementation du travail d'ordre public (repos hebdomadaire, travail des handicapés...).

Sont assimilées à des pénalités non déductibles les transactions conclues avec l'autorité ayant prononcé les pénalités, notamment en matière fiscale et douanière (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261).
Les amendes et pénalités non déductibles sont réintégrées de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ) ainsi que les provisions correspondantes (ligne WI).

Sur la possibilité de constituer une provision à la clôture ainsi que sur la mise en cause de la responsabilité d'une société mère pour une infraction commise par sa filiale, voir n° 2418.

Pénalités environnementales

2417-5

Elles sont, à notre avis, à enregistrer au compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales ».

Sur les pénalités relatives aux CEE, voir n° 879.
Sur les frais de publicité, voir n° 2417-2.

Fiscalement, Les sanctions pécuniaires et les pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales, notamment environnementales, sont non déductibles (CGI, art. 39-2 ; BOI 4 C-5-08). Est également non déductible le versement libératoire en matière de certificats d'économie d'énergie (CGI, art. 39-2 ; pour plus de détails, voir n° 879).
Les amendes et pénalités non déductibles sont réintégrées de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ) ainsi que les provisions correspondantes (ligne WI).

Sur la possibilité de constituer une provision à la clôture ainsi que sur la mise en cause de la responsabilité d'une société mère pour une infraction commise par sa filiale, voir n° 2418 et 1516.

Provision pour amendes, doubles droits, pénalités

2418

En cas de redressement fiscal, voir n° 2912 s.

A notre avis, cette provision peut être assimilée à une provision pour litiges (voir n° 2416 s.). En conséquence, une provision doit être constituée à la clôture si les conditions suivantes sont remplies :

I. Existence d'une obligation à la clôture
L'obligation en matière d'amendes et de pénalités résulte de l'infraction à la législation ou aux clauses d'un contrat commise de façon certaine ou probable à la clôture qui entraîne l'obligation de payer une amende ou des pénalités.

II. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes
En pratique, la probabilité de sortie de ressources peut, notamment, porter sur :

- le fait qu'un contrôle est en cours, annoncé ou que l'entreprise estime probable à la clôture et que lors des contrôles cette infraction sera probablement découverte (infraction à la législation) ;

- la probabilité que des pénalités contractuelles seront réclamées eu égard, par exemple, aux sanctions déjà prononcées contre d'autres entités ayant commis la même infraction.

Exemple

Exemple **Entente illicite** : une provision pour infraction au droit de la concurrence (entente) devra être constituée :

- dès qu'il apparaît probable que l'entreprise sera mise en cause (et qu'elle a de bonnes raisons de l'être), à savoir, à notre avis, au plus tard à la réception de la notification de griefs,

- et dans la mesure où dès cette date, il est possible d'évaluer la sortie de ressources (voir III ci-après).

La provision pourra toutefois devoir être constituée avant cette date, lorsque des événements rendent probables la mise en cause de l'entreprise, par exemple, lorsque les autres parties prenantes ont déjà été notifiées.
La méthode de détermination des sanctions pécuniaires encourues en cas de pratiques anticoncurrentielles a été précisée dans un communiqué de l'Autorité de la concurrence, le 16 mai 2011 (voir FRC 2/12, inf. 4).

Dès lors que la sortie de ressources n'est pas estimée probable à la clôture, l'obligation n'entraîne qu'une information en annexe au titre des passifs éventuels (voir n° 2833).

III. Montant de la sortie de ressources
Le montant à provisionner correspond à une estimation de l'amende ou de la pénalité encourue, des éventuelles astreintes et frais de publicité de la décision, ainsi que des frais annexes qui n'auraient pas été supportés en l'absence de procédure (honoraires d'avocat...).

Fiscalement, Une provision pour amendes ou pénalités est déductible uniquement dans les conditions suivantes :

- les amendes et pénalités doivent elles-mêmes être déductibles, ce qui n'est pas le cas notamment des pénalités fiscales et des amendes pour infraction au droit de la concurrence ou des amendes pour infraction à la réglementation du travail ;

- les amendes ou pénalités doivent être probables à la clôture, ce qui suppose qu'à cette date elles aient été réclamées ou qu'un contrôle soit en cours et que la réclamation soit probable.

Lorsqu'elle n'est pas déductible, la provision doit faire l'objet d'une réintégration extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI) et la reprise correspondante d'une déduction (ligne WU).

Remarques
Responsabilité des sociétés mères :
1. Société mère d'une filiale condamnée pour entente illicite En cas d'entente illicite commise par une de ses filiales, une société mère peut être condamnée solidairement au paiement de l'amende prononcée par la Commission des Communautés européennes, alors même qu'elle n'a pas participé personnellement à l'infraction, et donc être amenée à constituer une provision le cas échéant. Tel est le cas lorsque (CJUE 10 septembre 2009 aff. 97/08, 3[e] ch. Akzo Nobel NV c/ Commission) :

- la société mère détient 100 % du capital de la filiale. Dans ce cas, elle est présumée exercer une influence déterminante sur le comportement de sa filiale et ne constituer qu'une seule entité économique avec elle ;

- sauf si elle parvient à prouver qu'elle n'exerce pas d'influence déterminante sur le comportement de sa filiale en apportant tout élément relatif aux liens économiques, organisationnels et juridiques avec sa filiale de nature à démontrer qu'elles ne constituent pas une seule entité économique. En pratique, cette preuve est toutefois difficile à apporter car il est admis qu'une société mère peut exercer une influence déterminante sur ses filiales même sans faire usage d'un droit de regard et sans donner d'instructions ni directives sur certains aspects de la politique commerciale.

Sur la comptabilisation de l'amende pour infraction à la réglementation économique, voir n° 2417-2.
2. Société mère d'une filiale ayant commis une infraction de travail dissimulé En cas d'infraction de travail dissimulé commise par une filiale, il existe une responsabilité subsidiaire et solidaire entre la filiale ayant commis l'infraction et la société mère ou la société holding du groupe pour le paiement des contributions et cotisations sociales ainsi que des majorations et pénalités dues (CSS art. L 243-7-3). La société mère ou la holding peut donc être amenée à constituer une provision à ce titre, même en l'absence de faute ou de condamnation pénale de sa part. S'agissant d'une responsabilité subsidiaire, le lien entre la société mère et la société qui a commis l'infraction doit toutefois être établi et prouvé à la date du procès-verbal constatant l'infraction (Circ. Acoss 2009-84 du 3 novembre 2009).
Sur la comptabilisation de l'amende pour infraction à la réglementation sociale, voir n° 2417-4.

Autres pénalités

Pénalités sur marchés

2419

(achats et ventes)

En ce qui concerne les pénalités relatives à des immobilisations, voir n° 2402 s.

Selon le PCG (art. 432-1), elles sont à inscrire pour les entreprises :

- qui les supportent : en charge exceptionnelle, au compte 6711 ;

- qui en bénéficient : en produit exceptionnel, au compte 7711.

Dans une autre conception du résultat courant (voir n° 2755 s.), elles font partie des activités ordinaires de l'entreprise et sont incluses dans le résultat courant.

Fiscalement, Les pénalités contractuelles infligées dans le cadre des relations commerciales sont déductibles dès lors qu'elles ne sanctionnent pas des manquements à des obligations légales (BOI 4 C-5-08, n° 7).

Pénalités pour paiement tardif et indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement

2419-1

Le délai de paiement prévu par les parties est limité à 60 jours calendaires, à compter de la facturation, ou 45 jours fin de mois, sauf décision conjointe de réduire le délai maximum de paiement (C. com. art. L 441-6, al. 4, 5 et 6).

Ce délai doit être indiqué dans les conditions générales de vente (C. com. art. L 441-6) et porté sur la facture (C. com. art. L 441-3 ; voir n° 661-4). Pour plus de détails, voir Mémento Concurrence et consommation n° 15100 à 15185.
Une pratique consiste à comptabiliser les 45 jours à compter de la date d'émission de la facture, la limite de paiement intervenant à la fin du mois civil au cours duquel expirent les 45 jours. La DGCCRF précise qu'il est également possible de comptabiliser ces délais en ajoutant 45 jours à la fin du mois d'émission de la facture.

Dans le cas d'un retard de paiement, des **pénalités de retard** sont exigibles (C. com. art. L 441-6, al. 8).

Juridiquement, Les pénalités de retard, assimilables à des intérêts de retard (Cass. com. 2 novembre 2011, n° 10-14.677), sont **dues de plein droit** :

- **sans qu'un rappel soit nécessaire** (C. com. art. L 441-6, al. 8) ;

- **même en l'absence de conditions générales de vente** (Cass. com. 3 mars 2009, n° 07-16.527) ;

- sans possibilité de réduction de la part du juge (Cass. com. 2 novembre 2011, n° 10-14.677).

Sur les modalités de calcul des pénalités, voir Mémento Concurrence et consommation n° 15220 à 15240.

A compter du 1er janvier 2013, en plus de ces pénalités de retard, une **indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement** est due de plein droit par le client à son fournisseur, en cas retard de paiement (C. com. art. L 441-6 modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012).

Le taux d'intérêt des pénalités de retard et l'indemnité doivent être indiqués dans les conditions générales de vente (C. com. art. L 441-6 modifié par la loi précitée) et portés sur la facture (C. com. art. L 441-3 modifié par la loi précitée ; voir n° 661-4).

I. Comptabilisation des pénalités de retard et de l'indemnité forfaitaire de paiement chez le fournisseur

Ces indemnités de retard constituent un produit financier (compte 7631 « Revenus sur créances commerciales »).

La créance s'acquérant, de par la loi, dès la constatation du retard de paiement, le fournisseur doit constater un **produit à recevoir** (compte 4181 « Clients-Factures à établir ») à compter de cette date, indépendamment de toute réclamation, et ce :

- même en l'absence de conditions générales de vente (C. com. art. L 441-6 et Cass. com. 3 mars 2009, n° 07-16.527 ; voir ci-avant) ;

- même en l'absence de mise en demeure, lorsque les conditions générales de vente en prévoient pourtant une (à notre avis).

Il convient donc que les entreprises aient mis en place des systèmes permettant de recenser et de calculer, client par client, le montant des indemnités de retard.

Fiscalement, Les **pénalités de retard** sont imposables au titre de l'exercice de leur encaissement (CGI, art. 237 sexies ; BOI 4-A-8-03). En conséquence, la comptabilisation d'une créance de pénalités qui n'a pas été payée à la clôture de l'exercice entraîne les retraitements extra-comptables suivants sur l'imprimé n° 2058A :

- au titre de l'exercice de comptabilisation de la créance : déduction (ligne XG) du produit correspondant ;

- au titre de l'exercice de paiement des pénalités : réintégration (ligne WQ) du montant des pénalités encaissées.
L'Administration ne s'est pas encore prononcée sur le traitement fiscal de l'**indemnité forfaitaire de paiement.**

Toutefois, pour des raisons commerciales, le fournisseur peut ne pas s'estimer en mesure de réclamer les indemnités de retard à ses débiteurs (sous réserve que cela soit juridiquement possible).
En pratique, deux cas peuvent alors se présenter :

- soit il ne facture pas les indemnités de retard (mais il risque d'être jugé comme étant en contravention avec la loi) ; dans ce cas, le produit à recevoir est immédiatement déprécié ;

- soit il les facture mais émet simultanément un avoir (compte 4198 « Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir ») ; les deux écritures (la facturation et la remise à établir) doivent alors être comptabilisées. Néanmoins, l'impact sera nul sur la présentation du bilan, seul le montant de la créance net de l'avoir à établir devant, à notre avis, figurer à l'actif (voir n° 681).

Fiscalement, A notre avis, cette (provision pour) dépréciation ne devrait pas être déductible, la créance correspondante ne dégageant aucun produit imposable (voir ci-avant). En conséquence, elle devrait, à notre avis, être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Remarque
En cas d'abandon de créance : les pénalités de retard et indemnités doivent être annulées en suivant le traitement de la créance principale (voir n° 2150 s.).
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 5035.

II. Comptabilisation des pénalités de retard et de l'indemnité forfaitaire de paiement chez le client

Ces indemnités de retard constituent une charge financière (compte 66181 « Intérêts des dettes commerciales »).

Parallèlement, les entreprises débitrices doivent constater un passif à la clôture.

En effet, les indemnités de retard étant exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire, il existe à la date de constatation du retard de paiement une obligation vis-à-vis du fournisseur, née du non-respect des conditions de règlement indiquées sur la facture et/ou dans les conditions générales de vente risquant d'entraîner une sortie de ressources sans contrepartie.

Toutefois, selon le bulletin CNCC (n° 128, décembre 2002, EC 2002-61, p. 612), cette sortie de ressources s'apprécie en fonction :

- des relations commerciales que l'entreprise débitrice entretient avec ses fournisseurs,

S'il est convenu avec le fournisseur que ces indemnités de retard ne seront pas réclamées ou feront immédiatement l'objet d'un avoir, la sortie de ressources est peu probable, et aucun passif ne doit alors être constaté.

- de l'évolution des contrôles et sanctions de la part de la DGCCRF.

S'il semble improbable que les indemnités de retard soient réclamées par les fournisseurs au regard des éléments connus (acceptation tacite du fournisseur et absence de contrôle de la DGCCRF), aucun passif n'est à comptabiliser. Dans le cas contraire, un passif est à constituer et la société devra évaluer, fournisseur par fournisseur, le montant théorique des indemnités de retard.

Fiscalement, Les **pénalités de retard** dues sont déductibles au titre de l'exercice de leur paiement (CGI, art. 237 sexies ; BOI 4-A-8-03). En conséquence, si une dette de pénalités a été constatée dès l'exercice de constatation du retard de paiement, les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués sur l'imprimé n° 2058-A :

- au titre de l'exercice de comptabilisation de la dette : réintégration (ligne WQ) de la charge correspondante ;

- au titre de l'exercice de paiement des pénalités : déduction (ligne XG) du montant des pénalités payées.

L'Administration ne s'est pas encore prononcée sur le traitement fiscal de l'**indemnité forfaitaire de paiement.**

Sur l'information à donner dans le rapport de gestion au titre du solde des dettes par date d'échéance, voir n° 3696 III.
Sur le contrôle de ces informations par le commissaire aux comptes, voir n° 3698.

Divers

Dons et libéralités

2420

Ceux réalisés par les entreprises sont inscrits au compte 6713 (PCG). Toutefois, s'ils peuvent présenter un caractère courant (exemple : pourboires aux livreurs, etc.), ils sont comptabilisés au compte 6238 « Divers (pourboires, dons courants...) ».

Fiscalement, Ces dons ne constituent des charges déductibles que si les sommes sont versées :

- dans l'intérêt de l'entreprise (pour les cadeaux aux clients, voir n° 845, pour les subventions aux entreprises liées ou non, voir n° 2079) ou de son personnel (D. adm. 4 C-428, n° 1 ; voir notamment n° 921) ;

- dans le cadre d'une gestion commerciale normale ;

- et cessent d'être à la disposition de l'entreprise (D. adm. 4 C-428, n° 2).

Certains dons ouvrent droit, sur la base d'une disposition légale expresse, à déduction (voir Mémento Fiscal n° 8965) ou réduction d'impôt (voir n° 849-7).

En ce qui concerne la comptabilisation des dépenses de parrainage et de mécénat, voir n° 848 et n° 849 s., l'information à donner, n° 988 s. et l'attestation des commissaires aux comptes, n° 988-3.

Cas particulier Dons perçus par une entreprise victime d'une catastrophe naturelle : les dons perçus par une entreprise victime d'une catastrophe naturelle ou d'un événement ayant des conséquences dommageables constatés par arrêté ministériel (tel que les catastrophes industrielles ou technologiques) sont à constater en produits exceptionnels soit comme une subvention de l'Etat, soit comme un versement d'une indemnité d'assurance par un tiers, en l'occurrence l'Etat (voir n° 2400-1, III).

Fiscalement, Les dons reçus, à ce titre, ne sont pas imposables (CGI, art. 237 quater ; BOI 4 A-7-03 ; voir Mémento Fiscal n° 8105). Ils sont déduits de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) du résultat de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus.

Charge née d'une garantie donnée

2421

Elle constitue, à notre avis, une charge financière à porter au compte 668 « Autres charges financières ». Voir toutefois n° 2665.

Fiscalement, Elle n'est admise que si elle correspond à une **gestion commerciale normale** de l'entreprise ; ce qui implique qu'elle soit commandée par une obligation juridique et justifiée par l'intérêt de l'entreprise.
Il n'en est pas ainsi, notamment, dans les cas suivants :

- **société cautionnant une autre société,** dès lors que, bien qu'ayant les mêmes associés et dirigeants, les deux sociétés sont juridiquement indépendantes et ont des activités commerciales entièrement distinctes ; ou que, à la date de la caution donnée **sans contrepartie** par une société en faveur de sa maison mère, cette dernière ne se trouvait pas dans une situation critique (CE 28 janvier 1976, n° 94929 et CE 27 avril 1988, n° 57048, repris dans D. adm. 4 C-112, n° 14 et 19) ;

- **société cautionnant une filiale nouvellement créée** qui fait état de l'augmentation de son propre chiffre d'affaires consécutive à la récupération de locaux permise par cette création (CAA Paris 21 février 1997, n° 94-1095 confirmé par CE 15 juin 1998, n° 187346) ;

- **société s'étant substituée à son dirigeant pour le remboursement d'un emprunt** dont ce dernier s'était porté caution (CE 27 juin 1979, n° 13248).

Dettes d'une entreprise en difficulté de paiement

2422

I. Entreprises en procédure de conciliation
(C. com. art. L 611-4 s. ; n° 3547-1 s.) La conciliation consiste en un rééchelonnement de la dette, voire à des remises de dettes.
En cas de **rééchelonnement,** celui-ci ne modifie pas la nature de la dette et n'a donc pas d'effet sur sa comptabilisation initiale.

Les dettes d'exploitation sont donc à maintenir en exploitation, sans possibilité de les reclasser en dettes financières (Bull. CNCC n° 144, décembre 2006, EC 2006-76, p. 719).

En cas de **remises** de dettes, selon le PCG (art. 313-4) et l'avis CNC n° 38 (relatif au règlement amiable mais applicable, à notre avis, à la procédure de conciliation) :

- dès l'accord des parties, le respect par le débiteur de ses engagements constituant une condition résolutoire, le produit correspondant au montant de la remise est comptabilisé, à notre avis, au compte 771 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion » ;

Fiscalement, A notre avis, il en est de même.

- si l'accord n'est pas respecté (survenance de la condition résolutoire), la dette est reconstituée, sous déduction des montants versés. Cette solution est également à retenir lorsque l'accord n'est pas respecté du fait de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires.

Une **provision** doit être constituée à la clôture **si la résolution de l'accord** de conciliation est **probable** à la date d'arrêté des comptes (PCG art. 312-1 s. et avis CNC précité).

Sur le traitement chez le créancier, voir n° 595-1.

Le PCG (art. 531-4/2) requiert l'inscription dans l'**annexe** du débiteur (et du créancier, voir n° 595-1) d'informations relatives :

- aux remises et/ou aux réductions obtenues,

- aux engagements financiers futurs donnés.

II. Entreprises en procédure de sauvegarde (voir n° 3548-1 s.) en redressement ou (voir n° 3549-1 s.) (C. com. art. L 620-1) :

a. Jugement de sauvegarde ou jugement de redressement judiciaire ayant prononcé la continuation de l'entreprise Il convient (PCG, art. 313-4 et avis CNC n° 38 expressément applicable au redressement judiciaire, mais pouvant, à notre avis, être également appliqué lors d'une procédure de sauvegarde) de distinguer deux situations possibles en fonction des modalités retenues pour l'apurement du passif :

1. le tribunal a donné acte des remises et/ou des délais acceptés par les créanciers (C. com. art. L 626-18) :

- en cas de remise, l'**extinction de la dette** est instantanée **(condition résolutoire)** et le **produit définitif** (à comptabiliser à notre avis au compte 771 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion ») **dès la décision du tribunal** ;

Fiscalement, Il en de même, le produit résultant de la réduction de la créance, assimilable à un abandon de créance (voir n° 2150 s.), étant imposable lors de l'exercice au cours duquel elle est devenue certaine dans son principe et dans son montant par **l'effet du jugement approuvant le plan** de redressement (CE 21 novembre 2011, n° 340319 ; D. adm. 4 A-243, n° 10 ; Rép. Souvet, Sén. 3 septembre 1987, p. 1361 ; Rép. Trémège, AN 31 août 1987, p. 4855) ou, à notre avis, du plan de sauvegarde. Toutefois, les entreprises concernées disposant généralement de déficits reportables imputables dans certaines limites (voir n° 2840) sur les produits correspondant aux abandons de créance, les incidences fiscales sont réduites.
Sur la déduction, chez le créancier, des abandons de créance à caractère commercial consentis dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement, voir n° 2151-1.

- en cas de délai supplémentaire, le rééchelonnement de la dette ne modifie pas sa nature et n'a donc pas d'effet sur sa comptabilisation initiale, le fait qu'elle soit transformée en dette à moyen ou long terme apparaît dans l'annexe (des sous-comptes peuvent être créés pour suivre les montants rééchelonnés).

Une **provision** doit être constituée à la clôture **si** la **résolution du plan** de redressement est **probable** à la date d'arrêté des comptes (PCG art. 312-1 s. et avis CNC précité).

2. les créanciers ont exercé le choix, prévu par le plan, d'un paiement dans un délai plus bref assorti d'une réduction proportionnelle du montant de leur créance. Dans ce cas :

- « la réduction de créance n'est définitivement acquise qu'après versement, au terme fixé, de la dernière échéance prévue par le plan pour son paiement » (C. com. art. L 626-19) ;

En conséquence la remise de dette doit être considérée comme acquise (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-141, p. 122 s.) :

- dès le versement de la dernière échéance due au créancier ;

- sans attendre la constatation du règlement de la dernière échéance du plan.

- le produit est donc certain à la fois dans son principe et dans son montant dès que le paiement de la dernière échéance liée à la dette est intervenu. Il doit donc être comptabilisé dès cette date, sans attendre le versement de la dernière échéance du plan (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EC 2010-68, p. 122 s.).

Le caractère acquis des remises de dette est donc apprécié créance par créance, et non pas globalement pour l'ensemble du plan (sans distinction d'une créance par rapport à l'autre).

Par ailleurs, dans tous les cas, l'inscription dans l'**annexe** d'une information relative aux remises et/ou aux réductions obtenues ainsi qu'aux engagements financiers futurs est recommandée (PCG, art. 531-4/2).

En outre, la dette bénéficiant d'une remise partielle ou d'un échelonnement de son paiement ne doit pas être reclassée en dette financière, mais est à maintenir en exploitation (Bull. CNCC n° 144 précité).

b. Jugement de redressement ayant prononcé la cession - partielle ou totale - de l'entreprise ou **jugement de liquidation judiciaire** En cas de **cession de l'entreprise** ou de sa **liquidation pour insuffisance d'actif,** le produit résulte des termes du jugement.

Fiscalement, Voir n° 595-2.

Remarque
Créances non produites ou rejetées : ces créances sont inopposables à l'entreprise en difficulté en cours de plan et le restent au terme du plan dès lors qu'elle a respecté les engagements du plan (C. com. art. L 622-26). Toutefois, à notre avis, s'agissant d'une condition suspensive et les créances n'étant pas éteintes (voir n° 595-2), l'entreprise doit maintenir la dette à son bilan :

- tant que l'obligation n'est pas éteinte juridiquement (du fait, par exemple, de la prescription, de l'abandon de sa créance par le créancier, de l'acquittement de cette dette par les cautions et garanties de l'entreprise). Sur les principes généraux en matière d'extinction des dettes, voir n° 734 ;

- et tant qu'elle n'a pas respecté tous ses engagements.

Sur le traitement chez le créancier, voir n° 595-2.

Contrôle interne des opérations exceptionnelles

2426

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397 s.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Sur la base des travaux du Coso et de l'OEC (voir n° 391) il apparaît que le système de contrôle interne doit établir, dans la mesure du possible, une répartition des responsabilités en ce qui concerne notamment :

- la décision de constater les charges et produits exceptionnels ;

- l'imputation comptable ;

- l'enregistrement comptable ;

- la vérification des charges et produits exceptionnels constatés.

En outre, la **justification des charges et des produits exceptionnels** ne doit pas faire exception à la règle selon laquelle toute écriture comptable résulte d'une pièce justificative. Que celle-ci soit d'origine interne ou externe, il est nécessaire qu'elle soit approuvée par un responsable désigné, susceptible d'apprécier la réalité de la perte ou du profit à constater.

Information sur les opérations exceptionnelles

Présentation au compte de résultat

2427-1

Voir n° 6006-1 s., les postes « charges exceptionnelles » et « produits exceptionnels ».

Information dans l'annexe

2427-2

Le Code de commerce ne prévoit explicitement aucune mention en matière de charges et produits exceptionnels. Toutefois, le PCG (art. 531-2/14) **précise de fournir des précisions** sur la nature, le montant et le traitement comptable, lorsque ces charges ou produits présentent une **importance significative.**

Voir n° 3681-8.

Section 3 Emballages

I. Définitions et éléments constitutifs

Définitions

2431

Il convient de distinguer :

- le **matériel d'emballage** (non défini par le PCG mais défini antérieurement) : matériel réservé au logement et au conditionnement des matières, produits, marchandises manutentionnés dans l'entreprise qui restent à la disposition de celle-ci pour ses besoins internes et n'est pas destiné à être livré aux clients ;

- les **emballages** : objets destinés à contenir les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu et, par extension, tous objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré.

Fiscalement, il en est de même (D. adm. 4 A-2512, n° 2 et 4 C-2111, n° 35).

Ils comprennent :

- les emballages **perdus** : emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise,

- les emballages **récupérables** : emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées,

- les emballages **mixtes** (non définis par le PCG mais définis antérieurement) : emballages pouvant être indifféremment soit vendus en même temps que les produits ou marchandises, soit consignés ou prêtés aux clients ;

- les **matières et fournitures d'emballages** : objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement.

Classement comptable

2432

Il est différent selon la fonction de l'emballage pour l'entreprise :

a. Le **matériel d'emballage** est **immobilisé** au compte 2154 « Matériels industriels ».

b. Les **emballages perdus** :

- constituent des approvisionnements s'ils sont achetés (compte 60261 « Emballages perdus ») et sont stockés (compte 3261 « Emballages perdus ») ;

- toutefois, si leur montant est peu important, ils sont inscrits au compte 606 « Achats non stockés de fournitures » (subdivision 6068 « Autres matières et fournitures ») et compris, éventuellement, au bilan dans les comptes de régularisation (compte 486 « Charges constatées d'avance ») ;

- sont portés au compte 35 « Stocks de produits », s'ils ont été fabriqués par l'entreprise.

Fiscalement, Ils font partie des stocks (CGI A III, art. 38 ter), mais ils peuvent être compris dans les frais généraux si leur montant est peu important (Rép. Braconnier, Sén. 16 janvier 1980, p. 80).

c. Les **emballages récupérables** constituent normalement des **immobilisations** (compte 2186). Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils **peuvent,** compte tenu de leur nature et des pratiques, être **assimilés à des stocks** et comptabilisés comme tels au compte 3265.

Fiscalement, Ils constituent normalement des immobilisations ; toutefois, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables (CGI A III, art. 38 ter).

Remarques

1. Le terme **« identifiable »** ne fait pas l'objet d'une définition expresse, aussi bien en matière fiscale qu'en matière comptable. Cette notion peut cependant être déduite de divers commentaires administratifs : sont identifiables les produits portant un numéro de série ou les produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication (D. adm. 4 A-2512, n° 4 et 4 B-1221, n° 6 ; CE 25 novembre 1981, n° 10959).

2. Le choix du **classement** des emballages récupérables non identifiables dans les valeurs d'exploitation ou dans les immobilisations n'est **pas une option** mais doit être effectué en fonction des circonstances de fait : nature et durée d'utilisation des éléments, spécificités et nécessités de l'exploitation (CE 3 février 1984, n° 27227 et Rép. Authié, Sén. 12 septembre 1985, p. 1708 ; voir toutefois, D. adm. 4 C-111, n° 35).

3. Une **durée d'utilisation** de plus d'un an en moyenne (déterminée statistiquement) est requise pour qualifier le caractère d'immobilisation (CE précité).

d. Les **emballages mixtes** :

- lorsqu'ils sont achetés, constituent des approvisionnements comme les emballages perdus et sont traités comme ceux-ci ; ils peuvent être isolés aux comptes 3267 « Emballages mixtes » et 60267 « Emballages à usage mixte » ;

- lorsqu'ils sont produits par l'entreprise, ils sont portés au compte 35 « Stocks de produits » ;

- les **matières et fournitures d'emballages** sont des **matières premières** (comptes 601 et 31).

Suivi des emballages non identifiables immobilisés

2433

En pratique, les entreprises ont, à notre avis, intérêt à subdiviser ce compte par catégories (palettes, casiers, bouteilles, etc.) et à tenir, comptablement ou extra-comptablement, l'historique de leurs acquisitions en nombre et prix unitaire. En effet, les cessions d'emballages immobilisés s'effectuant selon la méthode Fifo (premier entré - premier sorti), il est utile de pouvoir reconstituer rapidement le coût de revient des emballages les plus anciens.

Exemple

Exemple La comptabilité ou un état extra-comptable fournit, sur le compte 21861 « Palettes », les éléments suivants :

01/01/n : achat de 100 palettes à 15	1 500
01/06/n : achat de 50 palettes à 16	800
31/12/n : achat de 200 palettes à 17	3 400
Total	5 700

Si en n + 3, 130 palettes sont cédées, leur coût de revient se détermine aisément : (100 × 15) + (30 × 16) = 1 980.

Evaluation des emballages

2434

Pour évaluer les emballages, il convient, après les avoir classés selon les critères définis ci-avant, de respecter les principes généraux relatifs à l'évaluation des stocks ou des immobilisations.

II. Consignation des emballages

Le traitement comptable est identique pour les **consignations de matériels** (sous la réserve - bien entendu - qu'ils sont toujours immobilisés chez le consignataire).

Nature juridique du contrat de consignation

2435

Remarque importante
L'examen de la nature juridique du contrat de consignation doit nécessairement se **fonder sur les documents contractuels** établis entre le vendeur et sa clientèle qui constituent la loi des parties. Mais dans la pratique, les conditions générales prévues par ces documents pouvant être fort différentes, nous limiterons cet examen aux opérations de consignation faites en **l'absence d'un véritable contrat,** dans le cas, par exemple, d'une convention tacite.

2436

Nature juridique
Le contrat de consignation des emballages n'est prévu ni par le Code civil, ni par le Code de commerce. La doctrine s'accorde aujourd'hui pour l'analyser sous le double aspect d'un **prêt à usage** assorti d'un dépôt de fonds de garantie. « **Le prêt à usage** est un contrat par lequel l'une des parties livre une chose à l'autre pour s'en servir, à la charge pour le preneur de la rendre après s'en être servi » (C. civ. art. 1875). Ce droit d'usage est essentiellement gratuit (C. civ. art. 1876).

2437

Conséquences

Cette analyse de la nature juridique de la consignation entraîne des obligations pour les parties. En particulier :

a. Le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné (C. civ. art. 1877) et ne peut obtenir la restitution de la chose qu'après usage (C. civ. art. 1888).

b. Le contrat se termine avec l'usage de la chose. Non seulement ce contrat n'est pas générateur d'autres obligations que celles qu'il comporte directement, mais au jour de la restitution de la chose et du remboursement du dépôt, chaque partie est libre de tout engagement à l'égard de l'autre. Si l'opération se renouvelle, serait-ce avec le même appareil et la même consignation, ces renouvellements ne constituent pas les exécutions successives d'un même contrat global, mais chacun d'eux suppose une convention nouvelle indépendante de la précédente et qui ne prend naissance que si un accord intervient sur les conditions de son exécution, puisque le vendeur n'est pas plus tenu de vendre que le client n'est tenu d'acquérir (GP 1949-1-45).

Comptabilisation des opérations chez le vendeur

Consignation

2438

Le vendeur reçoit des fonds en dépôt qui constituent une dette envers l'acheteur créditée au compte **4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »** par le débit du compte 411 « Clients » (PCG, art. 444/41).

Dans les branches où les consignations à long terme sont importantes, les entreprises peuvent avoir intérêt à isoler la partie estimée remboursable dans plus d'un an dans une subdivision du compte 4196 (par exemple 41961 « Fonds de consignation »).

Lors du retour de l'emballage, le compte 4196 est soldé par le crédit du compte 411 et du compte 708 « Produits des activités annexes » (subdivision **7086 « Bonis sur reprises d'emballages consignés »**) si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation (PCG, art. 444/41). Ce produit compense la dépréciation de l'emballage consigné (voir n° 2439).

Fiscalement, Les consignations facturées lors des livraisons d'emballages consignés peuvent ne pas être imposables à la TVA si les conditions suivantes sont remplies (CGI, art. 267-III ; voir Mémento Fiscal n° 61025 à 61040) :

- la TVA n'est pas facturée ;

- les emballages sont rendus au terme des délais en usage dans la profession.

Il en résulte le traitement comptable suivant :

Exemple

	hors TVA		TVA		Total
Vente	100 000	+	19 600	=	119 600
Consignation	20 000	+	-	=	20 000
	120 000	+	19 600	=	139 600

L'emballage est retourné endommagé pour 10 000.

Suivi des comptes d'emballages consignés

2439

Il ne fait l'objet d'**aucune prescription légale.** Dans la pratique, les méthodes utilisées sont fort diverses :

- compte d'emballages consignés global, tenu en valeurs et éventuellement en quantités ;

- compte d'emballages consignés global, subdivisé en comptes individuels clients « Emballages consignés - clients » tenus en valeurs ;

- compte d'emballages consignés global, subdivisé en comptes individuels « Clients » permettant de connaître la position par client, non seulement en valeurs mais également en quantités ;

- compte d'emballages consignés global sans subdivision, les quantités et les valeurs par client pouvant être obtenues extra-comptablement.

La solution à retenir **dépend** étroitement **du volume et de l'importance des opérations de consignation. Certaines entreprises adressent à leurs clients, à la clôture de chaque exercice, le relevé de leur compte « Emballages consignés »** et leur demandent leur accord sur les chiffres fournis ainsi que le montant de la différence entre le stock qui en résulte et le stock réel. Les réponses des clients permettent de mieux cerner le montant des non-restitutions.
Les clients sont ainsi sensibilisés au problème et peuvent constater en comptabilité, au vu du relevé, leurs malis sur emballages à rendre.

A chaque clôture, les stocks et les immobilisations d'emballages sont évalués selon les règles générales (voir n° 1202 s. pour les stocks, et n° 1500 s. pour les immobilisations).

Fiscalement, Le stock d'emballages consignés est évalué au cours du jour correspondant au prix de consignation qui ne peut être diminué d'un abattement destiné à tenir compte de la détérioration rapide de ces emballages et du prix susceptible d'être obtenu en cas de liquidation du stock, dès lors que le prix de consignation est indépendant de l'état de l'emballage (CAA Nantes 25 septembre 1991, n° 89-725).

Non-restitution d'emballages consignés

2440

Elle est considérée **comptablement** comme une **cession d'immobilisations** (emballages immobilisés) ou une **vente** (emballages stockés) bien que, juridiquement, il n'y ait pas eu « Vente ».
Généralement, on considère les emballages comme vendus lorsqu'ils n'ont **pas** été **restitués** dans les **délais en usage** de la profession.

I. Prix de cession des emballages non restitués
Il est constitué par le montant de leur consignation.

Fiscalement, Les emballages consignés sont considérés comme vendus lorsqu'ils ne sont pas restitués par la clientèle au terme des délais en usage dans la profession.
La TVA est alors exigible que les emballages aient été comptabilisés en immobilisations ou en stocks, dès lors qu'ils ont ouvert droit à déduction (CGI, art. 267-III ; voir Mémento Fiscal n° 61025 à 61040).

Toutefois, dans le cas particulier d'une **consignation assortie** d'un **droit de location,** le contrat prévoyant la restitution de la consignation sous déduction d'un droit de location proportionnel au nombre de mois de conservation de l'emballage, à notre avis :

- les **prélèvements** mensuels sur la consignation versée constituent des produits de **location** ;

- lors de la constatation de la non-restitution, le prix de cession est constitué par l'éventuel montant résiduel de la consignation.

Fiscalement, Il en est de même (CE 25 novembre 1981, n° 10959 repris dans D. adm. 4 A-223, n° 13 et CAA Paris 9 février 1993, n° 91-1023 confirmé par CE 6 mai 1996, n° 146869 ; en ce sens également, CAA Nantes 5 octobre 1995, n° 93-485).

II. Coût des emballages non restitués
S'il est facile à saisir pour les emballages identifiables, il en va tout autrement lorsqu'il s'agit d'**emballages non identifiables** faisant partie de lots acquis à des dates et des prix différents ayant fait l'objet de plusieurs opérations de consignation et de déconsignation ; la manière de le déterminer dans ce cas n'a pas fait l'objet de précisions en matière comptable.

Fiscalement, Le Conseil d'Etat a estimé :

1. que la détermination statistique n'exclut pas que les emballages sortis puissent être déterminés en appliquant la méthode Fifo (CE 27 juillet 1979, n° 9707 et 7 novembre 1979, n° 10413) ;

2. puis, qu'il convient de postuler (CE 27 novembre 1981, n° 16814) :

- qu'ils proviennent de tous les lots d'emballages encore inscrits à l'actif,

- que la fraction aliénée de chaque lot est identique et donc calculée à proportion du nombre d'emballages réputés vendus par rapport au nombre total des emballages inscrits à l'actif.

Exemple

Exemple Emballages achetés :

1er lot	100	× 10	=	1 000
2e lot	150	× 12	=	1 800
3e lot	80	× 14	=	1 120
Total	330			3 920

Emballages considérés comme perdus durant l'exercice : 20, à ventiler comme suit :

1er lot	20 × 100/330	=	6 × 10	=	60
2e lot	20 × 150/330	=	9 × 12	=	108
3e lot	20 × 80/330	=	5 × 14	=	70
Coût de revient					238

Emballages au bilan de clôture :

1er lot	100 - 6	=	94 × 10	=	940
2e lot	150 - 9	=	141 × 12	=	1 692
3e lot	80 - 5	=	75 × 14	=	1 050
Valeur du bilan					3 682

III. Comptabilisation du défaut de restitution

a. Emballages consignés immobilisés :

Exemple

Exemple 600 emballages achetés 60 000 et amortis pour 20 000 ont été consignés 90 000. Il a été déterminé statistiquement que pour l'exercice, 120 de ces emballages sont à considérer comme perdus (non-restitution). L'entreprise doit donc acquitter une TVA de 3 528 sur le prix des emballages qu'elle est présumée avoir vendus (18 000).

En général, cette TVA ne pourra pas en pratique être refacturée au(x) client(s). Dans ce cas, elle restera donc à la charge de l'entreprise.

b. Emballages consignés stockés :

Exemple

Exemple Reprise du cas précédent.

Changement de taux de consignation

2441

Les emballages consignés à l'ancien taux doivent être repris pour la valeur de consignation.

Ce principe a d'ailleurs été légalisé pour le secteur des liquides alimentaires (loi n° 89-421 du 23 juin 1989).

Toutefois, pour des raisons techniques et commerciales, les vendeurs **reprennent** en pratique les emballages consignés à l'ancien taux, **pour la nouvelle valeur de consignation,** l'usage voulant que le prix de consignation soit en fait un « cours légal » de l'échange des emballages applicable à tous les emballages en circuit au jour du changement de prix (Guide comptable professionnel des commerces de gros des boissons - sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.). Cette procédure doit, à notre avis, entraîner la **constatation** immédiate **d'une perte** (à inscrire au compte 671 « Charges exceptionnelles sur opérations de gestion ») par augmentation de la dette résultant des emballages consignés (compte 4196). En effet, en appliquant, lors de la reprise, un nouveau taux de consignation, le vendeur reconnaît devoir à ses clients une somme supérieure à celle portée au bilan.
Il en résulte, lorsque les emballages sont considérés comme perdus, une majoration d'autant de la plus-value de cession comptabilisée (elle est basée sur le nouveau prix de consignation).

a. Certains estiment qu'une telle dette ne devrait pas être constatée, le renouvellement habituel par les clients des consignations lors de chaque commande limitant le décaissement de l'entreprise au cas particulier des clients qui cessent leurs achats (et encore, de toute façon, pour la partie des emballages ultérieurement non restitués, la dette se trouvera annulée). Une telle manière de procéder ne saurait être retenue car elle aboutit à la présentation d'un bilan inexact, comme le montre l'exemple suivant :

Exemple

Exemple Supposons le bilan d'un vendeur comportant à son passif un poste d'emballages consignés comportant 100 000 emballages valant chacun 6, soit 600 000.
Le nouveau taux de consignation (7) étant appliqué, examinons ce bilan au cours de l'exercice suivant s'il ne comptabilise pas en conséquence une perte de 100 000 × (7 - 6) = 100 000.
Au cours de l'exercice suivant, le vendeur déconsigne les 100 000 emballages à 7 et débite son compte « Emballages consignés » de 700 000. Le solde de son compte « Emballages consignés » est donc débiteur de 100 000 alors qu'il n'y a plus d'emballages consignés.
Ainsi, la non-comptabilisation de la perte au moment du changement de taux conduit à des comptes d'emballages consignés non réalistes.

De plus, il n'y a pas tacite reconduction lors du renouvellement des emballages, mais conclusion d'un nouveau contrat concernant d'autres emballages (voir n° 2437) ; il convient de tenir compte de cette situation juridique.

b. Pour d'autres, la perte ne devrait être constatée que lors du retour des emballages concernés, la plus-value de cession enregistrée en cas de non-retour étant basée sur le prix effectif de consignation (ancien tarif). Nous pensons que le PCG (art. 312-1 s.) impose que la dette soit comptabilisée dès la date d'application de la décision de gestion qui l'a rendue certaine. De toute manière, il en résulterait une complication (obligation de tenir, pour chaque client, les emballages livrés à l'ancien prix de consigne) sans intérêt pratique : ce procédé étant généralement utilisé pour des emballages tournant très rapidement, l'incidence sur le résultat de l'exercice serait semblablement inférieure au seuil de signification.

Compte « Emballages consignés » débiteur

2442

Le compte 4196 est habituellement créditeur ; mais il peut arriver qu'il soit débiteur sans que cette situation soit anormale. Il en est ainsi lorsque, les emballages de plusieurs fabricants étant identiques, leurs clients les restituent indifféremment à l'un ou à l'autre. Il en résulte pour l'un un excès de rentrées par rapport aux consignations rendant le compte négatif et l'inverse pour l'autre.

Exemple

Exemple théorique Les transferts du vendeur B vers le vendeur A sont de 10 % des sorties de consignation annuelles d'emballages du vendeur A.
La freinte (casse en clientèle et rétention) est estimée à 4 % des consignations annuelles. Le vendeur A et le vendeur B consignent chacun séparément 1 000 emballages dans l'année. Il en résulte la situation suivante en quantités :

Vendeur A

Sorties d'emballages consignés				1 000
Rentrées d'emballages consignés				1 056
ceux de A :	1 000 - [(4/100) × 1 000]	=	960	
ceux de B :	100 - [(4/100) × 100)]	=	96	
			1 056	

Vendeur B

Sorties d'emballages consignés	1 000
Rentrées d'emballages consignés (900 - 4 % de 900)	864

Au bilan du vendeur A, le compte d'emballages consignés apparaît débiteur d'une quantité de 56, s'analysant ainsi :

- Quantités provenant des emballages du vendeur	+ 96
- Quantités non restituées par la clientèle	- 40
Solde	+ 56

Que représentent en fait les 96 unités ? Selon nous, ces emballages provenant d'un autre vendeur n'ont pas à figurer dans les immobilisations, mais correspondent à des emballages à rendre ; quant à la quantité non restituée (40), elle constitue un profit pour l'entreprise.
Le solde débiteur d'un compte d'emballages consignés peut donc ne pas être anormal dans la mesure où les statistiques de l'entreprise font apparaître que le solde consigne-déconsigne est négatif.

Comptabilisation des opérations chez le client

Consignation

2443

L'acheteur du bien verse des fonds en dépôt qui constituent une créance sur le vendeur-consignataire débitée au compte **4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »** par le crédit du compte 401 « Fournisseurs » (PCG, art. 444/40).

Les emballages consignés détenus le sont en dépôt et non en stock. Ils n'ont donc pas à être compris dans l'inventaire des stocks.

Lors du renvoi de l'emballage ou du matériel, le compte 4096 est soldé par le débit du compte 401 et, éventuellement, du compte 613 « Locations » (subdivision **6136 « Malis sur emballages »**) si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation (PCG, art. 444/40).

Non-restitution

2444

Le compte 4096 est soldé :

- si le client conserve l'emballage, par le débit du compte 6026 « Emballages » s'ils sont suivis en stocks (PCG, art. 444/40) ou, à notre avis, 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » si leur faible importance ne justifie pas le suivi en stock ;

- si le client l'a égaré ou détruit, par le débit, à notre avis, du compte 6136 « Malis sur emballages ».

Information en annexe sur les emballages consignés

2445

Le Code de commerce ne prévoit explicitement aucune mention en annexe. Toutefois, des informations nous paraissent pouvoir être fournies :

- en cas de **changement de méthode** de classement des emballages (immobilisations ou stocks), lorsque son incidence a un **caractère significatif** ;

- dans les **branches d'activité** où les emballages consignés représentent un **élément important** du bilan : montant des emballages consignés immobilisés et du « fonds de consignation ».

Section 4 TVA

I. Généralités

Notions générales sur la TVA

Pour un exposé plus complet, voir Mémento Fiscal n° 46000 à 61900.

2451

C'est un **impôt général sur la consommation** qui frappe en principe tous les biens et services consommés ou utilisés en France, qu'ils soient d'origine nationale ou étrangère. Elle a pour caractéristique d'être normalement « répercutée » sur le client qui en supporte la charge définitive.
Ses principaux avantages sont :

- l'égalité de la concurrence entre les différents circuits (neutralité de la TVA) ;

- une protection équitable de chaque pays par rapport à l'étranger.

Il convient de distinguer 4 catégories d'opérations :

a. Opérations intérieures La TVA repose sur le **principe des déductions,** en application duquel chaque assujetti calcule la taxe sur le prix des biens vendus ou des services rendus et déduit la taxe qui a grevé le coût des éléments constitutifs de ce prix (les déductions s'opérant globalement pour l'ensemble des opérations réalisées et non pas produit par produit). Il s'agit donc d'une taxe unique **« non cumulative »,** par opposition aux taxes en cascade.

b. Acquisitions et livraisons intracommunautaires La TVA est calculée, liquidée et déduite par l'entreprise acquéreuse. Le vendeur n'est concerné ni par le calcul, ni par la collecte de la TVA.

c. Importations et exportations La TVA douanière payée lors du passage des biens à la frontière est, sauf exception, déduite dans les conditions de droit commun sur l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise.

d. Prestations de services internationales La TVA suit des règles de territorialité spécifiques (voir Mémento Fiscal n° 49840 à 50245).

Caractère comptable de la TVA

2453

La TVA est donc :

- soit collectée par l'entreprise d'ordre et pour compte du Trésor public auquel elle la reverse sous déduction de la TVA recouvrée sur elle en amont dans le circuit de production et/ou de commercialisation ;

- soit directement due et déduite par l'entreprise elle-même (principe dit de l'« autoliquidation ») ;

- soit versée aux douanes puis déduite globalement avec les autres opérations.

a. Il s'agit donc d'un **compte de tiers,** et en principe, la **TVA n'a pas à transiter par le compte de résultat.**

b. Importance de la TVA au regard de la comptabilité Le champ d'application de la TVA (voir Mémento Fiscal n° 46100 à 47580) est très large et tend constamment à s'accroître. **Il est fondamental, avant de traduire comptablement une opération, d'examiner si elle entre ou non dans ce champ d'application** et d'en tirer les conséquences comptables. De plus, les entreprises assujetties à la TVA sont soumises à certaines obligations d'ordre comptable (voir n° 665) et de facturation (voir n° 661-4).

c. Terminologie comptable Pour les entreprises, la TVA comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun ses règles propres :

- l'un concernant, en amont, le régime de déductibilité de la taxe : **la TVA recouvrée sur l'entreprise** (TVA sur charges ; acquisitions d'immobilisations) qui se décompose en TVA déductible et TVA non déductible ;

- l'autre concernant, en aval, le régime d'imposition de la TVA : **la TVA collectée par l'entreprise** (TVA sur produits ; cessions d'immobilisations) ou due par l'entreprise (acquisitions intracommunautaires, livraisons à soi-même, livraisons de biens ou de services par un assujetti non établi en France).

Du jeu de ces deux éléments résulte **la TVA à décaisser par l'entreprise,** égale à la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible, sous réserve des modalités particulières de récupération de la TVA déductible et du fait générateur de la TVA collectée.

Risques encourus en cas de TVA collectée non déclarée ou non acquittée

2454

De nombreuses irrégularités comptables et fiscales sont possibles en la matière et peuvent engendrer ainsi les risques suivants :

- des risques fiscaux, en cas d'insuffisance de déclaration (dissimulation, inexactitude, omission) ;

- des risques pénaux liés aux irrégularités fiscales (sommes volontairement omises ou dissimulées) ou comptables (sommes non comptabilisées, risque fiscal non provisionné) ;

- des risques de non-certification des comptes (si les irrégularités comptables ont une incidence significative) et /ou de révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

- des risques de publication des irrégularités précitées.

Réglementation et pratique comptables de la TVA

2455

Le Code de commerce prescrit la publication, dans le compte de résultat, du montant **net** du chiffre d'affaires (C. com. art. R 123-193-2°), c'est-à-dire hors TVA, le PCG précisant que :

- la TVA collectée d'une part, la TVA déductible d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et les charges d'exploitation : elles sont inscrites dans les comptes appropriés de la classe 4 ;

Ces règles ne s'appliquent pas aux cas spécifiques d'imposition à la TVA sur la marge, tel que par exemple celui des agences de voyages (se reporter au Guide comptable professionnel - sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.).

- la TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit, normalement, être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service.

Toutefois, en cas de régularisations difficilement rattachables à une charge déterminée, il est possible exceptionnellement d'enregistrer, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I. 85), la TVA non récupérable au compte 6352 « Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables ».

Ainsi, le PCG prescrit l'**enregistrement** des achats, stocks et ventes **hors TVA** (PCG, art. 444/40, 444/41, 446 et 447).

Fiscalement, Il en est de même : le compte de résultat est présenté hors taxes (CGI A III, art. 38 A).

La méthode des achats, stocks et ventes TVA comprise peut continuer à être pratiquée par les petites entités non soumises aux prescriptions du plan comptable : artisans, exploitants agricoles, professions libérales, sociétés civiles sauf si un plan comptable particulier leur impose la méthode hors TVA.

Les commerçants réalisant des ventes au comptant sans facture ne peuvent que comprendre la TVA dans les produits, mais ils reviennent au montant hors TVA par une régularisation lors de chaque période d'imposition (voir n° 668).

II. Comptabilisation de la TVA

2456

Les **principes de comptabilisation** sont les suivants (PCG, art. 444/44) :

I. La TVA collectée d'une part, la TVA déductible d'autre part, sont enregistrées dans les subdivisions (à trois chiffres) suivantes du compte **445 « Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires »** :

Pour les subdivisions à 5 chiffres, voir n° 7004. Pour les opérations intracommunautaires, voir n° 2472.

4452. TVA due intracommunautaire
Est portée à ce compte la TVA à payer sur les acquisitions intracommunautaires, notamment afin d'éviter toute confusion avec le compte 4455.
4455. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
Est porté à ce compte le **montant à reverser** au Trésor public qui figure sur la déclaration de chiffre d'affaires.
4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
Est portée à ce compte la **créance** sur le Trésor public résultant du droit à déduction de la TVA (et des taxes assimilées)

mentionnée sur les factures des fournisseurs.
4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise
Est portée à ce compte la **dette** envers le Trésor public résultant de la facturation de la TVA (ou de taxes assimilées) aux clients, ou incorporée dans le prix de vente comptant lorsqu'il n'est pas délivré de facture.
4458. Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
Ce compte est utilisé dans les cas particuliers objet de ses subdivisions.

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont composées de :

- la **TVA** ;

- les **taxes assimilées** à la TVA : taxes assises et liquidées dans les mêmes conditions qu'elle (taxes uniques à paiement fractionné) telles que taxe sur les textiles, etc.

II. La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service pour l'acheteur est un élément du prix d'achat (et non un impôt).

2457

La comptabilisation de la TVA a fait l'objet de la note d'information n° 19 du CNC, commentée dans le document n° 1, sur laquelle sont basés les développements qui suivent (adaptés au PCG).

A. TVA afférente aux immobilisations

2466

Qu'il y ait achat ou création pour l'entreprise :

- le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la TVA non déductible ;

- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 4456 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles ».

Voir tous développements dans le chapitre 7 « Immobilisations incorporelles et corporelles » (se reporter à la Table alphabétique à Immobilisations incorporelles et corporelles : TVA).

B. Opérations de gestion

Enregistrement chez le vendeur ou le prestataire de services

(Compte 4457 « TVA collectée par l'entreprise »)

2470

Selon le critère d'exigibilité de la TVA, il convient de distinguer selon qu'elle l'est sur les livraisons, les débits ou les encaissements.

Quel que soit le cas, l'entreprise est tenue de répartir ses opérations par catégorie (affaires non imposables et imposables) et par taux d'imposition (voir n° 667), ce qui implique que les **comptes de ventes** soient **ventilés** en conséquence.

TVA exigible lors de la livraison du bien ou de la réalisation de la prestation de services

2470-1

Le traitement comptable est différent selon que la facturation est concomitante au fait générateur de la TVA ou non.

I. Facturation concomitante au fait générateur de la TVA

Tel est le cas pour :

- les ventes pures et simples, qu'elles soient réglées au comptant ou à crédit ;

- les ventes avec clause de réserve de propriété ;

- les prestations de services et les travaux immobiliers réglés comptant.

Le montant de la vente est débité au compte « Clients » par le crédit du compte 70 « Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » (montant hors TVA) et 4457 « TVA collectée » (TVA à payer).

II. Facturation non concomitante au fait générateur de la TVA

Tel est le cas lorsque la délivrance du bien ou la réalisation de la prestation dans le cadre de l'autoliquidation (CGI, art. 283-2 ; voir n° 2481) précède sa facturation :

- livraison ou achèvement de la prestation soumise à la règle d'autoliquidation alors que la facture n'a pas encore été établie ;

- location-vente de biens meubles (assujettie lors de la remise matérielle du bien).

A notre avis :

- lors de la livraison du bien, la TVA exigible est à débiter au compte 4458 « TVA à régulariser » (subdivision 44586 « TVA sur factures à établir ») par le crédit du compte 4457 « TVA collectée » ;

- lors de la facturation, la vente est enregistrée au compte « Clients » par le crédit des comptes 70 « Ventes » (montant hors TVA) et 4458 « TVA à régulariser » qui se trouve ainsi soldé.

Si la clôture de l'exercice intervient entre la date de livraison et celle de la facturation, voir n° 631.

Lorsque les **ventes** sont faites **au détail,** c'est-à-dire pratiquement **sans facture,** les comptes de classe 7 concernés peuvent enregistrer le montant toutes taxes comprises (TTC). A la fin de chaque période d'imposition, ces comptes sont rétablis hors taxes (HT), en débitant les comptes de classe 7 par le crédit du compte 4457 « TVA collectée ».

TVA exigible sur les débits

2470-2

Tel est le cas, sur option, des opérations pour lesquelles l'exigibilité de la TVA est constituée par les encaissements : prestations de services, travaux immobiliers, agriculture... (voir Mémento Fiscal n° 52665 à 52680).

Le terme « débit » s'entend soit du débit du compte « Clients », soit du débit d'un compte financier.

I. Débit du compte « Clients »
Débit et facturation coïncident, ce qui ramène au cas précédent (n° 2470-1).

II. Débit d'un compte financier
(acompte reçu avant facturation) Une note de débit devant comporter les mêmes mentions qu'une facture, dont le montant de la TVA (voir n° 661-4), est adressée au client.

Selon le CNC (NI n° 19 adaptée au PCG), la comptabilisation s'effectue de la manière suivante : l'acompte reçu est crédité au compte 4191 « Clients-Avances et acomptes reçus sur commandes » pour son montant hors TVA collectée, cette taxe étant créditée au compte 4457 « TVA collectée ».
Lors de l'établissement de la facture, le compte « Clients » est :

- d'une part débité du montant de la facture par le crédit d'un compte de produits et du compte 4457 « TVA collectée » ;

- d'autre part, crédité du montant TTC de l'acompte précédemment reçu par le débit des comptes 4191 pour le montant hors TVA et 4457 pour le montant de la TVA mentionné sur la note de débit.

Exemple

Exemple

Acompte reçu : 598 dont TVA 98.
Facture : 1 794 dont TVA 294.

TVA exigible sur les encaissements

2470-3

Tel est le cas pour les prestations de services (sauf prestation fournie par un prestataire non établi en France, en cas d'application du principe d'autoliquidation, voir n° 2470-1), les travaux immobiliers, l'agriculture.

L'encaissement résulte de la réception d'avances ou acomptes ou du règlement des factures.

I. Encaissement après facturation
Lors de la facturation, la TVA collectée a été créditée au compte 4457 ; lors des encaissements, elle est débitée - pour solde - par le crédit du compte 4455 « TVA à décaisser ».

II. Encaissement avant facturation

Lorsque des acomptes sont demandés à des redevables de la TVA, ils doivent faire l'objet d'une facture (CGI, art. 289-I).

A notre avis :

- lors de la **réception de l'acompte,** la TVA exigible est à créditer au compte 4455 « TVA à décaisser » par le débit du compte 4458 « TVA à régulariser » (subdivision 44584 « TVA récupérée d'avance ») ;

- lors du **règlement** du solde après facturation, le compte 4458 « TVA à régulariser » est crédité pour solde, par le débit du compte 4457 « TVA collectée ».

Une autre solution est préconisée dans le plan comptable professionnel pour les industries du bâtiment et des travaux publics, associée à celle des demandes d'acomptes (sur ces demandes, voir n° 656) :

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

- **réception de l'acompte** : débit du compte 4454 « TVA sur avances et acomptes reçus » par crédit du compte 4457 « TVA collectée » ;

- **déclaration de chiffre d'affaires** : débit du compte 4457 (pour solde) par crédit du compte 4455 « TVA à décaisser » ;

- **facturation (mémoire final)** : débit du compte 411 « Clients » par le crédit des comptes 704 « Travaux » (montant hors TVA), 4454 « TVA sur avances et acomptes reçus » (pour solde) et 4457 « TVA collectée » (relative à la différence entre le mémoire et l'acompte).

Un **contrôle** peut être **effectué** à partir du **solde** du compte **4457 « TVA collectée »** dont le montant doit être égal au total de la TVA comprise dans le solde des comptes « Clients (débiteurs ou créditeurs) » et « Effets à recevoir », augmenté de la TVA relative aux effets escomptés non encore arrivés à échéance.

Paiement par effet de commerce escompté

Dans ce cas, l'« encaissement », en matière de TVA, se situe à la date de paiement de l'effet par le client, y compris lorsque le redevable fait l'objet d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire (CGI, art. 269-2, al. 2 ; voir Doc. FL TVA-VII-3015).

Enregistrement chez l'acquéreur ou chez le preneur

(Compte 4456 « TVA déductible »)

TVA exigible lors de la livraison des biens

2471-1

La TVA déductible figurant sur la facture est comptabilisée au débit du compte 4456 (subdivision 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »).

Fiscalement, Pour les conditions à respecter pour bénéficier de la déduction, voir Mémento Fiscal n° 56140 à 56405.

Mais l'acompte versé par l'acquéreur (à la commande, par exemple) ne comprend pas de TVA ; le compte 4456 n'est donc pas mouvementé lors de la comptabilisation de l'acompte.

TVA exigible sur les débits

2471-2

La TVA déductible figurant sur la facture est comptabilisée au débit du compte 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » (éventuellement 44562 « TVA déductible sur immobilisations » s'il s'agit d'une immobilisation pour l'acquéreur). Selon le CNC, lorsqu'un acompte a été versé, l'acquéreur procède ainsi :

- l'acompte versé est débité au compte 4091 « Fournisseurs-Avances et acomptes versés sur commandes » pour son montant hors TVA déductible, cette taxe étant débitée au compte 4456 « TVA déductible » et le compte « banque » est crédité du montant versé ;

- lors de la réception de la facture, le compte du fournisseur est :
• d'une part crédité du montant de la facture par le débit d'un compte de charges (ou d'immobilisations) et du compte 4456 « TVA déductible »,
• d'autre part, débité du montant de l'acompte précédemment versé par le crédit des comptes 4091 (montant hors TVA) et 4456 (TVA).

TVA exigible sur les encaissements

2471-3

L'acquéreur ne peut déduire la TVA que lors des paiements effectués, la taxe ne pouvant être récupérée avant qu'elle ne soit exigible chez le fournisseur.
Le CNC n'a pas prévu de compte spécial pour la TVA déductible seulement lors du paiement au fournisseur. Il est possible d'utiliser une subdivision du compte **4458 : « TVA déductible lors du paiement »** dont les montants seront virés au compte

4456 « TVA déductible » au fur et à mesure des paiements correspondants. Une deuxième solution consiste à **ventiler le compte 4456** entre : « TVA sur immobilisations » ; « TVA sur autres biens et services récupérable d'après la facturation » ; « TVA sur autres biens et services récupérable d'après le paiement (TVA sur les débits) ». Une troisième solution est de **créer un sous-compte par mois de récupération** de la TVA.

Paiement par effets Il convient de considérer, en matière de TVA, qu'il y a « encaissement » généralement à la **date d'échéance de l'effet** (ou si elle est reportée au moment où l'effet est **effectivement honoré,** c'est-à-dire au jour de la nouvelle échéance) - D. adm. 3 B-23, n° 8.

Régularisations des déductions relatives aux biens autres que les immobilisations et aux services

2471-4

Elles ne trouvent à s'appliquer que dans 3 cas (voir Mémento Fiscal n° 57490 à 57545) :

a. Disparition des marchandises (CGI A II, art. 207 VI-1° ; voir Mémento Fiscal n° 57510 à 57520). Une quote-part de la TVA antérieurement déduite doit être **reversée,** sauf destructions, vols et détournements justifiés, lorsque les marchandises ont disparu avant d'avoir reçu l'utilisation en vue de laquelle elles avaient été acquises.

b. Utilisation des biens ou services pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction (CGI A II, art. 207 VI-2° ; voir Mémento Fiscal n° 57530 à 57545). La TVA antérieurement déduite doit être **reversée.** Tel est le cas, notamment, des prélèvements sur stocks, effectués pour les besoins privés normaux du chef d'une entreprise individuelle et pour les besoins des membres de sa famille à sa charge. Sur les cas d'application des livraisons à soi-même au lieu des régularisations, voir Mémento Fiscal n° 47390 à 47400.

c. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction (CGI A II, art. 207 IV-2 ; voir n° 1447 III.d.). En comptabilité, la charge (ou le produit) qui en résulte est constaté(e) au compte 6352 « TVA non récupérable » (ou au compte 7088 « Autres produits d'activités annexes ») par le crédit du compte 4486 « Etat-Charges à payer » (ou par le débit du compte 4487 « Etat-Produits à recevoir »).

C. Opérations intracommunautaires portant sur des biens

2472



Ces opérations sont soumises à la TVA des différents Etats membres. Pour les opérations intracommunautaires soumises à la TVA française ainsi que celles réalisées par des assujettis français, il en résulte les conséquences comptables suivantes, qui ont fait l'objet d'un avis du CNC (n° 93-06, de septembre 1993).

Pour plus de précisions, voir Mémento Fiscal n° 49030 à 49430 et nos cinq études du BCF 58, mars 1993, p. 31 s. et du BCF 6/93, p. 33 s.

Sur un plan général, pour la comptabilisation des acquisitions et livraisons intracommunautaires, le CNC (Avis n° 93-06) recommande de subdiviser, en retenant **le chiffre 2 en 5e position,** les comptes achats, ventes, fournisseurs et clients pour faire apparaître le caractère intracommunautaire.

2472

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Enregistrement chez le vendeur (Livraisons intracommunautaires)

2473



Les livraisons intracommunautaires ne sont soumises à TVA que dans le cas exceptionnel où le vendeur ne dispose pas du numéro d'identification de l'acquéreur ou qu'il ne peut prouver la livraison physique du bien vers un autre Etat membre ; dans les autres cas, elles sont exonérées de TVA.

Sur les conditions à respecter, voir Mémento Fiscal n° 49260 à 49285.

2473

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

TVA

2473-1



Elle est enregistrée au crédit du compte 4457 « TVA collectée » selon les mêmes modalités qu'une vente réalisée en France, voir n° 2470.

Fiscalement, En effet, les livraisons intracommunautaires soumises à la TVA française sont déclarées dans la déclaration CA3 avec les opérations intérieures constitutives de chiffre d'affaires.

2473-1

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Livraisons intracommunautaires

2473-2



A notre avis, qu'elles soient ou non exonérées de TVA, elles devraient :

- être enregistrées dans des subdivisions spécifiques des comptes de vente (utilisation du chiffre 2 en 5e position ; cf. avis CNC n° 93-06) ;

- ou faire l'objet d'un journal de ventes spécifique.

Fiscalement, En effet, l'entreprise est tenue :

- de répartir son chiffre d'affaires en opérations imposables et opérations non imposables ainsi que, le cas échéant, par taux d'imposition (CGI A II, art. 209 ; voir n° 667) ;

- de déclarer les livraisons intracommunautaires globalement sur une ligne spécifique de la déclaration CA3 et individuellement dans une déclaration à finalité fiscale et statistique, la déclaration d'échanges de biens (DEB).

Pour les mentions que doivent comporter les factures, voir n° 661-4.

2473-2

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Ecritures

2473-3



(conformes à l'avis CNC n° 93-06)

Hypothèse : une entreprise française vend des marchandises à une entreprise anglaise pour 100.

Exemple

Exemple 1 **Cas général (exonération de TVA)** : l'entreprise française possède le numéro d'identification de son client au Royaume-Uni et établit sa facture hors taxes.

a. Facturation concomitante à l'expédition :

b. Facturation différée par rapport à l'expédition :

Exemple

Exemple 2 **Cas particulier (imposition à la TVA)** : l'entreprise française ne dispose pas du numéro d'identification au Royaume-Uni de son client et doit donc établir sa facture TTC.

a. Facturation concomitante à l'expédition :

b. Facturation différée par rapport à l'expédition :

2473-3

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Enregistrement chez l'acquéreur (acquisition intracommunautaire)

2474



Les acquisitions intracommunautaires en France de biens en provenance d'un autre Etat membre sont, en principe, soumises à la TVA française (CGI, art. 256 bis).

Sur les conditions à respecter, voir Mémento Fiscal n° 49150 à 49285.

2474

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Principe de l'autoliquidation

2474-1



L'entreprise doit enregistrer deux TVA distinctes de même montant (si son droit à déduction est total) :

- une TVA à payer ;

- et une TVA à récupérer.

En effet, l'acquéreur du bien est le redevable de la TVA qu'il doit lui-même calculer (la facture du fournisseur CE est hors taxes). Pour les mentions que doivent comporter les factures, voir n° 661-4.

Fiscalement, Les acquisitions intracommunautaires ainsi que la TVA à payer correspondante doivent être déclarées sur des lignes spécifiques de la déclaration CA3. Sur l'amende de 5 % applicable en cas de rappel, voir n° 2481.

Pour plus de détails sur le principe de l'autoliquidation, voir n° 2481.

2474-1

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Comptabilisation

2474-2



Selon le PCG (art. 444/44) et le CNC (Avis n° 93-06), ces TVA sont à comptabiliser :

- au débit du compte 445.662 « TVA déductible communautaire » ;

- et au crédit du compte 445.2 « TVA due communautaire ».

En outre, à notre avis, les acquisitions intracommunautaires devraient :

- être enregistrées dans des subdivisions spécifiques des comptes d'achats (utilisation du chiffre 2 en 5e position, cf. avis du CNC précité) ;

- ou faire l'objet d'un journal d'achats spécifique.

2474-2

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Date d'enregistrement

2474-3



La comptabilisation varie selon que l'écriture est passée lorsque :

I. La TVA n'est pas exigible
Les TVA à payer et à récupérer ainsi que la dette sont enregistrées dans des comptes de régularisation pour leur **montant provisoire.**

Fiscalement, En effet, en cas d'acquisition libellée en devises (monnaies de la « zone out » et des pays tiers), le montant définitif de la TVA n'est connu qu'à la date d'exigibilité de la taxe. La TVA doit être calculée à partir du prix converti à l'aide du dernier taux de change déterminé par rapport au cours publié par la Banque de France à partir du cours fixé par la Banque centrale européenne connu au jour de l'exigibilité de la taxe (CGI, art. 266-1 bis). Pour les acquisitions intracommunautaires, les entreprises peuvent toutefois retenir le taux de change valeur en douane à condition de s'en tenir à cette méthode pour toutes les opérations intracommunautaires de l'année (BOI 3 CA-92, n° 422) (ces taux doivent également être appliqués aux acquisitions intracommunautaires portées sur la déclaration CA3 et la DEB).

L'exigibilité de la TVA peut intervenir (CGI, art. 269-2-d) :

- soit à la date d'émission de la facture ;

- soit, à défaut de facture, le 15 du mois suivant le fait générateur (en général, la réception du bien).

L'écriture qui solde les comptes de régularisation de TVA à payer et à récupérer, une fois le montant définitif connu, doit également régulariser les comptes d'achats et dettes ayant enregistré l'acquisition intracommunautaire. **Sur un plan pratique** :

a. L'établissement et le suivi périodique (au moins mensuel) d'un état des réceptions de biens non facturés permet :

- d'attendre de connaître la date d'exigibilité pour comptabiliser l'acquisition intracommunautaire et la TVA correspondante ;

- de porter les acquisitions et la TVA sur la déclaration CA3 dans les délais légaux ;

- d'optimiser la récupération de la TVA en détectant les fournisseurs n'ayant pas transmis leurs factures qui pourront ainsi être relancés.

b. Si l'entreprise choisit, pour comptabiliser ses acquisitions intracommunautaires, **un autre taux** que l'un des deux taux requis par l'Administration, un suivi extra-comptable doit être mis en place en vue de l'établissement de la déclaration CA3 et de la DEB.

A la clôture de l'exercice, les TVA à payer et à récupérer ainsi que la dette correspondant à l'acquisition intracommunautaire devraient, à notre avis, être converties :

- soit au taux de clôture, si l'entreprise a choisi le dernier taux connu ;

- soit au taux mensuel douanier du mois suivant celui de la clôture si l'entreprise a choisi ce taux douanier.

En effet, si la TVA n'est pas devenue exigible le mois de clôture de l'exercice (mois de réception du bien), elle le deviendra automatiquement le mois suivant en raison de la date butoir du 15 m + 1.

II. La TVA est exigible
Les TVA à payer et à récupérer ainsi que l'opération sont enregistrées directement dans les comptes concernés pour leur **montant définitif.**

2474-3

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Ecritures

2474-4


(conformes à l'avis CNC n° 93-06)

Hypothèses : une entreprise française commande des marchandises à une entreprise anglaise pour un prix estimé à GBP 100.
Le prix définitivement facturé par le fournisseur anglais s'élève à GBP 105.
Le taux mensuel douanier pour la livre est :

- 1,44 € le mois de réception des marchandises (mois m) ;

- 1,46 € le mois suivant la réception des marchandises (mois m + 1).

Lors du paiement de l'acquisition en m + 2, le cours de la livre est à 1,45 €.
L'entreprise comptabilise ses achats lors de la **réception des marchandises** et a choisi de comptabiliser ses acquisitions intracommunautaires au **taux mensuel douanier.**

Exemple

Exemple 1 **Cas général** : la facture est reçue avant la date d'exigibilité de la TVA (15 m + 1).

Exemple

Exemple 2 **Cas particulier** : la facture est reçue après le 15 m + 1.

2474-4

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Transferts de biens

(Traitement dans le pays d'arrivée)

2475



Il s'agit principalement du transfert physique, sans changement de propriétaire, d'un stock ou d'une immobilisation entre la France et un autre Etat membre.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 49205 à 49215 et 49280 à 49285 et notre étude du BCF 6/93, p. 37 s.

Le traitement de l'« affectation » dans le pays d'arrivée varie selon que l'opération est :

2475

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Soumise à la TVA française

2475-1



Le traitement comptable de la TVA est identique à celui de la TVA sur acquisitions intracommunautaires. Voir n° 2474 s.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 256 bis II).

En comptabilité, le bien transféré conserve sa valeur historique.

Fiscalement, La base d'imposition à la TVA est constituée par le prix d'achat de ces biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par leur prix de revient (CGI, art. 266-1-c et D. adm. 3 B-1125, n° 2).

2475-1

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Soumise à la TVA d'un autre Etat membre

2475-2



Depuis le 1er janvier 2002, l'entreprise est obligatoirement identifiée dans cet Etat membre. Elle doit, à notre avis, dès qu'elle a connaissance de sa dette de TVA dans le pays d'affectation du bien, l'enregistrer au crédit d'une subdivision du compte 445, par exemple 44531X « TVA à payer sur transferts intracommunautaires de biens dans l'Etat membre X », X pouvant être le code pays de l'Etat membre d'affectation du bien par le débit d'un compte 44536 « TVA récupérable sur transferts intracommunautaires de biens dans l'Etat membre X ».

2475-2

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

Non soumis à TVA

2475-3



Aucune écriture n'est à passer.

Fiscalement, Certains transferts non soumis à TVA doivent (CGI, art. 286 quater I) être consignés dans un registre des biens expédiés à titre temporaire (transferts de biens destinés à être utilisés temporairement, à faire l'objet de réparations ou d'un travail à façon).

2475-3

Pratique d'experts - **Matière douanière en entreprise** - Quels sont les enjeux ? *FRC 11/12 Inf. 13*

D. Déclarations de chiffre d'affaires

Règle générale pour les entreprises relevant du régime réel normal

2478

En fin de mois ou de trimestre, selon que l'entreprise est assujettie mensuellement ou trimestriellement (voir, sur ce point, Mémento Fiscal n° 53700 à 53755), **l'entreprise doit constater** dans ses comptes sa position vis-à-vis du Trésor, telle qu'elle apparaît sur sa déclaration de chiffre d'affaires, c'est-à-dire **soit la TVA à reverser, soit le crédit de TVA.** Cette position est la différence entre la TVA collectée exigible au titre des opérations de la période, la TVA à payer sur acquisitions intracommunautaires et la TVA déductible. En conséquence, les comptes de TVA collectée et de TVA à payer sont débités du montant de la TVA exigible par le crédit des comptes de TVA déductible pour le montant de la TVA récupérable (éventuel crédit en début de période + TVA sur immobilisations du mois + TVA sur autres biens et services du mois, y compris sur acquisitions intracommunautaires et sur importations), la différence constituant la TVA à reverser qui est créditée au compte 4455 « TVA à décaisser ».
Si le montant de la TVA déductible récupérable est supérieur à celui de la TVA collectée exigible, cette dernière est débitée par le crédit du compte 4456 « TVA déductible » dont le solde représente le crédit de TVA reportable dont bénéficie l'entreprise à la fin de la période (voir n° 2479).

Exemple

Exemple Les soldes des comptes sont :

		Débit	Crédit
4457.	TVA collectée (sur les débits)		1 000
44562.	TVA déductible sur immobilisations	100	
44566.	TVA déductible sur autres biens et services	400	

Une autre solution, plus simple, consiste à ne pas utiliser le compte 4455, la TVA à décaisser apparaissant au compte 4457.

Remarque

Option pour le régime de consolidation du paiement de la TVA au sein d'un groupe de sociétés : les filiales soumises au régime réel normal, détenues, directement ou indirectement, à plus de 50 % par une société mère et relevant de la DGE (Direction des Grandes Entreprises) peuvent opter, depuis le 1er janvier 2012, avec effet au premier jour de l'exercice suivant, pour la consolidation au niveau de la société mère de leurs paiements et remboursements de crédits de TVA (CGI, art. 1693 ter ; voir Mémento Fiscal n° 53750). En revanche, ce régime ne concernant que les paiements à l'exclusion des bases, il ne permet pas de neutraliser les flux intra-groupes pour le calcul de la TVA due par les différentes sociétés du groupe.

- **Chez la filiale,** la position, débitrice ou créditrice, doit être constatée envers la société mère consolidante, par le biais du compte courant.

- **Chez la mère consolidante,** la position débitrice ou créditrice de la filiale est enregistrée en compte courant, en contrepartie de subdivisions (propres à la filiale consolidée) des comptes 44562, 44566 et 4457.

En cas de défaillance de la mère, la filiale étant solidairement tenue au paiement pour sa part (y compris les pénalités), elle doit, en cas de versement au Trésor, réintégrer le solde créditeur au compte 4455, en contre partie d'une créance envers la mère, le cas échéant à déprécier.

Constatation d'un crédit de TVA à reporter

2479

Les entreprises qui le désirent peuvent faire apparaître en comptabilité, à la fin de chaque période d'imposition, le crédit de TVA à reporter (figurant sur la déclaration de chiffre d'affaires) en l'inscrivant au compte 44567 « Crédit de TVA à reporter ». Le solde de crédit de TVA apparaissant en comptabilité doit correspondre au solde figurant sur la déclaration.

Exemple

Exemple Précédent en supposant que la TVA collectée n'est que de 200.

Si une fraction du crédit de TVA n'est pas apurable dans le délai d'un an, l'entreprise peut l'isoler dans une subdivision particulière du compte 4456 « Crédit de TVA à plus d'un an ».

Fiscalement, Sur les modalités du remboursement, désormais en principe mensuel, des crédits de TVA, voir Mémento Fiscal n° 56620 à 56715.

Comptabilisation de la demande de remboursement de TVA

2480

Lors du dépôt de la demande de remboursement, l'entreprise doit en soustraire le montant de la TVA déductible en créditant le compte 4456 « TVA déductible » par le débit du compte 4458 « TVA à régulariser » (subdivision 44583 « Remboursements de TVA demandés »). Lors du remboursement, le compte 4458 est soldé par le débit du compte financier intéressé.

E. Cas particuliers

Taxe acquittée par le redevable même

2481

Dans certains cas, la TVA est collectée non par le vendeur mais par le client. Le client redevable peut déduire la taxe qu'il a lui-même acquittée à condition de faire apparaître cette opération sur sa déclaration de TVA. C'est le mécanisme de l'**autoliquidation.**

Tel est le cas, notamment :

- des acquisitions intracommunautaires (voir n° 2474 s.) ;

- des prestations de service réalisées par un prestataire non établi en France au bénéfice d'un client assujetti identifié à la TVA en France (CGI, art. 283-2 ; voir Mémento Fiscal n° 49870) ;

- des livraisons à soi-même de biens ou de services (voir Mémento Fiscal n° 47380 s.) ;

- des livraisons de biens et prestations de services lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France et que le client agissant en tant qu'assujetti est identifié à la TVA en France (CGI, art. 283-1-2° ; voir Mémento Fiscal n° 50695) ;

- du paiement de la taxe au lieu et place d'une entreprise étrangère établie en dehors de la Communauté européenne (voir Mémento Fiscal n° 50645).

Sur le cas des déchets neufs d'industrie, voir n° 2488.

Lorsqu'elle doit autoliquider la TVA, l'entreprise doit enregistrer deux TVA distinctes de même montant (si son droit à déduction est total) :

- une TVA à payer, à comptabiliser, à notre avis, dans un sous-compte du compte 4457 ;

- et une TVA à récupérer, à comptabiliser, à notre avis, dans un sous-compte du compte 4456.

Sur le cas particulier des acquisitions intracommunautaires, qui font l'objet de comptes spécifiques, voir n° 2474 s.

Fiscalement, Ces opérations, ainsi que la TVA à payer correspondante, doivent être déclarées sur des lignes spécifiques de la déclaration CA3 comme c'est le cas pour la TVA intracommunautaire (voir n° 2474-1). Lorsque la taxe exigible n'a pas été déclarée et fait l'objet d'un rappel, le redevable se voit appliquer une **amende de 5 %** de la somme déductible (CGI, art. 1788 A 4), non déductible de l'IS (CGI, art. 39-2) ainsi que des intérêts de retard. Toutefois, l'Administration admet de ne pas appliquer cette amende lorsque le redevable dépose spontanément une déclaration rectificative au titre de la période concernée, à condition que cette déclaration soit effectuée avant toute action de l'Administration, telle que la réception d'un avis de vérification (Rescrit n° 2009/45 du 2 juin 2009).

Exemple

Exemple Prestation de publicité rendue par une société E établie hors de France au bénéfice d'une entreprise établie en France : 1 000 + 196 de TVA. Cette dernière acquitte la TVA pour le compte de la société E.
Dans ce cas, à notre avis, le client français enregistre la facture « TVA comprise » selon la méthode habituelle, constate la TVA à payer au crédit du compte 4457 « TVA collectée » par le débit du compte 40 « Fournisseurs » et règle ce dernier hors TVA.
Le montant de la taxe due est calculé sur le montant total figurant sur la facture, le prix étant considéré comme « hors taxes ».
Dans ce cas, à notre avis, la précédente écriture peut également être passée.
Les prestations en question doivent être comptabilisées distinctement.

Représentation fiscale

2482

I. Sociétés étrangères établies hors de la Communauté européenne
Lorsqu'elles réalisent des opérations pour lesquelles elles sont redevables de la TVA en France, qu'elles réalisent des importations en France ou doivent y accomplir des obligations déclaratives, elles sont tenues, sauf exceptions, de faire accréditer auprès du service des impôts, un **représentant fiscal** assujetti à la TVA et établi en France (voir Mémento Fiscal n° 50645) qui s'engage, outre à établir et déposer les déclarations de chiffre d'affaires correspondantes ainsi que, le cas échéant, les déclarations d'échange de biens, à :

a. Tenir une comptabilité de ces opérations. Il s'agit d'une comptabilité à finalité fiscale indépendante de la comptabilité tenue par la société étrangère dans son propre pays et indépendante de celle du représentant fiscal où il comptabilise ses propres opérations.

Elle correspond, à notre avis, à un travail de classement, d'ordonnancement et de suivi des informations de base à partir desquelles les déclarations sont établies et la TVA liquidée. Il ne s'agit donc pas d'une tenue de comptabilité à vocation économique mais d'un travail étendu de justification des déclarations.

A notre avis, elle doit :

1. être tenue par tout moyen garantissant l'exhaustivité des enregistrements et être justifiée par des pièces comptables appropriées (journaux d'achats, de ventes de la société étrangère, doubles de factures, etc.) ;

2. se limiter, dans la plupart des cas, aux écritures suivantes :

- enregistrement d'achats et/ou de ventes,

- écritures mensuelles de liquidation de la TVA,

- écritures constatant, dans un compte courant en liaison avec la comptabilité propre du représentant fiscal, les mouvements nécessaires au paiement de la TVA ou résultant du remboursement de crédit de TVA.

3. être rapprochée régulièrement de la comptabilité que la société étrangère tient dans son pays, par un système de validation de soldes.

b. Acquitter la TVA due ou présenter les demandes de remboursement de crédit de TVA. Les mouvements de fonds résultant de la mission de représentation fiscale doivent être enregistrés dans la comptabilité propre du représentant fiscal dans les comptes de trésorerie concernés avec pour contrepartie le débit ou le crédit d'une subdivision du compte 467 « Autres débiteurs et créditeurs divers », par exemple intitulé « Société X - Représentation fiscale » ou d'un compte 451 « Groupe » si la société est représentant fiscal d'autres sociétés du groupe auquel elle appartient.

II. Sociétés étrangères établies dans la Communauté européenne
Elles n'ont ni l'obligation, ni même la possibilité de désigner un représentant fiscal en France lorsqu'elles y réalisent des opérations imposables ou sont tenues d'y accomplir des obligations déclaratives, sans y être établies. Elles doivent donc s'identifier à la TVA, déclarer leurs opérations imposables réalisées en France et acquitter directement la taxe due auprès de l'administration française.
Elles peuvent toutefois désigner un mandataire qui exécutera leurs obligations en leur nom et pour leur compte (BOI 3 A-02, Mémento Fiscal n° 50635).

TVA européenne

2483

Lorsqu'une entreprise française réalise des opérations soumises à la TVA d'un autre Etat membre de la Communauté européenne sans être tenue de désigner un représentant fiscal dans cet autre Etat, les TVA à payer et/ou à récupérer sont, à notre avis, enregistrées dans des subdivisions du compte 445, par exemple 44531X « TVA à payer - Etat membre X » et 44536X « TVA à récupérer - Etat membre X », X pouvant être le code pays de l'Etat membre.

Fiscalement, Sur les modalités de dépôt de demandes de remboursement de la TVA supportée dans un autre Etat membre via le portail électronique www.impots.gouv.fr, voir Mémento Fiscal n° 56480.

Comptabilisation de la TVA non perçue récupérable (dite « TVA fictive » applicable dans les DOM)

2484

L'article C. com. R 123-178-1° (applicable en France comme aux DOM) précise que le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.
La TVA fictive étant légalement récupérable (CGI, art. 295 A), elle devrait donc, **en principe,** selon les règles comptables, **venir minorer** la valeur brute et la base d'amortissement des immobilisations neuves acquises.

Fiscalement, **Toutefois,** le produit résultant de la TVA fictive est imposable immédiatement, même pour les immobilisations, sur l'exercice d'acquisition (BOI 4 A-9-92, 23 renvoi 2 repris dans D. adm. 4 A-2144, n° 107). En outre, cette TVA doit faire l'objet de régularisations en cas de changement d'affectation ou de cession pendant la durée d'amortissement du bien (BOI 3 G-1-10).

Il en résulte, en pratique, que les entreprises ont intérêt à retenir la solution fiscale et à comptabiliser les immobilisations pour leur valeur brute sans tenir compte de la TVA fictive (celle-ci étant comptabilisée en produit exceptionnel).

Commerces de détail

2485

Lorsqu'une entreprise commerciale pratique ordinairement des ventes à des consommateurs sans donner lieu à facturation et que ces ventes sont soumises à plusieurs taux de TVA, elle ne peut ni les enregistrer hors TVA, ni les répartir par taux d'imposition. Il en résulte les conséquences suivantes :

Ventes comptant sans facture

2486

Dans ce cas, les ventes sont enregistrées au compte 70 **« TVA comprise »** ; puis, pour chaque période d'imposition, la TVA collectée figurant sur la déclaration de chiffre d'affaires est créditée globalement au compte 4457 « TVA collectée » par le débit du compte 70 « Ventes », ce dernier étant ainsi rétabli hors TVA.

Répartition des ventes par taux de TVA

2487

L'Administration autorise à l'effectuer d'une **manière empirique** et elle fournit trois méthodes de calcul (voir n° 668).

Achats de déchets neufs d'industrie et produits de récupération livrés en France

2488

Pour les livraisons et les prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et matières de récupération, la TVA doit être **acquittée par le client** qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France. Dans cette perspective, le client doit identifier, sur sa déclaration de chiffre d'affaires, le montant de TVA dû au titre de ces livraisons et prestations.

Pour plus de détails sur ce dispositif, voir Mémento Fiscal n° 61290 à 61315.

a. Chez l'acheteur Selon la CNCC, ce dispositif de TVA peut être suivi selon deux méthodes (Bull. CNCC n° 150, juin 2008, EC 2008-19, p. 315 s.) :
- soit un **suivi comptable** ;

Dans ce cas, les entreprises peuvent appliquer le même mode de comptabilisation que celui de l'auto-liquidation en matière de TVA intracommunautaire (défini par l'avis CNC n° 93-06 du 1[er] septembre 1993), à savoir :

- enregistrer ces opérations dans des subdivisions spécifiques de comptes d'achats ou dans un journal d'achats spécifique ce qui permet de mettre en évidence la base de TVA sans contrainte administrative supplémentaire,

- et comptabiliser deux TVA distinctes de même montant (sauf prorata éventuel) : une TVA à payer (« TVA due sur déchets neufs d'industrie et produits de récupération » dans un sous-compte du compte 445) et une TVA à récupérer (« TVA récupérable sur déchets neufs d'industrie et produits de récupération » dans un sous-compte du compte 44566) (voir n° 2474-1 à 2474-4). Pour plus de détails sur le principe de l'autoliquidation, voir n° 2481.

- soit un **suivi extra-comptable.**

b. Chez le vendeur Le vendeur n'a pas à déclarer ni à payer la taxe due au titre de ces opérations. En revanche, le montant hors taxes des livraisons et prestations de façon doit figurer sur leur déclaration de TVA (ligne « Autres opérations non imposables »). Afin d'assurer le suivi de ces opérations, il est possible de les isoler dans des subdivisions spécifiques de comptes de ventes (ou dans un journal de ventes spécifique).

Transfert du droit à déduction de la TVA

2489

Certaines entreprises qui utilisent des immobilisations peuvent récupérer la TVA ayant grevé leur acquisition grâce à une procédure spéciale dite de transfert (voir Mémento Fiscal n° 56380 à 56405). Il s'agit :

- des **concessionnaires** de l'Etat, des communes et de leurs établissements (voir n° 4134) ;

- des **entreprises utilisatrices d'immeubles** acquis ou édifiés par des **sociétés de construction transparentes,**

Fiscalement, A notre avis, le crédit de TVA transféré constitue une dette envers la société de construction créditée à son compte par le débit du compte 44562 « TVA sur immobilisations ».

- des locataires redevables de la TVA qui prennent directement en charge les travaux de grosses réparations ou d'amélioration de l'immeuble loué.

De même, en cas de **fusion,** la société absorbée a la possibilité de transférer à la société absorbante son crédit de TVA.

Omission d'un droit à déduction sur une déclaration

2491

Sur les risques éventuels, voir n° 2454.

Les entreprises doivent mentionner le montant de la taxe dont la déduction leur est ouverte sur les déclarations qu'elles déposent. Cette mention doit figurer sur la **déclaration** afférente au **mois au cours duquel est né le droit à déduction. Toutefois,** la taxe dont la **déduction a été omise** sur cette déclaration peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées **avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission** (CGI A II, art. 208).

Lorsque le client sait que le fournisseur est redevable de la taxe omise, le point de départ de ce délai court à compter de l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur et ne peut être prorogé par l'émission d'une facture rectificative (CE 31 décembre 2008, n° 305517 et 307142, repris dans l'instruction administrative 3 D-1-09 du 3 février 2009). En revanche, ce délai est prorogé lorsque le client ignorait que le fournisseur était redevable de la TVA omise, notamment lorsque l'omission résulte d'une erreur du fournisseur qui a été rectifiée dans le cadre d'un redressement (CE 23 juin 1976, n° 97388). Dans ce cas, l'Administration admet que le client puisse déduire la TVA omise jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit la facture rectificative (D. adm. 3 D-1228, n° 3).

Cette taxe doit être isolée sur les imprimés de déclaration de chiffres d'affaires (CGI A II, art. 208 ; BOI 3 D-3-09 du 14 septembre 2009). Toutefois, selon la jurisprudence, cette condition de forme est illégale (CAA Paris 19 février 2009, n° 07-1498, arrêt définitif). C'est au moment où elle opère les déductions qu'une entreprise doit être en possession des factures ou documents correspondants en

tenant lieu. La réception de ces factures ou documents après l'intervention du vérificateur ne permet pas de régulariser les déductions ainsi opérées irrégulièrement (CE 12 mai 1980, n° 13883).

La perte subie par l'entreprise du fait de la disparition de son droit à déduction doit être traduite dans les documents comptables et il appartient au commissaire aux comptes de relever l'inexactitude des comptes sociaux qui ne feraient pas apparaître cette perte (Rép. Schumann, Sén. 4 mars 1976, p. 249). Elle constitue, selon nous, une charge exceptionnelle à inscrire au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion ».

Le suivi des déductions par mois de récupération doit permettre d'éviter le risque de péremption du droit à déduction.

Régimes particuliers d'imposition

Régime simplifié d'imposition

2492

a. En cours d'exercice :

- les achats et les ventes sont enregistrés hors TVA comme dans le régime normal d'imposition ; il en résulte une accumulation de TVA déductible au compte 4456 et de TVA collectée par l'entreprise au compte 4457 ;

- les acomptes à verser trimestriellement sont enregistrés (CNC, NI n° 19 adaptée au PCG) au débit du compte 4458 « TVA à régulariser ou en attente » (sous-compte facultatif : 44581 « Acomptes - régime simplifié d'imposition ») soit, lors de leur exigibilité, par le crédit du compte 4455 « TVA à décaisser » (lui-même soldé par le compte de disponibilités), soit, lors de leur paiement, par le crédit du compte de disponibilités concerné.

b. En fin d'exercice, lors des opérations d'inventaire, la situation est régularisée au vu de la déclaration annuelle CA12 ou CA12 E d'où résulte le montant net de TVA restant à payer ou versé en trop (après application de la franchise ou décote et des déductions pour investissements le cas échéant).
Complément à verser : la TVA facturée exigible au titre de l'exercice est débitée au compte 4457 « TVA collectée » par le crédit des comptes :

- 4456 « TVA déductible » pour le montant de l'exercice effectivement récupérable ;

- 4458 « TVA à régulariser ou en attente » (sous-compte 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition ») pour solde de ce compte ;

- 74 « Subventions d'exploitation » pour le montant de la décote ou de la franchise obtenue ;

- 4455 « TVA à décaisser » pour le montant net restant à payer (sauf en cas de franchise).

Excédent de versement : la TVA facturée exigible au titre de l'exercice est débitée au compte 4457 « TVA collectée » par le crédit des comptes :

- 4456 « TVA déductible » pour le montant de l'exercice effectivement récupérable ;

Le solde du compte 4456 représente le **crédit de TVA** à la fin de l'exercice. Si le remboursement en est demandé, voir n° 2480.

- 4458 « TVA à régulariser ou en attente » (sous-compte 44581) pour solde de ce compte ;

- 74 « Subventions d'exploitation » pour le montant de la décote ou de la franchise.

Cas particulier Exercice décalé par rapport à l'année civile : à notre avis, dès lors que l'option pour la régularisation annuelle avec l'exercice comptable n'est pas prise, il n'y a **aucune écriture de régularisation** à passer à la clôture. Figureront donc au bilan les montants cumulés des comptes 4457 « TVA encaissée », 4456 « TVA déductible » et 4458 « TVA acomptes versés ».
La régularisation sera constatée sur l'exercice suivant au 31/12, ainsi que, le cas échéant, la décote ou la franchise.

Franchise en base

2493

Quel que soit leur régime d'imposition, les assujettis à la TVA établis en France bénéficient de plein droit d'une franchise de TVA lorsqu'ils ont réalisé au titre de l'année civile précédente un chiffre d'affaires (hors TVA) n'excédant pas les limites du régime des micro-entreprises (voir n° 337 et Mémento Fiscal n° 85300). Les personnes placées sous le régime de la franchise en base ne peuvent pratiquer aucune déduction de TVA, ni faire apparaître la taxe sur leurs factures (leurs factures doivent porter la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI »). Elles peuvent renoncer à cette franchise en optant pour le paiement de la TVA.

Secteurs distincts d'activités

2494

Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces **secteurs** font l'objet de **comptes distincts** pour l'application du droit à déduction (CGI A II art. 209-I-2°).

Lorsqu'il en est ainsi, la constitution de secteurs distincts s'impose. Sur les modalités d'application, voir Mémento Fiscal n° 56030 à 56070.

La **comptabilité** de l'entreprise doit suivre **distinctement** pour chaque secteur :

- les acquisitions de biens et services ;

- le montant des opérations imposables et non imposables ;

- les cessions d'immobilisations et leur transfert à d'autres secteurs.

En cas de transfert d'immobilisations entre secteurs, il doit être procédé à la régularisation des déductions antérieures.

Pour bénéficier de ce régime, la tenue d'une **comptabilité analytique** s'impose (CE 4 janvier 1974, n° 87555 et 28 avril 1976, n° 94471).

Conséquences du passage du mode de comptabilisation « taxes comprises » au mode de comptabilisation « hors taxes »

Une entreprise (non soumise aux règles du PCG) peut, après avoir utilisé un système de comptabilisation « taxes comprises », adopter le système de comptabilisation « hors taxes ».

Passage d'un régime de bénéfice réel taxes comprises à un régime réel hors taxes

2513

Ce changement de méthode affecte le bilan et le résultat dans les conditions suivantes (BODGI 4 A-4-72 repris dans D. adm. 4 A-2521, n° 46) :

a. Rectification du stock à la date d'ouverture de l'exercice pour le ramener à un montant hors TVA déductible.

b. Constatation, le cas échéant, d'une créance sur le Trésor (compte 4456 « TVA déductible ») d'un montant égal au crédit de TVA apparaissant sur la déclaration de chiffre d'affaires de ce mois.

c. Inscription en résultat, à notre avis, au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » ou 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » de la différence entre le montant de la créance sur le Trésor et celui de la TVA déductible sur le stock initial.

Exemple

Exemple Une entreprise pratiquant la méthode « taxes comprises » décide de changer de système à la date d'ouverture de son exercice. Le stock de clôture de l'exercice précédent s'élevait à 588 000 dont 88 000 de TVA.

Supposons qu'à cette même date l'entreprise dispose d'un crédit de TVA déductible égal à 20 000. L'écriture de régularisation à l'ouverture de l'exercice se présente comme suit :

Passage d'un régime de bénéfice forfaitaire taxes comprises à un régime réel hors taxes

2514

Les régularisations comptables (qui nous paraissent être les mêmes que ci-avant) consécutives à ce passage n'ont **aucune incidence sur le bénéfice imposable** (Rép. La Combe, AN 11 octobre 1978, p. 5926 et Ribes, AN 4 août 1973, p. 3222, et CE 5 février 1988, n° 58029).

Chapitre 12 Les provisions

Autres que provisions réglementées

2550

Ce chapitre constitue une synthèse générale. Pour l'étude d'une provision particulière, il est conseillé de se reporter à la table alphabétique.

Textes applicables

2551

Dans le cadre de la convergence des règles françaises vers les normes IFRS, les règles concernant les passifs ont été modifiées par le règlement CRC n° 2000-06, transformant en règles l'avis CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000 en les intégrant dans le PCG.
Ces règles, applicables aux **exercices ouverts depuis le 1er janvier 2002,** sont largement inspirées de la norme IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Sur l'état de la convergence du PCG vers les IFRS, voir n° 5790 s.

Remarques Modifications terminologiques

1. Provisions pour risques et charges Le terme « provisions pour risques et charges » a totalement disparu du PCG et ne doit plus être utilisé (Règlement CRC n° 2005-09 du 3 novembre 2005, art. 9). Il est remplacé par le terme **« Provisions »** (PCG, art. 432-1, compte 15). Toutefois, les sous-comptes « Provisions pour risques » (PCG, art. 432-1, compte 151) et « Provisions pour charges » (PCG, art. 432-1, compte 158) ont été maintenus.

2. Provisions pour dépréciation Le terme « provisions pour dépréciation » a totalement disparu du PCG et ne doit plus être utilisé, le terme « provision » étant désormais réservé aux provisions figurant au passif. Il est remplacé par **« Dépréciation »** (Décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 et Règl. CRC n° 2005-09 du 3 novembre 2005, art. 7).
Les dépréciations sont étudiées dans la rubrique concernée :

- pour les immobilisations corporelles, voir n° 1500 s. (principes) et 1490 s. (cas particuliers) ;

- pour les immobilisations incorporelles, voir n° 1735 s. (principes) et 1723 s. (cas particuliers) ;

- pour les titres immobilisés et VMP, voir n° 1840 s. ;

- pour les stocks, voir n° 1215 s. ;

- pour les créances, voir n° 2076.

Fiscalement, L'usage des termes « provisions pour risques et charges » et « provisions pour dépréciation » découle de l'ancienne terminologie comptable mais ne résulte pas directement des règles fiscales, celles-ci (notamment CGI, art. 39-1-5°) se limitant le plus souvent à distinguer les « provisions pour pertes » et les « provisions pour charges ». Toutefois, ces termes sont très souvent utilisés sur le plan fiscal (exemple : CGI A III, art. 38 decies) et sont repris dans de nombreux documents (exemple : tableau n° 2056 de la liasse fiscale, relatif aux provisions inscrites au bilan). En conséquence, en l'absence de décision de modifier, sur le plan fiscal, la terminologie en usage pour les provisions, nous continuons, dans les développements fiscaux de cet ouvrage, à employer l'ancienne terminologie comptable, en marquant cependant cette différence terminologique au moyen de parenthèses, de la manière suivante : « provisions (pour risques et charges) » et « (provisions pour) dépréciation ».

Importance des provisions

2552

Alors qu'une grande partie des enregistrements comptables ne laisse aucune initiative au chef d'entreprise ou au comptable (par exemple, l'enregistrement d'une facture d'achat dont le montant est certain), la constitution de provisions pose des problèmes délicats puisqu'il s'agit **d'évaluer** et d'apprécier des **risques et charges prévisibles.** Quelle que soit la taille de l'entreprise, les provisions constituent donc toujours un domaine sensible pour la détermination des résultats comptable et fiscal.

Section 1 Définitions et éléments constitutifs des provisions

(autres que provisions réglementées)

Définition générale de la provision

Définition

2556

Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture et celle de l'établissement des comptes (C. com. art. L 123-20 et PCG, art. 313-5). Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions (C. com. art. R 123-179).
Le PCG définit une provision en deux temps :

- une provision est un **passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise** (PCG, art. 212-3) ;

Par opposition aux dettes, qui sont des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (PCG, art. 212-2).

- un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une **obligation** de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une **sortie de ressources** au bénéfice de ce tiers, **sans contrepartie** au moins équivalente attendue de celui-ci (PCG, art. 212-1).

Pour des exemples de provisions, voir n° 2560.
Pour plus de détails sur les conditions de constitution d'une provision, voir n° 2577-1.

Remarques Champ d'application

1. Cette définition ne s'applique pas aux passifs et provisions suivants qui sont exclus du champ d'application de l'avis CNC n° 2000-01 :

- provisions spécifiques des entreprises concessionnaires (voir n° 4115) ;

- instruments financiers ainsi que toute provision correspondante (voir n° 2052 s.) ;

- impositions différées (voir n° 2884-2) ;

- modalités particulières d'évaluation des passifs relatifs aux retraites et autres avantages accordés aux salariés (voir n° 945 s.).

2. Cette définition s'applique, en revanche, à tous les secteurs d'activité, selon la réponse de la Chancellerie du 16 août 2001 comme nous l'a indiqué Antoine Bracchi, Président du CNC, lors de nos journées « Arrêté des comptes et résultat fiscal ». En conséquence, les provisions spécifiques que pouvaient prévoir certains plans comptables professionnels ne sont plus applicables dès lors qu'elles dérogent aux dispositions de l'avis CNC précité. Il est donc nécessaire en cas d'appartenance à un secteur d'activité particulier de mener à bien une analyse sur ces provisions. En cas de difficulté d'interprétation, à notre avis, il est possible de saisir le syndicat professionnel du secteur d'activité concerné.

Fiscalement, Les provisions sont « constituées en vue de faire face à des pertes ou charges **nettement précisées** et que des événements en cours rendent **probables** » (CGI, art. 39-1-5°). Le champ d'application de ces provisions est plus large fiscalement que comptablement. D'où la nécessité de fournir à l'Administration un relevé des charges à payer (considérées fiscalement comme des provisions), en plus du relevé des provisions (voir n° 2557).
Voir également n° 2577-4, la comparaison entre les définitions comptable et fiscale.

Sur les « provisions » dénommées comptablement **« provisions réglementées »,** ne répondant pas à cette définition, mais que la réglementation fiscale permet de créer, voir n° 3220 s.
Sur les **dépréciations** d'actifs, anciennement dénommées « provisions pour dépréciation », voir n° 2551, notre remarque 2.

Distinction entre provisions, charges à payer et passifs éventuels

2557

Le PCG et l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs précisent de façon claire les différences existant entre ces trois postes. Ainsi, les provisions se distinguent :

a. des charges à payer qui sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions. En conséquence, ces charges à payer sont rattachées aux dettes (Avis précité, § 1.2).

Par exemple les sommes dues aux membres du personnel au titre des congés à payer et les charges sociales ou fiscales correspondantes constituent des charges à payer à la clôture et non des provisions (voir n° 894-3).

b. des passifs éventuels, sur la base de l'un des deux critères suivants (PCG, art. 212-4) :

- l'obligation n'est que potentielle et son existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne seront pas totalement sous le contrôle de l'entité ;

Ainsi, un passif éventuel pour lequel l'obligation n'est que potentielle, devient un passif lorsqu'un événement ultérieur, tel un changement de législation ou une déclaration publique de l'entreprise, confirme l'existence de l'obligation.

- l'obligation est certaine mais il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers.

Voir également n° 2833.

Sur la base de ces définitions, nous présentons un tableau de distinction des différents passifs, établi par nos soins :

	Obligation à la date de clôture	Sortie de ressources sans contrepartie	Echéance		Montant	Classification au bilan
Dette	Certaine ou probable	Certaine	Précise	**et**	Précis	Dettes
Charges à payer			Non précise mais	**ou**	Non précis mais	Dettes

	Obligation à la date de clôture	Sortie de ressources sans contrepartie	Echéance		Montant	Classification au bilan
			incertitude faible		incertitude faible	
Provision		Probable ou certaine	Non précise	**ou**	Non précis	Provisions pour risques et charges
Passif éventuel	1. Ni certaine ni probable	-	-	-	-	Information à fournir en annexe
	2. Certaine	Ni certaine ni probable	-	-	-	Information à fournir en annexe

Fiscalement, Les mêmes expressions sont utilisées mais avec parfois des sens différents :

a. Charges à payer La prise en compte fiscale d'une charge à payer suppose l'existence d'une dette qui présente les caractéristiques suivantes (CE 25 février 1985, n° 37362, CE 1er avril 1987, n° 51831 reprise par CAA Bordeaux 15 novembre 1994, n° 93-1495 et la doctrine administrative 4 E, n° 30) :

- être certaine dans son principe, ce qui suppose l'existence d'une véritable créance des tiers envers la société,

- être précise dans son montant, ce qui implique la détermination d'un montant fiable, déterminé avec exactitude (voir n° 736-2).

b. Distinction charges à payer - provisions Les charges à payer sont considérées comme des provisions lorsque leur date d'exigibilité est liée à des événements futurs (D. adm. 4 E, n° 28). Par exemple, la taxe d'apprentissage relative aux salaires de l'année n constitue, à la clôture de l'année n, comptablement une charge à payer, fiscalement une provision (pour risques et charges) (voir n° 861).
Pour régler cette divergence, les entreprises suivent, pour la présentation de leur bilan, la distinction comptable entre charges à payer et provisions ; mais elles annexent à la déclaration fiscale de résultat la **liste détaillée** des charges comptabilisées en charges à payer qui ont fiscalement le caractère de provisions (D. adm. 4 E, n° 34).

Sur la souscription du tableau des provisions, voir n° 2574.

Remarque
Cette liste détaillée est **indépendante des « informations détaillées »** (partie de l'annexe comptable) que les entreprises doivent obligatoirement joindre à leur déclaration, sur papier libre également, notamment en ce qui concerne les produits à recevoir et les charges à payer (voir n° 2368).

Classement comptable

2560

Elles sont portées au **compte 15 « Provisions ».** Selon le PCG (art. 441/15) :

Compte 151. Provisions pour risques
Sont inscrites à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entreprise tels que ceux résultant des garanties données aux clients (voir n° 610) ou des opérations traitées en monnaies étrangères (voir n° 2082 s.) et également les risques résultant de litiges (voir n° 2416-1), pertes sur marchés à terme (voir n° 942), amendes et pénalités (voir n° 2418), etc. Voir sous-comptes n° 7001.

Compte 153. Provisions pour pensions et obligations similaires
Elles sont relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance-vie, couverture médicale). Voir n° 945 s.

Compte 154. Provisions pour restructurations
Elles enregistrent les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructuration telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site (voir n° 941 s.).

Compte 155. Provisions pour impôts
Elles enregistrent notamment la charge probable d'impôt rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs (voir n° 2880 s.), ainsi que les redressements fiscaux (voir n° 2923 et n° 2924).

Compte 156. Provisions pour renouvellement des immobilisations
(entreprises concessionnaires) Elles enregistrent les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires du service public (voir n° 4120 s.).

Compte 157. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
Ces provisions correspondent à des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel et qui, en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées (dépenses pour grosses réparations ou grandes visites, voir n° 1515).

Compte 158. Autres provisions pour charges
Elles enregistrent entre autres (compte 1581) les provisions pour remises en état, notamment à caractère environnemental (démantèlement, dépollution..., voir n° 1516 s.) ou encore de biens appartenant à autrui (voir n° 1548-1 s.).

Comptes de contrepartie : Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (68) et Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (78)
Selon leur caractère, elles constituent :

- des charges et des produits d'exploitation (681 et 781),

- des charges et des produits financiers (686 et 786),

- des charges et des produits exceptionnels (687 et 787).

A notre avis, les provisions pour impôt sur les bénéfices (dotation et reprise) doivent être comptabilisées dans les comptes suivants non prévus par le PCG : 689 et 789 (voir n° 2852).

Sur l'étude de chacune de ces provisions, se reporter à la table alphabétique en fin d'ouvrage.

Section 2 Règles de constitution et d'évaluation des provisions

(autres que provisions réglementées)

Obligations en matière de provisions

Constatation obligatoire des provisions nécessaires

2571

Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux provisions nécessaires pour que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-20, al. 2 et PCG, art. 312-2).

Exception : les provisions pour retraite ne sont pas, à ce jour, obligatoires mais le PCG (art. 335-1) considère leur comptabilisation comme une méthode préférentielle (voir n° 946).

Fiscalement, En revanche, une entreprise peut :

- provisionner une perte ou une charge au titre d'un exercice postérieur à l'exercice de naissance du risque (CE 2 décembre 1977, n° 1247, 27 mai 1983, n° 27412, 10 décembre 2004, n° 236706 et CAA Versailles 8 février 2011, n° 09-1202, décisions visant des (provisions) pour dépréciation mais, à notre avis, transposables aux provisions (pour risques et charges), voir n° 2577-1) ;

- constituer une provision pour un montant moindre que celui qu'elle estime justifié (CE 5 mars 1975, n° 89781 et D. adm. 4 E-122, n° 2). Contrairement à la doctrine administrative (D. adm. 4 E-1141, n° 1), le Conseil d'Etat considère qu'un provisionnement partiel au titre d'un exercice n'interdit pas d'augmenter à la clôture des exercices suivants le montant de la dotation dans la limite du risque existant à cette date, même si aucun événement nouveau n'est intervenu (CE 2 février 1983, n° 29069 repris dans D. adm. 4 E-1122, n° 6).

Remarque
Faculté de ne pas déduire une provision comptabilisée : les décisions de principe précitées ont été rendues dans des situations où les provisions n'avaient pas été constatées en comptabilité l'exercice de survenance du risque ou l'avaient été pour un montant moindre. Le Conseil d'Etat ne s'est donc pas encore prononcé sur la faculté, pour une entreprise, de ne pas déduire fiscalement (ou de ne déduire que partiellement) une provision comptabilisée l'exercice de survenance du risque alors même qu'elle remplit toutes les conditions de déduction de l'article 39-1-5° du CGI. En revanche, deux décisions de juridictions inférieures ont reconnu cette possibilité (CAA Paris 18 novembre 2010, n° 09-4821, décision faisant l'objet d'un pourvoi ; TA Paris 2 février 2010, n° 05-07709 ; pour une position inverse, voir TA Cergy-Pontoise 8 juillet 2011, n° 07-08215).

Il en résulte les conséquences suivantes :

a. Une **provision** doit être constatée **s'il existe à la clôture** de l'exercice **une obligation** de l'entreprise **et** s'il est **probable ou certain,** à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une **sortie de ressources** au bénéfice de tiers **sans contrepartie** au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture (PCG, art. 312-1).

b. Les provisions nécessaires doivent être **constituées indépendamment** :

- de leur **déductibilité fiscale,**

- de la **faculté fiscale** de ne pas constituer de provisions ou d'en constituer partiellement.

Les dotations aux provisions sont à inscrire au **débit du compte de résultat** (voir n° 2581), à l'exception des provisions pour démantèlement (voir n° 1516-1).

Reprise obligatoire par le résultat des provisions devenues sans objet

2572

I. Date de la reprise
Les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister (C. com. art. R 123-179).

La reprise est constatée (PCG, art. 312-10) :

- quand l'entreprise n'a plus d'obligation ;

- ou quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

Fiscalement, Il en est de même. A défaut de reprise, l'Administration peut rapporter la provision au titre de l'exercice où elle est devenue sans objet, et, si cet exercice est prescrit, au plus ancien des exercices non prescrits (BOI 4 A-10-06, n° 15 ; sur la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, voir n° 2395).

Les reprises peuvent donc également résulter de la revue à la baisse du montant à provisionner, en fonction des éléments d'information obtenus **jusqu'à la date d'arrêté** des comptes dès lors qu'ils permettent de mieux évaluer le risque existant à la clôture.

Exemple

Exemple Un jugement favorable rendu après la clôture mais avant l'arrêté des comptes autorise la reprise d'une provision pour litige antérieurement constituée.

Fiscalement, Voir n° 2577-3-IV.

Sur la prise en compte des événements postérieurs à la clôture, voir n° 2829 et sur les conséquences en matière de provisions, voir n° 2577-1 I. b. (révélation d'une obligation existant à la clôture) et n° 2577-3 IV (estimation du montant probable de la sortie de ressources afin d'en obtenir la meilleure estimation possible).

II. Comptabilisation de la reprise
Les reprises de provisions sont à inscrire au **crédit du compte de résultat** (voir n° 2582), à l'exception des provisions pour démantèlement (voir n° 1411).

Toutefois, les provisions résultant de changements de méthodes comptables initialement constituées par imputation sur les capitaux propres doivent être reprises au crédit du compte « Report à nouveau », pour la partie de provision qui n'a pas trouvé sa justification (PCG, art. 314-1) ; voir n° 364-2 II.

Fiscalement, La reprise de provision constitue un produit imposable, sauf s'il s'agit d'une provision dont la dotation n'a pas été déduite antérieurement (CAA Paris 18 novembre 2010, n° 09-4821).
En cas de changement de taux, les reprises de provisions (déduites antérieurement) sont imposées au taux d'impôt de l'exercice de reprise (D. adm. 4 E-4122, n° 1).
Sur la reprise de provision dotée par capitaux propres, voir n° 364-2.

Sanctions

2573

a. La non-constitution des provisions nécessaires à la sincérité et à une image fidèle des comptes annuels peut entraîner des sanctions importantes puisqu'elle est susceptible de constituer un des éléments des délits de publication de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle de l'entreprise et de distribution de dividendes fictifs prévus par les articles C. com. L 242-6, 1° et 2° (SA), L 244-1 (SAS) et L 241-3, 2° et 3° (SARL).

b. La constitution de provisions trop importantes pourrait également constituer un des éléments du délit de publication de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle. Par ailleurs, l'article 1741 du CGI, qui concerne « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt », prévoit, outre les sanctions fiscales, une amende de 500 000 € et un emprisonnement de cinq ans (voir n° 320-2).

c. Le virement direct aux réserves des provisions devenues sans objet constitue une irrégularité juridique, même s'il est ensuite demandé aux actionnaires de l'approuver.

d. La constitution de **provisions excessives ou inutiles** pourrait être considérée comme **abus de majorité** ; mais il convient d'être très prudent en cette matière, les résultats d'une procédure engagée sur cette base étant aléatoires (Rapport COB 1974, p. 64).

Conditions de forme

2574

Aucune condition de forme n'est exigée pour la constatation comptable d'une provision (sous réserve de respecter le schéma de comptabilisation, voir n° 2581 à 2583).

Fiscalement, a. Comptabilisation Pour être déductibles, les provisions doivent avoir été effectivement **constatées** dans les écritures comptables de l'exercice (CGI, art. 39-1-5°) et ce, selon les règles comptables (en ce sens, CE 22 juin 1983, n° 21662 : une provision pour garantie comptabilisée en « Créditeurs divers » ne satisfait pas aux conditions de l'article précité ; CAA Douai 10 octobre 2001, n° 97-1870 rendu définitif par CE (na) 18 décembre 2002, n° 240924 pour un amortissement constaté à la place d'une provision). Selon l'Administration, seules les provisions constatées par le résultat sont susceptibles d'être admises en déduction, celles constituées par imputation sur les capitaux propres (changements de méthodes, voir n° 364-2) ou en contrepartie d'un actif (coûts de démantèlement, voir 1516-1) ne pouvant être déduites.
Les dotations de l'exercice au compte de provisions peuvent être effectuées jusqu'à l'expiration du délai imparti pour le dépôt de la déclaration des résultats (D. adm. 4 E-121, n° 4 ; CE 14 mars 1979, n° 7360 ; CAA Nancy 10 février 2000, n° 95-1564). Lorsque l'assemblée générale annuelle n'a pu être tenue avant la date limite du dépôt de la déclaration, l'Administration admet, toutefois, que les provisions décidées par cette assemblée, à l'exclusion de celles dotées à titre rectificatif par une nouvelle assemblée, soient déduites des bénéfices sur lesquels elles sont prélevées, sous condition de l'envoi avant l'expiration du délai d'une déclaration provisoire (D. adm. 4 E-121, n° 6).
b. Obligations déclaratives Les provisions doivent être inscrites sur le tableau des provisions n° 2056 joint à la liasse fiscale (CGI, art. 223 et CGI A III, art. 38). A défaut, elles demeurent déductibles, mais l'entreprise est alors soumise à une amende égale à 5 % des provisions non déclarées (ramenée à 1 % si les provisions omises sont déductibles) qui est due au titre du seul exercice au titre duquel l'infraction a été mise en évidence (CGI, art. 1763 et D. adm. 4 E-122, n° 1). Les mentions portées sur le tableau des provisions sont opposables à l'entreprise qui ne peut modifier devant le juge de l'impôt l'objet initialement indiqué (CE 24 juillet 1981, n° 17972).
Les charges à payer ayant fiscalement la nature de provisions doivent quant à elles être inscrites sur un relevé détaillé annexé à la déclaration de résultats (D. adm. 4 E, n° 34, voir n° 2557).

Conditions de constitution des provisions

Règle

2577-1

L'article 312-1 du PCG précise qu'une provision doit être constatée lorsque l'entreprise a une **obligation** à l'égard d'un tiers et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une **sortie de ressources** au bénéfice de ce tiers **sans contrepartie** au moins équivalente attendue de celui-ci.

Fiscalement, Les provisions sont admises en déduction si les conditions suivantes sont cumulativement réunies (CGI, art. 39-1-5°) :

- la provision est effectivement constatée dans les comptes de l'exercice (voir n° 2574) ;

- la provision doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge déductible pour l'assiette de l'impôt, ce qui exclut les charges non déductibles par nature en raison d'une interdiction légale (telles que les impôts non déductibles, D. adm. 4 E-231, n° 7), ainsi que les charges qui ne sont pas engagées dans l'intérêt de l'entreprise (pour un exemple, voir CE 11 avril 1986, n° 40646) ;

- la perte ou la charge doit être nettement précisée ;

- la perte ou la charge doit être probable ;

- la probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice.

Remarque
Provisions et dépréciations : les conditions de déduction fiscale des provisions (pour risques et charges) et des (provisions pour) dépréciation étant identiques (CGI, art. 39-1-5°), les décisions jurisprudentielles rendues pour une catégorie de provisions sont le plus souvent également applicables à l'autre catégorie (pour un exemple, voir n° 2571).

En conséquence, une provision doit être constituée (PCG, art. 312-1 s. et avis CNC n° 2000-01, § 1.3) si les conditions suivantes sont remplies :

I. Existence d'une obligation envers un tiers à la date de clôture

a. Existence d'un engagement envers un tiers La notion de passif, et plus particulièrement celle de provision, repose sur le concept d'**obligation de l'entreprise envers un tiers** (PCG, art. 212-1).

Fiscalement, Cette condition n'est pas requise en tant que telle par l'article 39-1-5° du CGI, qui exige la survenance d'un « événement » (voir ci-après c.). Toutefois, en matière de provisions pour dépenses de personnel, l'existence d'une obligation envers un tiers à la clôture (engagement ferme et irrévocable souscrit envers le salarié) constitue l'événement autorisant la déduction de la provision (voir n° 911). Plus généralement, le Conseil d'Etat, se rapprochant des règles comptables, reconnaît « qu'il ne peut y avoir d'événement rendant probable une charge susceptible d'être provisionnée qu'à la condition qu'une obligation soit née » (Avis CE n° 383197 du 27 octobre 2009).

Cette obligation peut être d'ordre :

- **juridique** (légale, réglementaire, contractuelle) ;

Sur le dommage environnemental causé par une filiale, voir n° 1516.

Fiscalement, Les provisions résultant d'**obligations juridiques** sont en principe déductibles, ces obligations constituant des événements au sens de l'article 39-1-5° du CGI (sous réserve du respect des autres conditions fiscales de déductibilité, voir ci-après c.).

- **ou implicite** (découlant des pratiques passées de l'entreprise, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités).



Exemples d'obligations implicites

- certaines dépenses de gros entretien et de grandes visites (dépenses de 2e catégorie, voir n° 1515) ;

- une entreprise qui affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle elle s'engage à nettoyer tout ce qu'elle a pollué et qui a de tout temps honoré cette politique fait naître chez les tiers une attente fondée de dédommagement en cas de pollution. Elle a donc une obligation à la date de clôture dès lors qu'un cas de pollution est apparu à cette date (voir n° 1516-2) ;

- c'est le cas également des garanties offertes aux clients sans obligation contractuelle, pour des raisons d'image (voir n° 610) ;

- lorsque l'entreprise a annoncé à la date de clôture un plan formalisé et détaillé de restructuration, elle a une obligation implicite de restructurer (voir n° 941 s.).

Fiscalement, Il en est de même, le Conseil d'Etat admettant en effet qu'un engagement puisse naître d'une obligation non contractuelle, unilatérale ou encore implicite (Avis CE n° 383197 du 27 octobre 2009). Il a ainsi reconnu la déduction de provisions justifiées (sous réserve du respect des autres conditions fiscales de déductibilité) par des obligations résultant :

- d'un usage de la profession (CE 28 mai 1980, n° 15912 repris dans D. adm. 4 E-1122 n° 10 et 4 E-2113 en matière de provision pour reprise de produits périmés, voir n° 611), y compris lorsque l'engagement a été pris de manière discrétionnaire et exceptionnelle (Avis CE précité citant CE 13 juillet 2007, n° 289233) ;

- ou d'un usage propre à l'entreprise (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261 en matière de provision pour garantie, voir n° 610).

Le tiers envers lequel l'entreprise a une obligation peut être toute personne physique ou morale déterminée mais peut également ne pas être déterminable (PCG, art. 212-1 et avis précité § 1.1).

L'avis précise que ce tiers peut également être un membre du personnel. Cette précision est importante notamment dans le cadre des programmes de restructuration.

Exemple

Exemple Dans le cas d'une pollution des sols (voir n° 1516-2), les tiers concernés peuvent être les riverains (personnes physiques ou morales) spécifiquement identifiables ou non en raison de l'importance de la pollution, ou les tiers situés en aval d'un cours d'eau pollué, voire l'Etat.

b. Existence d'une obligation à la date de clôture Afin de pouvoir comptabiliser une provision, ou plus généralement un passif, l'obligation correspondante doit exister **à la date de clôture** (PCG, art. 312-2 et avis précité, § 1.3.1).

Exemple

Exemples

- une décision interne de restructurer, de déménager, etc., prise avant la clôture ne suffit pas pour provisionner : elle doit se traduire par un engagement pris à cette date vis-à-vis d'un tiers ;

- en revanche, lorsqu'une compagnie aérienne s'est engagée, avant la clôture, à accorder un avoir en cas de retard d'un de ses vols, le retard suffit pour provisionner (avant même que la demande d'avoir ne soit effectuée).

Fiscalement, Un engagement unilatéral ne peut justifier la constatation d'une provision déductible que s'il a été extériorisé vis-à-vis de tiers avant la clôture (CE 13 juillet 2007, n° 289233).

La prise en compte **d'informations post-clôture** peut conduire à révéler une obligation existant à la clôture (PCG, art. 313-5 ; voir n° 2826 s.) et justifier une provision (dès lors que les autres conditions de constitution sont remplies).

En revanche, les événements postérieurs à la clôture ne peuvent pas permettre de rattacher à l'exercice clos une obligation née après la date de clôture.

Exemple

Exemples

- l'initiation d'une procédure judiciaire à l'encontre de l'entreprise entre la date de clôture et la date d'établissement des états financiers peut révéler la nécessité de comptabiliser une provision s'il est établi que les faits incriminés ont eu lieu avant la date de clôture et qu'il est probable que l'entreprise devra y apporter réparation (voir n° 2416 s.) ;

- **en revanche,** une restructuration annoncée entre la clôture et l'arrêté des comptes ne peut pas donner lieu à la comptabilisation d'une provision à la date de clôture, l'obligation de restructurer n'existant pas à la date de clôture et ce, alors même qu'à l'arrêté des comptes l'entreprise sait qu'elle aura une sortie de ressources probable (voir n° 941 s.).

Fiscalement, Le fait générateur justifiant la constitution de la provision doit être intervenu à la clôture (CGI, art. 39-1-5° ; CE 7 juin 2000, n° 194663 ; D. adm. 4 E-1141, n° 4). En revanche, la connaissance de cet événement peut intervenir entre la clôture et l'arrêté des comptes (CAA Paris 16 octobre 2008, n° 07-2745, voir n° 2665 ; CAA Lyon 24 mai 2000, n° 96-682).

Sur la prise en compte des événements postérieurs à la clôture pour estimer le montant probable de la sortie de ressources afin d'en obtenir la meilleure estimation possible, voir n° 2577-3 IV.

c. Obligation conditionnelle Si l'obligation est **potentielle ou conditionnelle** à la date de clôture, il en résulte non pas une dette ou une provision mais un passif éventuel (PCG, art. 212-4) à mentionner dans l'annexe (PCG, art. 312-5), voir n° 2833.

Sur les obligations environnementales conditionnées à l'arrêt de l'activité, voir n° 1516.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 E-1131, n° 1 et 2 citant la jurisprudence constante du Conseil d'Etat).

Ainsi, il n'est pas possible de comptabiliser une provision en retenant la probabilité de survenance d'une obligation.

Exemple

Une entreprise estime qu'elle a 50 % de chances d'avoir une obligation d'ordre environnemental, la naissance de cette obligation étant subordonnée à l'entrée en vigueur d'un article de loi encore en discussion à la date de clôture et d'arrêté des comptes.
Dans ces conditions :

- l'obligation doit être considérée comme étant conditionnelle, ce qui conduit à ne comptabiliser aucune provision. En revanche, un passif éventuel doit être mentionné en annexe ;

- il n'est pas possible de comptabiliser une provision à hauteur de 50 % du montant du risque encouru.

d. Le fait générateur fiscal (l'événement), ne correspond pas systématiquement au fait générateur comptable (l'obligation). En pratique, le fait générateur comptable (l'obligation) coïncide souvent avec le fait générateur fiscal (l'événement). Toutefois, dans certains cas, le fait générateur comptable peut intervenir avant le fait générateur fiscal, entraînant ainsi la constitution dans les comptes d'une provision qui ne sera pas déductible.
En règle générale, ce décalage se produit lorsque, sur le plan fiscal, l'événement dépend de la réalisation d'une démarche par un tiers (plainte, réclamation, action en justice, etc.).

Exemple

Exemples

- Vente d'un produit se révélant défectueux : sur le plan comptable, le fait générateur s'avère être la vente imparfaite, avant la clôture ; ainsi, tout litige ou toute autre information connus jusqu'à la date d'arrêté des comptes révélant qu'une vente avant la clôture était imparfaite doit donner lieu à provision. Sur le plan fiscal, en revanche, le fait générateur de la provision (« l'événement ») est la réclamation intervenue avant la clôture (voir n° 2416-1) (même si cette réclamation n'a été officiellement connue qu'après, voir **b.** ci-avant).

- Dommages liés à l'amiante : le fait générateur comptable de la provision pour mise en jeu de la responsabilité de l'entreprise est l'exposition de ses salariés à l'amiante sans protection suffisante. En effet, compte tenu de la jurisprudence sociale actuelle qui a confirmé la responsabilité d'autres entreprises, le risque de condamnation pour le même motif est considéré comme probable. Fiscalement, en revanche, le risque de condamnation justifiant la provision ne pourra être estimé probable qu'à compter de la réception de demandes d'indemnisation en provenance de ses propres salariés (voir n° 2416-1, exemple n° 3).

- Risque de rehaussements sociaux ou fiscaux : lorsqu'une pratique ou une position a fait l'objet de rehaussements lors de contrôles fiscaux ou Urssaf au titre d'exercices antérieurs, la poursuite de ces pratiques constitue le fait générateur comptable de la provision. En revanche, cette provision n'est pas déductible fiscalement tant qu'un contrôle n'est pas engagé au titre de l'exercice concerné (CAA Versailles 6 mai 2010, n° 09-1017 ; voir n° 2924).

II. Sortie de ressources certaine ou probable à la date d'arrêté des comptes et sans contrepartie équivalente

a. Sortie de ressources certaine ou probable à la date d'arrêté des comptes La sortie de ressources correspond aux dépenses qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entreprise envers le tiers, à savoir les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette obligation (PCG, art. 323-3 et avis CNC n° 2000-01, § 2.1.2).
La sortie de ressources doit être **certaine ou probable** à la date d'arrêté des comptes (PCG, art. 312-1-2 et avis précité, §

1.3.1). Si elle n'est qu'**éventuelle ou conditionnelle** (PCG, art. 212-4), il en résulte un passif éventuel à mentionner dans l'annexe (PCG, art. 312-5 et avis précité § 1.2). Voir n° 2833.

Ainsi, il n'est pas possible d'évaluer une provision en retenant la probabilité de survenance de l'événement rendant probable la sortie de ressources (sauf en présence d'un grand nombre d'opérations similaires, voir ci-après) :

- soit la sortie de ressources est estimée probable et le risque est provisionné à 100 % ;

- soit la sortie de ressources est estimée moins probable que probable et le risque fait uniquement l'objet d'une information en annexe au titre des passifs éventuels.

Remarques

1. Notion de probabilité Le PCG ne fournit pas de précision sur cette notion. Toutefois, selon la norme IAS 37, probable signifie « ayant plus de chance de se réaliser que de ne pas se réaliser », c'est-à-dire « plus probable qu'improbable ».

2. Sortie de ressources certaine Lorsque le **montant** et/ou l'**échéance** de la charge peuvent être estimés avec précision ou une incertitude faible, c'est une **charge à payer** qui est constituée (voir n° 2557).

Fiscalement, La perte ou la charge doit être probable (CGI, art. 39-1-5°). L'Administration estime que les charges à payer de caractère certain doivent néanmoins être traitées comme des provisions du moment que leur date d'exigibilité est liée à des événements futurs, alors qu'il s'agit comptablement de charges à payer (voir n° 2557).

Dans le cas d'un **grand nombre d'obligations similaires,** l'article 323-2 du PCG prévoit que la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations soit déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considérés isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

Exemple

Exemples

- probabilité que des produits défectueux vendus sous garantie feront l'objet d'une réclamation (voir n° 610) ;

- probabilité que les salariés ayant droit à la médaille du travail la réclament ou, pour la retraite, que les salariés soient encore présents dans l'entreprise à l'âge de celle-ci (voir n° 903 et 945 s.) ;

- probabilité que les salariés exposés à l'amiante intentent une action en justice contre l'entreprise (voir n° 2416-1) ;

- probabilité que des baux prennent fin et que le locataire doive engager des dépenses de remise en état du site ou du bien loué (obligation conditionnelle, voir n° 1548-1).

b. Sortie de ressources sans contrepartie équivalente Une fois l'existence de l'obligation à la date de clôture prouvée, une provision ne peut être comptabilisée que s'il est probable, à la date d'établissement des comptes, que l'obligation y afférente provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture (PCG, art. 312-1 et avis précité, § 1.3.1).

Exemple

Exemple Les dépenses de formation, déménagement, marketing, etc., déjà décidées à la clôture ne peuvent pas donner lieu à provision dès lors qu'elles ont pour contrepartie une prestation qui sera rendue sur les exercices suivants, cette prestation étant utile pour l'activité future de l'entreprise.

En ce qui concerne les honoraires des experts-comptables et des commissaires aux comptes, voir n° 839.

La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entreprise attend du tiers envers lequel elle a une obligation (PCG, art. 212-1 et avis précité, § 1.1).

En pratique, à notre avis :

1. La sortie de ressources est sans contrepartie :

- si, en échange de celle-ci, le tiers vis-à-vis duquel l'entreprise a une obligation n'effectue aucune prestation au bénéfice de l'entreprise ;

Exemple

Indemnité à verser à un fournisseur au titre de la rupture d'un contrat.

Remarque
Notion de contrepartie : le fait que l'entreprise trouve un avantage pour elle-même à la sortie de ressources (par exemple, une contrepartie financière, une économie future, etc.) ne doit pas être confondu avec la contrepartie que doit lui procurer le tiers lui-même.

Exemple

Exemples

- un licenciement procure bien une contrepartie financière à l'entreprise par le biais d'une économie, mais le tiers concerné (le salarié) ne travaillant plus pour l'entreprise recevra une indemnité de l'entreprise (sortie de ressources) sans qu'en contrepartie il ait à fournir une quelconque prestation ;

- une entreprise qui s'est engagée à soutenir une filiale en difficulté devra provisionner une sortie de ressources dès que celle-ci est probable, car la contrepartie de ce soutien est le rétablissement d'une situation dégradée antérieurement ;

- lorsqu'il est décidé, en cours de contrat, de ne plus utiliser un bien loué et que ce bien ne peut pas être sous-loué, le paiement des loyers restant à courir ou de l'indemnité est sans contrepartie future pour l'entreprise car il correspond à des biens qui ne sont plus utilisés par l'entreprise (voir n° 943).

- si la contrepartie de la sortie de ressources n'est pas utile à l'activité future de l'entreprise (réparation d'une situation passée) (voir également n° 2577-2 sur la distinction entre les activités qui s'arrêtent et celles qui se poursuivent).

Dans ce cas en effet, la contrepartie a déjà été obtenue dans le passé.

Exemple

- obligation de remise en état d'un site : les prestations attendues des tiers qui vont remettre en état le site sont bien une contrepartie à la sortie de ressources. Toutefois, cette remise en état ne profite pas à l'activité future de l'entreprise, elle résulte au contraire d'un événement passé. Une provision est donc à constater (voir n° 1516 s.) ;

- **a contrario,** plan de formation annoncé aux salariés au 31 décembre : les dépenses de formation qui seront engagées ont une contrepartie attendue pour l'activité future. Elles ne doivent donc pas être provisionnées à la clôture ;

- de même, les coûts de mise en conformité d'une immobilisation ne peuvent pas être provisionnés, ces coûts ne soldant pas une situation passée et l'immobilisation servant à l'activité future (voir n° 1518).

Remarque
Cas particulier de la contrepartie en matière de charges de personnel : dans ce cas, la contrepartie attendue par l'entreprise est constituée par les services qui seront rendus par les salariés. Dès que l'avantage accordé est soumis à une période d'acquisition, il est présumé que les salariés doivent rendre des services à l'entreprise pendant cette période pour obtenir l'avantage. La comptabilisation de la provision est donc étalée sur la période d'acquisition des droits par les salariés.

Exemple

- bonus versés aux salariés à l'issue d'une période de présence ;

- provision pour attribution de stock-options (voir n° 3195-1) ou d'actions gratuites (voir n° 3196-1) ;

- provision pour médailles du travail (voir n° 903).

Fiscalement, Le principe d'un provisionnement progressif est également retenu en matière de charges de personnel (voir exemples ci-avant tels que provision pour attribution de stock-options ou provision pour médailles du travail).

2. La sortie de ressources est sans contrepartie équivalente lorsque les avantages économiques attendus liés à la sortie de ressources sont inférieurs à celle-ci.

Exemple

Dans le cadre d'un contrat en perte, les coûts à engager par l'entreprise ont bien une contrepartie fournie par le tiers (les produits), sauf pour la partie des coûts excédant les produits. Une provision est donc à constater à hauteur de cet excédent (voir n° 626).

Fiscalement, L'absence de contrepartie n'est pas exigée. Toutefois, le Conseil d'Etat subordonne la déduction de la provision :

- en matière de provision pour charges, à la comptabilisation, au titre du même exercice, des produits correspondants (CE 28 juin 1991, n° 77921), lorsque de tels produits existent (CE 16 mai 2011, n° 323431). Cette condition trouve à s'appliquer notamment dans le cas des provisions pour prestations à fournir (voir n° 620) ;

- en matière de provision pour pertes, à la constatation d'une perspective de perte correspondant à un solde négatif entre les coûts restant à supporter et les recettes escomptées (voir n° 2577-2).

III. Possibilité d'estimer avec une fiabilité suffisante

L'utilisation d'estimations est un élément essentiel dans l'évaluation des provisions qui présentent, par leur nature, un caractère moins précis dans leur montant que la plupart des autres postes du bilan. En conséquence, l'hypothèse où l'évaluation du montant de l'obligation ne peut être faite avec une fiabilité suffisante est considérée comme exceptionnelle (PCG, art. 312-3). Lorsqu'une telle situation existe, aucune provision n'est constatée, mais l'annexe doit inclure certaines informations complémentaires (PCG, art. 531-2), voir n° 2601.

Exemple

Exemple Une entreprise a provoqué une catastrophe avant la date de clôture, mais n'est pas en mesure de l'évaluer à la date d'établissement des comptes, faute de connaître les modalités techniques de la remise en état qui lui incombe (Avis précité, § 1.3.2).

Fiscalement, La perte ou la charge devant être nettement précisée (CGI, art. 39-1-5°), son montant doit pouvoir être évalué avec une approximation suffisante. A ainsi été jugée non déductible une provision constituée sur la base d'assignations en dommages et intérêts non chiffrées à la clôture (CAA Paris 28 mars 1995, n° 93-1414) ou de façon purement forfaitaire en retenant le montant total de la garantie à laquelle la société pouvait être tenue contractuellement (CE 26 juillet 1985, n° 45663). Compte tenu des objectifs divergents de la comptabilité (principe de prudence) et de la fiscalité (principe d'approximation suffisante) en matière de provisions, la documentation du montant des dotations déduites revêt une importance particulière, ce point constituant en pratique un sujet de discussion classique dans le cadre des contrôles fiscaux.

IV. Schéma récapitulatif

L'approche méthodologique conduisant à comptabiliser un passif et donc une provision peut être schématisée par l'arbre de décision présenté ci-après.

Une provision doit être constituée s'il est répondu par l'affirmative aux questions suivantes :

1. Existe-t-il une obligation probable ou certaine de l'entreprise à l'égard d'un tiers à la clôture ?

2. A la date d'arrêté des comptes, est-il probable que l'entreprise ait à effectuer une sortie de ressources au profit de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente de sa part après la date de clôture ?

3. Est-il possible d'estimer de manière fiable cette sortie de ressources ?



Cas d'application pratiques

2577-2

Il résulte des règles de constitution des provisions (voir n° 2577-1) les conséquences suivantes :

I. Exclusion des pertes futures sauf contrat en perte

Les règles de constitution des provisions s'opposent formellement à la constitution d'une provision pour manque à gagner ou sous-activité future, une perte d'exploitation future ne résultant pas d'une obligation envers un tiers (Avis CNC n° 2000-01, § 1.3.3 et 5.12.6 et PCG, art. 312-8/3).

En conséquence, les **actifs relatifs à l'activité déficitaire** (stocks, immobilisations, créances) ne peuvent faire l'objet d'une provision mais **sont dépréciés** conformément aux règles de dépréciation des actifs (Avis précité, § 1.3.3).

Sur la dépréciation :

- des créances, voir n° 2076,

- des stocks, voir n° 1215,

- des immobilisations, voir n° 1500 s. (corporelles) et n° 1735 s. (incorporelles).

En revanche, ces règles imposent la constitution d'une provision **pour perte sur contrat** (voir n° 626).

En effet, un contrat en cours présentant une marge prévisionnelle déficitaire ne trouve pas de contrepartie « équivalente » à hauteur du déficit. D'où l'obligation de provisionner ce déficit, mais uniquement celui-ci.

Au contraire, ce principe s'applique explicitement à tout contrat en perte, quelles que soient sa nature et sa durée (à condition qu'il soit à cheval sur au moins deux exercices).

Exemple

Exemple Lorsqu'un bien loué n'est plus utilisé et qu'il ne peut **pas être sous-loué,** le provisionnement des loyers restant à courir jusqu'à la fin du bail ou l'indemnité de résiliation est obligatoire (voir n° 943).

Fiscalement, La déductibilité des **« provisions pour pertes »** est subordonnée à la mise en évidence d'une perspective de perte par comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations homogènes, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées (CE 28 juin 1991, n° 77921 et CE 13 mars 1996, n° 129631).
Une telle démonstration suppose la production par l'entreprise d'un bilan prévisionnel portant sur l'ensemble des produits et charges de l'activité concernée et prenant notamment en compte les ressources provenant des fonds propres de l'entreprise (CAA Douai 31 octobre 2000, n° 98-658 et 98-659).
En ce qui concerne les provisions pour **pertes sur opérations en cours** (CGI, art. 39-1-5°), leur déduction est **restreinte** (voir n° 543-2).

II. Distinction entre activités qui s'arrêtent et celles qui se poursuivent
Du fait de la notion de contrepartie attendue d'un tiers, une provision doit être constituée pour les activités qui s'arrêtent, celles-ci ne pouvant plus par hypothèse apporter de contreparties à l'entreprise.

Exemple

Exemples

- comme le précisent l'avis précité (§ 2.1.2) et le PCG (art. 323-5), en matière de restructuration (voir n° 941-2), seuls les coûts relatifs aux activités qui s'arrêtent peuvent être provisionnés (loyers des bâtiments et des biens qui ne sont plus utilisés, indemnités de rupture de contrat des salariés et des fournisseurs) ;

- de même, la dénonciation d'un contrat de bail avant la clôture entraîne des dépenses sans contrepartie sur l'exercice suivant (dédit, loyers restant à verser, coûts de remise en état des locaux) qui doivent être provisionnées (Avis précité, § 5.3).

A contrario, ce même critère empêche d'anticiper la prise de coûts concernant des activités futures et donc pour lesquelles une contrepartie - les produits - est attendue les exercices ultérieurs.

Exemple

Exemples

- il en est ainsi en matière de restructuration pour les coûts relatifs aux activités qui se poursuivront après la restructuration (dépenses de formation ou de déménagement du personnel conservé, dépenses d'harmonisation des systèmes d'information et des réseaux de distribution, ainsi que les dépenses de marketing). En effet, ces dépenses ne concernent pas des activités qui s'arrêtent et trouveront donc leur contrepartie dans l'activité future ;

- **en revanche,** dans le cas particulier d'une réorganisation concernant une usine devant être modernisée, et donc sans être ni cédée ni arrêtée, celle-ci peut, bien qu'elle serve aux activités futures, faire néanmoins l'objet de provisions mais limitées aux coûts afférents aux éléments cessant d'être utilisés dans le cadre de cette réorganisation.

Fiscalement, Cette distinction entre activités qui se poursuivent et activités qui s'arrêtent n'est pas effectuée.

Détermination du montant des provisions

2577-3



L'avis CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000 sur les passifs a précisé les modalités d'estimation applicables aux provisions.

I. Principe

Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la **meilleure estimation de la sortie de ressources** nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'entreprise envers le tiers, à savoir les dépenses qui n'auraient pas été engendrées en l'absence de cette obligation (Avis précité, § 2.1 et PCG, art. 323-2 et 323-3).

Fiscalement, voir n° 2577-1 III.

Lorsqu'il s'agit de l'évaluation d'une obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, la meilleure estimation du passif correspond à **l'hypothèse la plus probable** (PCG, art. 323-2-2).

Remarque

Autres hypothèses d'évaluation : les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe (PCG, art. 323-2). Le montant à provisionner doit correspondre à l'hypothèse la plus probable et non à une moyenne pondérée des différentes hypothèses.

Exemple

Exemple Une entreprise doit comptabiliser une provision pour coûts de remise en état. Elle dispose de 3 devis estimant les coûts à 150, 280, 500. Il est probable que le devis de 280 soit retenu.
Le montant de la provision comptabilisée s'élève donc à 280 (et non 310, moyenne des 3 devis).

II. Utilisation des statistiques, des probabilités et des estimations

Le calcul des provisions peut reposer sur des bases statistiques notamment en ce qui concerne l'estimation du montant probable de sortie de ressources.

Exemple

Exemples

- coût moyen de réparation d'un produit vendu sous garantie (voir n° 610) ;

- montant de la médaille du travail estimé sur l'ensemble de la vie active du salarié (voir n° 903) ;

- coût moyen d'indemnisation d'un salarié victime de l'amiante (voir n° 2416-1).

Fiscalement, Les entreprises doivent, à partir des éléments réels en leur possession, pouvoir chiffrer avec le maximum de précision le montant des provisions qu'elles entendent déduire de leurs résultats (D. adm. 4 E-1122, n° 4).

a. Jurisprudence La jurisprudence admet la valeur du calcul statistique, à condition :

- qu'il permette de déterminer la provision avec une **précision suffisante** (CE 22 juin 1983, n° 21662) ; il en a été jugé ainsi par exemple pour le remboursement ou le remplacement des spécialités pharmaceutiques périmées (voir n° 611), la garantie de réparation du matériel vendu (voir n° 610), la garantie de renouvellement d'installations de chauffage (voir n° 517) ;

- qu'il tienne compte des **conditions de fonctionnement propres à l'entreprise,** ce qui n'exclut pas, toutefois, le recours à des statistiques du secteur ou de la profession concernés, en l'absence de références internes (cas d'une activité qui démarre), dès lors que ces statistiques sont par la suite progressivement adaptées par l'entreprise en fonction de ses résultats propres en principe (CE 14 février 2001, n° 189776, TA Cergy-Pontoise 25 novembre 2011, n° 07-07885). En revanche (CAA Bordeaux 29 mars 2007, n° 04-2149), une entreprise n'est pas fondée à évaluer une provision pour garantie en se référant aux éléments statistiques fournis par une entreprise du même groupe commercialisant des matériels comparables dès lors qu'elle dispose d'informations suffisantes tirées de sa propre exploitation ;

- que la **période de référence** soit suffisamment **représentative** ; il a été jugé, par exemple, que la provision constituée pour engagement de rachat (ou « buy-back », voir n° 615) calculée sur la base de statistiques portant sur une seule année, n'était pas déductible (CE 13 juillet 2007, n° 289233 et 289261).

b. Position administrative Il en est de même pour l'Administration (D. adm. 4 E-1122, n° 5 s.), le fait qu'une provision soit calculée forfaitairement ne suffisant pas à lui seul à établir que la charge ou la perte n'est pas nettement précisée au sens de l'article 39-1-5° du CGI. Toutefois (D. adm. précitée), la méthode de calcul des provisions basée sur des données statistiques **ne saurait recevoir une application systématique.** Elle doit demeurer une exception à la règle selon laquelle les provisions doivent être calculées à partir d'éléments réels et non selon des procédés forfaitaires (Exemples : obligation de remise en état, voir n° 1516 s. ; médailles du travail, voir n° 903). Sur l'admission par l'Administration d'une provision forfaitaire correspondant à 2,5 % du montant hors taxes des marchés pour les grands ensembliers industriels, voir n° 613.

Sur les moyens à mettre en oeuvre pour pouvoir justifier les provisions constituées sur la base de statistiques, voir n° 2591. Sur la notion de probabilité de la sortie de ressources pour l'estimation de la provision, notamment dans le cas d'un grand nombre d'obligations similaires, voir n° 2577-1 II. a.

III. Prise en compte des événements futurs dans l'estimation
Les événements futurs pouvant affecter le montant requis pour l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation du montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront (PCG, art. 323-6 et avis CNC n° 2000-01, § 2.1).
Doivent ainsi être prises en compte les **évolutions attendues de la législation, de la technique ou des coûts** (Avis précité, § 2.1.3).

Exemple

Exemples

- selon l'avis précité (§ 2.1.3), à titre d'exemple, les **réductions ultérieures de coûts provenant de nouvelles technologies** peuvent être anticipées dans l'évaluation d'une provision pour décontamination ou de remise en état d'un site lorsqu'il existe une présomption forte que de telles technologies seront disponibles à la date des travaux. Cette présomption forte devra être étayée par avis d'expert ;

- de même, lorsque, à l'inverse, il est fortement présumé qu'une **réglementation plus exigeante** sur les modalités à mettre en oeuvre aura été votée avant la date des travaux, l'estimation du montant de la provision devrait être augmentée en conséquence ;

- **calcul de la marge prévisionnelle sur contrats à long terme et donc de la provision pour perte à terminaison,** l'avis CNC n° 99-10 autorisant la prise en compte des révisions de prix, suppléments, etc. dès lors qu'ils sont raisonnablement certains ; la même logique doit, à notre avis, être retenue en matière d'augmentations ou de synergies attendues concernant le coût de production (voir n° 548-1).

IV. Evaluation des provisions en fonction des informations disponibles à la date d'arrêté des comptes
Toutes les informations disponibles à la date d'établissement des comptes doivent être retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources, et ce, afin d'en obtenir la meilleure estimation possible (PCG, art. 313-5 ; voir n° 2826 s.).

Par exemple, la prise en compte de la fin d'une période de garantie entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, voir n° 610.

Toutefois, la prise en compte d'informations post-clôture ne peut pas conduire à rattacher à l'exercice clos une obligation née après la date de clôture (voir n° 2577-1 I. b.).

Fiscalement,

a. Dotation de provisions Une lecture rigoureuse de l'article 39-1-5° du CGI, qui gouverne la déductibilité des provisions, pourrait conduire à ne pas prendre en compte **les éléments ou les informations** postérieurs à la clôture de l'exercice pour déterminer le

montant déductible des provisions constituées au titre de cet exercice (les « événements » constitutifs du fait générateur de la provision ne peuvent pas être pris en compte s'ils sont postérieurs à la clôture, voir n° 2577-1 I b.). En pratique, cette analyse appliquée par certains vérificateurs est dans tous les cas contraire à la position comptable et défavorable aux entreprises. En effet :

- si, compte tenu des informations post-clôture, le montant de la provision comptable est supérieur au montant déterminé sur la base des informations à la clôture, la différence, selon cette analyse rigoureuse, ne serait pas déductible car résultant d'éléments post-clôture,

- inversement, si les informations post-clôture conduisent à réduire le montant de la provision, la différence n'est fiscalement pas déductible car non comptabilisée.

Toutefois, à notre avis, lorsque ces éléments ou informations ne constituent pas des « événements » à l'origine des provisions (voir n° 2577-1 I. b.) mais permettent simplement d'**affiner le calcul** de ces provisions, dont le fait générateur (l'« événement ») est bien intervenu au cours de l'exercice précédent, la prise en compte de ces informations post-clôture devrait pouvoir, à notre avis, être défendue sur le plan fiscal.

b. Reprise de provisions En revanche, lors de la reprise de la provision, la symétrie n'est pas respectée : le produit comptabilisé est immédiatement imposable quelles que soient les raisons qui ont conduit à l'effectuer (et donc même si la reprise est justifiée par un événement post-clôture) car seules les provisions qui figurent encore au bilan et qui sont encore justifiées peuvent être déduites.

Sur les retraitements extra-comptables à effectuer en cas de prise en compte sur le plan comptable d'événements postérieurs à la clôture, voir n° 2577-4.

V. Actualisation des provisions

Les entreprises ont le choix entre actualiser les provisions ou ne pas le faire (en ce sens, Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-81-5, p. 110 s.).

L'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs ne traite pas le sujet de l'actualisation pour les deux raisons suivantes :

- il était difficile de rendre obligatoire l'actualisation dans les comptes consolidés et de la rendre facultative dans les comptes individuels afin de pouvoir bénéficier, dans certains cas, d'une déduction fiscale plus importante (sur le montant non actualisé) ;

- l'actualisation est un problème global qui ne se limite pas aux provisions. Il concerne également les autres passifs (dettes à long terme notamment) et les actifs.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7027 (cas général) et 7272 (cas particulier des indemnités de fin de contrat de travail).

Sur l'actualisation :

- des provisions pour démantèlement, voir n° 1516-1 ;

- des provisions pour retraite, voir n° 947-5.

VI. Non-prise en compte des impôts différés pour l'évaluation des provisions

Le PCG (art. 323-4) précise que les provisions sont évaluées avant effet d'impôt.

En effet, dans les comptes individuels, les impôts différés ne sont généralement pas comptabilisés, voir n° 2884 s.

VII. Non-compensation avec un actif à recevoir en contrepartie

Les profits futurs sont à comptabiliser conformément aux règles de comptabilisation des créances acquises (voir n° 514) et à présenter à l'actif (et non en moins de la provision), en respect du principe de non-compensation (PCG, art. 323-7 et 323-8).

Ceci pourrait donc entraîner des décalages d'exercices entre la constatation d'une provision (sortie de ressources dès qu'elle est probable) et celle des actifs (comptabilisés en produits uniquement lorsqu'ils sont certains).

Exemple

Exemples

- en cas de litige, une provision doit être constatée sans prise en compte des indemnités d'assurance attendues (en ce sens, www.cncc.fr, EC 2012-23) ;

- les provisions constatées à raison d'une caution donnée ne peuvent pas être réduites des possibilités attendues de récupération de la créance correspondante ;

- les provisions pour restructuration doivent être constatées pour la totalité des coûts, sans compensation possible avec les profits attendus de la cession d'actifs ;

- les indemnités pour licenciement doivent être provisionnées pour le montant total des indemnités à verser et ne doivent jamais prendre en compte les remboursements attendus des assurances (voir n° 911 II. b.) ;

- en cas de prise en charge totale ou partielle par des tiers des coûts de démantèlement du site, la provision pour remise en état doit être comptabilisée en totalité au passif.

Fiscalement, Contrairement à l'Administration (D. adm. 4 E-2112, n° 2 en matière de garantie décennale, voir n° 832), le Conseil d'Etat a jugé que le montant d'une provision pour charge n'a pas à être réduit des produits attendus auxquels ces charges se rapportent (CE 9 février 2012, n° 334154 rendu dans un cas où l'entreprise était assurée pour la charge provisionnée). Sur la jurisprudence contraire en matière de provision pour caution, voir n° 2665. Sur la détermination du montant des provisions pour perte, voir n° 2577-2 et 543-2.

2577-3

Comptabilité et fiscalité - **La fin du montant net des provisions en fiscalité !** - Une simplification pour les entreprises *FRC 10/12 Inf. 1*

Comparaisons des règles comptables et des règles fiscales

2577-4



Compte tenu des règles comptables de constitution (voir n° 2577-1) et d'évaluation (voir n° 2577-3) des provisions, les principaux points de convergence et de divergence avec la fiscalité peuvent, à notre avis, être synthétisés de la façon suivante :

I. Certains critères sont proches

Règles comptables	Règles fiscales	n° MC
Fait générateur apprécié à la clôture (et non pas à l'arrêté) même si connu après la clôture	= critère fiscal	2577-1-I
Fait générateur englobant les obligations implicites	Admis par le Conseil d'Etat	2577-1-I
Sortie probable de ressources sans contrepartie	Notion de contrepartie n'existe pas	2577-1-II

a. Les règles comptables sont proches des règles fiscales. Ainsi :

- le fait générateur de la provision (« l'obligation ») doit exister à la date de clôture ; de même, sur le plan fiscal, la charge probable doit résulter d'un événement en cours à la clôture ;

- pour constituer une provision, l'entreprise doit s'être engagée vis-à-vis d'un tiers à la date de clôture ; de même, sur le plan fiscal, la déduction des provisions peut être subordonnée à l'existence d'un engagement à la clôture (primes de fin d'année, licenciement, etc.).

b. En outre, **la règle comptable consistant à retenir les obligations implicites est admise par le Conseil d'Etat** (Avis CE n° 383197 du 27 octobre 2009) **et par la jurisprudence** lorsque :

- la société s'est engagée à réaliser les dépenses correspondantes dans le cadre d'un programme de dépenses autorisées par un responsable habilité (gros entretien et grandes visites, voir n° 1515),

- les statistiques permettent de démontrer qu'il existe bien un usage de la profession ou propre à l'entreprise extériorisé vis-à-vis des tiers avant la clôture (garantie apportée aux clients au-delà de la garantie contractuelle, voir n° 610 ; reprise de produits périmés, voir n° 611).

c. Les règles comptables vont même dans certains cas au-delà des exigences fiscales en prévoyant la nécessaire absence de contrepartie : de ce fait, certaines provisions fiscalement déductibles (provisions pour travaux, déménagement, mises en conformité, etc.) ne peuvent plus être déduites faute de comptabilisation.

II. Mais il existe des points de divergence

Comme le montre le tableau de synthèse ci-après, établi par nos soins, les principales divergences entre la comptabilité et la fiscalité sont, à notre avis, les suivantes :

- le fait générateur comptable peut se produire avant le fait générateur fiscal, entraînant ainsi la constitution d'une provision dans les comptes qui ne sera fiscalement pas déductible (voir n° 2577-1 I. c) ;

- les informations retenues sur le plan comptable pour déterminer le montant de la provision sont celles disponibles à la date d'arrêté des comptes, alors que fiscalement la date de clôture des comptes semble constituer la date butoir (voir n° 2577-3 IV.) ;

- les indemnités ou actifs à recevoir en contrepartie ne sont pas retenus dans le calcul de la provision sur le plan comptable. Il en est de même sur le plan fiscal sauf pour les provisions pour caution (voir n° 2577-3 VII.).

	Règles comptables	Règles fiscales	n° MC
Notion de **fait générateur**	**L'« obligation » comptable ne correspond pas toujours à l'« événement » fiscal**		2577-1 I
	1er cas : Vente suivie d'un litige		
	- Vente	- Réclamation, recours, assignation, plainte	2416-1
	2e cas : Provision pour risque amiante		
	- Exposition de salariés à l'amiante	- Réclamation, recours, assignation, plainte	2416-1
	3e cas : Provision pour risque de rehaussement		
	- Poursuite d'une position fiscale ou sociale déjà redressée par le passé	- Engagement d'un contrôle fiscal ou Urssaf	2924
Détermination du **montant de la provision**	**Prise en compte de toutes les informations disponibles**		2577-3 IV
	- A la date d'**arrêté des comptes**	- A la date de **clôture**	
	Actifs à recevoir en contrepartie (cas particulier des provisions pour caution)		2577-3 VII
	- **Non pris** en compte	- **Pris** en compte	

III. Retraitements extra-comptables

En pratique, compte tenu des divergences subsistant entre les règles comptables et les règles fiscales, des retraitements sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A :

- les provisions non déductibles font l'objet d'une réintégration partielle ou totale (ligne WI) ;

- corrélativement, au titre de l'exercice de reprise de ces provisions, une déduction est opérée (ligne WU).

2577-4

Comptabilité et fiscalité - **La fin du montant net des provisions en fiscalité !** - Une simplification pour les entreprises *FRC 10/12 Inf. 1*

Lien entre comptes individuels et comptes consolidés en règles françaises

2579

Selon le règlement CRC n° 99-02 (§ 300), un groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre.

Sur l'application pratique de ce principe aux provisions pour restructuration, voir n° 941-3 II.

Section 3 Règles d'enregistrement et schémas usuels de comptabilisation des provisions

(autres que provisions réglementées)

Constitution des provisions

2581

Lors de la constitution d'une provision, le compte de provisions est crédité par le débit :

a. du compte **681 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions Charges d'exploitation »,** lorsqu'elle concerne l'exploitation (PCG, art. 446/68 et 441/15).

Voir sous-comptes n° 7006.

b. du compte **686 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions Charges financières »,** lorsqu'elle affecte l'activité financière de l'entreprise (PCG, art. 446/68 et 441/15).

Voir sous-comptes n° 7006.

c. du compte **687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions Charges exceptionnelles »,** lorsqu'elle a un caractère exceptionnel (PCG, art. 446/68 et 441/15).

Voir sous-comptes n° 7006.

d. à notre avis, du compte **689** (à créer) **« Dotations aux provisions pour impôts sur les bénéfices ».** Voir n° 2852.

e. du compte **11 « Report à nouveau »** (débiteur ou créditeur) lorsque (voir n° 364-2) la provision résulte d'un changement de méthode comptable (PCG, art. 314-1) ou de la correction d'une erreur relative à une provision initialement constituée par imputation sur les capitaux propres (PCG, art. 314-3).

Sur la non-déductibilité des provisions constituées en contrepartie d'un compte de capitaux propres, voir n° 2574.
Sur le cas particulier des provisions ayant pour contrepartie un actif de démantèlement, voir n° 1516-1.

Variations des provisions

2582

Le montant des provisions est réajusté à la fin de chaque exercice :

a. Les **augmentations** sont créditées par le débit des comptes de dotations correspondants 681, 686, 687, 689 ou 11 (voir n° 2581).

b. Les **diminutions,** compte tenu de la règle du parallélisme entre dotations et reprises (provision devenue en tout ou partie sans objet) sont débitées, selon qu'elles ont été dotées au compte 681, 686, 687, 689 ou 11 par le crédit :

- du compte **781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation) »** (PCG, art. 447/78 et 441/15). Voir sous-comptes n° 7007 ;

- du compte **786 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers) »** (PCG, art. 447/78 et 441/15). Voir sous-comptes n° 7007 ;

- du compte **787 « Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels) »** (PCG, art. 447/78 et 441/15). Voir sous-comptes n° 7007 ;

- à notre avis du compte **789** (à créer) **« Reprises de provisions pour impôts sur les bénéfices ».** Voir n° 2852 ;

- du compte **11 « Report à nouveau »** en cas de correction d'erreur, d'une provision liée à un changement de méthode comptable (PCG, art. 314-3 ; voir n° 364-2).

Fiscalement, Voir n° 2572.

Sur l'incidence des arrêtés de comptes en cours d'exercice (dotations et reprises constatées sur le même exercice), voir n° 2596.

Remarque
Provisions figurant déjà dans les bilans antérieurs : elles ne peuvent donner lieu, chaque exercice, à une reprise des provisions antérieurement constituées et à une nouvelle dotation (supérieure). En effet, le PCG (art. 441/15) raisonne en variations (augmentation ou diminution) de la provision déjà existante, la reprise et la (re)dotation en totalité ne semblent donc pas être la règle.

Réalisation du risque ou survenance de la charge

2583

Selon le PCG (art. 441/15 et 446) :

a. Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786, 787 ou 789 selon qu'elle a été dotée aux comptes 681, 686, 687 ou 689 (voir aussi remarque du n° 2582).

Lorsque la charge effective est inférieure à la provision, ces comptes peuvent être subdivisés de façon à permettre de distinguer les reprises qui correspondent aux excédents de provisions (PCG, art. 447/78).

Cette possibilité devrait être systématiquement utilisée compte tenu de l'obligation de distinguer, dans l'annexe, les montants utilisés de ceux devenus sans objet, voir n° 2600.

b. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6 afin de faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice.

La pratique consistant à prendre en charge la différence entre la dette réelle et la provision antérieurement constituée n'est pas admise. Il convient de constater les deux flux :

- naissance de la dette, entraînant une charge,

- annulation de la provision ayant rempli son objet, entraînant un produit.

Section 4 Contrôle

I. Contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397 s.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Cadre de référence de l'AMF

2590

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Rec. du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **provisions** (Cadre de référence AMF, IV., § 4.1.11) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- la société fait un point périodique sur ses engagements et ses risques et détermine en coordination avec ses experts et conseils s'ils doivent faire l'objet de provisions ou d'une information en annexe. Elle comptabilise une provision dès lors qu'il existe une obligation juridique ou implicite, résultant d'événements passés, et qu'il est probable que cette obligation provoquera une sortie de fonds au bénéfice de tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci et lorsqu'une estimation fiable du montant peut être faite ;

- elle analyse les dotations et reprises sur provisions (en distinguant la part consommée) afin d'apprécier la fiabilité du recensement et de l'analyse des risques ;

- elle passe en revue et évalue les charges et risques liés en particulier aux ventes (remises, réductions sur vente, bons, cadeaux, garanties, etc.), aux impératifs de remise en conformité, de remise en état de sites, de dépollution et obligations assimilées, ainsi qu'aux restructurations (indemnités, déménagements, etc.) et aux pertes sur contrats et marchés ou sur instruments financiers.

Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

2591

I. Provisions à constituer
Sur la base des travaux que nous avons synthétisés (voir n° 390 s.), il ressort que le contrôle interne consiste à :

- prévoir des procédures de recensement exhaustives ;

Par exemple, que tous les éléments de décision ont été fournis aux responsables sur la nécessité de constituer une provision (notes internes, consultations d'avocat ou d'expert, évaluation, etc.).

- définir les méthodes d'évaluation appropriées, s'assurer qu'elles sont correctement utilisées et apprécier si tous les éléments ont été réunis pour déterminer correctement les écritures comptables d'inventaire.

Par exemple, afin de pouvoir justifier les **provisions pour « buy-back »** constituées sur la base de statistiques (voir n° 615), tant sur le plan comptable que fiscal (de nombreux contrôles fiscaux ayant notamment conduit à leur remise en cause), il est fortement recommandé de porter une attention particulière à la documentation des estimations effectuées. Ainsi, à notre avis, les entreprises devraient :

a. s'appuyer sur des statistiques internes suffisamment détaillées (voir n° 2577-3 II.), c'est-à-dire, notamment :

- être établies sur des données internes à l'entreprise (sauf dans le cas d'une activité qui démarre),

- couvrir au minimum deux années d'activité,

- être établies par catégories de biens,

- prendre en compte certaines caractéristiques techniques,

b. prendre en compte une décote, le cas échéant (en fonction de certaines spécificités, du degré d'usure, de l'environnement spécifique de l'entreprise...) ;

c. disposer d'un système d'information performant, en lien avec la gestion des stocks ;

d. revoir la provision initiale à chaque clôture ;

e. établir un suivi du dénouement des provisions afin de s'assurer a posteriori du caractère approprié de la méthode d'évaluation et des données sources des calculs (les reprises de provisions sans objet pouvant traduire le caractère insuffisamment précis de l'évaluation).

Cas particulier des provisions pour garantie donnée aux clients Elles nécessitent une organisation particulière dont la finalité n'est pas le calcul de la provision mais un bon suivi des dépenses d'après-vente. Cette procédure spécifique permet la justification de la provision au moyen de statistiques fiables.

II. Examen des dotations et reprises sur provisions
Il permet de détecter certaines défaillances.

Par exemple si la politique suivie en matière de provisions est trop prudente (reprise de provisions très supérieure aux pertes constatées) ou pas assez stricte.

III. Analyse des charges et produits sur exercices antérieurs
Comme l'examen des dotations et reprises sur provisions, elle permet de détecter certaines défaillances. Cependant son champ d'investigation est plus grand car non limité à ce qui avait été provisionné précédemment. En effet, si l'examen des dotations et reprises sur provisions permet surtout d'apprécier la fiabilité de l'évaluation de risques connus, l'analyse des charges et produits sur exercices antérieurs doit démontrer la fiabilité des procédures de recensement des risques.
Cette analyse peut être opérée directement lorsque sont tenus les comptes 672 et 772 (facultatifs) du PCG.

Rappelons que la **liasse fiscale** en prévoit le détail en renvoi du compte de résultat (tableau n° 2053).

II. Contrôle externe

2593

Si le commissaire aux comptes a identifié des **procès, contentieux ou litiges** susceptibles d'engendrer des risques d'anomalies significatifs dans les comptes, il demande à la direction de l'entité d'obtenir de ses **avocats** des **informations** sur ces procès, contentieux ou litiges et de les lui communiquer (NEP 501 « Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques) », § 07).

Selon la Note d'information CNCC NI.VII « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers » (§ 3.51), décembre 2010, les demandes faites aux avocats « ont pour but de confirmer l'existence ou l'absence de procès, contentieux ou litiges en cours ou éventuels, notamment ceux qui pourraient entraîner l'entité à payer des dommages et intérêts. La demande d'information permet de

vérifier soit les montants éventuellement provisionnés, soit les informations sur les engagements hors bilan et passifs éventuels. La demande permet également de vérifier que les honoraires des avocats sont correctement provisionnés ». Dans certaines circonstances (affaire complexe ou désaccord entre la direction et l'avocat sur l'évaluation de l'issue ou des conséquences financières) une rencontre avec l'avocat peut s'avérer nécessaire après accord de la direction et de préférence avec l'un de ses représentants.

Le bulletin CNCC (n° 69, mars 1988, CD 87-11, p. 85 s.) a précisé les **conséquences de l'absence de réponse** aux demandes d'informations adressées aux **avocats** :

a. Sur les contrôles Le commissaire aux comptes doit :

- avec l'aide de la société, connaître les raisons pour lesquelles l'avocat n'a pas fourni de réponse ;

- si possible, mettre en oeuvre une procédure de contrôle supplétive lui permettant d'obtenir les éléments probants recherchés.

La NI.VII précitée (§ 3.52) indique les travaux qui peuvent être alors effectués par le commissaire aux comptes concernant :

- les litiges identifiés préalablement,

- la recherche de litiges non identifiés.

b. Sur la certification Le commissaire aux comptes appréciera l'incidence sur l'opinion exprimée :

- de la limitation apportée à l'étendue de ses travaux, lorsque l'avocat n'a pas répondu et qu'un contrôle supplétif n'a pu être réalisé ;

- de l'incertitude qui subsiste lorsque l'avocat a répondu mais n'a pas été en mesure de donner suffisamment d'informations pour évaluer le risque financier d'une action en cours, ou imminente, ou d'un litige potentiel, jugé significatif.

En outre (NEP 501, § 08), **si la direction refuse de demander des informations à ses avocats** ou de **communiquer** au commissaire aux comptes les informations obtenues, le commissaire aux comptes en tire les **conséquences éventuelles dans son rapport.**

Sur l'information à fournir à l'AMF en cas de refus de certifier, voir n° 5371-1, III.

Section 5 Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Présentation au bilan

2595

Elle est la suivante :

- les **provisions** figurent au passif, sur deux lignes distinctes : provisions pour risques et provisions pour charges ;

Elles sont regroupées dans le système abrégé.

- les **provisions réglementées** font partie des capitaux propres où elles figurent sur une ligne distincte.

Sur la distinction entre les provisions et les « provisions réglementées », voir n° 3220 s.
Sur la distinction entre les provisions et les « dépréciations » (anciennement nommées « provisions pour dépréciation »), voir nos remarques n° 2551.

Présentation au compte de résultat

2596

Les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions sont réparties - selon leur caractère - entre les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel où elles figurent sur une ligne unique.
Il en est de même pour les reprises sur provisions qui affectent, selon le cas, les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel (voir n° 2581 s.).

En cas de **provisions et reprises constatées en cours d'exercice** (par exemple lors d'arrêtés mensuels ou de l'établissement des documents du 1er semestre), le bulletin CNCC (n° 103, septembre 1996, EC 96-80, p. 517 s.) estime que la double comptabilisation au débit du compte de résultat et en produit d'une même opération n'étant pas de nature à favoriser la lisibilité des comptes annuels, une compensation pour la présentation des comptes annuels entre la dotation et la reprise de provision est possible si :

- elle résulte d'une annulation d'écritures à l'intérieur d'un même exercice social ;

- elle ne contrevient pas aux dispositions de l'article C. com. L 123-12 selon lesquelles tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise doivent être enregistrés chronologiquement.

Sont donc à constater :

- en dotations, les seuls nouveaux risques et charges de l'exercice et existant encore à la clôture,

- en reprises, les seuls risques et charges constatés sur les exercices antérieurs et devenus sans objet ou réalisés au cours de l'exercice.

B. Annexe (développements particuliers)

Informations à fournir

Montants et mouvements ayant affecté les provisions

2600

S'ils sont **significatifs,** doivent être indiqués dans l'annexe, outre les **méthodes** utilisées pour le calcul des provisions, les **montants par catégorie** en distinguant celles qui ont été pratiquées en application de la législation fiscale (C. com. art. R 123-196-2°). L'article 531-2/4 du PCG précise les montants à mentionner par catégorie de provisions :

- le montant d'ouverture de l'exercice,

- le montant de clôture de l'exercice,

- les montants dotés,

- les montants repris parce qu'utilisés et les montants repris parce que non utilisés.

Remarques

1. Catégorie de provisions Il convient de noter qu'une catégorie de provisions est définie par un sous-compte à trois chiffres, voire par un sous-compte à quatre chiffres si celui-ci présente un caractère significatif.

2. Montants significatifs L'AMF (Rapport annuel COB 1985, p. 52) considère, à propos du contenu des notes d'information, que les mouvements de provisions font partie des extraits les plus significatifs de l'annexe. Sur le caractère significatif, voir également n° 2601.

En pratique, cette information nous paraît pouvoir être présentée de trois manières :

- en fournissant uniquement un commentaire sans utiliser de tableau ;

- en utilisant le tableau n° 2056 de la liasse fiscale (cas des sociétés non cotées) ; ce tableau correspond en fait, de manière plus détaillée, à celui requis dans l'annexe par le PCG (art. 532-3) qui propose cependant une ventilation des dotations et reprises en exploitation, financier et exceptionnel ;

Ce tableau est strictement comptable. N'interviennent pas, dans son élaboration, les notions de déductibilité (les provisions et charges à payer non déductibles sont indiquées sur l'imprimé n° 2058-B) ou de distinction avec les frais à payer (indiqués d'une part sur un relevé détaillé et d'autre part en tant qu'information détaillée complémentaire à la liasse fiscale, voir n° 2557).

- en utilisant le tableau modèle du Balo (approuvé par l'AMF) et présenté ci-après, avec le passage des comptes aux postes pouvant être utilisés dans les comptes individuels et les comptes consolidés. Sur l'opportunité de l'utiliser, voir n° 368-3.

Remarque
Préconisation de l'OEC : l'OEC (Rec. « Principes comptables » n° 1.18 : « Les provisions ») préconise en outre l'indication des informations suivantes non mentionnées spécifiquement par les textes :

- le **caractère déductible ou non** des provisions constituées,

- et, lorsque cela est possible, les **échéances prévisionnelles,** c'est-à-dire les dates à partir desquelles l'entreprise aura à faire face à la dépense définitive en distinguant au moins la partie à moins d'un an.

TABLEAU DES PROVISIONS (ET DEPRECIATIONS) (avec passage des comptes aux postes)				
(Tableau du n° 2600)				**(Modèle du Balo)** [1]
Rubriques et postes	**Montant au début de l'exercice**	**Augmentations**	**Diminutions**	**Montant à la fin de l'exercice**
Provisions réglementées :				
Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers [2]	1423	6874 (partie)	7874 (partie)	1423
Provision pour investissement	1424	6872X	7872X	1424
Provision pour hausse des prix	1431	6873	7873	1431
Provisions pour fluctuation des cours	1432			1432
Amortissements dérogatoires	145	68725	78725	145
Autres provisions réglementées	[3]	6874 (partie)	7874 (partie)	[3]
Provisions pour risques :		[4]	[4] [9]	
Pour litiges	1511	6815-6865 6875	7815-7865 7875	1511
Pour garanties données aux clients	1512			1512
Pour pertes sur marchés à terme	1513			1513
Pour amendes et pénalités	1514			1514
Pour pertes de change	1515			1515
Pour pertes sur contrat	1516			1516

TABLEAU DES PROVISIONS (ET DEPRECIATIONS) (avec passage des comptes aux postes)				
(Tableau du n° 2600)				**(Modèle du Balo)** [1]
Rubriques et postes	**Montant au début de l'exercice**	**Augmentations**	**Diminutions**	**Montant à la fin de l'exercice**
Autres provisions pour risques	1518			1518
Provisions pour charges :		[4]	[4] [9]	
Pour pensions et obligations similaires	153	681 [5]	781 [5]	153
Pour restructuration	154	681	781	154
Pour impôts	155	689 [6]	789 [6]	155
Pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)	156	6815-6865 6875		156
Pour gros entretiens ou grandes visites	1572			1572
Autres provisions pour charges	158		7815-7865 7875	158
Dépréciations :		[4]	[4]	
Sur immob. incorporelles	290	68161	78161	290
Sur immob. corporelles	291	68162	78162	291
Sur immob. financières [7]	296-297	68662	78662	296-297
Sur valeurs mobilières de placement	590	68665	78665	590
Sur stocks	39	68173	78173	39
Sur comptes clients	491	68174 (partie)	78174 (partie)	491
Autres	[8]	68174 (partie)	78174 (partie)	[8]

TABLEAU DES PROVISIONS (ET DEPRECIATIONS) **(avec passage des comptes aux postes)** **(Tableau du n° 2600)** **(Modèle du Balo)** [(1)]				
Rubriques et postes	**Montant au début de l'exercice**	**Augmentations**	**Diminutions**	**Montant à la fin de l'exercice**
(1) Modifié par nos soins pour tenir compte : - du Règlement sur les passifs (Règl. CRC n° 2000-06 du 7 décembre 2000) ; - du Règlement CRC n° 2005-09 apportant les modifications terminologiques énoncées au n° 2551. (2) Sur la suppression du régime fiscal des provisions pour reconstitution des gisements pétroliers, voir n° 3225. (3) = 144 - 146 - 147 - 148. (4) Et, si correction d'erreur sur provision initialement imputée sur capitaux propres (liée à un changement de méthode comptable) : 110 ou 119, voir n° 2582. (5) Voir n° 947-4. (6) Voir n° 2852. (7) Et, si dépréciations exceptionnelles, 6876 ou 7876. (8) Si dépréciations sur titres évalués par équivalence, créer une ligne supplémentaire (voir n° 1855-3). = 292 - 293 - 495 - 496. (9) En distinguant les provisions utilisées de celles non utilisées, voir ci-après.				

Quel que soit le format adopté, la reprise des provisions **doit distinguer** :

- **les montants repris parce qu'utilisés,**

- **et les montants repris parce que devenus sans objet.**

Sur la possibilité de procéder à cette distinction dans le compte de résultat, voir n° 2583.

Il convient, selon l'AMF pour les reprises de montants non utilisés individuellement significatifs, d'indiquer **la motivation** de la reprise (Bull. COB n° 365, février 2002, p. 34 s.).

Cette information peut être importante dans la mesure où ces montants majorent et de ce fait « déforment » le résultat de l'année en cours. Il sera donc plus aisé au lecteur de pouvoir apprécier le résultat « normatif » de l'entreprise pour l'année en cours, voire de pouvoir reconstituer le résultat « normatif » des années précédentes si l'information fournie est suffisamment détaillée. Cette mention nous semble donc aller dans le sens d'une amélioration de l'information financière et devrait même indirectement contribuer en amont à l'amélioration des évaluations des provisions.

L'AMF (Bull. COB n° 365, février 2002, p. 34 s.) propose, à titre indicatif, un **tableau de synthèse de ces informations** pouvant être inséré dans l'annexe des comptes individuels et consolidés :

Rubriques	**Solde d'ouverture**	**Dotation de l'exercice**	**Reprise de l'exercice (provision utilisée)**	**Reprise (provision non utilisée)**	**Changement de méthode**	**Variation de périmètre**	**Autre**	**Solde de clôture**
Total des provisions								

Impact (net des charges encourues)

Résultat d'exploitation								
Résultat financier								
Résultat exceptionnel								

Dans ses recommandations pour l'élaboration des documents de référence 2003 (voir n° 3701-3), l'AMF précisait que, dès lors qu'il s'agit d'une **information sensible** et que des **montants significatifs** sont en jeu, la ventilation du montant global des provisions doit faire ressortir le **montant spécifique total des provisions pour litiges.** Les litiges sous-jacents à ce montant de provisions devraient alors eux-mêmes, le cas échéant, être présentés par grandes catégories et assortis d'une **analyse.**

Nature et méthodes d'évaluation des provisions significatives

2601

L'article 531-2/4 du PCG précise les informations suivantes :

Voir aussi n° 3680-17.

I. Information sur les provisions significatives
L'article 531-2/4 du PCG indique que, pour les provisions d'un montant individuellement significatif, des précisions doivent être apportées sur :

- la nature de l'obligation provisionnée et de l'échéance attendue ;

- les incertitudes liées à l'évaluation ou aux échéances en précisant, le cas échéant, les hypothèses ayant conduit à l'estimation ;

- le montant de tout remboursement attendu, ainsi que de l'actif comptabilisé au titre de ce remboursement.

En pratique, ces dispositions requièrent davantage d'efforts de narration de la part de l'entreprise.
Sur l'information sur les cautions données faisant l'objet d'une provision ou se traduisant par un passif éventuel, voir n° 2710.

Remarques

1. Passifs éventuels L'article 531-2/4 du PCG requiert le même type d'information pour les passifs éventuels à la date de clôture (voir n° 2833).

2. Caractère significatif L'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (§ 3.2) n'apporte aucune précision quant à l'appréciation du caractère significatif du montant d'une provision, notamment en ce qui concerne l'élément de comparaison (total bilan, total du poste provisions pour risques et charges), ce qui laisse malgré tout une certaine latitude à l'entreprise et à l'appréciation de ses commissaires aux comptes.

II. Indication des cas exceptionnels où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée
Comme dans ce cas aucune provision ne peut être constatée, l'article 531-2/4 du PCG requiert qu'une mention soit portée en annexe précisant la nature du passif concerné ainsi que les raisons ne permettant pas d'évaluer de façon fiable la sortie de ressources ou l'échéance de l'obligation.

III. Indication de l'impossibilité de fournir des informations
L'article 531-2/4 du PCG précise que si l'entreprise est dans l'impossibilité de fournir les informations requises, mention doit en être faite en annexe.

IV. Information dans les cas exceptionnels où tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entreprise
L'article 531-2/4 du PCG limite ces cas à des cas exceptionnels de litige. Cependant, dans ces cas, la nature générale du litige doit être fournie, ainsi que le fait que l'information n'est pas fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Les cas visés concernent par exemple les redressements fiscaux, pour lesquels la doctrine (AMF et CNCC) était venue apporter ces précisions (voir n° 2923).

V. Information des événements postérieurs à la clôture, sans lien direct avec une situation existant à la clôture, susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation
Voir n° 2830.

Chapitre 13 Les engagements et opérations « hors-bilan »

2651

Section 1 Généralités

A. Définitions et éléments constitutifs des engagements

2652

Le bilan se présente comme un résumé de la situation financière d'une entreprise - ou de son patrimoine - qui comprend à l'actif tous les biens qu'elle contrôle et ses créances, et au passif ses dettes ; c'est-à-dire l'ensemble des éléments résultant des opérations réalisées. Mais certaines **opérations non encore réalisées ou non inscrites au bilan** présentent des **risques** et peuvent avoir une grande importance pour l'appréciation de sa véritable situation. Certaines sont traduites en comptabilité sous forme de provisions, d'autres ne le sont pas.

Ainsi les commandes d'investissements ne figurent pas au bilan, mais elles peuvent avoir pour conséquence de rendre le fonds de roulement négatif. De même, lorsqu'une entreprise se porte garante d'une autre entreprise ou d'un tiers, ce fait ne figure pas dans les écritures comptables ; mais le risque éventuel de défaillance du tiers peut entraîner de graves difficultés financières pour l'entreprise obligée de se substituer à lui.

L'importance de ces éléments pour l'appréciation de la situation financière et la difficulté pratique pour la comptabilité de traduire ces engagements dans son cadre usuel ont donc conduit à retenir comme principe de ne pas en tenir compte dans le bilan et de les faire figurer, pour autant qu'ils soient significatifs, en **annexe.**

Définition

2653

Selon le PCG (art. 448/80), les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entreprise. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.
Il convient de distinguer :
a. les **engagements** qui résultent de l'existence d'une obligation (légale, contractuelle ou implicite),
b. et les **passifs éventuels** (voir n° 2833) qui résultent :

- soit de l'existence d'une obligation dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources,

- soit d'une obligation potentielle, dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance d'un événement futur incertain.

Toutefois, certains engagements peuvent, le cas échéant, donner lieu à des passifs éventuels (exemples : lettres de change escomptées, cautions en faveur de tiers, etc.).

Différents types d'engagements

2654

Les engagements comprennent :

- les **engagements de garantie** donnés ou reçus ;

Sur leur définition et les éléments constitutifs, voir n° 2655 s.
Sur leur comptabilisation et, le cas échéant, la provision à constituer, voir n° 2665 et 2665-1.

- les **engagements réciproques exceptionnels** ;

Sur leur définition et les éléments constitutifs, voir n° 2660.
Sur leur comptabilisation et, le cas échéant, la provision à constituer, voir n° 2666.

- les **créances et dettes assorties de garantie** ;

Sur leur définition et les éléments constitutifs, voir n° 2661.
Sur leur comptabilisation et, le cas échéant, la dépréciation de la créance, voir n° 2667.

- les **engagements pris en matière de pensions et obligations similaires.**

Sur leur définition et les éléments constitutifs, voir n° 2662.
Sur leur comptabilisation, voir n° 945 s.

Les subdivisions du compte 80 fournissent le détail par nature des divers engagements (PCG, art. 448/80 ; voir n° 2691).

Engagements de garantie

Définition

2655

Les engagements de garantie sont :

- d'une part, les **engagements donnés** par une entreprise pour garantir un créancier contre la défaillance éventuelle de son débiteur (créancier et débiteur étant des tiers par rapport à l'entreprise qui a pris l'engagement de payer) ;

- d'autre part, les **engagements reçus** par une entreprise pour la garantir **en cas d'insolvabilité d'un tiers** (par exemple garantie assurée par les précédents endosseurs d'un effet de commerce, lorsque cet effet a été réendossé par l'entreprise et ne figure plus à son actif), ou **en cas de mise en cause de la responsabilité d'un tiers.**

Sur leur comptabilisation et, le cas échéant, la provision à constituer, voir n° 2665 et n° 2665-1.

Caractère

2656

L'engagement de garantie ne peut être qu'un lien accessoire à un engagement principal et il est essentiellement conditionnel :
a. lien accessoire : les garanties reçues et données ne peuvent être retenues au titre des engagements que dans la mesure où elles sont relatives à des **créances** ou **dettes éventuelles** (ne figurant pas de ce fait au bilan, car, dans le cas contraire, elles feraient double emploi avec les valeurs actives ou passives) ;
b. l'**engagement** de garantie est essentiellement **conditionnel,** car c'est seulement à l'arrivée du terme de l'obligation principale qu'il peut éventuellement être appelé à jouer.

L'obligation est conditionnelle lorsqu'on la fait dépendre d'un événement futur et incertain, soit en la suspendant jusqu'à ce que l'événement arrive, soit en la résiliant selon que l'événement arrivera ou n'arrivera pas (C. civ. art. 1168).
Il convient de ne pas confondre condition et terme : « le terme diffère de la condition en ce qu'il ne suspend point l'engagement, dont il retarde seulement l'exécution » (C. civ. art. 1185).

Tant que l'événement susceptible de faire jouer la garantie n'est pas intervenu (par exemple défaillance du débiteur principal), l'engagement est conditionnel. Mais, il n'y a pas de condition si l'événement prévu doit certainement se produire un jour.

Différents types de garanties

2658

On distingue en général les engagements personnels (sûreté personnelle) et les engagements réels (sûreté réelle) :

a. La sûreté personnelle consiste à offrir son patrimoine personnel en garantie sans distinction. Les principaux engagements de garantie personnels sont :

- **l'aval,** engagement pris par une personne de payer à l'échéance une lettre de change, un billet à ordre (éventuellement un chèque) à la place du porteur - généralement le tireur - pour tout ou partie de son montant ;

- **le cautionnement,** contrat par lequel un tiers, appelé caution, promet à un créancier de le payer si le débiteur n'exécute pas son obligation (C. civ. art. 2011 s.). En pratique, le cautionnement consiste souvent en un dépôt d'une somme d'argent ou de valeurs fait par une personne en vue de garantir la bonne exécution d'une obligation. Ce mode de cautionnement apparaît normalement dans les comptes de bilan (compte 275 « Dépôts et cautionnements versés » ; voir n° 2212) ;

Un tel engagement ne saurait être pris à titre onéreux et habituel sans porter atteinte au monopole bancaire (C. mon. fin. art. L 311-1). Toutefois, dès lors qu'aucune commission n'est perçue, l'engagement de se porter caution pris par un fournisseur au profit d'un de ses détaillants n'enfreint pas l'article L 311-1 (CA Paris, 22 mai 2005).

- **la garantie autonome** : le garant s'oblige, en considération d'une obligation souscrite par un tiers, à verser une somme (C. civ. art. 2321) ;

Le garant s'engage à payer une somme et non à exécuter la dette du débiteur principal, ce qui distingue la garantie autonome du cautionnement (voir ci-avant). Son champ d'application est limité par l'ordonnance 2006-346 du 23 mars 2006 sur la réforme du droit des sûretés.
En pratique, les confusions entre garantie autonome et cautionnement sont nombreuses et certaines garanties autonomes peuvent, en fonction de leur rédaction, être requalifiées de cautionnement.

- **la convention de ducroire** : lorsqu'un commissionnaire se porte « ducroire », il se porte garant de la solvabilité des personnes avec lesquelles il traite ; il garantit donc en pratique le paiement des marchandises fournies ;

- **la garantie d'endossement** : aussi longtemps qu'un effet n'a pas été payé par le tiré à son échéance, l'entreprise peut être tenue, si elle l'a endossé, au paiement de la totalité de l'effet : l'endosseur est, sauf clause contraire, garant de l'acceptation et du paiement (C. com. art. L 511-10) ;

- **la lettre d'intention** : l'engagement de faire ou de ne pas faire a pour objet le soutien apporté à un débiteur dans l'exécution de son obligation envers le créancier (C. civ. art. 2322).

Sur la provision à constituer à la clôture, voir n° 2665.
Sur les conditions de validité d'une lettre d'intention, voir n° 2680-1.

b. La sûreté réelle consiste à affecter un bien déterminé en garantie de paiement d'une dette ; en général : matériel et outillage, fonds de commerce, mais aussi, marchandises, créances, etc. Les principaux engagements de garantie réels sont :

- **le droit de rétention,** permettant au créancier de retenir un bien jusqu'à complet paiement de sa créance (C. civ. art. 2286) ;

- **les sûretés mobilières** :

- le **gage,** convention par laquelle le constituant (débiteur ou tiers) accorde à un créancier le droit de se faire payer par préférence à ses autres créanciers sur un bien mobilier ou un ensemble de biens mobiliers **corporels,** présents ou futurs, dont il est propriétaire (C. civ. art. 2333 s.). La remise du bien gagé au créancier est facultative, le gage sans dépossession permettant au débiteur de garder l'usage des biens gagés ;

Pour plus de détails sur le gage commercial des meubles corporels, voir Mémento Droit commercial n° 57003 s.
Sur la sortie d'un bien gagé (avec ou sans dépossession), voir n° 1107-1 I.d.

- le **nantissement,** affectation, en garantie d'une obligation, d'un bien meuble incorporel ou d'un ensemble de biens meubles **incorporels,** présents ou futurs (C. civ. art. 2355 s.). Le nantissement peut porter sur des comptes d'instruments financiers, des comptes bloqués, des effets, des créances, des fonds de commerce, etc. ;

Sur le nantissement d'effets, de créances, voir n° 2116 et 2178 s.

- l'achat avec clause de **réserve de propriété** (C. civ. art. 2367 s.) ;

Sur la comptabilisation d'un bien acquis avec clause de réserve de propriété, voir n° 1327.
Sur le cas particulier d'un stock acquis avec clause de réserve de propriété, voir n° 1107-1 III.a.

- **les sûretés immobilières** :

- **le gage immobilier (ou antichrèse),** affectation, en garantie d'une obligation, d'un immeuble (C. civ. art. 2387 s.) ;

Le gage immobilier emporte dépossession de celui qui le constitue. Toutefois, le créancier peut louer l'immeuble au débiteur (« antichrèse-bail »).

- l'**hypothèque,** droit réel sur les **immeubles** affecté à l'acquittement d'une obligation (C. civ. art. 2393 s.).

Engagements réciproques

Définition

2660

Les engagements réciproques sont des engagements qui découlent des contrats que les entreprises sont appelées à souscrire. Ils se décomposent en un **engagement donné** par l'entreprise à son cocontractant et un **engagement reçu** de ce dernier.

Exemple

ExemplesMarchés à livrer, commandes d'immobilisations, locations, crédit-bail, découverts consentis ou obtenus, possibilités d'escompte, agios à acquitter jusqu'à remboursement de la dette, opérations de swap.

Le fait que ces engagements soient croisés ne signifie pas a priori que leurs impacts s'annulent. Voir n° 2710-2.

Sur leur comptabilisation et, le cas échéant, la provision à constituer, voir n° 2666.

Créances et dettes assorties de garantie

Définition

2661

Ce sont d'une part, les dettes pour lesquelles l'entreprise a dû accorder elle-même une garantie (hypothèques, nantissements, gages, etc.) et les dettes contractées à l'égard des créanciers bénéficiant d'un privilège ; d'autre part, les créances pour lesquelles l'entreprise a obtenu une sûreté réelle ou personnelle par le débiteur ou par un tiers (hypothèque, assurance crédit type Coface...).

Sur leur comptabilisation, voir n° 2667.

Engagements pris en matière de pensions et obligations similaires

Définition

2662

Ce sont les engagements pris en matière de pensions, de compléments de retraite et indemnités assimilées en faveur du personnel ou des dirigeants (voir n° 954 s.).

B. Distinction entre bilan et engagements

Principes généraux de distinction

2663

Cette distinction est fondamentale car le montant des engagements n'a pas d'incidence sur les capitaux propres de l'entreprise (voir n° 3152-1).
Selon l'OEC (Avis n° 24 : les engagements), quel que soit le type d'engagement, il convient de distinguer :

- les engagements à incidence future positive sur les comptes,

- les engagements à incidence future négative sur les comptes.

Quel traitement retenir pour les engagements à incidence positive ?

Exemple

ExemplesEngagements à incidence positive fournis par l'OEC :

- commandes de clients appelées à engendrer des bénéfices ;

- construction par autrui sur un terrain de l'entreprise ;

- crédit-bail en cours pour lequel l'actif représenté par le droit de jouissance pour la période restant à courir et par la faculté d'acquérir le bien à bas prix dépasse le passif représenté par les échéances à payer.

A cette liste, s'ajoute, bien entendu, l'ensemble des engagements reçus tels les avals, les cautions, les sûretés, etc. obtenus auprès de tiers.

En application de l'article C. com. L 123-21, seuls les bénéfices **réalisés** à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. De ce fait, les engagements qui devraient avoir une incidence positive sur les comptes :

- ne peuvent figurer au bilan ;

- doivent, en revanche, faire l'objet d'une **mention dans l'annexe** s'il s'agit d'engagements financiers donnés, reçus (voir n° 2710-1) ou réciproques (voir n° 2710-2) ;

- peuvent, le cas échéant, être pris en compte dans le calcul de dépréciation de l'actif garanti (la valeur d'utilité de l'actif étant établie à partir des estimations de sorties et d'entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation de l'actif).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7679.

Quel traitement retenir pour les engagements à incidence négative ?

Exemple

ExemplesEngagements à incidence négative fournis par l'OEC :

- construction par l'entreprise sur terrain d'autrui,

- engagements de retraite,

- marchés à perte,

- crédit-bail d'un bien ayant perdu son utilité pour l'entreprise,

- caution donnée,

- risque d'annulation d'une acquisition faite avec réserve de propriété,

- redressements fiscaux contestés.

Des règles comptables, il résulte que :

a. les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, et que des événements survenus ou en cours rendent **probables,** entraînent la constitution de **provisions** (C. com. art. R 123-179), voir n° 2665 s. ;

Le défaut de constatation d'une provision pour risque peut entraîner les sanctions applicables en cas de comptes ne présentant pas une image fidèle.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7679 (garanties financières) et 4131 (variations de valeurs d'un put sur intérêts minoritaires).

b. si les risques et charges ne sont qu'**éventuels,** une **information dans l'annexe** est prévue dans un certain nombre de cas (PCG, art. 312-5), voir n° 2710 s.

Voir également n° 2833.

Engagements de garantie donnés et provisions

I. Un engagement de garantie donné avant la clôture doit être traduit au bilan,

2665



lorsque les deux **conditions** suivantes sont simultanément réunies (Avis CNC n° 2000-01, § 5.7) :

- la situation financière du cautionné à la clôture de l'exercice risque d'entraîner sa défaillance ;

- et la mise en jeu de la caution donnée est probable.

Remarques

1. Distinction entre provision et dette Dès lors que la caution est appelée avec une date d'échéance, le passif constitue une dette (et non plus une provision).

2. Informations en annexe Voir n° 2710, remarque 1.

Le **montant** à provisionner correspond au montant garanti pour lequel il est probable que le tiers sera défaillant, sans compensation avec le montant que l'entreprise pense pouvoir recouvrer.

Si l'entreprise exerce un recours, le produit attendu sera comptabilisé à l'actif s'il répond aux règles de comptabilisation des actifs, voir n° 2665-1.

L'**appréciation** du **chef d'entreprise** est importante en la matière puisque le défaut de constatation d'une provision pour risques peut entraîner des **sanctions** (voir n° 2573).

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 7679.

Fiscalement, Cette provision est **déductible** si :

- l'engagement de caution existe, ce qui signifie qu'il est souscrit irrévocablement pour des dettes déjà nées (D. adm. 4 E-214, n° 1 et 2) ;

- l'engagement de caution répond à l'intérêt de l'entreprise (CE 5 décembre 1990, n° 62224) ;

- l'entreprise est en mesure d'établir que le montant de la perte est nettement précisé et que les événements en cours à la clôture rendent probables non seulement la défaillance de son client emprunteur mais aussi, en ce qui la concerne, la mise en jeu de sa caution

et l'impossibilité dans laquelle elle se trouvera de recouvrer la créance pour laquelle elle sera subrogée (D. adm. précitée, n° 1 et CE 5 décembre 1990, précité). En revanche, sous réserve que ces évènements soient intervenus à la clôture, la provision est déductible même si l'entreprise n'en a connaissance qu'après la clôture (CAA Paris 16 octobre 2008, n° 07-2745 ; sur cette distinction, voir n° 2577-1).

Il peut en résulter une **divergence fiscalo-comptable** sur :

a. le fait générateur de la provision, celui-ci devant être un événement et non pas, comme sur le plan comptable, l'obligation de payer à la place du débiteur défaillant. En outre, cet évènement doit être intervenu à la clôture et non pas seulement à la date d'arrêté des comptes.
Sur le cas particulier d'une entreprise apportant un soutien à une filiale, voir ci-après ;

b. le montant de la provision, celui-ci étant limité sur le plan fiscal, contrairement aux règles comptables :

- aux charges rendues probables par des événements en cours à la clôture (voir ci-après, exemple 1, 2e cas) ;

- aux charges nettement précisées et déductibles (voir ci-après, exemple 2, 1er cas) ;

- à la perte nette probable de l'entreprise, c'est-à-dire déduction faite des sommes que la caution pourra recouvrer (voir n° 2665-1). Cette divergence nous a été confirmée par Jean-Pierre Lieb, Directeur à la DLF, interrogé par nos soins dans le cadre de nos journées « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2002 », Les Echos Conférences - PwC. Toutefois, le Conseil d'Etat devra confirmer cette divergence suite à sa décision selon laquelle une provision ne doit pas être minorée de l'indemnité d'assurance couvrant cette charge (CE 9 février 2012, n° 334154, voir n° 2577-3).

Cas particuliers :

1. Soutien financier apporté à des filiales en difficulté Dans ce cas, la provision est déductible (sous réserve que les autres conditions soient remplies, voir ci-après, exemple 2) même **en l'absence d'une décision formelle** des organes sociaux de la société mère, si des événements rendent probable la nécessité d'un tel soutien et si cette dernière y a un intérêt (CAA Lyon 3 mai 2001, n° 00-605).
Sa déduction est indépendante d'une éventuelle acquisition concomitante de titres de la société défaillante, dès lors que cette acquisition s'effectue à un juste prix (CE 20 mars 1996, n° 96238). Voir n° 1918-5.

2. Lettres d'intention et garanties de bonne fin A notre avis, que la lettre d'intention (voir n° 2680-1) soit constitutive d'une obligation de moyens ou d'une obligation de résultat (sur la distinction entre obligation de résultat et obligation de moyens, voir Mémento Sociétés n° 81180 à 81183), une provision doit être constituée à la clôture dès lors qu'il est probable que la société ayant émis la lettre d'intention devra honorer ses engagements. A défaut de caractère probable, une information dans l'annexe au titre des engagements donnés est suffisante. Toutefois, le montant de la provision diffère selon la portée de la lettre d'intention : si certaines lettres d'intention, de par leur rédaction, constituent simplement une caution n'engageant la société mère qu'à hauteur de la dette de la filiale, d'autres lettres d'intention constituent au contraire des obligations de faire qui engagent la société mère au-delà de la simple dette de la filiale.

II. Exemples

Exemple

Exemple 1 **Au cours de l'exercice n, l'entreprise A accorde une caution à la banque sur certains emprunts de l'entreprise B.**
1er cas - A la date d'arrêté des comptes de l'exercice n, la situation financière de l'entreprise B est saine.
La signature de l'acte de caution est le fait générateur de l'**obligation juridique** de payer à la place du cautionné en cas de défaillance.
La situation financière du cautionné (entreprise B) à la date d'arrêté des comptes ne rend **pas probable la sortie de ressources** et aucune provision ne peut donc être constituée dans les comptes de A.
L'entreprise A mentionnera en annexe l'engagement donné en engagement hors-bilan (voir n° 2710-1) ainsi que, le cas échéant, un passif éventuel (voir n° 2833).
2e cas - La situation financière de l'entreprise B se détériore au cours de l'exercice n + 2 et à la date d'arrêté des comptes, l'entreprise A apprend que B est déclarée en redressement judiciaire.
La signature de l'acte de caution est le fait générateur de l'obligation juridique de payer à la place du cautionné en cas de défaillance.
La prise en compte des informations disponibles à la date d'arrêté des comptes, et notamment la mise en redressement judiciaire du cautionné (B), rend probable la sortie de ressources. Elle est sans contrepartie pour l'entreprise A.
Une provision est comptabilisée pour le **montant du paiement probable** que l'entreprise A aura à effectuer sans prise en compte des possibilités ultérieures de recouvrement qui seront constatées à l'actif, le cas échéant.
Dans cette hypothèse, l'entreprise n'aura pas à mentionner en annexe la partie non provisionnée du risque (voir n° 2833).

Fiscalement, La provision n'est déductible que dans la mesure où l'entreprise peut établir, que le montant de la perte est nettement précisé et que les événements en cours à la date de clôture de l'exercice rendent probables non seulement la défaillance de l'entreprise cautionnée mais aussi, en ce qui la concerne, la mise en jeu de la caution et l'impossibilité dans laquelle l'entreprise qui s'est portée caution se trouvera de recouvrer la créance pour laquelle elle sera subrogée.
Toutefois, en l'espèce, la mise en redressement judiciaire n'étant intervenue que postérieurement à la clôture de l'exercice, elle ne peut en principe pas être prise en compte parmi les éléments susceptibles de permettre la déductibilité de la provision.



Exemple 2 **Une entreprise détient une filiale (société anonyme) dont la situation nette est négative.**
1er cas - L'entreprise a émis une lettre d'intention dans laquelle elle s'engage à faire face aux difficultés de trésorerie de sa filiale. La lettre d'intention signée avant la clôture est le fait générateur de l'**obligation contractuelle** de la société mère de soutenir sa filiale. La **situation nette négative** de la filiale **rend probable une sortie de ressources.** Quelles que soient les perspectives de résultat de la filiale, l'aide qui sera consentie est, à notre avis, **sans contrepartie** certaine pour l'entreprise (redressement de la filiale, dividendes...). Une provision est donc comptabilisée **sur la base des critères définis** avec la filiale pour faire face à ses difficultés de trésorerie.

Fiscalement, La dégradation de la situation financière d'une filiale ne disposant pas des ressources propres pour se redresser et dont l'ampleur des pertes l'expose à un risque de dissolution pour insuffisance de capitaux propres est un événement rendant probable, à la clôture de l'exercice, la survenance de la charge, et autorisant la constitution d'une provision, même en l'absence d'engagement exprès de la société mère de venir en aide à sa filiale (CAA Lyon 3 mai 2001, n° 00-605). En revanche, la simple réalisation d'un déficit au titre de l'année de création de la filiale ne rend pas probable sa défaillance de paiement (CAA Paris 16 octobre 2008, n° 07-2745). La provision n'est en outre déductible qu'à condition que la charge couverte soit elle-même déductible. Tel est le cas d'un soutien accordé dans le cadre de relations commerciales existant entre la société mère et sa filiale. Si le soutien accordé est en revanche financier, la provision n'est, à notre avis, déductible que si la filiale bénéficie d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire et même dans ce cas, uniquement qu'à hauteur de la situation nette négative de la filiale, telle qu'appréciée à la clôture de l'exercice et de la situation nette positive dans la proportion de la fraction du capital appartenant aux autres associés (voir n° 2153-1).

2e cas - L'entreprise a pour habitude de ne pas laisser ses filiales être déclarées en cessation des paiements (ou dépôt de bilan). La pratique constante de l'entreprise de soutenir ses filiales a créé chez les tiers et chez la filiale une attente fondée que l'entreprise aidera financièrement sa filiale. Il existe donc une **obligation implicite** à la clôture de l'exercice, obligation qui continuera d'exister tant que l'entreprise n'aura pas fait de déclaration contraire sur sa politique de soutien à ses filiales.
La **situation nette négative** de la filiale **rend la sortie de ressources probable.** La sortie de ressources est sans **contrepartie,** à notre avis (voir 1er cas).
Une provision, correspondant à la **meilleure estimation** du montant nécessaire à l'extinction de l'obligation, sur la **base des critères définis avec la filiale** pour faire face à ses difficultés de trésorerie, est donc constituée.
A notre avis, si la société mère est une société anonyme, et si la lettre d'intention ne lui est pas opposable parce qu'elle n'a pas été préalablement autorisée par le conseil d'administration (voir n° 2680-1), une provision peut devoir être constituée car la maison mère a l'habitude d'honorer les engagements de ses filiales (obligation implicite de soutien).

Fiscalement, Voir ci-avant Exemple 2, 1er cas.

3e cas - L'entreprise n'a pas pris de décision formelle à la date d'arrêté des comptes concernant le soutien ou non de sa filiale. En l'absence de lettre d'intention, de pratique constante de soutien aux filiales, d'annonce avant la clôture de la décision prise ou d'actes positifs de l'entreprise envers sa filiale montrant sa volonté de soutien, il n'existe **pas d'obligation** (explicite ou implicite) de soutenir la filiale à la date de clôture. En conséquence, aucune provision ne peut être constatée.

2665

Comptabilité et fiscalité - **La fin du montant net des provisions en fiscalité !** - Une simplification pour les entreprises *FRC 10/12 Inf. 1*

Conséquences du jeu de la garantie

2665-1

Les sommes dues par une entreprise en vue d'honorer les engagements pris en qualité de caution ont pour contrepartie l'entrée dans son patrimoine d'un **droit de créance** d'égal montant sur le débiteur défaillant (C. civ. art. 1251-3° et 2028).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 E-214, n° 3 ; CE 6 novembre 1974, n° 89562 et 89564).

En revanche, l'entreprise peut constituer une **dépréciation** de cette créance **si** l'insolvabilité totale ou partielle du débiteur défaillant peut être tenue pour probable à la date de clôture de l'exercice ; il s'agit d'une question de fait (en ce sens, Bull. CNCC n° 23, septembre 1976, p. 357 s. et n° 25, mars 1977, p. 137 s.).

Fiscalement, Il en est de même (CE 21 janvier 1991, n° 72827 et Rép. Wassmer, AN 4 octobre 1958, p. 2760). Dans le même sens, le Conseil d'Etat (CE 19 juin 1989, n° 58246 et 59828) a refusé partiellement la déductibilité d'une (provision pour) dépréciation couvrant la totalité des versements effectués par une société pour le compte d'une autre et dont le recouvrement pouvait être partiel.

Les **intérêts moratoires** courant de plein droit (C. civ. art. 2028) à partir de la date d'exécution de l'engagement de cautionnement, il convient, à notre avis :

- d'enregistrer les intérêts courus à ce titre à la clôture de l'exercice dans le compte du débiteur défaillant par le crédit d'un compte de produits ;

- et de les déprécier, le cas échéant, dans les mêmes conditions que la créance à laquelle ils se rattachent.

Fiscalement, Il en est de même et la simplification consistant à ne pas constater de produit, celui-ci pouvant être compensé par une provision d'égal montant, n'est pas acceptable (arrêt CE du 21 janvier 1991 précité).

Engagements réciproques

2666

Ils n'ont pas à figurer au bilan, sauf si, lors du dénouement, une perte est probable (dans ce cas, une provision pour risques peut devoir être constituée). En revanche, des informations sur leur montant doivent être fournies dans l'annexe s'il s'agit d'engagements financiers (voir n° 2710-2).

Créances et dettes assorties de garantie

2667

Qu'il s'agisse de **créances ou de dettes,** celles-ci **doivent figurer au bilan.**
En revanche, les **garanties** correspondantes :

- ne figurent **pas au bilan,** mais doivent être fournies dans l'annexe (voir n° 2710-1) ;

- doivent être prises en compte, en ce qui concerne les garanties reçues sur créances, dans le calcul d'une éventuelle dépréciation des créances douteuses (voir également n° 596, Créances garanties par une hypothèque et n° 598, Créance faisant l'objet d'une assurance-crédit).

Il en est de même de l'« Ecart de conversion Actif » constatant les pertes latentes de change avec les éventuelles couvertures de change prises par l'entreprise (voir n° 2083-1).

Lors de la mise en jeu de la garantie, les biens éventuellement reçus sont, à notre avis, enregistrés à leur valeur vénale, par analogie au traitement des biens acquis à titre gratuit (voir n° 1445), la différence par rapport au montant des créances garanties étant constatée en charges ou produits exceptionnels.
Sur l'information à donner au titre des dettes et créances assorties de garantie, voir n° 2711 et 2711-1.

Engagements en matière de retraite

2668

Voir n° 945 s. et 954.

C. Définition et éléments constitutifs des opérations « hors-bilan » (ou « non inscrites au bilan »)

2670

Une « opération hors-bilan » peut être toute transaction ou tout accord (PCG, art. 531-4/10 ; directive 2006/46/CE, considérant 9) :

- entre une société et une ou plusieurs autres entités, même non constituées en sociétés,

- qui présentent des risques et des avantages significatifs pour une société non traduits au bilan, et

Sur les notions de risques et avantages, voir n° 2714 II.

- dont la connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

Une telle opération peut être associée à la création ou à l'utilisation d'une ou plusieurs structures spécifiques (« entité ad hoc », société en participation, groupement, fiducie...) et à des activités offshore ayant, entre autres, une finalité économique, juridique, fiscale ou comptable (PCG, art. 531-4/10 et Note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, § 2.2.2).

Pour des exemples d'opérations hors-bilan, voir n° 2671.

Remarque
Lien entre opérations hors-bilan et engagements hors-bilan : de ces opérations hors-bilan peuvent résulter des engagements hors-bilan (voir n° 2710-3). Les engagements hors-bilan ne résultent toutefois pas nécessairement d'opérations hors-bilan (un gage peut être donné dans le cadre d'un prêt inscrit au bilan, par exemple).

2671

Exemples d'opérations « hors-bilan »

Selon la directive 2006/46/CE du 14 juin 2006, sont visés, par exemple :

- les arrangements de partage des risques et des avantages,
- les obligations découlant d'un contrat tel que l'affacturage,
- les opérations combinées de mise en pension,
- les arrangements de stocks en consignation,
- les contrats d'achats fermes,
- la titrisation assurée par le biais de sociétés séparées et d'entités non constituées en sociétés (entités ad hoc),
- les actifs gagés,
- les contrats de crédit-bail,
- l'externalisation.

Sur l'information à donner en annexe, voir n° 2714.

Section 2 Réglementation des engagements

A. Date de constatation des engagements

2675

A notre avis, quel que soit le type d'engagement, il doit être constaté dès qu'existe l'obligation contractuelle, c'est-à-dire **à la signature,** par exemple, de la lettre de caution, de l'inscription de l'hypothèque, etc.

En ce qui concerne les **établissements financiers,** l'engagement n'existe que lorsque le contrat devient irrévocable, c'est-à-dire à la **mise à disposition des fonds.**

B. Règles d'évaluation des engagements

2676

Selon l'Avis n° 24 de l'OEC, l'évaluation doit être de nature à renseigner utilement le lecteur des comptes sur les conséquences éventuelles des engagements existants, quant au patrimoine, au résultat ou à la situation financière de l'entreprise ou du groupe. Trois situations doivent toutefois être distinguées :

a. l'**évaluation des engagements ressort directement des conventions** ;

b. l'**évaluation n'est pas immédiate mais peut être effectuée.** Il convient dans ce cas de tenir compte des trois éléments suivants :

- **la date de l'évaluation** : l'évaluation doit être faite à la date du bilan ;

- **les critères d'évaluation** : ils sont fonction du type d'engagement. L'OEC donne dans son avis des exemples de critères d'évaluation à retenir par type d'engagement (voir tableau récapitulatif n° 2712) ;

- **le montant à retenir** : il s'agit du montant résiduel de l'engagement indépendamment d'une quelconque provision constituée à ce titre (voir n° 2710) ;

L'actualisation de l'engagement ne présente pas, d'après l'OEC, de particularité par rapport à celle pouvant concerner des postes du bilan.

c. l'**engagement ne peut être raisonnablement quantifié** (exemple : engagement de non-concurrence). Selon l'OEC, il convient dans ce cas de se limiter à des commentaires non chiffrés.

A notre avis, sont exclus de cette catégorie les engagements soumis à la réalisation d'une condition dès lors que la condition et ses conséquences financières sont bien définies.

C. Autorisation des engagements

Cautions, avals et garanties

2680

Les cautions, avals et garanties donnés par des sociétés **autres que** celles exploitant des **établissements bancaires** ou financiers doivent être **autorisés par le conseil d'administration** (C. com. art. L 225-35, al. 4) ou le conseil de surveillance (C. com. art. L 225-68, al. 2). Cette autorisation n'est requise, semble-t-il, que pour garantir les engagements donnés par la société au profit des tiers y compris les filiales et non ceux de la société elle-même (voir Mémento Sociétés n° 40911).

Ces dispositions s'appliquent à tout engagement susceptible d'avoir des conséquences financières pour la société garante en cas de défaillance de la personne garantie (Cass. com. 25 février 2003, n° 337 F-D, CA Paris 28 février 2003, n° 02-632).

Remarques

1. L'appréciation des pouvoirs des dirigeants d'une société relève de la loi nationale de cette société. Ainsi, une société étrangère ne peut se prévaloir des dispositions de l'article C. com. L 225-35 pour refuser de payer les sommes dues au titre d'un cautionnement (Cass. com. 9 mars 1993, n° 444 P) ;

2. La SAS peut librement donner des cautions, avals et garanties (C. com. art. L 227-1, al. 3). Toutefois, en pratique, les statuts peuvent limiter les pouvoirs de l'organe dirigeant en cette matière ;

3. En cas de dirigeants communs entre la caution et le débiteur garanti, la procédure prévue pour les conventions réglementées (voir n° 5373) n'a pas à être mise en oeuvre, le contrat de cautionnement étant une convention entre le créancier et la caution (Cass. com. 9 avril 1996, n° 771 P et Bull. CNCC n° 129, mars 2003, EJ 2003-13, p. 168 s.), ce cas pouvant être étendu (Bull. CNCC n° 111, septembre 1998, EJ 98-69, p. 433 s.) aux cautions consenties par un dirigeant à une banque au profit de sa société, dès lors que la caution n'est pas rémunérée (démontrant ainsi l'absence de convention entre le garant et le débiteur garanti).

Lettres d'intention

(également appelées lettres de confort ou de garantie de bonne fin)

2680-1

Sur la provision à constituer à la clôture, voir n° 2665.

Depuis l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 réformant les sûretés, la lettre d'intention est définie comme « l'engagement de faire ou de ne pas faire ayant pour objet le soutien apporté à un débiteur dans l'exécution de son obligation envers son créancier » (C. civ. art. 2322), et est expressément qualifiée de sûreté personnelle par la loi (C. civ. art. 2287-1 ; voir n° 2658). Elle constitue donc une garantie au sens des articles C. com. L 225-35 et L 225-68, soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance), même si elle ne fait naître qu'une obligation de moyens (CA Paris 18 octobre 2011, n° 10/24058 ; voir Mémento Sociétés n° 40911).

Sur l'appréciation de la portée des engagements contenus dans une lettre d'intention et sur la distinction entre obligation de moyens et obligation de résultat, voir Mémento Sociétés n° 81181 à 81183.

Conditions d'octroi de l'autorisation du conseil d'administration

2681

Elles sont précisées comme suit par l'article C. com. R 225-28 :

a. L'autorisation doit être donnée pour un **montant limité,** les cautions, avals et garanties étant alors accordés librement par le directeur général ou ses délégués jusqu'à ce que le plafond fixé par le conseil soit atteint. Mais le conseil peut également, dans la limite du plafond global, imposer son autorisation préalable pour toute garantie, au sens large, dépassant un montant déterminé (C. com. art. R 225-28).

Par exemple, le conseil d'administration peut décider que les garanties seront accordées librement sous réserve, d'une part, que leur total ne dépasse pas une somme de 800 000 € et, d'autre part, que chaque engagement ne dépasse pas 40 000 €. Les limites particulières peuvent d'ailleurs ne concerner que telle ou telle forme de garantie : par exemple, 100 000 € pour chaque hypothèque, 20 000 € pour chaque aval, etc.

Tout engagement qui excéderait la limite particulière éventuellement imposée ou, à plus forte raison, le plafond global, devrait faire l'objet d'une autorisation particulière du conseil (C. com. art. R 225-28).

Tel est le cas notamment des engagements dont le montant est illimité comme, par exemple, ceux résultant des **« lettres d'intention »** puisqu'ils sont susceptibles de dépasser les plafonds (Cass. com. 3 janvier 1996, n° 56 D) ou ceux correspondant à des garanties de bonne fin (en ce sens, voir Rép. Fréville AN 11 décembre 1995, p. 5258 qui étend la nécessité de l'autorisation aux accessoires de la créance lorsqu'ils ne sont pas précisés). Toutefois, un tel engagement trouve une limite non seulement lorsqu'il met en jeu la survie de la société qui s'est engagée mais également du fait que la filiale « couverte » par l'engagement dispose d'une autonomie d'action (Cass. com. 17 octobre 1995, n° 1667 D).

Le conseil « peut », dans la limite d'un certain montant, autoriser le directeur général à donner des cautions, avals ou garanties au nom de la société. Ce n'est donc pas une obligation.

Dès lors, il ne nous paraît **pas interdit** d'écarter cette faculté et **de prévoir la nécessité** pour le directeur général **de solliciter l'autorisation** du conseil **lors de toute opération** (quel qu'en soit le montant) ou encore, ce qui en fait reviendrait au même, de fixer des plafonds peu élevés. Mais il va de soi que cela risque d'entraîner une gêne sérieuse dans le fonctionnement de la société.

b. Le conseil d'administration **ne peut pas donner son autorisation pour plus d'un an** (C. com. art. R 225-28). A l'expiration de cette période, il décidera, au vu des engagements en cours, le montant des nouvelles garanties qui pourront être accordées durant l'année à venir. La durée des autorisations ne peut pas être supérieure à un an « quelle que soit la durée des engagements cautionnés, avalisés ou garantis ».

Toutefois, la prolongation de la **garantie autorisée** par le conseil d'administration **sans limitation de temps ne nécessite pas une nouvelle autorisation** du conseil (CA Paris 27 octobre 2006, n° 05-5102).
En conséquence, au bout d'un an :

- de nouvelles garanties ne peuvent être accordées qu'en vertu d'une nouvelle autorisation ;

- mais il n'est pas nécessaire de confirmer ou de renouveler les garanties en cours (dans le même sens, CA Paris, 25 mai 1989).

c. Le conseil d'administration peut, **sans limite de montant,** autoriser son directeur général à donner, à l'égard des **administrations fiscales et douanières,** des cautions, avals ou garanties au nom de la société (C. com. art. R 225-28).

Cette dérogation ne porte que sur l'importance des sommes mises en jeu ; elle ne concerne pas la durée de l'autorisation qui reste fixée à un an. Par conséquent elle doit, si le conseil le juge opportun, être renouvelée chaque année, faute de quoi les plafonds (global et particulier) devront être respectés, même pour les garanties accordées aux administrations fiscales et douanières.

d. Le directeur général a la possibilité de **déléguer les pouvoirs** reçus du conseil pour accorder des garanties au nom de la société (C. com. art. R 225-28). La validité d'une telle subdélégation est soumise à l'autorisation du conseil d'administration (CA Paris, 14 avril 1999).

Ainsi, des directeurs ou fondés de pouvoir pourront être autorisés à agir au lieu et place du président (en respectant, bien entendu, les limites fixées par le conseil lors de son autorisation).

Sanctions

2682

Les conséquences des irrégularités commises en matière de cautions, avals ou garanties diffèrent selon que les engagements ont été donnés sans autorisation préalable du conseil, qu'ils sont nuls, qu'ils excèdent les limites fixées par le conseil ou qu'ils dépassent le délai d'un an. Cette question est examinée dans le Mémento Sociétés n° 40919 à 40924.

Section 3 Schémas usuels de comptabilisation des engagements

2690

Les entreprises ne sont **pas** soumises à **l'obligation de tenir une comptabilité des engagements.** Elles peuvent organiser le suivi de ceux-ci :

- soit par un **recensement périodique,** principalement à la clôture de l'exercice : à cet égard, à notre avis (précision du PCG 82, p. II.58), les entreprises peuvent regrouper les engagements dans un livre comptable dont la tenue est adaptée à leurs besoins et à leurs moyens ;

- soit par l'**utilisation de comptes spéciaux** (voir n° 2691 les comptes proposés par le PCG).

A notre avis, le principe de la partie double n'est pas adapté au problème des engagements et il est plus logique de procéder extra-comptablement à **une mise à jour permanente** contrôlée par un recensement périodique. Toutefois, il convient de noter que le relevé

des engagements provient le plus souvent d'un inventaire annuel du fait de l'absence regrettable d'une mise à jour permanente de leurs mouvements.

Comptabilisation selon le PCG

2691

Il propose, à titre d'exemple, les comptes 801 et 802 qui enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice et créditrice vis-à-vis des tiers, leur contrepartie étant globalement portée dans le compte 809 (PCG, art. 448/80).

801. Engagements donnés par l'entreprise

8011. Avals, cautions, garanties

8014. Effets circulant sous l'endos de l'entreprise

8016. Redevances crédit-bail restant à courir

80161. Crédit-bail mobilier

80165. Crédit-bail immobilier

8018. Autres engagements donnés

802. Engagements reçus par l'entreprise

8021. Avals, cautions, garanties

8024. Créances escomptées non échues

8026. Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail

80261. Crédit-bail mobilier

80265. Crédit-bail immobilier

8028. Autres engagements reçus

809. Contrepartie des engagements

8091. Contrepartie 801

8092. Contrepartie 802

Exemple

Exemple La constatation de cautions reçues est obtenue en débitant le compte 8021 « Avals, cautions, garanties reçus » par le crédit, en contrepartie, du compte 8092.

En proposant un tel schéma, le PCG permet l'enregistrement des différents types d'engagements, les comptes 8018 « Autres engagements donnés » et 8028 « Autres engagements reçus » pouvant, à notre avis, être subdivisés pour fournir les engagements réciproques et les créances ou dettes assorties de garantie.

a. Engagements de garantie Trois entités juridiques distinctes (au moins) se trouvent en présence :

- le débiteur qui ne constate aucun engagement reçu ou donné ;
- le créancier qui constate un engagement reçu ;
- le donneur de garantie qui constate un engagement donné.

Exemple

Exemple 1 La société A obtient d'une société B un prêt de 100 000 cautionné par la société C ; à la clôture de l'exercice, la société C fait figurer dans les engagements donnés : 100 000 au titre de la caution donnée à B pour A ; la société B constate au titre des engagements reçus une créance assortie de garanties.

Remarques

1. Si la situation de la société A à la clôture de l'exercice est médiocre, le risque éventuel fait l'objet d'une provision par C.

2. Si les sociétés A et C font partie d'un même groupe, la consolidation annule cet engagement donné à un tiers (la dette figurant au bilan).

3. Si les sociétés B et C font partie du même groupe, leurs engagements s'annulent lors de la consolidation.

Exemple

Exemple 2 (indiqué par le Bull. CNCC n° 64, décembre 1986, EC 86-48, p. 444) Une **garantie donnée personnellement par les dirigeants** d'une société anonyme au banquier qui accorde un découvert à la société ne doit pas figurer parmi les engagements de l'entreprise. En effet, l'engagement est reçu par le banquier, qui en est le bénéficiaire et non par la société. Celle-ci n'étant ni le donneur de garantie ni le bénéficiaire n'a à constater en annexe aucun engagement reçu ou donné. Il s'agit là de « dettes assorties de sûretés personnelles » (par opposition à « sûretés réelles »).

b. Engagements réciproques Leur comptabilisation entre plus naturellement dans le cadre de la partie double :

Par exemple on enregistre pour une marchandise à livrer à terme : débit 8018 « Autres engagements donnés » (marchandises à livrer à terme) crédit 8091 d'une part, et d'autre part, crédit 8028 « Autres engagements reçus » (débiteurs pour marchandises à livrer à terme), débit 8092 ; ou plus simplement débit du compte 8018 par le crédit du compte 8028.

c. Créances et dettes assorties de garanties Elles se prêtent mal à la comptabilisation en partie double qui implique l'utilisation d'un compte artificiel de contrepartie.

Par exemple, débit 8028 « Autres engagements reçus » (créances assorties de garantie), crédit 8092.

d. Engagements en matière de pensions et obligations similaires Une subdivision du compte 8018 nous paraît pouvoir leur être attribuée.

Section 4 Valeur probante et contrôle des engagements

A. Contrôle interne des engagements

2700

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699 s.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Les scandales financiers ont mis tout particulièrement l'accent sur la nécessité d'une gestion efficace des risques et engagements. Le « management des risques » devient, en conséquence, de plus en plus souvent une fonction à part entière dans les entreprises.

Parmi l'ensemble des informations circulant dans l'entreprise, il convient donc de recenser celles qui peuvent être qualifiées d'engagements.

Cadre de référence de l'AMF

2700-1

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **engagements** (Cadre de référence AMF, IV., § 4.1.11) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

Maîtrise des processus amont et de production comptable
Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les engagements sont identifiés selon un processus organisé et selon des critères établis ;

- une définition claire des engagements est établie par la société et communiquée aux services concernés ;

- les engagements sont identifiés régulièrement et donnent lieu à un reporting centralisé ;

- la société s'assure de l'autorisation des engagements donnés, reçus et réciproques ;

- il existe un processus visant à ce que la société donne en annexe de ses comptes une information sur ses engagements conformément aux principes comptables applicables.

Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

2700-2

Sur la base des travaux que nous avons synthétisés (voir n° 390), il apparaît que l'on doit se poser les deux questions suivantes :

I. Pourquoi maîtriser les engagements ?
Une telle maîtrise est nécessaire pour les trois raisons suivantes :

a. Pour bien gérer les passifs et les passifs éventuels Une bonne gestion des engagements est, à notre avis, impérative afin de s'assurer notamment que les engagements donnés ne sont pas inconsidérés au regard de la situation financière de l'entreprise. Or, cette gestion est d'autant plus délicate qu'elle concerne plusieurs services de l'entreprise (juridique, clients, fournisseurs, trésorerie, etc.), et, de ce fait, nécessite une circulation parfaite de l'information entre ces derniers.

b. Pour apprécier les risques encourus par l'entreprise Les dirigeants ne peuvent avoir une idée exacte de la situation de leur entreprise s'ils n'ont pas une vue d'ensemble des risques qu'elle encourt dans le cadre de ses engagements. En conséquence, ils doivent, à notre avis, avoir à leur disposition toutes les informations leur permettant, d'une part, d'évaluer la probabilité de réalisation de ces engagements et, d'autre part, de faire une estimation chiffrée des éventuelles pertes pouvant en résulter.

c. Pour obtenir une information fiable pour l'établissement des comptes annuels Le suivi des engagements est obligatoire pour pouvoir :

- traduire correctement les risques encourus au bilan et au compte de résultat,

- fournir toutes les informations rendues obligatoires par la loi ou utiles aux lecteurs dans l'annexe.

Sur les engagements qui doivent figurer dans l'annexe, voir n° 2709 s.

II. Comment maîtriser les engagements ?
La maîtrise des engagements nécessitant un **suivi** et un **recensement rigoureux** des informations émises par les différents services de l'entreprise, il convient de s'interroger sur les moyens à mettre en oeuvre pour y parvenir.

a. La maîtrise des engagements nécessite une organisation spécifique Compte tenu du volume d'informations à traiter et du nombre de services pouvant être concernés par ces informations, il est, à notre avis, indispensable de définir une **procédure interne écrite** prévoyant notamment :

- une **définition** très claire du **champ d'application** et des **limites** des délégations données (système de signatures, division des tâches, emploi de formulaires appropriés, avec toutefois une difficulté particulière concernant les commandes d'achats ou de ventes) ;

- la **centralisation** de tous les engagements donnés, ce qui implique que les fondés de pouvoir rendent compte de manière systématique des engagements pris ;
La centralisation permet de s'assurer que le plafond fixé par la direction n'a pas été dépassé et qu'un nouvel engagement ne conduira pas à le dépasser.

- une **mise à jour permanente** des engagements en cours (soit par comptabilisation, soit par classement extra-comptable) permettant aux dirigeants d'être renseignés.

De la mise en place et du suivi de cette procédure doit résulter la certitude pour la direction qu'aucun engagement ne fait défaut sur la **liste** qui lui est communiquée.

b. Un recensement unique en fin de période n'est pas approprié L'avis n° 24 de l'OEC indique que certains engagements se prêtent à la tenue d'une véritable comptabilité les concernant. Toute autre procédure fiable de suivi peut être envisagée. Mais la procédure consistant à recenser les engagements uniquement en fin de période comporte d'importants risques d'omissions.
Le système d'information de l'entreprise doit donc, dans toute la mesure du possible, être organisé pour suivre en permanence l'état des engagements susceptibles de donner lieu à information.

B. Contrôle externe des engagements

2701

Aucun texte ne couvre exhaustivement les diligences à accomplir par le commissaire aux comptes pour contrôler les engagements ou passifs éventuels.
La norme d'exercice professionnel NEP 501 « Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques) », § 07 et 08 apporte des précisions sur les procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes en vue de valider l'impact des procès, contentieux et litiges uniquement (voir n° 2593).

Remarque
NEP : sur leur évolution, voir n° 5252 ; sur la liste des NEP, voir n° 5376.

La Note d'information CNCC n° 1 de décembre 1997 précise, quant à elle, les diligences à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes pour la vérification de l'annexe.

Section 5 Information et présentation en annexe

Seuil de signification

2709

Le Code de commerce et le PCG prescrivent un certain nombre d'informations qui ne sont **à fournir que si elles sont significatives.**

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.
Sur les précisions apportées sur le caractère significatif :

- par la norme d'exercice professionnel NEP 320 « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et la NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », voir n° 5340 ;

- par la NEP 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », voir n° 5331-1.

Engagements financiers

2710

Selon le Code de commerce (art. R 123-196-9°) tous les commerçants (personnes physiques ou morales) doivent indiquer en annexe le **montant** des engagements financiers classés **par catégories** (sur le terme « catégorie », voir n° 2725), en distinguant, le cas échéant, ceux qui concernent :

- les **dirigeants** (sur cette notion, voir n° 2288) ;

Le PCG également (art. 531-3) requiert une information sur le montant des engagements pris pour pensions de retraite à leur profit (voir n° 954 s.) ;

- les **filiales** (sur cette notion, voir n° 1805) ;

- les **participations** (sur cette notion, voir n° 1805) ;

- les **autres entreprises liées** (sur cette notion, voir n° 1808).

L'AMF indique qu'il est nécessaire de distinguer selon que les engagements hors-bilan sont (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 10 s. et n° 375, janvier 2003, p. 24 s.) :

- **simples et liés à l'exploitation courante** (cautions et avals, effets escomptés non échus, instruments de couverture de taux et de change...), voir n° 2710-1 et 2710-2 ;

- ou plus **complexes et liés à une opération exceptionnelle** (opérations de croissance externe, opérations impliquant des dérivés sur actions en portefeuille tels que « puts », « equity swaps »..., opérations de titrisation et, plus généralement, toute opération exceptionnelle), voir n° 2710-3.

Remarques
1. Lien entre engagements financiers et provisions Selon la CNCC (Bull. CNCC n° 130, juin 2003, EC 2003-14, p. 370 s.), lorsque des cautions sont afférentes à des risques provisionnés, deux informations distinctes doivent être données en annexe :

- celle au titre des provisions (voir n° 2600), sans qu'il soit nécessaire de préciser le montant de la partie non provisionnée du risque,

- celle au titre des engagements hors-bilan, qui vient compléter l'information au titre des provisions. Car même si elles font l'objet de provisions, c'est l'intégralité des cautions qui doit être mentionnée en annexe au titre des engagements hors-bilan.

Au contraire, le Comité de contact européen a précisé que les « engagements financiers » s'entendent de ceux qui ne figurent pas au bilan et qu'ils ne comprennent donc pas ceux qui sont déjà couverts par des postes de provisions ou de dettes (interprétation Comité de contact - Bull. CNC n° 46, 1er trimestre 1981, p. 13).
2. Exhaustivité des engagements Pour s'assurer du fait que la société a été exhaustive dans le passage en revue de ses engagements, l'AMF demande que **les sociétés cotées confirment dans leur annexe que la présentation des engagements n'omet pas l'existence d'un engagement significatif** ou qui pourrait le devenir dans le futur (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 10 s.).
Le rapport Bouton de septembre 2002, issu des travaux initiés par le Medef, recommande en outre que le rapport annuel mentionne les procédures mises en oeuvre pour identifier et contrôler les engagements hors-bilan. Précisant qu'elle n'est pas allée aussi loin dans sa recommandation de février 2002 (Bull. n° 365 précité), l'AMF (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 10 s.) indique toutefois qu'elle adhère particulièrement à cette préconisation du rapport Bouton.

Engagements financiers simples donnés et reçus

2710-1

Le PCG précise que les engagements financiers à mentionner sont, dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité (PCG, art. 531-4/1) :

- d'une part, les engagements **donnés,**

- d'autre part, les engagements **reçus.**

Parmi ces engagements, le PCG cite notamment les exemples suivants d'engagements donnés et reçus (PCG, art. 531-4/1) :

- les avals, cautionnements et garanties ;

Exemples de garanties reçues : Garantie Coface, chèques de caution... (voir n° 2100-1) Voir également n° 2658.

L'« état des cautionnements, avals et garanties donnés », prescrit par l'article C. com. L 232-1 pour être « annexé au bilan », peut être considéré comme une précision apportée à l'article C. com. R 123-196-9° et doit donc faire partie intégrante de l'annexe au titre de l'information requise concernant les engagements financiers (Bull. COB n° 177, janvier 1985, p. 5 s.).

- les engagements assortis de sûretés réelles (hypothèque, nantissement et gage) ;

L'AMF demande toutefois une information plus détaillée, dans le document de référence, sur les gages, nantissements, les hypothèques et les sûretés réelles **consenties sur les immobilisations de l'émetteur.** A ce titre, l'AMF propose des modèles de tableaux en précisant que, si besoin est, il faut mentionner l'absence de ces types d'engagements (Bull. COB n° 375, janvier 2003, p. 27 s.). Voir n° 2725 III.
Sur l'information à donner au titre des dettes garanties par des sûretés réelles, voir n° 2711.

- les créances cédées non échues, dont les effets escomptés non échus (voir n° 2108-2) :

Sur les opérations de cession de créances :

- la cession de créances professionnelles (Mobilisation loi Dailly ; voir n° 2115),

- le crédit de mobilisation de créances commerciales (voir n° 2117),

- la mobilisation de créances nées à l'exportation (voir n° 2178).

- l'affacturage avec subrogation (voir n° 2210),

- la cession à un organisme de titrisation (voir n° 2215),

- les garanties d'actif et de passif ;

Sur l'information à donner au titre des créances et dettes garanties, voir n° 2711 et 2711-1.

- les abandons de créances avec clauses de retour à meilleure fortune (voir n° 2154) ;

On pourra également indiquer, le cas échéant, l'espérance du remboursement.

- les engagements consentis à l'égard d'entités liées ;

- les engagements pris en matière de pensions ou d'indemnités assimilées (voir n° 954 s.) ;

- les engagements pris fermes sur titres de capital et non inscrits au bilan ;

- les engagements consentis de manière conditionnelle.

Les engagements de soutien de filiales sont également concernés (Note de présentation du Règl. ANC n° 2010-02, § 2.2.1.1). Voir n° 2665.
Les engagements financiers simples, liés à l'exploitation courante, dont le mécanisme de mise en oeuvre est clairement défini par la loi ou la pratique (tels que : cautions et avals, effets escomptés non échus, instruments de couverture de taux et de change...) font en général l'objet d'une information générique limitée au montant de l'engagement.

Remarque
Guide comptable professionnel de la construction électrique (sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.) : outre le montant des engagements, le guide comptable professionnel de la construction électrique précise que doivent également être indiqués :

- concernant les engagements reçus : la désignation du donneur, la date de l'engagement, son objet et sa durée ;

- concernant les garanties données : la désignation de celui en faveur de qui la garantie est souscrite, la date de l'engagement, le nom du bénéficiaire éventuel, la date d'expiration.

Engagements financiers réciproques

2710-2

S'agissant d'engagements croisés (engagement donné-engagement reçu), ils sont, à notre avis, également concernés par la prescription de l'article 531-4/1 du PCG. En conséquence, si les impacts ne s'annulent pas et que leur différence est significative, les engagements réciproques devraient, à notre avis, être mentionnés en annexe.

Il ressort d'un arrêt de la cour d'appel de Paris (6 avril 1994, relatif à du portage de titres) :

- qu'il faut prendre garde à ne pas écarter de l'annexe les engagements réciproques au motif qu'ils sont croisés (engagement donné - engagement reçu) ; **l'important est d'apprécier** si le dénouement de ces engagements aura sur les comptes des **effets exactement inverses** annulant réciproquement l'impact de l'un par l'impact de l'autre ;

- ce qui a été confirmé par le PCG concernant le portage (voir n° 912 s.).

Si les impacts ne s'annulent pas (et que leur différence est significative), les engagements réciproques suivants devraient donc, à notre avis, être mentionnés :

- marges non utilisées d'un crédit confirmé (voir n° 2125-1) ;

- « multiple option facilities - MOF » (voir n° 2218-7) ;

- emprunts obtenus non encore encaissés ;

- crédits consentis non encore versés ;

- crédit documentaire ;

- commandes d'immobilisations ;

- marchés à terme ;

- achats de marchandises à terme (voir n° 772) ;

- instruments financiers à terme (voir n° 2141 s. et 2280 s.) ;

- achats et ventes de devises à terme (voir n° 2148 s.) ;

- contrats avec le personnel prévoyant des engagements supérieurs à ceux prévus par la convention collective ;

- commandes importantes de clients.

Engagements financiers complexes

2710-3

Certains engagements financiers font partie d'opérations hors-bilan plus complexes. Dans ce cas, ils doivent être mentionnés en annexe, mais dans le cadre d'une **information plus large** concernant l'opération hors-bilan à laquelle ils appartiennent, indispensable pour une bonne appréciation de la situation financière de la société (voir n° 2714).
Tel est le cas, notamment :

- des engagements financiers futurs donnés ou reçus dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (PCG, art. 531-4/2 ; voir n° 595-1 et 2422) ;

- des engagements pris en matière de crédit-bail (PCG, art. 531-4/3 ; voir n° 1549 s.) ;

- des engagements reçus au titre de l'attribution de quotas d'émission de gaz à effet de serre (PCG, art. 531-4/4 ; voir n° 939-3) ;

- des engagements pris par les sociétés émettrices de certificats de valeur garantie, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés, entre l'émission des titres et leur échéance (PCG, art. 531-4/5 ; voir n° 2136-3) ;

- des montants restant à rembourser dans le cadre d'une opération de désendettement de fait (PCG, art. 531-4/6 ; voir n° 2218-5) ;

- des engagements pris (par l'acheteur) et reçus (par le vendeur) lors d'une vente de titres avec faculté de rachat (ou à réméré) (PCG, art. 531-4/7 ; voir n° 1910-2 et 1910-3) ;

- des engagements donnés (par le constituant) ou reçus (par le bénéficiaire) au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation (PCG, art. 531-4/8 ; voir n° 1910-7) ;

- de l'engagement donné par le constituant dans le cadre d'une fiducie (PCG, art. 531-4/9 ; voir n° 4295 s.) ;

- des engagements donnés ou pris dans le cadre d'autres opérations hors-bilan dont les risques et avantages sont significatifs et leur divulgation nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société (PCG, art. 531-4/10 ; voir n° 2714).

Sont notamment concernés, les engagements liés :

- aux opérations de pension de titres (voir n° 1910-5),

- à la responsabilité d'associé ou de membre de certaines entités (voir n° 2714),

- aux arrangements de partage des risques et des avantages,

- à la titrisation assurée par le biais de sociétés séparées et d'entités non constituées en sociétés (entités ad hoc),

- à l'externalisation,

- aux opérations de croissance externe,

- aux opérations impliquant des dérivés sur actions en portefeuille (tels que « puts », « equity swaps »...),

- plus généralement à toute opération exceptionnelle.

Par souci de clarté, l'AMF recommande de **regrouper la présentation des engagements** hors-bilan dans une note synthétique, avec, au besoin, des renvois vers d'autres parties de l'annexe (Reco. AMF n° 2010-14 du 6 décembre 2010 sur les engagements hors-bilan). En conséquence, à notre avis, dans le cas d'un engagement pris ou donné dans le cadre d'une opération hors-bilan plus complexe :

- l'engagement devrait être indiqué dans le paragraphe dédié aux engagements financiers,

- un renvoi devrait être prévu entre ce paragraphe et celui dédié à l'opération hors-bilan concernée, dès lors que cette dernière fait l'objet d'une information distincte (voir n° 2714).

Dettes garanties par des sûretés réelles

2711

Il s'agit par exemple des nantissements de créances professionnelles (voir n° 2116).

Les commerçants (personnes physiques et morales) doivent indiquer (C. com. art. R 123-196-8° et PCG art. 531-2/8), pour chacun des postes relatifs aux dettes, celles qui sont garanties par des sûretés réelles.

Cette information est en fait déjà fournie par l'« état des sûretés consenties » prescrit par l'article C. com. L 232-1 pour être « annexé au bilan ». En effet, selon l'AMF (Bull. COB n° 177, janvier 1985, p. 5 s.), cet état peut être considéré comme une précision apportée à l'article C. com. R 123-196-8° et doit faire partie intégrante de l'annexe.

Voir aussi tableau récapitulatif n° 2712 et exemple de présentation n° 2725 II.

Créances assorties de garanties

2711-1

Il peut être utile de signaler l'existence des **créances assorties de garantie** quelles que soient la nature et l'origine de la garantie obtenue (sûreté réelle ou personnelle consentie par un tiers, garantie type Coface...).

En ce sens également Bull. CNCC (n° 100, décembre 1995, EC 93-93, p. 562), qui considère la mention obligatoire, dès lors que les garanties prises :

- constitueraient une pratique inhabituelle au sein de l'entreprise ou de son secteur d'activité dans leur principe même ou dans leurs modalités ;

- ou porteraient sur des éléments d'actifs particulièrement significatifs ;

- ou seraient probablement mises en oeuvre.

Tableau récapitulatif des principaux engagements financiers

2712

Dans son Avis n° 24, l'OEC reprend un certain nombre de ces informations en proposant pour chacune d'entre elles :

- des critères d'évaluation,

- un seuil de signification,

- des conseils pour la présentation dans l'annexe.

Ces conseils pour l'annexe reprennent en grande partie les dispositions du Code de commerce.

Ces différents éléments figurent dans le **tableau ci-après** établi par nos soins :

Types d'engagement		Critères d'évaluation	Seuils de signification	Conseils sur la présentation
Engagements financiers donnés et reçus (n° 2710 s.)	**Effets remis à l'escompte non échus**	Valeur nominale des effets	10 % des comptes clients ou du passif bancaire	Distinguer les effets sur les filiales, participations, entreprises liées, dirigeants
	Avals, cautions et garanties donnés	Montant des garanties données (dont filiales, participations, entreprises liées, dirigeants)	10 % du résultat courant ou de la situation nette	Distinguer, le cas échéant : garanties autorisées et utilisées
	Engagements illimités comme associés ou membres d'entités	Total des passifs externes et engagements des entités concernées	10 % du résultat courant	Distinguer les engagements en faveur des filiales, participations, entreprises liées
	Engagements de retour à meilleure fortune	Montant résiduel éventuellement dû	10 % du résultat courant ou de la situation nette	Distinguer les engagements en faveur des filiales, participations, entreprises liées
	Engagements financiers divers : garanties en faveur de l'entreprise, emprunts à recevoir, crédits	Nominal	10 % des postes d'actif ou de passif concernés	Distinguer ceux concernant les dirigeants, filiales,

Types d'engagement		Critères d'évaluation	Seuils de signification	Conseils sur la présentation
	confirmés non utilisés, découverts ou plafonds d'escompte non utilisés...			participations, entreprises liées [(1)]
	Subventions reçues à reverser éventuellement	Total des subventions en cause	10 % du résultat courant	Ne pas indiquer si la probabilité de survenance est négligeable
	Commandes à des fournisseurs d'immobilisations et autres engagements d'achats	Montant des commandes en cause	10 % du fonds de roulement	A mentionner s'il s'agit de la commande d'une nouvelle unité de production (ou investissement)
	Crédit-bail	Voir n° 1549-1	Loyer annuel = 10 % du résultat courant	[(2)]
	Achats et ventes de devises à terme non couverts	Total des contrats à leur valeur au jour du bilan	10 % du résultat courant	-
Dettes garanties par des sûretés réelles (n° 2711)		Montant des dettes garanties	10 % du total de l'actif	Indiquer l'importance de l'engagement résiduel [(3)]
Créances garanties par des sûretés réelles (n° 2711-1)		Montant des créances garanties	10 % des postes d'actif concernés	-

(1) Peuvent normalement ne pas être mentionnés dans l'annexe des comptes annuels les engagements pour lesquels les aspects positifs et négatifs sont normalement équivalents (exemples : emprunts obtenus mais non encaissés, autorisations d'escompte ou de découverts non utilisées).
(2) Lorsque les opérations de crédit-bail sont comptabilisées comme de simples locations, l'annexe doit indiquer en particulier la ventilation des redevances futures en capital et en intérêts. La même démarche doit être adoptée lorsqu'une opération de cession-bail est traitée comme une vente suivie d'une prise en location.
(3) Il est utile d'indiquer également les valeurs comptables nettes des biens donnés en garantie.

Remarque Pour les **engagements** en matière **de retraite,** voir n° 945 s.

Engagements de paiements futurs

2713

Les engagements de paiements futurs (**engagements « commerciaux » de type loyer**) ne font pas partie, à l'exception de ceux pris en matière de crédit-bail, des engagements financiers pour lesquels les textes requièrent une information dans l'annexe. Toutefois, l'AMF (Bull. COB n° 365, février 2002, p. 38 s. et n° 374, décembre 2002, p. 10 s.) estime **préférable** que les informations concernant les obligations et engagements des entreprises à effectuer des paiements futurs du fait de contrats (par exemple d'emprunt ou de location) soient **rassemblées** avec les engagements conditionnels **dans une seule et même note de l'annexe** concernant les **obligations contractuelles** et les **engagements commerciaux.** L'AMF propose à cet effet un modèle de **tableau synthétique** applicable tant dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés et demande que ce tableau soit explicité de façon narrative.

En ce qui concerne les immobilisations en crédit-bail, voir n° 1549 s.

Obligations contractuelles	Total	Paiements dus par période [1]		
		A moins d'un an	De un à cinq ans	A plus de cinq ans
Dettes à long terme				
Obligations en matière de location-financement				
Contrats de location simple [2]				
Obligations d'achat irrévocables				
Autres obligations à long terme				
Total				

(1) Même si certains de ces engagements de paiements futurs ont par nature une contrepartie positive, la **présentation compensée** n'est **pas autorisée** par l'AMF. En revanche, il est possible de mentionner cette contrepartie positive dans l'annexe.
(2) L'AMF recommande une information en annexe dans le cas d'engagements financiers de location simple sur des durées de bail non résiliables ou dont la résiliation donne lieu à indemnités (Recommandations communes COB - CB « Montages déconsolidants et sorties d'actifs »).

Autres engagements commerciaux	Total	Montant des engagements par période		
		A moins d'un an	De un à cinq ans	A plus de cinq ans
Lignes de crédit				
Lettres de crédit				
Garanties				
Obligations de rachat				
Autres engagements commerciaux				
Total				

Opérations « hors-bilan »

2714

Outre l'information sur les engagements financiers (voir n° 2710 s.), les entités doivent fournir en annexe une information relative aux opérations non inscrites au bilan (C. com. art. R. 123-197 9° et R. 123-198 10°).

Sur la définition des opérations « hors-bilan », voir n° 2670 s.

Remarque
Engagements financiers : la plupart des opérations hors-bilan comprennent des engagements financiers dont il est prescrit par ailleurs une information en annexe (voir n° 2710 s.). Sur le regroupement de l'ensemble des engagements financiers dans un seul paragraphe de l'annexe, avec des renvois vers les autres paragraphes traitant des opérations hors-bilan auxquelles ils appartiennent, voir n° 2710-3.

I. Opérations hors-bilan explicitement prévues par le PCG
L'article 531-4 cite un certain nombre d'opérations hors-bilan pour lesquelles, dès lors qu'elles sont significatives et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité, certaines informations sont à indiquer en annexe :

- les remises accordées à un débiteur par ses créanciers dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (PCG, art. 531-4/2 ; voir n° 595-1 et 2422) ;

- les opérations de crédit-bail (PCG, art. 531-4/3 ; voir n° 1549 s.) ;

- l'attribution de quotas d'émission de gaz à effet de serre (PCG, art. 531-4/4 ; voir n° 939-3) ;

- les émissions de certificats de valeur garantie, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés (PCG, art. 531-4/5 ; voir n° 2136-3) ;

- les opérations de désendettement de fait (PCG, art. 531-4/6 ; voir n° 2218-5) ;

- les ventes de titres avec faculté de rachat (ou à réméré) (PCG, art. 531-4/7 ; voir n° 1910-2) ;

- les contrats de garantie financière avec droit de réutilisation (PCG, art. 531-4/8 ; voir n° 1910-7) ;

- les fiducies (PCG, art. 531-4/9 ; voir n° 4295 s.).

II. Autres opérations non inscrites au bilan
Pour les autres opérations hors-bilan, est à indiquer en annexe une information comportant (PCG, art. 531-4/10) :

a. une description de **la nature et des objectifs** des opérations non inscrites au bilan ;

b. l'indication du montant des **risques et avantages attendus** de l'opération sur toute la durée de l'accord, ainsi que l'indication des **garanties données** dans le cadre de l'opération ;

Les notions de risques et avantages pour la société doivent être appréciées selon les critères suivants (PCG, art. 531-4/10) :

- la société supporte des risques relatifs à une opération lorsqu'elle est potentiellement exposée à une sortie de ressources liée à l'opération ;

- la société a la capacité de bénéficier d'avantages lorsqu'elle a droit directement ou indirectement aux flux de ressources positives générés par l'opération.

Cette information n'est pas à fournir par les commerçants personnes morales ayant adopté une présentation simplifiée de leurs comptes (PCG, art. 532-11). Le montant des engagements financiers donnés et reçus au titre de ces opérations hors-bilan doit néanmoins être indiqué par tous les commerçants, sans exception (voir n° 2710 s.).

c. toute autre information utile à la bonne compréhension de l'opération.
Ces informations ne sont prescrites que si (C. com. art. R. 123-197 9° et PCG, art. 531-4/10) :

- les risques ou les avantages découlant des opérations précitées sont **significatifs,**

Les risques et avantages découlant d'une opération non inscrite au bilan sont significatifs si leur omission ou leur inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les comptes. Le caractère significatif doit s'apprécier en fonction du montant des risques et des avantages et/ou de la nature de l'opération hors-bilan (Note de présentation du règlement ANC n° 2010-02, § 2.2.2.1).

- et la **divulgation de ces risques ou avantages est nécessaire pour l'appréciation de la situation financière** de la société.

Exemples d'opérations hors-bilan à décrire en annexe (donnés par la doctrine antérieurement à l'obligation prévue par le Code de commerce) :

- **Entités ad hoc** L'AMF (Bull. COB n° 365, février 2002, p. 35 s.) demande que l'annexe mentionne le risque auquel s'expose l'émetteur en précisant notamment s'il existe des garanties accordées aux tiers, des parts subordonnées, des promesses de rachat d'actifs ou toute autre information significative pour apprécier ce risque ; les montants concernés devant être présentés bruts et nets de collatéraux ;

- **Sociétés en participation** La recommandation COB/CB (Bull. COB n° 373, novembre 2002, p. 177 s.) demande que soit fournie en annexe une représentation adéquate des risques auxquels les sociétés participantes sont exposées. L'AMF et la CB (devenue l'Autorité de contrôle prudentiel depuis l'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010 qui a fusionné l'Acam et la Commission bancaire) indiquent que la représentation des risques transitant par des sociétés en participation peut être, en effet, difficile à obtenir à la simple lecture des comptes des entreprises participantes ;

- **Opérations à terme** Sur l'information sur les risques de marché demandée par l'AMF, voir n° 2280 s.

- **Sociétés membres de GIE, SNC et sociétés en commandite** Chacune des sociétés membre d'un GIE, ou associée dans une SNC, ou associée commanditée dans une société en commandite doit inscrire dans les engagements le montant du passif du groupement ou de la société concernée à l'égard des tiers (mais pas le passif envers les autres membres ou les autres associés) (Bull. CNCC, n° 9, mars 1973, p. 131 s.).

En effet, les membres d'un GIE sont tenus solidairement des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre (C. com. art. L 251-6). Il en est de même pour les associés d'une SNC (C. com. art. L 221-1, al. 1) et pour les associés commandités dans les SCS (C. com. art. L 222-1) et par actions (C. com. art. L 226-1, al. 1).

Corrélativement, toute remise de dette accordée à la société bénéficie aux associés au titre de leur responsabilité indéfinie mais aussi en qualité de caution, le cas échéant (Cass. com. 14 janvier 2004, n° 72) ;

- **Associés de sociétés civiles** Les associés d'une société civile, dans laquelle ils sont tenus personnellement et indéfiniment responsables des dettes sociales proportionnellement à leur part dans le capital social, doivent, pour leur part, faire figurer dans les engagements, leur quote-part dans le passif de la société civile.

L'engagement ainsi publié peut dans certains cas paraître disproportionné avec la situation financière d'une entreprise. Une note permet à notre avis de traduire de manière plus claire l'information donnée, en indiquant, par exemple, la surface financière des partenaires ou les actifs existants en contrepartie des dettes.
Selon l'AMF (Bull. COB n° 374, décembre 2002, p. 10 s. et n° 375, janvier 2003, p. 24 s.), dans la plupart des cas, les engagements dont la description pose problème concernent des engagements financiers (en particulier les clauses de complément de prix liées à des contrats d'acquisition d'entreprises) ou des engagements liés à des pactes d'actionnaires (en particulier les options d'achat et de vente de titres de participation), pour lesquels les émetteurs opposent :

- **la complexité du mécanisme.** Ce motif est contestable selon l'AMF, la présentation correcte du hors-bilan dépendant alors du seul effort à fournir par l'émetteur. Il est ainsi rappelé que dans certaines situations, une attention particulière doit être portée à la description des hypothèses retenues.

- **le caractère plus ou moins sensible du mécanisme dès lors qu'il dépendrait par exemple d'informations restées confidentielles (comme la fixation d'objectifs internes de croissance).** Selon l'AMF, ces discussions ne sauraient être occultées en application du principe d'égalité à l'information.

- **la protection de la confidentialité du mécanisme par un accord.** Conformément à la réglementation en vigueur, un émetteur peut prendre la responsabilité de décider de différer la publication d'une information de nature à porter atteinte à ses intérêts légitimes s'il est en mesure d'en assurer la confidentialité (Bull. COB janvier 2003 n° 375, p. 26). L'AMF appréhende ce problème avec le souci que ressortent clairement la probabilité de réalisation de l'engagement et le risque maximum qu'il représente pour la société en précisant, si nécessaire, les hypothèses retenues. En tout état de cause, la confidentialité prévue conventionnellement ne peut, selon l'AMF, s'opposer à l'application de dispositions impératives prévues par la réglementation (comptable et/ou boursière).

Exemples de présentation

2725

Selon les articles 14 et 43-1-7 de la 4e directive (interprétation Comité de contact - Bull. CNC n° 46, 1er trimestre 1981) :

- les engagements de garantie peuvent être portés soit directement à la suite du bilan, soit dans l'annexe en distinguant les sûretés réelles données (dont celles concernant les entreprises liées) et les autres engagements de garantie (dont ceux concernant les entreprises liées) ventilés selon les catégories prévues par la législation nationale ;

Le terme « selon les catégories » n'est pas défini. Il semble qu'il puisse s'agir soit de la nature des engagements (engagements de garantie, engagements réciproques, etc.), soit plus probablement des types d'engagements (avals, cautions, effets non échus, etc.).

- les autres engagements financiers sont à inscrire dans l'annexe en distinguant ceux concernant les entreprises liées ;

- il est nécessaire de donner une expression chiffrée et pas seulement descriptive de ces engagements.

Les tableaux, que nous présentons ci-après, accompagnés, le cas échéant, de commentaires nous paraissent pouvoir être utilisés.

I. Tableau des engagements

Pour leur évaluation en général, voir n° 2676 s. et en particulier, n° 2712 (tableau récapitulatif).

Catégories d'engagements	Total	Dirigeants	Filiales	Participations	Autres entreprises liées	Autres	Provisions
Engagements donnés [1] - - - - -							
TOTAL...							
Engagements en matière de pensions [2]							
Engagements reçus [1] [3] - - - - -							
TOTAL...							
Engagements réciproques [1] - - - - -							
Informations à fournir si elles sont **significatives (indiquées en gras sur le tableau)** (1) A détailler selon les besoins (voir n° 2710 s.). (2) Pour les personnes morales (voir n° 2710 s.).	**Informations facultatives** (3) Indiquer, le cas échéant, le montant des créances assorties de garantie.						

II. Dettes garanties par des sûretés réelles

Concerne les personnes physiques et les personnes morales.

Postes concernés	Dettes garanties	Montants des sûretés	Valeurs comptables nettes des biens donnés en garantie
Emprunts obligataires convertibles			
Autres emprunts obligataires			
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit			
Emprunts et dettes financières divers			
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours			
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés			
Dettes fiscales et sociales			
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés			
Autres dettes			

III. Nantissement/Hypothèques d'immobilisations corporelles, incorporelles et financières
L'AMF propose le modèle de tableau suivant (Bull. COB n° 375, janvier 2003, p. 27 s.) :

Type de nantissements/hypothèques (3)	Date de départ du nantissement	Date d'échéance du nantissement	Montant d'actif nanti (a)	Total du poste de bilan (b)	% correspondant (a) / (b)
s/immo. incorporelle					
s/immo. corporelle					
s/immo. financière (1)					
Total					(2)

(1) Indiquer, en supplément, le nombre d'actions nanties des filiales de l'émetteur, ainsi que le pourcentage de leur capital nanti.
(2) Indiquer, en supplément du % d'actif immobilisé nanti, le % de total de bilan nanti.
(3) Si besoin est, mentionner l'absence de ce type de natissements hypothèques dans le document de référence.

Section 1 Généralités

I. Définitions et éléments constitutifs

2751

2752

Le résultat est la conséquence de l'**activité** de l'entreprise et également de sa **position** (variation des éléments du patrimoine). Il traduit **l'enrichissement** (ou l'appauvrissement) résultant de ces éléments combinés. Les règles commerciales et fiscales imposent la détermination d'un **résultat par exercice** indépendamment de l'achèvement des opérations. Toutefois il peut être souhaitable d'établir, à l'aide de la comptabilité analytique, **un résultat par opération** et/ou un **résultat par branche d'activité.**

Double définition du résultat

2753

Selon le PCG (art. 230-1), le résultat de l'exercice est égal :

a. tant à la **différence entre les produits et les charges,**

b. qu'à la **variation des capitaux propres** entre le début et la fin de cet exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres.

Sur les opérations ne provenant pas d'une affectation du résultat et affectant directement les capitaux propres, voir n° 3410 s.

Fiscalement, Le CGI donne une double définition du bénéfice :

- résultat d'ensemble (somme des produits et des charges) des opérations de toute nature réalisées par l'entreprise, y compris des cessions d'éléments de l'actif, en cours ou en fin d'exploitation (CGI, art. 38-1) ;

- différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements de l'exploitant ou des associés au cours du même exercice (CGI, art. 38-2). Les valeurs d'actif et de passif visées par cet article sont déterminées, lorsqu'elles diffèrent des règles comptables, par les règles fiscales (CE 30 juin 2008, n° 288314).

Résultat courant et résultat exceptionnel

Les 2 conceptions possibles

2755

Remarque préalable : la directive comptable unique (remplaçant les 4e et 7e directives), actuellement en discussion au Parlement européen, devrait supprimer le résultat exceptionnel, en supprimant la distinction entre éléments ordinaires et extraordinaires dans le compte de résultat. Pour plus de détails, voir n° 5837.

Les 2 conceptions possibles

I. Conception fondée sur une qualification de chaque opération (conception plus proche des normes internationales)
Le Code de commerce donne une courte définition du résultat exceptionnel : celui dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise (C. com. art. R 123-192).
Cette définition fait appel au jugement pour définir les opérations qui sont liées ou non à l'exploitation courante de l'entreprise.

En ce sens, selon le bulletin CNCC, « la notion de ce qui est exceptionnel fait référence aussi bien à la nature de l'opération concernée qu'à son montant. Il s'ensuit qu'une opération qualifiée d'exceptionnelle peut relever de l'activité courante ou ordinaire de l'entreprise par référence à son montant comme elle peut relever de l'extraordinaire par référence à sa nature. » (Bull. CNCC n° 61, mars 1986, EC 85-80, p. 111).

Cette conception est celle retenue par les IFRS : même si ces normes interdisent la présentation d'un résultat exceptionnel hors résultat opérationnel, la recommandation du CNC n° 2009-R.03 du 2 juillet 2009, relative au format du compte de résultat en IFRS, prévoit, au sein du résultat opérationnel, une distinction entre le résultat opérationnel courant et les « autres produits et charges opérationnels ».

A ce jour, ni les normes IFRS, ni la recommandation du CNC précitée ne définissent les éléments « inhabituels, anormaux et peu fréquents » susceptibles d'être exclus du résultat opérationnel courant en IFRS. La recommandation du CNC précise toutefois que la rubrique « autres produits et charges opérationnels » n'est alimentée que dans les cas où un événement majeur intervenu pendant la période comptable est de nature à fausser la lecture de la performance de l'entreprise. Il s'agit donc des produits ou charges peu nombreux, bien identifiés, non récurrents, significatifs au niveau de la performance consolidée et généralement repris dans la communication financière de l'entreprise (Rec. CNC précitée, § 5.5.4). Ainsi, la recommandation du CNC cite les exemples suivants :

- certaines plus ou moins-values de cession d'actifs non courants, corporels ou incorporels,

- certaines dépréciations d'actifs non courants, corporels ou incorporels,

- certaines charges de restructuration,

- une provision relative à un litige majeur pour l'entreprise.

Dans ces conditions, la notion de résultat exceptionnel définie de manière très large par le PCG (voir **II.** ci-après) est différente de la notion d'« autres produits et charges opérationnels » non inclus dans le résultat opérationnel courant selon la recommandation du CNC.

Pour des exemples d'éléments classés en résultat opérationnel courant en normes IFRS et pas selon le PCG (éléments compris dans la notion d'éléments exceptionnels du PCG), voir ci-après **III.**

II. Conception selon le PCG
Le PCG précise (PCG, art. 230-1) que les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat. Ainsi, il **requiert une distinction entre le résultat courant** (résultat d'exploitation plus résultat financier) **et le résultat exceptionnel.** Toutefois, il ne fournit pas de définition précise et globale des notions de résultat courant et de résultat exceptionnel et fait uniquement référence à ces notions à partir d'une **liste de comptes** (voir ci-après III).

Sur les inconvénients de cette conception en pratique, voir n° 2757.

III. Comparaison des deux conceptions possibles :

- **1re conception : éléments exceptionnels selon le plan de comptes du PCG** (voir **II.** ci-avant),

Sur les inconvénients de cette conception en pratique, voir l'analyse au n° 2757.

- **2e conception : éléments exceptionnels limités aux éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents** (voir **I.** ci-avant).

Dans cette conception, certains des éléments classés en exceptionnel selon le PCG, entrent dans le résultat courant dès lors qu'ils ne sont pas inhabituels, anormaux et peu fréquents :

Plan de comptes du PCG (développé)	Normes internationales

« **Charges et produits exceptionnels** **(non inclus dans le résultat courant)**	**Inclus dans le résultat opérationnel courant**	**Inclus dans les éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents**
Charges et produits exceptionnels sur opérations de gestion :		
- Pénalités sur marchés et dédits payés ou perçus sur achats et ventes (voir **a.**)	X	
- Pénalités, amendes fiscales et pénales	X	
- Dons, libéralités versés ou perçus	X	
- Créances irrécouvrables et rentrées sur créances amorties (voir **b.**)	X (1)	X
- Subventions accordées, subventions d'équilibre		X
- Rappels et dégrèvements d'impôts	X	
Charges et produits exceptionnels sur opérations en capital :		
- Valeurs comptables et produits des cessions d'éléments d'actif (voir **c.**)	X (1)	X
- Quote-part des subventions d'équipement virée au résultat	X (1)	
Autres charges et produits exceptionnels :		
- Mali et boni provenant de clauses d'indexation (révision de prix)	X	
- Lots	X	
- Mali et boni provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même		X
Dotations et reprises sur charges calculées exceptionnelles :		
- Amortissements exceptionnels des immobilisations (voir **d.**)	X	
- Provisions réglementées (voir **d.**)		X
- Risques, charges et dépréciations (voir **e.**)	X (1)	X
- Transferts de charges exceptionnelles	X	
(1) Sauf si ces éléments sont jugés « inhabituels, anormaux et peu fréquents », voir les développements ci-après.		

Ce tableau appelle, de notre part, les commentaires suivants :

a. Achats, ventes, marchés Les achats, ventes et marchés font, par essence même, partie des activités ordinaires de l'entreprise. Aussi les éléments les concernant (pénalités ou dédits sur marchés, mali et boni provenant de clauses d'indexation, provision pour pertes potentielles sur contrat à long terme...) ne devraient-ils pas être inhabituels, anormaux et peu fréquents.

b. Créances irrécouvrables Leur traitement varie selon la destination des créances, exploitation ou hors exploitation (voir n° 650 s.) :

- si les créances sont **d'exploitation,** ces éléments ne peuvent pas être inhabituels, anormaux et peu fréquents ;

- si les créances sont **hors exploitation,** ces éléments peuvent être considérés comme inhabituels, anormaux ou peu fréquents.

c. Résultats sur cessions d'immobilisations Leur traitement varie selon la destination (exploitation ou hors exploitation), la nature économique des immobilisations (corporelles et incorporelles, financières) et la fréquence des cessions :

1. Immobilisations hors exploitation Les résultats sont toujours considérés comme inhabituels, anormaux et peu fréquents, ces immobilisations ne servant pas aux activités ordinaires.

2. Immobilisations d'exploitation :

- Immobilisations **incorporelles et corporelles** : sauf cause exceptionnelle (expropriation, cession ou cessation de branches ou de secteurs d'activité...), les résultats sur cessions d'immobilisations sont considérés comme courants et, à notre avis, ils ne devraient pas pouvoir être considérés comme inhabituels, anormaux et peu fréquents. Sur le schéma comptable à retenir, voir n° 1566.

- Immobilisations **financières** : les résultats sur cessions d'immobilisations financières sont considérés comme des éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents, sauf s'il s'agit de l'activité régulière de l'entreprise.

d. Amortissements et dépréciations exceptionnels des immobilisations :

- lorsqu'un amortissement ou une dépréciation exceptionnel est motivé par un usage plus intensif que prévu initialement, par un changement brutal de technique ou par toute autre cause, ils entrent dans le résultat opérationnel courant ;

- les provisions réglementées constituent des charges non courantes dues à la réglementation fiscale.

e. Charges de sous-activité Les charges de sous-activité constituent des accidents par rapport aux hypothèses retenues pour la détermination de l'activité normale à chaque stade de la vie de l'entreprise. Le caractère de ces charges ne peut être déterminé qu'après analyse des causes de la sous-activité. Elles pourront notamment être considérées comme inhabituelles, anormales et peu fréquentes si la nature de ces causes n'est pas liée aux activités ordinaires de l'entreprise (la production, la distribution, les services...) et ne proviennent pas des conditions d'exploitation (en cas d'**incendie ou** d'**événement climatique exceptionnel** par exemple). Pour des commentaires détaillés, voir n° 984 s.

Quelle conception retenir en pratique ?

2757

I. Comptes sociaux
A ce jour, les deux conceptions sont régulières à condition que l'entreprise applique la conception choisie de façon permanente (en ce sens, Bull. CNCC n° 166, juin 2012, EC 2012-09, p. 403 s.).
En général, la conception du PCG est retenue, d'autant plus qu'elle peut avoir une incidence sur le calcul de la valeur ajoutée et donc de la participation des salariés (voir n° 2965), de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et du plafonnement de la cotisation économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée. Elle est plus simple et permet d'éviter les distinctions subjectives existant entre les éléments liés à l'exploitation courante et les « éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents ».
Toutefois, l'application stricte du plan de comptes du PCG ne permettant pas toujours de refléter correctement le résultat d'exploitation, un reclassement en résultat d'exploitation de certaines opérations classées dans le résultat exceptionnel est possible.

Tel est le cas pour des cessions de matériels immobilisés qui se rapportent à l'activité courante d'une société de location de ces matériels (Bull. CNCC n° 166 précité ; voir n° 1566).

Fiscalement, En outre, l'utilisation de la conception du PCG ne dispense pas l'entreprise de certains retraitements pour le calcul de la valeur ajoutée retenue pour la CVAE et le plafonnement de la CET car cette valeur ajoutée tient compte de certains éléments qualifiés d'exceptionnels selon cette conception, tels que les plus et moins-values de cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles se rapportant à des opérations normales et courantes (voir n° 1566).

II. Comptes consolidés

La conception retenue dans les comptes individuels peut l'être dans les comptes consolidés, mais la conception plus restrictive du résultat exceptionnel est préférable, à notre avis, pour les raisons suivantes :

- la conception du PCG est **inexacte** en ce sens qu'elle ne montre que la rentabilité théorique de l'entreprise (et non réelle), c'est-à-dire une rentabilité **ne tenant pas compte d'éléments exceptionnels** mais pourtant **inhérents à toute exploitation** ;

- l'intérêt d'une comptabilisation distincte des éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents est indéniable pour l'utilisateur des états financiers (en ce sens, Bull. COB n° 330, déc. 1998, p. 48) : ils permettent au lecteur des états financiers de **distinguer le profit qui est essentiellement fortuit** de celui qui résulte des efforts planifiés de la direction et d'éclairer le lecteur sur des **circonstances particulières liées à l'activité** (un profit ou une perte qui ne survient que très rarement n'a pas la même signification qu'un profit qui découle des opérations réellement courantes).

III. Obligation de fournir une information en annexe

Quelle que soit la conception retenue et s'agissant d'un choix de méthode de présentation, il paraît essentiel que les entreprises explicitent clairement dans l'annexe la conception retenue et les éléments qu'elles qualifient d'exceptionnels. L'AMF a formulé une recommandation dans ce sens dans les Bull. COB n° 201, mars 1987, n° 330, décembre 1998, et n° 364, janvier 2002 en insistant notamment sur la nécessité de définir le résultat courant. Voir également n° 3049 et 3697.

Dans les comptes consolidés (Règl. CRC n° 99-02, § 421), la définition du résultat courant et exceptionnel dans l'annexe est obligatoire. Voir Mémento Comptes consolidés n° 3458.

Résultat d'une entreprise individuelle

Rémunération du travail de l'exploitant

2759

Bien que le résultat **net** constitue la rémunération globale de l'entreprise : travail, capital, risque et que la rémunération de l'exploitant individuel et de sa famille ne constitue **pas, en principe, une charge** d'exploitation, la **tendance** est, compte tenu du PCG (qui prévoit un compte de charges de personnel pour la rémunération du travail de l'exploitant) et du bulletin CNC (n° 73, 4e trimestre 1987, p. 3), de mettre en évidence un **résultat d'exploitation analogue à celui des autres entreprises,** sans modifier le résultat net.
Voir illustrations, notamment n° 890 s. et 3522.
Voir comptabilisation du résultat à la réouverture des comptes, n° 2980.

Fiscalement, La rémunération de l'exploitant individuel n'est pas déductible des bénéfices imposables de l'entreprise (D. adm. 4 C-443, n° 1 ; CE 26 janvier 1923, n° 73330).

II. Degrés de formation du résultat : soldes intermédiaires de gestion

Soldes intermédiaires de gestion

2760

Dans le Code de commerce et le PCG, la formation du résultat net apparaît sur un unique **« Compte de résultat »** où charges et produits sont regroupés en fonction de leur caractère d'exploitation (autre que financier), financier et exceptionnel. La formation du résultat peut être fournie dans l'annexe. Le tableau des soldes intermédiaires de gestion en est une autre illustration, voir ci-après n° 2761 s.

Dans le cadre d'une étude sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise, le CNC a réalisé une analyse critique des règles actuelles d'établissement des soldes intermédiaires de gestion (voir Doc. CNC n° 77, juin 1989).

Caractère facultatif

2761

L'établissement des soldes intermédiaires de gestion n'est **pas obligatoire.** En effet, le Code de commerce n'en fait pas mention et le PCG (art. 511-7 et art. 532-7) ne prévoit leur établissement que lorsque l'entreprise utilise le système développé (système facultatif). Il en résulte l'absence d'obligation d'information des soldes intermédiaires de gestion dans **l'annexe.**

Définition

2762

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion (voir modèle détaillé page suivante) représente une cascade des soldes suivants (ou plus exactement des marges suivantes, car ils ne sont pas tirés en comptabilité) qui constituent autant de **paliers dans la formation du résultat** net de l'exercice ou de toute autre période comptable. Nous présentons **page suivante** les soldes intermédiaires de gestion, tels qu'ils sont prévus par le PCG, **nos commentaires** éventuels apparaissant **en italique** avec des renvois en couleur.



Solde n° 1 : Marge commerciale

2765

La marge commerciale est la différence entre le montant des ventes de marchandises et leur coût d'achat (prix d'achat + frais accessoires d'achat).

707 Ventes de marchandises (reventes en l'état) - **7097 RRR sur ventes**			
		607	Achats de marchandises
	+	6087	Frais accessoires d'achat de marchandises
Coût direct d'achat (1)			
	±	6037	Variation des stocks de marchandises
	-	6097	RRR sur achats
= **Marge commerciale (solde n° 1).**			
(1) Sous déduction des transferts de charges le concernant (voir n° 2775).			

Observations :
1. Si cette marge commerciale peut être tirée directement du « Compte de résultat » du système développé, il faut en revanche la retraiter du « Compte de résultat » du système de base lorsqu'existent des **frais accessoires d'achat** compris dans les autres charges externes (voir n° 800).
2. Toutefois, même dans le système développé, la marge commerciale n'est pas exacte puisque les frais accessoires d'achat internes ne sont pas dans les comptes d'achat alors qu'ils le sont dans le coût des stocks.
3. Elle ne tient pas compte des **subventions d'exploitation** même lorsqu'elles ont le caractère de supplément de prix de vente des marchandises.

Sous ces réserves, la marge commerciale est **l'indicateur fondamental des entreprises commerciales (entreprises de négoce).**

- taux de marque (hors TVA) = marge commerciale / prix de vente hors TVA
- taux de marque (TTC) = (prix de vente TTC - prix d'achat hors TVA) / prix de vente TTC

Pour les entreprises productrices, voir n° 2780.

Solde n° 2 : Production de l'exercice

2766

Elle comprend la production vendue, la production stockée (ou le déstockage) et la production immobilisée.

Observations :
1. La production vendue ne tient compte ni des **subventions d'exploitation** ayant (parfois) le caractère de complément de prix de vente des produits, ni des **redevances** pour brevets, licences, marques...
2. La production de l'exercice n'est **pas homogène,** car la production vendue y est retenue au prix de vente alors que la production stockée et la production immobilisée le sont au coût de production.

Malgré cette hétérogénéité, et à condition d'y ajouter dans certains cas les subventions d'exploitation, la production mesure parfois mieux que le chiffre d'affaires l'activité de chaque exercice.

	701 à 703	Ventes de produits
	704	Travaux
	705	Etudes
Production vendue	706	Prestations de services
	708	Produits des activités annexes (1)
	- 709	RRR accordés (1)
± Variation de la production stockée	→ 713	(Stock final - stock initial)
+ Production immobilisée	→ 72	Production immobilisée
= Production de l'exercice (solde n° 2)		
(1) A l'exception des éléments concernant les marchandises.		

Solde n° 3 : Valeur ajoutée produite

2767

Elle exprime la création ou l'accroissement de valeur apportée par l'entreprise, dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes, aux biens et services en provenance des tiers.
Elle est mesurée de deux manières :
a. C'est la **différence entre** la **production globale** de l'exercice (marge commerciale qui constitue la production des commerces et production proprement dite) et les consommations de biens et de services fournis par des tiers pour cette production.

Production	Solde n° 1	Marge commerciale
	Solde n° 2	Production de l'exercice
	601 à 606	Achats d'approvisionnements
	6031/6032	Variation des stocks d'approvisionnements
	608	Frais accessoires d'achat d'approvisionnements (le cas échéant)
	- 609 (sauf 6097)	RRR sur achats d'approvisionnements
- Consommations (1)	61/62	Autres charges externes
	- 619/629	RRR sur services externes
= Valeur ajoutée produite (solde n° 3).		
(1) Sous déduction des transferts de charges les concernant (voir n° 2775).		

Il s'agit d'une **valeur ajoutée brute,** la consommation des investissements par leur dotation aux amortissements n'ayant pas été prise en considération. Si elle avait été ajoutée à la consommation des biens autres que les immobilisations et des services, il en serait résulté une **valeur ajoutée nette.**
b. Elle peut également être obtenue par une approche additive : la valeur ajoutée est la **somme des rémunérations des facteurs de sa production** :

Déduction faite des transferts de charges affectés.

Rémunération de l'Etat	63 Impôts, taxes et versements assimilés (subventions d'exploitation reçues déduites)
Rémunération du travail	64 Charges de personnel
Rémunération des prêteurs	66 Charges financières
Rémunération des investissements	68 Dotations aux amortissements
Transfert de revenu (Charges n'ayant pas le caractère de consommations)	65/75 Autres charges/produits de gestion courante
Rémunération des capitaux propres	12 Résultat (moins produits financiers et exceptionnels plus charges exceptionnelles, participation des salariés et impôts sur les bénéfices ainsi que corrections liées aux provisions)

c. Elle peut être **déterminée par branche d'activité ou par produit.**
d. Selon la brochure CNC/OEC « La valeur ajoutée de l'entreprise » :

« Mieux que le chiffre d'affaires, elle **traduit l'activité propre de l'entreprise,** celle qui correspond à sa vocation :

- Analysée comme une différence entre les ventes et les achats extérieurs, elle fait apparaître les contraintes des marchés entre lesquels se situe l'activité de l'entreprise. Dans une optique prévisionnelle cette analyse amorce la mise au point de cadres budgétaires qui ménagent des possibilités d'action pour des améliorations de rentabilité et de productivité.

- Analysée comme une addition de **coûts ajoutés** et d'un résultat, la valeur ajoutée donne une image de l'évolution de ces coûts. Le poids de chacun d'eux peut être apprécié par rapport au total de la valeur ajoutée et l'on peut en tirer de précieux enseignements pour la gestion.

- Enfin, analysée comme une addition des rémunérations qui reviennent aux diverses parties prenantes à l'activité de l'entreprise, la valeur ajoutée fournit une base objective pour suivre et ajuster la part respective de chacune de ces rémunérations ».

Notons toutefois, à notre avis, l'**insuffisance de cette notion** pour des comparaisons inter-entreprises, suivant les modalités d'organisation, et la nécessité d'autres analyses supplémentaires, en particulier les analyses par fonction.

e. Ce solde est **différent** de la valeur ajoutée retenue :

- pour le calcul de la **participation des salariés** (voir n° 2965) ;

- pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et du plafonnement de la cotisation économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée (BOI 6 E-1-10).

Solde n° 4 : Excédent brut d'exploitation (ou Insuffisance brute d'exploitation)

2768

Il est constitué par la différence entre :

- d'une part, la valeur ajoutée produite, éventuellement augmentée des subventions d'exploitation accordées à l'entreprise,

- d'autre part, les frais de personnel et les impôts à la charge de l'entreprise (non compris les impôts sur le bénéfice) éventuellement diminués des transferts de charges les concernant.

Pour produire sa valeur ajoutée, l'entreprise a dû recourir à du personnel « rémunéré » sous forme de salaires et de charges sociales et elle a bénéficié des services rendus par la collectivité publique « rémunérés » sous forme d'impôts et taxes. Les éventuelles subventions d'exploitation reçues ou à recevoir viennent en diminution des impôts, la Comptabilité nationale leur accordant ce caractère.

	Solde n° 3	Valeur ajoutée produite
+	Compte 74	Subventions d'exploitation
-	Compte 63 (1)	Impôts, taxes et versements assimilés
-	Compte 64 (1)	Charges de personnel
=	**Excédent brut d'exploitation (solde n° 4)**	
(1) Sous déduction des transferts de charges le concernant (voir n° 2775).		

Son montant constitue la ressource tirée par l'entreprise de son exploitation pour, d'une part, maintenir et développer son outil de production et, d'autre part, rémunérer les capitaux engagés, tant capitaux propres que capitaux empruntés. L'excédent brut d'exploitation constitue le **« cash-flow » d'exploitation avant charges financières et impôt sur le résultat.** C'est la **ressource fondamentale** que l'entreprise tire régulièrement du cycle de son exploitation. Il exprime donc la capacité de

celle-ci à engendrer des ressources de trésorerie et, à ce titre, il sert de charnière entre les résultats de l'entreprise et le tableau des ressources et des emplois (tableau de financement de l'exercice).

Solde n° 5 : Résultat d'exploitation (hors charges et produits financiers)

2769

Il est égal à l'excédent brut d'exploitation corrigé des charges et produits calculés d'exploitation ainsi que des charges et produits de gestion courante.

	Solde n° 4	Excédent brut d'exploitation
+	Compte 781	Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation
-	Compte 681	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation
+	Compte 75	Autres produits de gestion courante (sauf 755)
-	Compte 65 (1)	Autres charges de gestion courante (sauf 655)
+	Compte 791	Transferts de charges d'exploitation (2)
=	**Résultat d'exploitation (avant charges et produits financiers) (solde n° 5)**	

(1) Sous déduction des transferts de charges le concernant (voir n° 2775).
(2) Transferts non affectables (voir n° 2775).

Ce résultat n'incorpore pas les charges et produits financiers de façon à lier étroitement les flux d'exploitation générateurs de résultats aux créances et aux dettes d'exploitation, à l'exclusion des flux de caractère purement financier. Il mesure la performance industrielle et commerciale de l'entreprise, indépendamment de toute politique financière, fiscale, d'investissement, de distribution.

Solde n° 6 : Résultat courant avant impôts

2770

Il permet de dégager le résultat courant qui provient de l'activité normale et habituelle de l'entreprise.

	Solde n° 5	Résultat d'exploitation (avant charges et produits financiers)
+	Compte 755	Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
-	Compte 655	Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
+	Comptes 76/786/796	Produits financiers
-	Comptes 66/686	Charges financières

=	**Résultat courant (solde n° 6)**

Il s'agit d'un résultat courant avant impôt sur ce résultat ; mais la fourniture dans l'annexe de la répartition du montant global de l'impôt sur les bénéfices entre résultats courant et exceptionnel permet de déterminer le **résultat courant après impôt.** Il n'est pas tiré de **résultat financier** dans le compte de résultat présenté sous forme de compte, vu l'hétérogénéité des charges financières (intérêts) et des produits financiers (revenus de titres et intérêts)... mais il existe dans le compte de résultat en liste.

Les redevances de crédit-bail sont considérées comme constituant des services extérieurs alors qu'elles se décomposent en deux éléments correspondant à l'amortissement du bien et à la rémunération de l'organisme financier. C'est pourquoi certains guides comptables professionnels préconisent l'éclatement de ces redevances en partie en exploitation et en partie en financier (voir n° 816).

Solde n° 7 : Résultat exceptionnel

2771

Il est déterminé à partir des opérations effectuées à titre exceptionnel par l'entreprise.

	Comptes 77/787/797	Produits exceptionnels
-	Comptes 67/687	Charges exceptionnelles
=	**Résultat exceptionnel (solde n° 7)**	

Solde n° 8 : Résultat net comptable de l'exercice

2772

Il est établi à partir des résultats d'exploitation (ou courant) et exceptionnel, sous déduction de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et des impôts sur les bénéfices.

	Solde n° 6	Résultat d'exploitation (ou résultat courant)
±	Solde n° 7	Résultat exceptionnel
-	Compte 691	Participation des salariés aux résultats de l'entreprise
-	Comptes 695/697	Impôts sur les bénéfices
=	**Résultat net comptable (solde n° 8)**	

En fait, le résultat de l'exercice avant impôt sur les bénéfices (résultat d'exploitation + ou - résultat exceptionnel) est réparti entre les salariés (participation), l'Etat (impôt sur les bénéfices) et les associés (résultat net) ; mais juridiquement, seule la part de ces derniers constitue le bénéfice net, la participation et l'impôt sur les sociétés ayant le caractère de charges hors exploitation.

Solde n° 9 : Résultat sur cessions d'éléments d'actifs immobilisés

2773

Les plus-values ou moins-values de cession ne sont pas explicitées dans le résultat exceptionnel où figurent séparément les deux éléments de la cession : produits des cessions d'éléments d'actif et valeurs comptables des éléments d'actif cédés.

+	Produits des cessions d'éléments d'actif immobilisés
-	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
=	**Résultat sur cessions d'éléments d'actif immobilisés (solde n° 9)**

Ces deux éléments sont reproduits à la fin du tableau des soldes intermédiaires de gestion, pour mémoire (ils sont déjà compris dans le résultat exceptionnel). Ils fournissent ainsi une information complémentaire qui n'est pas dénuée d'intérêt ; en particulier elle est reprise dans le tableau de financement.

Transferts de charges et soldes intermédiaires de gestion

2775

Les soldes intermédiaires de gestion sont calculés directement à partir des comptes de résultat. Or, ces comptes ont pu être ajustés, modifiés ou transférés par le biais de comptes de transferts de charges. Aussi, si ces derniers ne sont pas rattachés aux comptes concernés pour le calcul des différents soldes, les soldes présentés ne sont pas homogènes.

Le PCG (art. 532-7), pour sa part, regroupe **l'ensemble** des transferts au niveau **d'un seul solde** : « Résultat d'exploitation ».

Deux questions se posent alors : peut-on affecter les transferts de charges à chaque solde concerné et comment ?

a. Possibilité d'affectation L'affectation n'est possible que si le transfert ne concerne qu'une catégorie de charges (c'est-à-dire un même compte à deux chiffres : Achats, Autres charges externes, etc.).

En effet, les transferts de charges (à des comptes de bilan ou entre deux catégories de charges) peuvent être décomposés en deux types :

- **transferts de charges touchant plusieurs catégories de charges par nature** (exemples : refacturation d'une quote-part de frais généraux, répartition de la sous-activité entre charge courante et charge exceptionnelle, etc.). Dans ce cas, la répartition par catégorie de charges n'est pas possible ;

- **transferts de charges ne concernant qu'une catégorie de charges,** soit éventuellement plusieurs comptes, mais au sein d'un même compte à deux chiffres (exemples : frais d'acquisition d'immobilisations..., avantages en nature, charges de personnel supportées pour le compte d'un tiers, etc.). Dans ce cas, l'affectation est possible.

Ainsi, les transferts de charges affectables peuvent-ils être intégrés dans le calcul des différents soldes intermédiaires de gestion, les autres étant regroupés, en fin de calcul, au niveau du solde « Résultat d'exploitation ».

b. Moyen pratique d'affectation Afin de préparer, au cours de l'exercice, cette répartition selon les différents soldes, il peut être envisagé de créer des **sous-comptes** du compte 791 (« Transferts de charges d'exploitation ») qui se termineraient par un chiffre correspondant au **numéro du solde intermédiaire de gestion,** comme le présente le tableau suivant :

Transferts affectant les soldes suivants	N° du solde	N° du compte
Marge commerciale	1	7911
Production	2	- (1)

Transferts affectant les soldes suivants	N° du solde	N° du compte
Valeur ajoutée	3	7913
Excédent brut d'exploitation	4	7914
Résultat d'exploitation	5	7915 (2)
(1) Pas de charges. (2) Pour les transferts non affectables.		

Remarque
Subdivision du compte 791 : il semble également possible de subdiviser le compte 791 en fonction de la nature de la charge transférée.

Exemple

Exemple Comptes 7910, 7911, 7912, 7913, 7914, 7915 pour les transferts provenant respectivement des comptes 60, 61, 62, 63, 64, 65 et 7919 pour les transferts ne pouvant être affectés à un compte particulier.

Soldes intermédiaires de gestion complémentaires

2780

Le PCG 82 (p. II. 98) proposait une adaptation des comptes du PCG permettant l'obtention de soldes intermédiaires complémentaires et fournissait des exemples pour les entreprises productrices. A notre avis, il est utile de les rappeler et de continuer à s'en inspirer pour présenter, le cas échéant, des soldes mieux adaptés à l'activité de l'entreprise. Il s'agit de la marge sur coût de production, du coût ajouté et d'une valeur ajoutée par addition de cette marge et de ce coût :

- une écriture de virement interne, au moment de la vente, permet de débiter un compte de « Coût des produits vendus » par le crédit du compte « Production vendue » qui se trouve ainsi évalué en coût de production et non plus en prix de vente ;

- la **marge sur coût de production** est obtenue par différence entre les ventes de produits et le coût de production de ces produits ;

- le **coût ajouté** dans l'exercice est obtenu par différence entre, d'une part, la production vendue évaluée au coût de production à laquelle s'ajoute le coût des produits mis en stocks pendant l'exercice et le coût de la production immobilisée et, d'autre part, le coût d'achat des consommations de l'exercice en provenance des tiers.

Cette adaptation permet d'obtenir un coût ajouté qui élimine le profit commercial et permet ainsi l'établissement de ratios plus significatifs (la production de l'exercice est homogène : tous ses éléments sont en coût de production).

Section 2 Règles de détermination du résultat de l'exercice

2825

La détermination du résultat comptable repose sur un certain nombre de règles, appelées « principes comptables généralement admis » exposés au n° 260 s.
Nous examinons ci-après les problèmes particuliers qui peuvent se poser.

I. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice

A. Comptabilisation des événements postérieurs dans les comptes annuels et information

2826

Les événements post-clôture sont tous les événements intervenant entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes qui sont susceptibles d'avoir un impact sur la situation économique et financière de l'entreprise. De ce fait, ils peuvent devoir être reflétés dans les comptes. Il y a toutefois lieu de distinguer entre :

- les produits probables à la clôture d'un exercice (voir n° 2827) ;

- les risques et les pertes existant à la clôture d'un exercice (voir n° 2828).

Remarque
Date d'arrêté des comptes : pour les entités dotées d'un organe en charge de l'arrêté des comptes, il s'agit de la date de la réunion de cet organe au cours de laquelle il a été formellement procédé à l'arrêté des comptes, cette décision étant retracée par procès-verbal. Pour les autres entités, à défaut de formalisme spécifique prévu dans les statuts, notamment dans les SAS, le commissaire aux comptes peut demander que les comptes qui lui sont transmis soient datés et signés, afin de s'assurer qu'il s'agit bien de ceux arrêtés par le président, ou faire mentionner cette date dans la lettre d'affirmation (NI.II CNCC, 1.221).

Incidence sur les produits des événements postérieurs à la clôture

2827

Les produits probables à la clôture d'un exercice, et rendus certains par des événements survenus entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, ne peuvent être constatés à la clôture dudit exercice. En effet, ces produits ne sont pas acquis à la date de la clôture (voir n° 500 et, en ce sens, NI.II précitée, § 1.43).

Exemple

Un contrat prévoyant le paiement de redevances de marque est signé début n + 1 et est rétroactif sur n : les redevances à percevoir en n + 1 sont assises sur le chiffre d'affaires réalisé en n.
La signature du contrat constitue un nouvel élément de n + 1. En conséquence, pour la société percevant les redevances, il n'est pas possible de comptabiliser dès la clôture n les redevances assises sur le chiffre d'affaires réalisé par sa cocontractante en n.

Fiscalement, Il en est de même, selon le principe d'indépendance des exercices (CGI, art. 38-2 bis, D. adm. 4 A-212, n° 4).

Remarques

1. Distinction entre événement postérieur à la clôture et information connue après la clôture Les informations existant à la clôture, mais connues uniquement après, sont prises en compte pour déterminer le montant d'un produit, dans la mesure où ce dernier est certain dans son principe à la clôture (voir n° 514).

Exemple

Signature en n d'un contrat prévoyant le paiement de redevances de marque assises sur le CA, mais connaissance en n + 1, avant l'arrêté des comptes, du CA de l'année n permettant de calculer les redevances de n. A la clôture n, le produit est certain dans son principe du fait de la signature du contrat. Le produit doit être comptabilisé au titre de l'exercice n en tenant compte des informations connues en n + 1.

Fiscalement, Au contraire, la jurisprudence du Conseil d'Etat s'oppose à la prise en compte de ces produits sur l'exercice n (voir n° 514).

2. Réduction de charge probable Il ne faut pas confondre produit probable et meilleure appréciation d'un risque à la clôture qui peut impliquer une reprise de provision. Pour plus de détails et pour des exemples, voir n° 2572.

Fiscalement, Voir n° 2577-3 IV.

Incidence sur les charges des événements postérieurs à la clôture

2828

Il doit être tenu compte des **risques** et des **pertes** intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, **même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes** (C. com. art. L 123-20, al. 3 et PCG art. 313-5).

Selon la CNCC NI.II, § 1.221), cette date doit être comprise comme étant la « date d'arrêté des comptes » par l'organe compétent. Sur cette notion, voir n° 2826, Remarque.

En ce qui concerne les événements postérieurs à la clôture susceptibles de générer des charges, le PCG distingue les deux cas suivants :

- l'événement est lié à des conditions existant à la date de clôture (art. 313-5) ;

- ou l'événement n'est pas lié à des conditions existant à la date de clôture (art. 531-2/4).

Remarque
Importance relative des événements : la notion d'importance relative des événements enregistrés a été introduite dans le PCG (art. 120-2) pour apprécier la sincérité et la régularité de la comptabilité, voir n° 354. Selon la CNCC (NI.II précitée, § 1.3), ces critères pourront être retenus par l'entreprise pour décider du traitement comptable des événements postérieurs et par le commissaire aux comptes lors de la mise en oeuvre de ses diligences relatives au contrôle des événements postérieurs (voir n° 2832-1).

L'événement est lié à des conditions existant à la date de clôture

2829

I. Principe
Selon le PCG (art. 313-5), « le résultat tient compte des risques et pertes ayant pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur (c'est-à-dire ayant un lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture) même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes ». Les **comptes** doivent donc être **ajustés** en fonction de ces événements postérieurs.

Selon la CNCC (NI.II précitée, § 1.41), le **lien** entre l'événement postérieur et la situation existant à la clôture doit être **direct** et **prépondérant.**

Si l'événement remet en cause la continuité de l'exploitation, les comptes doivent être établis en valeurs liquidatives (voir n° 3544-3 s.).

Il s'agit « d'événements qui constituent un élément complémentaire d'appréciation de la valeur des éléments de l'actif ou du passif de l'entreprise tels qu'ils existaient à la date de clôture de l'exercice » (avis CNC dans Bull. n° 58, 1er trimestre 1984) autrement dit, à notre avis, d'**événements** qui se produisent **après la date de clôture** procurant des informations permettant de **mieux calculer** les estimations de sommes relatives aux **obligations existant à la clôture** de l'exercice.

Exemple

Exemple Evénements postérieurs à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture, parmi ceux cités par :

- l'OEC (Rec. n° 1.12) ;

- le CNC (Bull. n° 58 précité et avis n° 2000-01 sur les passifs) ;

- et la CNCC (NI.II précitée).

Immobilisations incorporelles

- remise en cause des critères ayant permis la prise en compte à l'actif de coûts de développement (CNC) : s'il s'avère, par exemple, que la commercialisation du produit concerné par les coûts inscrits à l'actif ne peut plus être envisagée car un concurrent a lancé un produit similaire à un prix très compétitif, de sorte que les prévisions de rentabilité du produit pour l'entité sont remises en cause.

Immobilisations corporelles

- expertises, évaluations, cessions amenant à dégager une valeur inférieure à celle constatée en comptabilité : si, par exemple, un immeuble cédé après la clôture fait apparaître, en raison d'une crise immobilière ayant débuté avant la clôture, une moins-value significative ;

- détermination définitive du prix d'achat d'une immobilisation réceptionnée avant la clôture.

Immobilisations financières

- éléments d'évaluation de titres, tels que perspective de réalisation ou de rentabilité récente, modification de conjoncture. Par exemple, une filiale dont les titres ont été évalués à la clôture sur la base de perspectives de rentabilité n'atteint pas les objectifs fixés lors d'un arrêté intermédiaire.

Stocks et en-cours ; contrats à long terme

- stock de produits défectueux ayant conduit l'entité à verser des dommages et intérêts à un client postérieurement à la clôture pour défaut de qualité ;

- prix de vente de produits en stocks à la clôture (chute de prix conduisant à une valeur de réalisation inférieure à la valeur comptable) ;

- information conduisant à modifier la dépréciation des en-cours ;

- dans les contrats à long terme, hausse importante du coût des matières premières entraînant une perte potentielle.

Clients

- retours de marchandises livrées avant la clôture ;

- révélation de la situation compromise d'un client rendant la créance douteuse ;

- perte sur créance qui serait confirmée par la faillite du client postérieurement à la date de clôture ; créance née avant la clôture et partiellement dépréciée à cette date, et devenant définitivement irrécouvrable suite au dépôt de bilan du client avant la date d'arrêté des comptes ;

- découverte d'un défaut sur un produit garanti livré avant la clôture.

Provisions

- faits ou informations sur l'existence ou le montant d'un risque existant à la clôture (voir n° 2577-3, IV) ;

- mise en jeu d'une caution avant la date d'arrêté des comptes (alors qu'il existait un risque sur la situation du cautionné à la clôture) ;

- découverte d'un dommage causé à un tiers avant la clôture ;

- fin d'une période de garantie avant la date d'arrêté des comptes (voir n° 610, III).

Dettes

- notification de proposition de rectification faisant suite à un contrôle fiscal, reçue et acceptée avant l'arrêté des comptes ;

- jugement intervenu ; par exemple, le jugement définitif rendu au cours du 1er trimestre de l'exercice n + 1 sur un litige prud'homal en cours à la clôture de l'exercice n et fixant définitivement, à la hausse, les indemnités à verser à un salarié ;

- ristournes sur achats obtenues (voir n° 807), lorsque, à notre avis, le principe de ces ristournes est prévu à la clôture ;

- détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes, si à la fin de l'exercice l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date.

Divers actifs et passifs

- fraudes ou erreurs découvertes après la clôture de l'exercice et montrant que les comptes sont incorrects.

En ce qui concerne :

- les fluctuations de change, voir n° 2085 ;

- l'incidence de la levée des conditions suspensives, voir n° 562-1 ;

- l'évolution à la baisse des business plan, constatée sur l'exercice suivant la clôture, voir n° 1450-2 ;

- l'incidence sur les reprises de provisions, voir n° 2572.

Pour plus de détails sur les modalités de prise en compte des événements postérieurs à la clôture en matière de provisions et pour d'autres exemples liés aux provisions, voir n° 2577-1 et 2577-3.

Fiscalement, Seules peuvent être prises en compte, pour la détermination du bénéfice net d'un exercice, les opérations faites par la société **avant la clôture** de l'exercice.
Ainsi, les **provisions** résultant de la prise en compte d'un événement postérieur à la clôture de l'exercice ne sont pas déductibles (D. adm. 4 E-1141, n° 4 ; voir n° 2577-1 I b). Voir exemples : provision pour licenciement n° 911, (provision pour) dépréciation des stocks n° 1204. A notre avis, la prise en compte des éléments postérieurs à la clôture de l'exercice devrait pouvoir être défendue sur le plan fiscal lorsqu'ils constituent de simples informations précisant les conditions existant déjà à la clôture (voir n° 2577-3, IV).
Sur la prise en compte d'un événement survenu avant la date de clôture mais dont l'entreprise n'a connaissance qu'entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, voir n° 2577-1, I b.

En revanche, la symétrie n'est pas respectée en cas de **reprise de provision.** En effet, le produit comptabilisé est immédiatement imposable quelles que soient les raisons qui ont conduit à l'effectuer (et donc même si la reprise est justifiée par un événement post-clôture), seules les provisions qui figurent encore au bilan et qui sont encore justifiées pouvant être déduites.

II. Exception

Selon le PCG (art. 312-3 et art. 531-2/4), dans le cas exceptionnel où le montant de la provision ne peut être évalué avec une probabilité suffisante à la date d'arrêté des comptes, aucune provision n'est comptabilisée et une information est fournie en **annexe.**

Sur les informations à fournir dans ce cas particulier, voir n° 2600 s.

III. Annexe

Le Code de commerce ne prévoit aucune mention explicite concernant ces éléments pour l'annexe.

L'ajustement des montants comptabilisés peut également donner lieu, en fonction de son caractère significatif, à un complément d'information en annexe (NI.II précitée, § 1.41 ; en ce sens également, Bull. CNCC n° 157, mars 2010, EC 2009-58, p. 225 s.).
Sur les obligations générales d'information en matière de provisions, voir n° 2600 s.

L'événement n'est pas lié à des conditions existant à la date de clôture

2830

I. Principe
Selon le PCG (art. 531-2/4) : « Dans l'hypothèse où un événement n'ayant **aucun lien direct prépondérant** avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe si cet événement est susceptible, par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entité, de remettre en cause la continuité d'exploitation ».

II. Bilan et compte de résultat
Il n'y a pas d'incidence, les **comptes** n'ayant **pas** à être **modifiés.**

Exemple

Exemples(Rec. OEC n° 1.12 et NI.II, § 1.342) :

- sinistre intervenu après la date de clôture ;

- litige né d'une production défectueuse réalisée après la clôture ;

- événements exceptionnels ou accidentels sortant du cadre de l'exploitation normale ;

- décisions de gestion importantes annoncées après la date de clôture ;

- émission de titres, prises de participation, souscriptions, transactions importantes postérieures à la date de clôture portant sur des actions ordinaires ou des actions ordinaires potentielles ;

- fusion, scission, apport partiel d'actif ;

- ouverture ou fermeture de branches d'activité, sauf si la décision a été annoncée avant la date de clôture (voir n° 941-1) ;

- fluctuation de cours et de conjoncture sur les marchés de l'entreprise ;

- fluctuation de change (voir n° 2085) ;

- litiges ou procès dont la cause est postérieure à l'exercice ;

- mesures d'expropriation d'un des sites de production intervenues après la date de clôture ;

- changement de taux d'impôt (CNC ; voir n° 2849) ou des lois fiscales votées ou annoncées après la date de clôture ;

- prise d'engagements importants ou passifs éventuels importants postérieurs à la clôture (par exemple, garanties).

Pour d'autres exemples liés aux provisions, voir n° 2577-1 et 2577-2.

Fiscalement, Il en est de même ; cet événement n'est pas pris en compte pour la détermination du bénéfice net de l'exercice (voir n° 2829).

III. Annexe

a. La continuité de l'exploitation est remise en cause Une **information est à donner** dans l'annexe (PCG et OEC), voir n° 3544-3.

b. La continuité de l'exploitation n'est pas remise en cause Une **information** paraît alors **souhaitable.** En effet, bien que le PCG ne requière aucune information, pour l'OEC (Rec. n° 1.12), « si l'événement a des incidences financières significatives et si leur connaissance est nécessaire à la bonne information concernant l'activité et la situation financière de l'entreprise, il importe d'en faire mention dans l'annexe ».

c. L'entité établit des comptes consolidés Pour l'établissement des comptes consolidés, le règlement CRC n° 99-02 prévoit une **information en annexe** sur les événements postérieurs à la clôture d'importance significative n'ayant pas donné lieu à un enregistrement au bilan, ni au compte de résultat (Règl. précité, § 425).

Remarque
Cohérence avec l'annexe des comptes consolidés : la CNCC précise qu'une **information** dans l'annexe des comptes annuels est **souhaitable** pour assurer une **cohérence** entre les deux annexes (comptes consolidés et comptes annuels). En effet, selon la CNCC (NI.II précitée, § 1.42), « si une entité établit des comptes consolidés, elle pourra être amenée à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés des événements postérieurs à la clôture de l'exercice sans lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture,

dès lors qu'ils ont une importance significative, alors qu'elle ne sera pas obligée de le faire dans les comptes annuels. Une information dans l'annexe des comptes annuels assurerait la cohérence des informations données dans les comptes consolidés et dans les comptes annuels ».

Voir aussi n° 2833 (éventualités).

B. Information sur les événements postérieurs dans le rapport de gestion

2831

Deux périodes sont à distinguer :

Evénements survenus avant l'arrêté des comptes

Selon l'article C. com. L 232-1, « le rapport de gestion expose les **événements importants** entre la date de la clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi ».
La date à laquelle le rapport est établi correspondant à la date d'arrêté des comptes, il en résulte :

- que ces événements ont nécessairement été pris en compte dans les comptes annuels en fonction des règles définies au n° 2826 s. ;

- qu'il n'y a pas lieu de différencier ici les événements qui ont ou non un lien direct prépondérant avec une situation existant avant la clôture.

La CNCC a considéré « qu'un événement postérieur à la clôture de l'exercice ayant un lien direct et prépondérant avec une opération qui aura été comptabilisée dans les comptes, dès lors qu'il est important, (...) pourra être mentionné dans le rapport de gestion au titre des événements postérieurs à la clôture de l'exercice ». De même, un événement postérieur à la clôture sans lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture, ne remettant pas en cause la continuité de l'exploitation et survenu avant la date d'arrêté des comptes, dès lors qu'il est important, doit être mentionné dans le rapport de gestion (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, EC 2009-58, p. 225 s.).
A titre indicatif, l'AMF, dans sa brochure « L'information occasionnelle » (septembre 1970) énonçait les situations types de nature à modifier les perspectives de l'activité et les résultats de la société : événement technique (découverte, nouveau procédé, etc.), événement accidentel (incendie, etc.), obtention ou résiliation d'un marché important, accords de coopération, création de filiales communes, modifications de structure, changements importants dans l'organisation interne, changements de contrôle et d'équipe dirigeante, réorientation importante de l'activité.

Plus généralement, sur le contenu du rapport de gestion, voir n° 3696 s.
Sur les incidences des événements postérieurs sur le rapport de gestion et le contrôle de ce dernier par le commissaire aux comptes, voir n° 2832.

Evénements survenus après l'arrêté des comptes jusqu'à l'assemblée générale

Le PCG 82 (p. II.16) précisait que « pour ce qui concerne les entreprises sous forme de sociétés, les actionnaires continuent de bénéficier du **droit à une juste information** sur les événements significatifs qui pourraient survenir entre la date d'établissement des comptes et celle de la tenue de l'assemblée générale ».
Le PCG (art. 531-2/4) prévoit que « Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe si cet événement est susceptible, par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, de remettre en cause la continuité de l'exploitation ».
Même si le PCG ne fait plus référence à l'information sur les événements significatifs survenus après l'arrêté des comptes, il n'en demeure pas moins, à notre avis, que la sincérité des comptes annuels présentés à l'assemblée des actionnaires pour être approuvés implique, le cas échéant, une telle information, sous forme d'une communication appropriée par l'organe compétent.

Aucun texte ne précise quel est l'organe compétent en charge de cette communication, ni la forme qu'elle doit prendre (écrite ou orale).
Sur les incidences sur le rapport et les communications du commissaire aux comptes, voir n° 2832.

C. Contrôle des événements postérieurs par les commissaires aux comptes

2832

La norme d'exercice professionnel NEP 560 a pour objet de définir :

- les **procédures d'audit** que le commissaire aux comptes met en oeuvre pour identifier les événements postérieurs, voir n° 2832-1 ;

- les **incidences** des événements postérieurs identifiées par le commissaire aux comptes **sur son rapport ou sur l'information des organes compétents.**

Ces incidences sont différentes selon la date à laquelle le commissaire aux comptes identifie les événements postérieurs et selon la date de survenance de ces événements.

Ces procédures d'audit et incidences sont résumées (avant d'être exposées) dans le tableau présenté ci-après (NI.II, § 3.1) :



Incidences des événements postérieurs sur la mission du CAC		
I. L'événement postérieur à la clôture survient AVANT la date d'arrêté des comptes		
Le commissaire aux comptes l'**identifie** : • **avant** la date d'arrêté des comptes.	Le commissaire aux comptes l'**identifie** : • **après** la date d'arrêté des comptes, • mais **avant** l'émission de son rapport.	Le commissaire aux comptes en a **connaissance** : • **après** l'émission de son rapport, • mais **avant** la date de l'Assemblée générale.
Attitude du commissaire aux comptes		
• **Evénement avec incidence sur les comptes, qui n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié lors de l'arrêté des comptes** : Le commissaire aux comptes évalue l'incidence de l'événement sur son opinion.	• **Le traitement comptable de l'événement postérieur n'est pas approprié.** • **L'entité n'a pas procédé volontairement à un nouvel arrêté des comptes** : Le commissaire aux comptes évalue l'incidence de l'événement sur son opinion.	• **Le traitement comptable de l'événement postérieur n'est pas approprié.** • **L'entité n'a pas procédé à un nouvel arrêté des comptes** : Le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion et établit **un nouveau rapport** faisant référence au précédent.
NEP 560 § 9	**NEP 560 § 13**	**NEP 560 § 17**
• **Evénement sans incidence sur les comptes mais nécessitant une information dans le rapport de gestion, qui n'a pas été donnée par l'organe compétent** : Observation dans la 3e partie de son rapport.	• **L'événement n'a pas donné lieu à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.** • **L'organe compétent n'a pas prévu de compléter le rapport de gestion** : Observation dans la 3e partie de son rapport.	• **L'événement n'a pas donné lieu à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.** • **L'organe compétent n'a pas prévu de compléter le rapport de gestion** : Le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur la 3e partie de son rapport et établit un **nouveau rapport** faisant référence au précédent.
NEP 560 § 11	**NEP 560 § 13**	**NEP 560 § 17**

Incidences des événements postérieurs sur la mission du CAC	
II. L'événement postérieur à la clôture intervient APRES la date d'arrêté des comptes	
Le commissaire aux comptes l'**identifie** : • **après** la date d'arrêté des comptes, • mais **avant** l'émission de son rapport.	Le commissaire aux comptes en **a connaissance** : • **après** l'émission de son rapport, • mais **avant** la date de l'Assemblée générale.
Attitude du commissaire aux comptes	
• Si l'organe compétent n'a pas prévu de communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes : Mention dans la 3e partie de son rapport.	**• Si l'organe compétent n'a pas prévu de communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes** : Le commissaire aux comptes rédige la communication.
NEP 560 § 14	**NEP 560 § 18**

Remarque
Modification des comptes annuels approuvés mais non déposés au greffe : la modification des comptes annuels non encore déposés au greffe par une **deuxième assemblée générale** est possible sous la double condition qu'elle ne doit pas porter atteinte à des droits acquis (notamment dividendes) et que le commissaire aux comptes en apprécie le bien-fondé et en tire les conséquences dans un deuxième rapport (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, EJ 2003-147, p. 641).
Le commissaire aux comptes doit, dans cette hypothèse, établir et déposer **un nouveau rapport** dans lequel il fait référence au rapport précédemment déposé ; il retrace la nature et les motivations de la première certification, les circonstances dans lesquelles les comptes annuels ont été modifiés, la nature des modifications et le chiffrage des incidences, les conséquences sur l'opinion (Bull. CNCC précité).

Sur l'impossibilité de modifier des comptes déjà publiés, voir n° 364-2, remarque de la note (8).

Procédures d'audit

2832-1

La CNCC a établi une synthèse des différentes phases de la mission ainsi que des différentes situations susceptibles de se produire au plan pratique dans la Note d'information NI.II de février 2010 (§ 3.1).

Deux périodes doivent être distinguées :

I. Procédures d'audit jusqu'à la signature du rapport général
(NEP précitée, § 05 à 07) Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant d'identifier les événements postérieurs.

Les diligences, l'attitude et la documentation des travaux du commissaire aux comptes pendant cette phase sont détaillées par la CNCC dans la Note d'information précitée.

Ces procédures sont mises en oeuvre **jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de signature de son rapport.**

II. Procédures d'audit après la signature du rapport général
(NEP précitée, § 15) Après la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne met plus en oeuvre de procédures d'audit pour identifier les événements postérieurs.

Remarque
Période postérieure à l'approbation des comptes : cette période n'est pas visée par la NEP précitée. En effet, selon cette NEP, les diligences du commissaire aux comptes visant à identifier les événements post-clôture ont pris fin à la date de la signature du rapport

sur les comptes annuels. Selon la CNCC, dans l'hypothèse où l'entité déciderait de procéder à la modification des comptes antérieurement approuvés par l'organe délibérant, le commissaire aux comptes se réfère au paragraphe 6.4 de la NI.I de la CNCC « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » afin de déterminer l'attitude à adopter.

II. Eventualités

2833

Les passifs éventuels sont définis par le PCG (art. 212-4) ; en revanche les actifs éventuels ne le sont pas.

I. Passifs éventuels

a. Définition Le PCG (art. 212-4) indique qu'un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entreprise à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise.

Exemple

Exemple Obligation conditionnelle Une entreprise a bénéficié d'un abandon de créance avec clause de retour à meilleure fortune. L'obligation de remboursement existe dès la conclusion de l'acte d'abandon (obligation contractuelle). Toutefois, tant que le retour à meilleure fortune n'est pas probable, le remboursement ne l'est pas non plus. L'obligation de rembourser constitue donc une obligation conditionnelle (conditionnée au retour à meilleure fortune).

Pour plus de détails sur l'abandon de créance assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, voir n° 2154.

- soit une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

b. Comptabilisation Les passifs éventuels ne sont pas comptabilisés au bilan ; ils sont mentionnés en annexe (PCG, art. 312-5). Toutefois, les passifs éventuels peuvent évoluer et devenir des passifs à comptabiliser ; ils doivent donc être revus à chaque clôture (Avis CNC n° 2000-01, § 1.3.1).

En effet, contrairement aux provisions qui ont un caractère éventuel au titre de leur montant ou de leur échéance mais qui correspondent à une obligation probable ou certaine à la date de clôture, **le passif éventuel correspond** :

- **soit à une obligation** qui n'est **ni probable ni certaine à la date d'établissement des comptes,** C'est le cas, par exemple, lorsque l'entreprise est conjointement et solidairement responsable d'une obligation : une provision est comptabilisée pour la partie de l'obligation qui lui incombe s'il est probable que les tiers coresponsables assumeront leur part de responsabilité et tant qu'il n'est pas probable que les tiers coresponsables seront défaillants, le passif correspondant à la part des coresponsables reste éventuel et n'est pas comptabilisé au bilan (Avis CNC n° 2000-01 relatif aux passifs, § 1.3.1) ;

- **soit à une obligation probable pour laquelle la sortie de ressources,** elle, n'est **pas probable.** A notre avis, c'est le cas par exemple des cautions accordées avant la date de clôture ou plus généralement de tous les engagements de garantie donnés (voir n° 2652 s.) dont la mise en jeu n'apparaît pas probable à la date d'arrêté des comptes ou des dommages causés à un tiers avant la clôture pour lesquels la mise en jeu de la responsabilité de l'entreprise n'apparaît qu'éventuelle à la date d'arrêté des comptes.

c. Information en annexe A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données dans l'annexe pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture (PCG, art. 531-2/4) :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;

- estimation de leurs effets financiers ;

- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ;

- et possibilité pour l'entreprise d'obtenir remboursement.

Remarques
1. Passif non provisionné Ne constitue pas un passif éventuel, la quote-part non provisionnée d'un risque dans la mesure où la provision couvrant le risque a été correctement évaluée (Bull. CNCC n° 130, juin 2003, EC 2003-14, p. 370 s. ; voir n° 2710). Cette quote-part ne fait donc pas l'objet d'une information au titre des passifs éventuels mais est couverte par l'information sur la provision (voir n° 2600).
2. Passif éventuel résultant d'une caution donnée Dans ce cas, le montant de la caution devra également figurer dans les engagements hors bilan, voir n° 2710.

II. Gains éventuels
Le PCG n'évoque pas les gains éventuels. Selon le bulletin CNCC (n° 111, septembre 1998, CNP 97-60/EC 98-34, p. 453), les éventualités pour lesquelles il apparaît probable à la date d'arrêté des comptes au regard de faits ou d'événements survenus avant la date de clôture qu'un gain significatif sera effectivement réalisé doivent être mentionnées dans l'annexe.

En conséquence, selon le bulletin CNCC précité, le commissaire aux comptes :
- doit inciter les dirigeants, lorsqu'il l'estime nécessaire, à donner une information dans l'annexe ;
- peut faire une observation sur l'information donnée dans l'annexe s'il juge utile d'en souligner le contenu ;
- pourra même, le cas échéant, formuler une réserve pour désaccord, mais uniquement dans le cas où l'absence d'information ne peut, manifestement, que tromper le lecteur sur la véritable situation de l'entreprise.

III. Résultat comptable et résultat fiscal

Détermination du résultat fiscal

2840


I. Le résultat fiscal est déterminé (voir aussi n° 183-1) :
1. En partant du résultat comptable C'est la raison pour laquelle le bilan et le compte de résultat de la liasse fiscale sont conformes aux schémas de présentation des comptes annuels du PCG. Ils doivent être établis en suivant les règles comptables, puisqu'ils font apparaître le **résultat comptable** de l'exercice (qui, par définition, ne peut être qu'**unique**).

Sur le double calcul du résultat comptable à effectuer en cas d'établissements stables à l'étranger, voir n° 4089.

2. Puis en apportant au résultat comptable des corrections (ou « retraitements ») extra-comptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques.
Ces corrections doivent être portées sur l'imprimé n° 2058-A de détermination du résultat fiscal. Ce Mémento précise chaque fois que cela est nécessaire les retraitements qui doivent être effectués et les lignes de l'imprimé n° 2058-A sur lesquelles ils doivent être reportés.

a. Les corrections positives, ou **réintégrations,** ont essentiellement pour objet d'ajouter au résultat comptable des charges comptabilisées mais qui ne sont pas déductibles du point de vue fiscal. Exemple : amortissement des véhicules de tourisme excédant un certain prix (voir n° 1495-4).

b. Les corrections négatives, ou **déductions,** consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables, ou déjà imposés, ou soumis à un régime spécial. Exemple : dividendes reçus soumis au régime des sociétés mères (voir n° 1861).

Sur les 220 principaux retraitements à effectuer pour passer du résultat comptable au résultat fiscal, voir FRC 2/12 Hors-Série « Du résultat comptable au résultat fiscal ».

II. Lorsque le résultat fiscal d'une société soumise à l'IS est déficitaire, cette société peut choisir :

- soit de le **reporter en avant** pour l'imputer sur les bénéfices des exercices ultérieurs, **sans limitation de durée** et sans ordre particulier de millésime (TA Montreuil 7 janvier 2010, n° 08-6809) mais dans la limite de 1 million d'euros majoré de 60 % du bénéfice de l'exercice excédant ce montant (CGI, art. 209-I), voir Mémento Fiscal n° 35890 à 35915 ;

Exemple

Exemple Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile réalise au titre de 2012 un bénéfice de 1 200 000 €. Le déficit qu'elle a subi au titre de l'exercice 2011 s'élève à 1 500 000 €. Ce déficit n'est imputable sur le bénéfice 2012 qu'à

hauteur de : 1 000 000 € + 60 % x (1 200 000 € - 1 000 000 €) = 1 120 000 €. Une fraction du bénéfice 2012, soit 80 000 € (1 200 000 € - 1 120 000 €) est imposable à l'IS. La part du déficit 2011 qui reste reportable sur les exercices 2013 et suivants s'élève à 380 000 € (1 500 000 € - 1 120 000 €).

Toutefois, en application de la règle de « l'identité d'entreprise », les déficits cessent d'être reportables en cas de changement de régime fiscal ou de changement d'objet ou d'activité réelle de la société (voir n° 3531 et n° 3532).
Sur les pièces justificatives à conserver, voir n° 329.

- soit de le **reporter en arrière** sur le bénéfice de **l'exercice précédent** (**« carry-back »,** voir n° 2863 s.).

2840

Comptabilité et fiscalité - **Projet de loi de finances pour 2013** - De nouvelles mesures défavorables aux entreprises ! *FRC 11/12 Inf. 1*

Section 3 Problèmes particuliers Schémas de comptabilisation

I. Comptabilisation des impôts sur les résultats

A. Impôts

Impôt sur le revenu

2848

Dans les **sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés** (IS), l'impôt sur les bénéfices (qui est à la charge des associés et non de la société), n'a **pas** à être **comptabilisé** (son calcul dépendant de la situation de chacun des associés). Sur sa prise en compte dans les sociétés membres soumises à l'IS, voir n° 1870 s.
Dans les **entreprises individuelles,** le bénéfice du chef d'entreprise n'étant qu'un des éléments (BIC) de son revenu global imposable, l'impôt sur les bénéfices n'a **pas** à être **comptabilisé.**

Sur les possibilités d'option des sociétés de capitaux, en principe soumises à l'IS, pour l'imposition à l'impôt sur le revenu, voir n° 1870.

Impôt sur les sociétés (IS)

Sur les sociétés exonérées d'IS ou bénéficiant d'un régime particulier d'IS, voir ci-après c. et Mémento Fiscal n° 35695.

Taux d'impôt à retenir en comptabilité

2849

a. Principe Selon le PCG (art. 334-1 issu de l'avis 97-C du Comité d'urgence du CNC) : « Le taux d'impôt à appliquer est **celui en vigueur à la date de clôture.** Lorsque le vote de l'impôt modifiant le taux existant survient après la clôture de l'exercice, les

effets de cette modification affectent l'exercice au cours duquel ce vote intervient et non l'exercice clôturé. Dans cette situation, une information donnant les effets sur les résultats de l'exercice concerné de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et d'arrêté est fournie dans l'annexe ».
En conséquence, au nom de la cohérence et de la comparabilité de tous les comptes quelle que soit leur date d'arrêté :

1. Seul le vote définitif de la loi permet de tenir compte du nouveau taux (voté) :

- dans le bilan et le compte de résultat, si le vote est intervenu avant la clôture,

- dans l'annexe, si le vote est intervenu entre la clôture et l'arrêté des comptes. Les effets de la modification du taux d'impôt sont alors indiqués (PCG, art. 531-1/5).

Selon le CNC, le vote est définitif dès qu'il est exercé par l'Assemblée nationale et le Sénat (sans attendre, donc, la promulgation de la loi).

2. Ce critère du taux voté à la clôture s'applique aussi bien :

- pour l'impôt courant que pour les impôts différés,

- pour les comptes individuels que consolidés et les documents du 1er semestre.

Voir également développements dans BCF 9/97, p. 13 s.

b. Taux applicables en 2012 Les taux d'impôt sur les sociétés applicables aux résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2012 sont les suivants :

- taux normal : 33,1/3 % (CGI, art. 219-I) ;

- taux réduits : 0 %, 15 % ou 19 %.

Sur le taux réduit des PME, voir note 3 sous le tableau ci-après.

A l'IS calculé au taux normal et au taux réduit, s'ajoutent, le cas échéant, la **CSB** (contribution sociale sur les bénéfices, voir n° 2855-1) et la **contribution exceptionnelle** de 5 % (voir n° 2855-2) qui augmentent ainsi le taux global d'imposition (voir n° 2856).
En outre, une contribution de 3 % est due sur les distributions mises en paiement au titre de l'exercice (voir n° 2857).
Le tableau ci-après, établi par nos soins, synthétise les principaux produits, plus et moins-values auxquels s'appliquent ces différents taux réduits d'IS.

Sur les taux réduits applicables aux titres de **capital-risque** (SCR et FCPR), voir n° 1914-2.

Taux	Principaux produits, plus et moins-values relevant d'un taux réduit d'IS	CGI	Références
0 %	**Plus et moins-values de cession de titres de participation** (au sens fiscal) détenus depuis au moins deux ans [(1)], autres que des titres de sociétés à prépondérance immobilière ou financière ou de sociétés localisées dans un ETNC [(2)]	art. 219-I-a quinquies	Voir n° 1880
	Dotations et reprises des **(provisions pour) dépréciation des titres** de participation **relevant du secteur à 0 %** quelle que soit leur durée de détention	art. 39-1-5°	Voir n° 1850
15 %	**Plus-values de cession à des entreprises non liées de brevets,** d'inventions brevetables (ou de leurs perfectionnements) ou de procédés de fabrication industriels qui en sont l'accessoire, acquis depuis au moins 2 ans ou créés par l'entreprise	art. 219-I-a quater, al. 3	Voir n° 1743
	Résultat net de la concession et, sous certaines conditions supplémentaires, de la sous-concession de licences d'exploitation portant sur les droits de propriété industrielle cités ci-avant	art. 39 terdecies 1	Voir n° 649-1
	Bénéfices des PME, dans la limite de 38 120 € [(3)]	art. 219-I-b	Voir n° 2849

Taux	Principaux produits, plus et moins-values relevant d'un taux réduit d'IS	CGI	Références
19 %	**Plus et moins-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées** (non établies dans un ETNC [(2)]), constituant des titres de participation (au sens fiscal) et détenus depuis au moins deux ans	art. 219-I-a	Voir n° 1880
	Dotations et reprises des **(provisions pour) dépréciation des titres** de participation **relevant du secteur à 19 %** quelle que soit leur durée de détention	art. 39-1-5°	Voir n° 1850
	Plus-values de cession de locaux professionnels destinés à être transformés en immeubles d'habitation, réalisées, sous certaines conditions, entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2014	Art. 210 F	Voir Mémento Fiscal n° 19447
	Plus-values latentes sur immeubles, droits afférents à un contrat de crédit-bail, droits sur un immeuble donné en jouissance temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics (concession, délégation de service publics) et parts de sociétés de personnes (ayant un objet identique à celui des SIIC) des sociétés qui **optent pour le régime spécial des SIIC**	art. 219-IV	Voir Mémento Fiscal n° 30950
	Plus-values latentes relatives aux actifs immobiliers en cas de **transformation d'une société soumise à l'IS en Sppicav**	art. 219-IV	Voir Mémento Fiscal n° 30490

(1) Les **plus-values nettes à long terme de cession de titres de participation** (hors titres exclus) sont exonérées d'IS, sous réserve de l'imposition au taux normal d'une quote-part de frais et charges de 10 % (ce qui porte leur taux effectif d'imposition, hors CSB et contribution exceptionnelle, à 3,1/3 % ; voir n° 1880).
(2) **ETNC** : Etat ou territoire non coopératif, défini par l'article 238-0 A du CGI et dont la liste est publiée annuellement par décret, voir Mémento Fiscal n° 78310.
(3) **Taux réduit des PME** : les petites et moyennes entreprises bénéficient de plein droit d'un taux réduit de **15 %** sur une fraction de leur **résultat** imposable (abstraction faite des plus-values taxées à 15 % et des bénéfices exonérés ou situés hors du champ de l'IS) **plafonnée à 38 120 €** (CGI, art. 219-I-b).
Ce taux réduit est réservé aux PME dont :

- le **chiffre d'affaires HT** (hors produits financiers, exceptionnels et débours) du dernier exercice (ramené le cas échéant à douze mois) est **inférieur à 7 630 000 €.** Lorsque la PME est la société mère d'un groupe fiscalement intégré, le chiffre d'affaires s'apprécie en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe ;

- le **capital** est **libéré** (à la clôture de l'exercice) et **détenu** de manière continue (tout au long de l'exercice, BOI 4 H-4-02, n° 63) à au moins 75 % directement par des personnes physiques, ou indirectement par des sociétés remplissant elles-mêmes les conditions pour bénéficier de ce taux réduit dans la limite d'un seul niveau d'interposition.

Les conditions de forme exigées par l'article 46 quater-0 ZZ bis A de l'annexe III au CGI (état de détermination du résultat soumis au taux réduit et état de répartition du capital à joindre à la liasse fiscale) ont été jugées illégales (TA Rennes 30 décembre 2008, n° 06-2364 et 06-2365, décision définitive).

c. Cas particuliers : exonération ou abattement d'IS Des régimes particuliers s'appliquent au résultat normalement imposable réalisé par certaines sociétés en fonction :

- de leur lieu d'implantation ;

- de leur activité ou conditions d'exercice.

Ces régimes particuliers réservés à certaines sociétés sont notamment les suivants :

Exonération totale ou partielle d'IS	CGI	Mémento Fiscal

Exonération totale ou partielle d'IS	CGI	Mémento Fiscal
Entreprises nouvelles créées dans certaines zones prioritaires	art. 44 sexies	MF n° 10260
Sociétés créées en zones franches urbaines	art. 44 octies et 44 octies A	MF n° 10335
Activités créées dans les bassins d'emploi à redynamiser	art. 44 duodecies	MF n° 10370
Activités créées dans les zones de restructuration de la défense	art. 44 terdecies	MF n° 10380
Sociétés exerçant en zones franches d'un DOM	art. 44 quaterdecies	MF n° 91491
Sociétés créées ou reprises dans les zones de revitalisation rurale	art. 44 quindecies	MF n° 10365
Sociétés créées pour la reprise d'entreprises en difficulté	art. 44 septies	MF n° 10310
Jeunes entreprises innovantes	art. 44 sexies-0 A et 44 sexies A	MF n° 10400
Entreprises participant à un projet de recherche agréé avant le 17 novembre 2009 dans un pôle de compétitivité	art. 44 undecies	MF n° 10415
Sociétés mobilières d'investissement et assimilées (Sicav, SDR, SICAF...)	art. 208-1° bis à 208-2° et 208 A	MF n° 26360
Sociétés de capital-risque (SCR, SUIR)	art. 208-3° septies et 208 D	MF n° 26380 et 26450
Sociétés immobilières cotées (Sppicav, SIIC)	art. 208-3° nonies et 208 C	MF n° 30490 et 30930

Comptabilisation

2850

Il y a lieu de distinguer plusieurs étapes (PCG, art. 444/44 et 446/69) :

a. En cours d'exercice Les **acomptes versés** (pour leur calcul, voir Mémento Fiscal n° 36535 à 36580) constituent une créance sur le Trésor public, qui sera imputée sur l'impôt dû. Ils sont enregistrés au débit du compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices » par le crédit d'un compte de trésorerie.

Si l'entreprise n'a pas fait application de la possibilité qui lui est offerte de moduler les acomptes en cours d'exercice (voir Mémento Fiscal n° 36565), l'excédent d'acompte constaté lors de la liquidation de l'IS est remboursable d'office dans les 30 jours de la date de dépôt du relevé du solde.

b. A la clôture de l'exercice L'IS dû au titre des bénéfices imposables de l'exercice est débité au compte 695 **« Impôts sur les bénéfices »** (ventilé en 6951 « Impôt dû en France » et 6954 « Impôt dû à l'étranger ») par le crédit du compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices ».

Fiscalement, La charge d'IS n'est pas déductible (CGI, art. 213). Elle est réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne I 7).

Sur les conséquences du **carry-back** sur la comptabilisation de l'impôt et des acomptes, voir n° 2863 , 2863-1 et 2863-3. Sur les divers **crédits d'impôt,** voir n° 642, n° 927-6, 1691-1, 1863 et 2864 s.

Remarque
Compensation pour la présentation du bilan : le montant des acomptes versés au cours de l'exercice est à porter en déduction de l'impôt dû au titre des bénéfices de l'exercice dans la mesure où, lors de la liquidation, ces **acomptes** seront **à imputer sur cet impôt** (Bull. CNC n° 35, juillet 1978, n° 35-01). Cette solution non seulement demeure toujours valable mais constitue la règle comptable de présentation de l'impôt sur les sociétés au bilan. En effet, si l'article C. com. L 123-19 (issu de l'article 7 de la 4e directive européenne) énonce le principe de non-compensation entre les postes d'actif et de passif du bilan, le comité de contact de la 4e directive considère toutefois (voir n° 267) que cette interdiction de compensation ne vise pas le mécanisme de la compensation légale. Dans le même sens, le PCG énonce (art. 410-5) que toute compensation est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur. Or, pour la liquidation de l'IS, l'imputation des acomptes versés sur l'impôt dû à raison des résultats de l'exercice est prévue par l'article 1668 du CGI.

c. Liquidation du solde de l'impôt au début de l'exercice suivant Elle suit le même schéma comptable que les acomptes (voir a.).

Provisions pour impôts sur les bénéfices

2852

a. Comptabilisation dans le compte de résultat Il peut y avoir nécessité de provisionner l'impôt par exemple en cas de rappel d'impôts sur les bénéfices.

Sur les conditions de constitution d'une provision pour impôt différé, voir n° 2884-2.

Le poste de dotation aux provisions pour impôts sur les bénéfices n'a pas été prévu par le PCG. En effet, selon le PCG (art. 446/68), les dotations aux provisions peuvent avoir un caractère d'exploitation (compte 681), financier (compte 686), exceptionnel (compte 687).

A notre avis, l'impôt (sur les bénéfices) n'ayant pas le caractère d'une charge d'exploitation, financière ou exceptionnelle, les **dotations aux provisions pour impôts,** qui sont destinées à couvrir les charges d'impôt, ne peuvent donc pas être classées parmi les dotations aux provisions prévues par le PCG et rappelées ci-avant. En conséquence, il serait nécessaire, à notre avis, de **créer des comptes 689 et 789** (le compte « Impôts sur les bénéfices » étant un sous-compte du compte 69) qui s'intituleraient « Dotation aux provisions pour impôts » et « Reprise sur provisions pour impôts », le compte 155 « Provisions pour impôt » étant utilisé en contrepartie (voir n° 2560).

Il ne semble pas possible, à notre avis, de rattacher la dotation et la reprise de provision à l'opération qui les engendre. En effet, l'impôt sur les sociétés lui-même n'est pas ventilé dans le compte de résultat selon les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel (il l'est seulement dans l'annexe).

Pour la **présentation au compte de résultat,** la dotation, comme la reprise, devraient, à notre avis, être comprises dans le poste « Impôts sur les bénéfices », une ventilation de ce poste étant donnée dans l'annexe si elle est d'une importance significative.

Fiscalement, Ces provisions ne sont pas déductibles et les reprises non imposables, l'IS n'étant pas déductible (voir n° 2850). La dotation doit donc être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WI) et la reprise déduite (ligne WU).

b. Taux d'impôt à retenir en comptabilité Seuls les taux d'impôt votés à la clôture peuvent être provisionnés (voir n° 2849). En plus de l'IS calculé au taux normal et au taux réduit (voir n° 2849), la provision pour impôt doit tenir compte, le cas échéant, de la CSB de 3,3 % et de la contribution exceptionnelle de 5 % (voir n° 2855).

Contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés

2855

Deux contributions supplémentaires sont susceptibles d'augmenter le taux global d'IS applicable au bénéfice de l'exercice :

- la contribution sociale sur les bénéfices (voir n° 2855-1) ;

- la contribution exceptionnelle (voir n° 2855-2).

Pour l'impact de ces contributions sur le taux global d'imposition, voir n° 2856.

En outre, ce taux est indirectement augmenté en cas de distribution de dividendes du fait de l'application de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les montants distribués à compter du 17 août 2012, voir n° 2857.

Remarques

1. Dividendes de source étrangère soumis à une retenue à la source Sur l'incidence de la CSB et de la contribution exceptionnelle sur la comptabilisation de ces dividendes, voir n° 1863 s.

2. Intégration fiscale L'intégration fiscale crée un coût de contributions plus élevé qu'en régime de droit commun. En effet :

- l'abattement de CSB de 763 000 € s'applique, en régime de droit commun, sur l'IS dû par chaque société, alors que dans le régime de l'intégration fiscale, cet abattement ne s'applique qu'une seule fois sur l'IS dû par la société tête de groupe sur le résultat d'ensemble (BOI 4 L-2-02, n° 56) ;

- le chiffre d'affaires à retenir pour l'application de la contribution exceptionnelle à une société tête de groupe n'est pas son chiffre d'affaires propre mais la somme des chiffres d'affaires de chaque société membre du groupe (CGI, art. 235 ter ZAA ; voir n° 2855-2).

Contribution sociale sur les bénéfices (CSB) de 3,3 %

2855-1

Une contribution sociale sur les bénéfices (CSB) est due par les personnes morales soumises à l'IS :
- dont le chiffre d'affaires HT de l'exercice est supérieur à 7 630 000 € ;

Le chiffre d'affaires s'entend des recettes provenant de l'activité courante, ce qui exclut notamment les produits financiers, les produits exceptionnels et les débours (BOI 4 L-2-02, n° 7).

- et qui acquittent un IS calculé au taux normal et au taux réduit (voir n° 2849) supérieur à 763 000 € (CGI, art. 235 ter ZC).

La CSB est assise sur l'IS dû aux taux normal et réduits (sauf plus-values latentes à 19 % sur actifs immobilisés des sociétés qui optent pour le régime des SIIC ou des Sppicav, voir n° 2849) avant toute imputation de crédits d'impôt et diminué d'un abattement annuel de 763 000 €.

Sont exonérées les PME dont le chiffre d'affaires HT est inférieur à 7 630 000 € et dont le capital, entièrement libéré, est détenu en pleine propriété (la nue-propriété n'étant pas suffisante, TA Paris 19 novembre 2008, n° 03-4866 et 03-4867) à 75 % au moins par des personnes physiques, ou par des sociétés réalisant un CA inférieur à 7 630 000 € et dont le capital entièrement libéré est détenu directement à au moins 75 % par des personnes physiques (sur les conditions d'exonération de la CSB, voir Mémento Fiscal n° 36705). Comme l'IS, la CSB est payée sous forme de quatre acomptes et d'un solde.

Pour plus de détails sur cette contribution, voir Mémento Fiscal n° 36690 à 36745.
Pour l'impact de cette contribution sur le taux global d'imposition, voir n° 2856.

Plusieurs étapes sont à distinguer :

I. Lors du versement des acomptes
Une créance sur le Trésor public est constatée au débit du compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices » par le crédit d'un compte de trésorerie.

Pour le calcul et la date de paiement des acomptes, voir Mémento Fiscal n° 36730 à 36745.

II. A la clôture de l'exercice :

a. Comptabilisation de la CSB de 3,3 % Elle est comptabilisée en charges sur le même exercice que l'IS sur lequel elle est assise au débit du compte 6952 « Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices » (PCG, art. 432-1) avec pour contrepartie le crédit du compte 444 « Etat-Impôt sur les bénéfices ».

Fiscalement, Cette contribution n'étant pas déductible, il y a lieu de la réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A, ligne I 7).

Remarques
1. Comptabilisation de la CSB de 3,3 % distinctement de l'IS Cette comptabilisation présente un intérêt pratique puisque, à la différence de l'IS, celle-ci ne minore pas le bénéfice net à retenir pour la participation des salariés (voir n° 2962-2).
2. Intégration fiscale En cas d'intégration fiscale, la société mère redevable de la CSB de 3,3 % n'a pas à créer des sous-comptes spécifiques du compte 698, celui-ci ayant déjà été prévu par le PCG pour enregistrer les charges et produits résultant de l'intégration fiscale (sous-comptes 6981 et 6989).

b. Annexe Aucune information dans l'annexe n'est requise par les textes, mais l'impact de cette contribution peut y être mis en évidence, notamment s'il n'apparaît pas directement au compte de résultat.

III. Lors de la liquidation de la contribution
Selon qu'il apparait un complément à payer ou un excédent de versement par rapport aux acomptes versés, le compte 444 « Etat-Impôt sur les bénéfices » est soldé par le paiement du solde de liquidation ou par le remboursement de l'excédent à l'entreprise (voir Mémento Fiscal n° 36740).

Contribution exceptionnelle de 5 %

2855-2

Une contribution exceptionnelle est due au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013 (donc, pour les exercices coïncidant avec l'année civile, clos les 31 décembre 2011 et 2012) par les personnes morales soumises à l'IS dont le chiffre d'affaires HT de l'exercice est supérieur à 250 M € (CGI, art. 235 ter ZAA, créé par l'article 30 de la 4e loi de finances rectificative pour 2011 n° 2011-1978 du 28 décembre 2011).

Le chiffre d'affaires à retenir est identique à celui retenu pour la CSB (BOI 4 L-3-12, n° 13 et 14 ; voir n° 2855-1).

La contribution correspond à 5 % de l'IS (hors CSB) dû aux taux normal et réduits, avant toute imputation de crédits ou créances d'impôt. Elle donne lieu à un versement d'acompte, au même moment que le dernier acompte d'IS, si la société était déjà soumise à cette contribution au titre de l'exercice précédent (CGI, art. 1668 B créé par la 2e loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958, art. 12). A défaut, la contribution est versée lors du solde d'IS.

Pour plus de détails sur cette contribution, voir Mémento Fiscal n° 36690 à 36745.

Plusieurs étapes sont à distinguer :

I. A la clôture de l'exercice
La contribution exceptionnelle de 5 % est comptabilisée en charges sur le même exercice que l'IS sur lequel elle est assise, à notre avis au débit du compte 6952 « Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices » (PCG, art. 432-1) avec pour contrepartie le crédit du compte 444 « Etat-Impôt sur les bénéfices ».

Fiscalement, Cette contribution n'étant pas déductible (CGI, art. 213), il y a lieu de la réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A, ligne I 7).

II. Lors de la liquidation
La contribution est comptabilisée par le débit du compte 444 « Etat-Impôt sur les bénéfices » par le crédit d'un compte de trésorerie.

Taux global d'imposition

2856

Les tableaux ci-après font apparaître le taux global d'imposition des sociétés pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2012, compte tenu de la CSB et de la contribution exceptionnelle de 5 %.

Taux normal	
Impôt sur les sociétés (CGI, art. 219-I)	33,1/3 %
Contribution sociale sur les bénéfices de 3,3 % (CGI, art. 235 ter ZC) (1)	1,1 %
Contribution exceptionnelle de 5 % (CGI, art. 235 ter ZAA) (2)	1,2/3 %

Taux normal	
Taux global d'imposition [3] [4]	**36,10 %**

(1) Sur la fraction de l'IS excédant 763 000 € et à condition que l'entreprise soit assujettie à cette contribution.
(2) Calculée sur l'IS hors CSB, et sous réserve que le CA de la société soit supérieur à 250 millions d'euros.
(3) Pour la quote-part de résultat soumise à l'IS et aux deux contributions. Sur la fraction de l'IS inférieure à 763 000 €, qui est exonérée de CSB, le taux d'imposition s'élève à 35 % (33,1/3 % + 1,2/3 %).
(4) Le taux effectif pourrait toutefois atteindre 39,08 % en cas de redistribution intégrale du bénéfice, compte tenu de la nouvelle contribution sur les revenus distribués (voir n° 2857).

Taux réduits [1]			
Impôt sur les sociétés	0 % [4]	15 %	19 %
Contribution sociale sur les bénéfices de 3,3 % (CGI, art. 235 ter ZC) [2]	0 %	0,49 %	0,63 % [3]
Contribution exceptionnelle de 5 % (CGI, art. 235 ter ZAA) [5]	0 %	0,75 %	0,95 %
Taux global d'imposition [6]	**0 %**	**16,24 %**	**20,58 %**

(1) Pour la liste des produits auxquels s'appliquent ces différents taux, voir n° 2849.
(2) Sur la fraction de l'IS excédant 763 000 € et à condition que l'entreprise soit assujettie à cette contribution.
(3) Non applicable aux plus-values latentes imposables au taux de 19 % sur actifs immobiliers des sociétés qui optent pour le régime spécial des SIIC ou des Sppicav (voir n° 2849 ; CGI, art. 235 ter ZC III bis).
(4) Cas particulier : cession des titres de participation détenus depuis au moins 2 ans et relevant du secteur exonéré : en pratique, l'imposition au taux de droit commun d'une quote-part de frais et charges de 10 % porte leur taux effectif d'imposition à 3,1/3 % (ou 3,44 % avec CSB et 3,91 % avec CSB et contribution exceptionnelle) (voir n° 1880).
(5) Calculée sur l'IS hors CSB, et sous réserve que le CA de la société soit supérieur à 250 millions d'euros.
(6) Pour la quote-part de résultat soumise à l'IS et aux deux contributions.

Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués de 3 % (ou « Taxe sur les dividendes »)

2857

La 2e loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958 (CGI, art. 235 ter ZCA) instaure une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de **3 % assise sur les montants distribués par les sociétés** et organismes français ou étrangers passibles de l'IS en France. Cette contribution porte sur toutes les distributions, quels que soient les bénéficiaires (actionnaires personnes physiques ou personnes morales, français ou étrangers), et qu'elles aient été ou non valablement approuvées par une assemblée générale sauf, notamment, celles effectuées au sein d'un groupe intégré.

Ne sont pas concernées par cette contribution additionnelle les PME, telles que définies à l'annexe I du règlement CE n° 800/2008 de la Commission du 8 août 2008 (voir Mémento Fiscal n° 92650).

La taxe sur les dividendes est due sur les montants distribués dont la mise en paiement est intervenue à compter du 17 août 2012.

Sur les autres revenus soumis à cette taxe, voir FR 35/12, inf. 5 p. 14.

Elle constitue une contribution additionnelle à l'impôt sur le résultat et ne peut pas, à notre avis, être assimilée à une retenue à la source payée pour le compte des actionnaires.

En effet, bien que la taxe ait pour fait générateur la mise en paiement des dividendes, et qu'elle puisse être exigible en l'absence de bénéfice fiscal (elle est assise sur les dividendes), d'autres caractéristiques de cette contribution conduisent à qualifier cette taxe de taxe additionnelle à l'impôt sur les sociétés (et non de retenue à la source). Ainsi :

- le redevable est la société distributrice des dividendes et non les actionnaires,

- en cas de contrôle, de redressement, seule la société distributrice est inquiétée, comme pour l'IS et dans les mêmes conditions,

- la taxe est assise sur le montant brut du dividende mais n'est pas calculée « à l'intérieur » du dividende, comme l'était le précompte : les dividendes votés par l'assemblée générale sont dès lors intégralement distribués aux actionnaires,

- la taxe n'étant pas prélevée sur la distribution, son coût sera indirectement supporté (via une minoration du bénéfice distribuable de n + 1) par les actionnaires présents l'exercice suivant son paiement, et non par ceux ayant bénéficié des dividendes ayant servi d'assiette à la taxe.

Cette taxe est, à notre avis, à comptabiliser en résultat dans le compte 6952 « Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices ».
Etant conditionnée à des dividendes qui doivent être approuvés par l'Assemblée générale, la taxe de 3 % n'est, à notre avis, **pas** à **provisionner** à la clôture de l'exercice au titre duquel les dividendes sont distribués, même si, au vu des résultats, cette distribution est hautement probable lors de l'arrêté des comptes.

Remarques
Acompte sur dividendes : dans ce cas, la taxe constitue une charge à payer dès la décision de distribution prise par l'organe compétent.

Fiscalement, Cette contribution n'est pas déductible (CGI, art. 213).

Carry-back Report en arrière des déficits fiscaux

2863

L'article 220 quinquies du CGI offre aux entreprises soumises à l'IS la possibilité d'opter, sous certaines conditions, pour un report en arrière (« carry-back ») de leurs déficits fiscaux sur les bénéfices imposables au taux normal (ou au taux réduit des PME, voir n° 2849) non distribués de l'exercice précédent et ayant donné lieu à un paiement effectif d'IS.

Pour les exercices clos à compter du 21 septembre 2011 (CGI, art. 220 quinquies modifié par la 2e loi de finances rectificative pour 2011, art. 1), l'option pour le report en arrière :

- est limitée au report du seul **déficit du dernier exercice clos,**

- est **plafonnée à 1 million d'euros,**

- ne porte que **sur le seul bénéfice de l'exercice précédent.**

Sur les modalités de calcul du bénéfice d'imputation, voir Mémento Fiscal n° 35935 à 35945.
Sur les incidences d'une rectification fiscale, voir n° 2913.

Exemple

Exemple Une entreprise a réalisé en 2012 un déficit fiscal de 35 M €. Elle avait dégagé un bénéfice imposable de 40 M € en 2009, 20 M € en 2010, et 10 M € en 2011.
Selon les nouvelles règles de calcul du carry-back, le montant de déficit 2012 que l'entreprise peut reporter en arrière n'est plus de 35 M € comme auparavant, mais de 1 M €, montant maximum plafonné du dernier exercice. Les 34 M € non reportés en arrière sont reportables en avant (voir n° 2840).

Cette option fait naître une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé. Cette créance est remboursable à l'issue d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IS (voir Mémento Fiscal n° 35960 à 35965).
Sur le remboursement anticipé de la créance de carry-back pour les sociétés en procédure de sauvegarde, voir n° 2863-3

L'option, qui peut porter sur tout ou partie seulement du déficit de l'exercice, doit être exercée dans le même délai que celui du dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice de constatation du déficit. Elle est matérialisée par la mention du déficit reporté dans la ligne ZL

du tableau n° 2058-A et la souscription d'un imprimé n° 2039 à joindre au relevé de solde de l'exercice au titre duquel elle est exercée (CGI A III, art. 46 quater-0 W ; BOI A H-6-12, n° 49 à 53). Elle n'est en revanche pas possible l'exercice de cession, cessation ou fusion de la société (CGI, art. 220 quinquies), sauf pour les sociétés absorbante ou bénéficiaire des apports mais uniquement à hauteur de leurs propres déficits, à l'exclusion des déficits transférés sur agrément (D. adm. 4 H-2222, n° 9).
Sur la possibilité toutefois d'opter a posteriori en cas de redressements fiscaux, voir n° 2913.

Sur l'absence d'incidence sur le calcul de la participation, voir n° 2962-1.
Sur les éventuelles informations à fournir en annexe, voir n° 3056.

Exercice de naissance de la créance

2863-1

a. Comptabilisation de la créance Cette correction de l'impôt de l'exercice précédent constitue, à notre avis, un **produit de l'exercice déficitaire.**

En effet, bien que cette créance soit née du report en arrière des déficits fiscaux, il n'est pas possible tant sur le plan juridique que fiscal de modifier les capitaux propres des exercices antérieurs.

La créance doit être enregistrée au débit du compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices » par le crédit du compte 699 « Produits - Report en arrière des déficits » (PCG, art. 444/44 et 446/69).

Fiscalement, L'Administration propose le même schéma de comptabilisation (D. adm. 4 H-2224, n° 3). Cette créance n'étant pas imposable, son montant est mentionné distinctement sur l'imprimé n° 2058-A (case ZI) et déduit extra-comptablement (ligne XG).

Ce produit doit figurer, à notre avis, au **compte de résultat** sur la **ligne « Impôts sur les bénéfices »** entre parenthèses ou précédé d'un signe -.

b. Actualisation de la créance Selon l'avis CNC n° 26, cette créance ne doit pas être actualisée.

Sur l'ensemble du problème lié à la dépréciation des créances non productives d'intérêts, voir n° 2079.

Exercice où la mobilisation (éventuelle) survient

2863-2

La créance de carry-back peut être cédée en garantie à un établissement bancaire (Rép. Albertini, AN 13 avril 1998, p. 2070).

Le traitement comptable est, à notre avis, identique à celui des créances professionnelles nanties dans le cadre de la loi « Dailly » (voir n° 2114 s.).
Cette créance peut également être remise à l'escompte (Rép. min. précitée). Le traitement comptable est, à notre avis, identique à celui des effets remis à l'escompte (voir n° 2108-1).

Elle n'est en revanche pas cessible à une autre société (D. adm. 4 H-2223, n° 44), sauf en cas de fusions (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802 et 7812) et de cession à la société mère tête d'un groupe intégré (voir n° 2863-3).

Utilisation de la créance

2863-3

Remarque
Nature de la créance : la créance née du report en arrière des déficits ne constitue pas un crédit d'impôt mais un moyen de paiement (Rép. Gaillard, AN 29 juin 1998, p. 3613).

Fiscalement, En effet, la créance de carry-back n'est utilisable que pour le paiement de l'IS dû au titre des cinq exercices suivant l'exercice déficitaire (CGI, art. 220 quinquies I). Elle ne peut donc pas faire l'objet d'une compensation avec l'impôt dû au titre d'un exercice antérieur, à la suite d'une rectification fiscale, sur le bénéfice duquel le déficit est reporté (CE 12 janvier 2005, n° 257652).

a. En paiement du solde de l'IS (au taux normal ou au taux réduit, mais pas des contributions additionnelles, voir n° 2855) Lors de la constatation de l'impôt à payer, celui-ci est enregistré par le crédit du compte 4441 « Etat - Impôts sur les bénéfices » (débit : compte 695 : « Impôt sur les bénéfices ») sans tenir compte de la créance d'impôt. Lors du paiement effectif de l'impôt, cette créance d'impôt est créditée (en tout ou partie).

b. En paiement d'acompte d'IS Lors du paiement de l'acompte, l'entreprise a le choix entre :

- **régler l'acompte** : débit compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices » par le crédit du compte « Banque » ;

- **utiliser sa créance de carry-back** : le compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices » enregistrant, en fait, à son débit aussi bien les acomptes d'IS que la créance de carry-back, il paraît donc nécessaire de subdiviser ce compte afin de pouvoir suivre cette créance, par exemple : débit compte 4441 « Etat-Acomptes IS » par le crédit du compte 4442 « Etat-Créances de carry-back ».

Cas particulier : le montant des acomptes versés est supérieur à l'impôt finalement dû Selon une instruction du 19 août 1985 (Inst. CP, 85-100-A2-1, n° 232-1), « lorsque l'impôt dû est inférieur au montant des acomptes versés au cours de l'exercice, un excédent apparaît à la clôture de cet exercice. Pour déterminer si c'est un excédent de versement ou un rétablissement de créance qui doit être constaté, il convient de **considérer comme définitifs les emplois faits** en l'acquit, ou **en couverture, des premiers acomptes,** dans l'ordre des échéances ».

Autrement dit, pour déterminer à quoi correspond le trop-versé d'acompte (règlement ou utilisation de créance de carry-back), il convient de retenir la méthode Fifo, c'est-à-dire d'apprécier à concurrence du trop-versé le mode libératoire du 4e acompte, puis, si nécessaire, du 3e acompte, etc.

Dans l'hypothèse où la créance de carry-back constitue une partie du trop-versé, elle devra être rétablie (instruction précitée), ce qui comptablement se traduira par l'écriture suivante : débit du compte 4442 « Etat-Créances de carry-back » par le crédit du compte 4441 « Etat-Acomptes d'IS ».

c. Remboursement de la créance par le Trésor La fraction de la créance qui n'a pas pu être imputée sur l'IS dans un délai de 5 ans est remboursée.
Cette créance (ou fraction de créance) est soldée (crédit du compte 444 « Etat-Impôt sur les bénéfices ») par le débit du compte de trésorerie concerné.

Ce remboursement n'entraîne bien entendu la constatation d'aucun produit, celui-ci ayant déjà été enregistré lors de l'exercice de l'option.

Les démarches pour obtenir le remboursement de la créance par l'Administration, en principe spontané, doivent être effectuées avant l'expiration du délai de prescription des créances sur l'Etat, c'est-à-dire quatre ans (TA Paris 21 octobre 2009, n° 05-19135 ; voir n° 996-4).

Remarque
Sociétés en difficulté faisant l'objet d'une procédure collective (sauvegarde, redressement ou liquidation) :

1. L'Administration admet le remboursement de la créance, même après la liquidation de la société titulaire (Inst. CP, 93-119-A2-1 du 20 octobre 1993). Dans cette attente, elle devient une créance indivise des associés.

2. Les sociétés qui font l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement anticipé de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement, sous déduction d'un intérêt calculé au taux de l'intérêt légal (CGI, art. 220 quinquies I). Il en est de même en cas de procédure de sauvegarde financière accélérée (Rép. Dosne, AN 5 juillet 2011, p. 7332 ; voir n° 3548-7 s.). Les créances nées après le jugement ne peuvent bénéficier de cette mesure (TA Rouen 13 février 2007, n° 05-1067).

d. Imputation sur d'autres dettes fiscales Dès lors que la **créance** est **remboursable,** elle peut également être imputée sur toutes les autres dettes fiscales dont l'entreprise est redevable auprès de la DGI (BOI 12 A-1-05), ce qui permet de ne pas attendre le remboursement effectif de la créance par le Trésor. Sont ainsi visées la TVA, la taxe sur les salaires, la cotisation minimale sur la valeur ajoutée...

e. Créance donnée en garantie d'un emprunt à un établissement de crédit (Rép. Calloud, AN 13 juillet 1992, n° 54681). Voir n° 2115-1.

f. Transfert de la créance Elle est inaliénable et incessible (CGI, art. 220 quinquies et Cass. com. 15 décembre 2009, n° 08-13.419), sauf :

- **par entrée dans un groupe intégré** La créance de carry-back résultant du report en arrière d'un déficit pré-intégration peut (CGI, art. 223 G ; D. adm. 4 H-6632, n° 39) soit être conservée par la société qui a réalisé le déficit, soit être transmise à la société tête de groupe. Elle est alors transmise pour sa valeur nominale par le dépôt d'un imprimé spécifique.

Si elle est transmise à la tête de groupe, la créance peut être utilisée :

- soit en garantie (voir n° 2863-2),

- soit au paiement de l'IS du groupe dans la limite de l'IS théorique qu'aurait versé la filiale si elle avait été imposée séparément (CGI, art. 223 G-3°).

Dans tous les cas, le solde de la créance est remboursé à l'issue des 5 ans.

- **par fusion,** quel que soit le régime sous lequel a été placée l'opération (CGI, art. 220 quinquies II ; voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802 et 7812).

Crédits d'impôt

2864

Pour les crédits d'impôts sur les revenus du portefeuille-titres, voir n° 642 et 1863 s.
Sur le crédit d'impôt recherche, voir n° 1691-1.
Sur le crédit d'impôt famille, voir n° 927-6.
Sur le crédit d'impôt intéressement, voir n° 906-2.

Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé

2864-1

(Mémento Fiscal n° 10565) :

Fiscalement, (CGI, art. 244 quater D ; BOI 4 A-4-90 repris dans D. adm. 4 A-43, n° 9 et 10) :

- pour les personnes morales soumises à l'IS, le crédit d'impôt est imputé sur l'IS et l'excédent éventuel n'est ni imputable sur l'IS dû à un taux proportionnel, ni reportable, ni restituable ;

- pour les personnes morales soumises à l'IR, le crédit d'impôt est transféré aux associés au prorata de leurs droits, l'imputation étant faite sur l'impôt dû par chacun des associés.

Il résulte de ces modalités d'imputation que ce crédit d'impôt ne doit faire l'objet d'**aucune comptabilisation particulière** :

- soit il vient en diminution de l'impôt et réduit la charge d'IS,

- soit il n'est pas utilisé et n'a donc aucune incidence comptable.

Crédit d'impôt apprentissage

2864-2

Les entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt apprentissage dont le montant, calculé par année civile, est égal au produit du nombre moyen annuel d'apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins un mois au cours de l'année par une somme forfaitaire (CGI, art. 244 quater G et A III, art. 49 septies YJ à YO ; BOI 4 A-10-05 et 4 A-3-06).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 10525.

Exercice social coïncidant avec l'année civile Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel les apprentis ont été employés (CGI, art. 199 ter F et 220 H ; BOI 4 A-10-05, n° 45). La fraction excédant l'impôt dû est restituable (CGI, art. 199 ter F et 220 H ; BOI 4 A-10-05, n° 45 à 51).
La comptabilisation du crédit d'impôt et les retraitements extra-comptables à effectuer sont identiques à ceux applicables au crédit d'impôt famille (voir n° 927-6).
Exercice social ne coïncidant pas avec l'année civile Dans cette hypothèse, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année civile suivant celle prise en compte pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis (BOI 4 A-10-05, n° 46). Il en résulte que le crédit d'impôt est susceptible d'être imputé sur l'impôt de l'exercice suivant celui de l'engagement d'une quote-part des dépenses d'apprentissage.

Exemple

Exemple Une entreprise, clôturant son exercice au 31 mars de chaque année, a engagé 10 apprentis du 1er janvier au 31 décembre N. Le crédit d'impôt apprentissage N, calculé en fonction du nombre moyen annuel d'apprentis de l'année civile N, est imputable sur l'IS de l'exercice clos au 31 mars N + 1.

Conformément au principe de rattachement des produits à l'exercice (voir n° 506), un prorata de crédit d'impôt devrait, à notre avis, être comptabilisé en **produit à recevoir** à la clôture de l'exercice, dès lors que des apprentis ont été employés au moins un mois entre le 1er janvier et la date de clôture de l'exercice.

A notre avis, ce prorata est égal au crédit d'impôt (le cas échéant plafonné) de l'année civile en cours à la date de la clôture de l'exercice, **calculé en fonction d'une moyenne annuelle ne tenant compte que des apprentis employés au moins un mois entre le 1er janvier et la clôture.**

Exemple

Exemple A la clôture de l'exercice 1/7/n-1 - 0/6/n, une entreprise a employé trois apprentis (non handicapés et ne bénéficiant pas d'un accompagnement personnalisé) entre le 1/1/n et le 30/6/n pour les durées suivantes :

- apprenti A employé 3 mois ;

- apprenti B employé 6 mois ;

- apprenti C employé 1 mois.

Le prorata de crédit d'impôt de l'année civile n à comptabiliser en produit à recevoir au titre de l'exercice n - 1/n est égal à 1 333,34 € [[(3 + 6 + 1)/12] × 1 600*].
* Montant forfaitaire à retenir pour le calcul du crédit d'impôt.

Fiscalement, Le produit à recevoir comptabilisé doit être déduit extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Crédit d'impôt en faveur du rachat d'une entreprise par ses salariés

2864-3

Les sociétés soumises à l'IS constituées exclusivement pour le rachat de tout ou partie du capital d'une société par ses salariés peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt (CGI, art. 220 nonies et 220 R ; CGI A III, art. 46 quater-0 YX à 46 quater-0 YZC).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 10645.

Pour chaque exercice, le crédit d'impôt est égal au montant de l'IS dû par la société rachetée au titre de l'exercice précédent, retenu :

- dans la proportion des droits sociaux que les salariés détiennent indirectement dans le capital de cette dernière,

- dans la limite du montant des intérêts d'emprunt (contractés pour le rachat de cette société) dus par la société nouvelle sur l'exercice d'imputation.

Le crédit d'impôt défini est imputé sur l'IS (avant imputation des réductions et crédits d'impôt) dû par la société nouvelle au titre des exercices de comptabilisation des intérêts d'emprunt. L'excédent éventuel est remboursé.
La comptabilisation du crédit d'impôt et les retraitements extra-comptables à effectuer sont identiques à ceux applicables pour le crédit d'impôt famille (voir n° 927-6).

Toutefois, la comptabilisation est identique que l'exercice social coïncide ou non avec l'année civile, le crédit d'impôt étant calculé sur la base des dépenses engagées au cours de l'exercice (et non de l'année civile).

Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale des PME

2864-5

Les dépenses de prospection commerciale exposées par les PME en vue de développer leurs exportations ouvrent droit, sous certaines conditions, à un crédit d'impôt égal à 50 % des dépenses éligibles engagées au cours des 24 mois qui suivent l'embauche de la personne en charge de la prospection et plafonné à 40 000 € (ou 80 000 € dans certains cas) (CGI, art. 244 quater H ; CGI A III, art. 49 septies YU et YV ; BOI 4 A-9-05, 4 A-7-06 et 4 A-10-09).
Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt dû sur les résultats de l'exercice au cours duquel les dépenses éligibles sont engagées. L'imputation se fait au moment du paiement du solde. La fraction excédant l'impôt dû est restituable (CGI, art. 199 ter G et 220 I).

Pour plus de détails, notamment sur la nature des dépenses éligibles, voir Mémento Fiscal n° 10675.

L'existence du crédit d'impôt **ne modifie pas la comptabilisation des dépenses** y ouvrant droit, qui doivent être classées par nature.
La comptabilisation du crédit d'impôt et les retraitements extra-comptables à effectuer sont identiques à ceux applicables au crédit d'impôt famille (voir n° 927-6).

Toutefois, la comptabilisation est identique que l'exercice social coïncide ou non avec l'année civile, le crédit d'impôt étant calculé sur la base des dépenses engagées au cours de l'exercice (et non de l'année civile).

B. Régime d'intégration fiscale des groupes de sociétés

2871

Fiscalement, Le régime de l'intégration fiscale (CGI, art. 223 A et s.) consiste en deux mécanismes favorables au fonctionnement des groupes (voir Mémento Fiscal n° 40000 à 41065) :

- imposition à l'IS d'un résultat global, correspondant à la somme des résultats fiscaux des sociétés membres ;

Remarque
Conséquence pour les filiales : les déficits et moins-values à long terme réalisés par les filiales intégrées pendant l'intégration étant pris en compte par la société mère pour la détermination du résultat d'ensemble, ils ne peuvent plus être reportés sur leurs propres résultats, y compris en cas de sortie du groupe, sauf cas de sortie liée à une procédure collective (CGI, art. 223 E et 223 L ; BOI 4 H-1-10). Sur le régime fiscal de l'indemnité de sortie éventuellement versée pour réparer le préjudice lié à la perte des déficits, voir n° 2872-2.

- neutralisation, temporaire ou définitive, de certaines opérations internes au groupe.

Sur le plan comptable, les textes de référence sont l'avis CNC n° 37 du 2 juin 1989, inséré dans le PCG (art. 334-2) et l'avis CU CNC n° 2005-G du 12 octobre 2005 (voir n° 2875).

Juridiquement, Selon la CNCC (NI.IX, § 1.142.g), compte tenu de la variété des conventions d'intégration fiscale, leur caractère courant ou réglementé est à examiner au cas par cas.

Nous présentons ci-après, en résumé :

- un tableau reprenant les 4 types de conventions rencontrés le plus couramment en pratique,

- les règles de base de comptabilisation résultant des avis du CNC,

- l'information que le CNC recommande de fournir dans l'annexe.

Sur l'éventuelle incidence sur la durée de conservation des documents, voir n° 329.

Pour plus de détails, voir Mémento Groupes de sociétés n° 7500 s. et Mémento Intégration fiscale.

Tableau de synthèse des types de conventions courantes de répartition de l'impôt

2872

Voir ci-après. Sur les incidences fiscales, voir n° 2872-2.

Remarque
Ce tableau n'est pas exhaustif de tous les types de conventions rencontrés en pratique.

<table>
<tr><th></th><th></th><th colspan="4">Incidences comptables et financières [1]</th></tr>
<tr><th>Typologie des conventions</th><th>Caractéristiques</th><th>Charges d'impôt comme en l'absence d'intégration</th><th>Economies d'impôt liées aux déficits (réalisées pendant l'intégration) [3]</th><th>Charges ou économies d'impôt résultant des correctifs</th><th>Crédits d'impôts des sociétés déficitaires</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Type I</td><td rowspan="2">Charges d'impôt dans les filiales comme en l'absence d'intégration [2]. La société mère enregistre l'économie d'IS résultant de l'utilisation des déficits selon 2 variantes [4].</td><td rowspan="4">Filiales et société mère bénéficiaires</td><td>En attente dans société mère</td><td rowspan="4">Société mère</td><td rowspan="2">Société mère</td></tr>
<tr><td>En résultat dans société mère</td></tr>
<tr><td>Type II</td><td>Conception de type I, mais avec réallocation immédiate des économie d'impôts aux filiales déficitaires.</td><td>En résultat dans filiales déficitaires [5]</td><td>Société mère ou filiales déficitaires [6]</td></tr>
<tr><td>Type III</td><td>Conception de type I, mais avec réallocation immédiate des économie d'impôts aux filiales bénéficiaires.</td><td>En résultat dans filiales bénéficiaires [5]</td><td>Société mère ou filiales bénéficiaires [6]</td></tr>
<tr><td>Type IV</td><td>Tous les impôts sont comptabilisés chez la société mère.</td><td colspan="4">Société mère</td></tr>
<tr><td colspan="6">Renvois (1) à (6) : voir n° 2872-1</td></tr>
</table>

Incidences comptables et financières (Commentaires du tableau)

2872-1

(1) **Nature du problème** : le résultat d'ensemble est différent de la somme des résultats fiscaux individuels des sociétés intégrées bénéficiaires. Il en résulte une différence entre la charge totale d'impôt du groupe et le total des charges d'impôt individuelles provenant des résultats des sociétés intégrées bénéficiaires ; cette différence correspond à l'économie globale réalisée par le groupe.

Σ résultats fiscaux individuels bénéficiaires

Σ charges d'impôt

- Σ résultats fiscaux individuels déficitaires	- Σ économies d'impôt	Economie globale réalisée par le groupe
± Σ retraitements effectués sur le résultat d'ensemble	± Σ correctifs	
	- Σ crédits d'impôt des sociétés intégrées déficitaires	
Résultat d'ensemble	Charge d'impôt du groupe	

De la prise en compte de ces différents paramètres, il résulte de nombreuses solutions possibles pour répartir la charge d'impôt du groupe.
(2) L'expression « même charge d'impôt qu'en l'absence d'intégration » ne veut pas dire qu'il y a lieu de reconstituer un impôt en imaginant les éventuelles options que la filiale aurait (ou n'aurait pas) prises si elle n'était pas intégrée (comme par exemple plus ou moins de provision réglementée, option ou non pour le carry-back, etc.).
(3) A partir du 2e exercice d'intégration, le montant d'économie correspond aux économies d'impôt liées aux déficits de l'exercice diminuées des charges d'impôt supplémentaires dues au fait que les filiales antérieurement déficitaires pendant l'intégration sont redevenues bénéficiaires.
(4) La fraction de l'économie d'impôt globale correspondant à l'utilisation des déficits, peut être comptabilisée selon deux variantes différentes :

- soit l'économie est considérée comme étant représentative d'une simple **économie de trésorerie** pour la mère, ces déficits ayant vocation à minorer ultérieurement la charge d'impôt qui sera constatée par les filiales lorsqu'elles redeviendront bénéficiaires. Dans cette situation, le montant des économies d'impôts en cause est porté dans un compte d'attente ;

- soit l'économie est considérée comme constituant un **gain immédiat** de l'exercice pour la société mère, qui doit à ce titre comptabiliser un produit dans ses comptes. Dans ce cas, la société mère supportera une charge d'impôt au titre de l'exercice au cours duquel les filiales déficitaires redeviendront bénéficiaires (sur la provision à constater le cas échéant, voir n° 2875).

(5) La réallocation de l'économie est immédiate ; elle peut s'effectuer selon différentes méthodes, mais si elle ne correspond pas à l'économie réalisée par le groupe, la société mère prend à sa charge ou à son profit la différence. Sur les conséquences lorsqu'une filiale anciennement déficitaire redevient bénéficiaire, voir n° 2876.
(6) Si la méthode de réallocation choisie les retient.

Sur les **règles de comptabilisation** et les **schémas comptables adaptés à ces différents types de conventions,** voir n° 2875 et 2876.

Incidences fiscales

2872-2

a. Conditions exigées pour garantir la neutralité fiscale des conventions de répartition de l'IS Selon le Conseil d'Etat, la répartition de la charge d'IS dans un groupe fiscalement intégré est libre, sous certaines conditions. En effet, la répartition de l'économie d'IS entre les sociétés du groupe ne constitue pas une subvention indirecte (imposable en cas de sortie du groupe dans un délai de cinq ans et à déclarer sous peine d'une pénalité de 5 %), sous réserve que la convention (CE 12 mars 2010, n° 328424 ; BOI 4 H-3-12, n° 2 et 3) :

- tienne compte des résultats propres de la société,

- ne porte pas atteinte à l'intérêt social de chaque société,

- ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires.

Sous ces réserves, sont en conséquence admises :

- l'allocation à la société tête de groupe de l'intégralité de l'économie d'impôt (seule méthode précédemment admise par l'Administration, BOI 4 H-13-92, n° 132 à 134 ; voir convention de type I) ;

- la réallocation immédiate des économies réalisées du fait de l'intégration aux sociétés membres déficitaires (CE 24 novembre 2010, n° 334032 ; voir convention de type II) ;

- la réallocation immédiate des économies réalisées du fait de l'intégration aux sociétés membres bénéficiaires (CE 12 mars 2010 précité ; voir convention de type III) ;

- l'allocation définitive à la société tête de groupe de l'intégralité de l'économie et de la charge d'impôt (CAA Versailles 29 novembre 2011, n° 10VE02440, CAA Versailles 14 juin 2011, n° 09VE03831 frappé d'un pourvoi ; voir convention de type IV).

Ces mêmes principes s'appliquent aux contributions additionnelles (CSB et contribution exceptionnelle, voir n° 2855 s.), pour lesquelles l'Administration admet par exception que la répartition puisse conduire à faire supporter à la filiale une charge d'impôt supérieure à la charge d'impôt qu'elle aurait dû supporter (BOI précité, n° 7).

b. Régime fiscal de l'indemnité de sortie L'indemnité versée par une société mère afin de dédommager la filiale déficitaire sortante du préjudice qu'elle subit du fait de la perte du droit au report de ses déficits réalisés pendant l'intégration n'est pas imposable (CE 11 décembre 2009, n° 301341 ; BOI 4 H-3-12, n° 4 à 6) :

- sous réserve qu'elle soit prévue par la convention,

- et qu'elle corresponde à des déficits, ou le cas échéant à des crédits d'impôt, que la filiale aurait eu le droit de reporter.

En effet, elle compense le supplément d'IS, non déductible, qui sera dû par la filiale après sa sortie du fait de cette perte (CE 11 décembre 2009, précité, appliquant le régime fiscal des indemnités, voir n° 2399). L'exonération est acquise, que l'indemnisation soit prévue dans son principe et son montant (CE 11 décembre 2009, précité) ou bien seulement dans son principe (CE 24 novembre 2010, n° 333868 et 333867). Corrélativement, l'indemnité, et par voie de conséquence la provision correspondante, ne sont pas déductibles chez la société mère.

Règles de base de comptabilisation

2875

Pour les écritures comptables et un exemple de comptabilisation des différents types de convention, voir n° 2876.

I. La société mère doit comptabiliser la dette globale d'impôt dû par le groupe quelles que soient les modalités d'intégration retenues (PCG, art. 334-2).

Fiscalement, En effet, c'est elle qui est seule redevable de l'IS et des contributions additionnelles dues sur le résultat d'ensemble (CGI, art. 223 A).

Le PCG (art. 334-2) précise en outre que la société mère comptabilise également, le cas échéant, les créances sur les filiales intégrées générées simultanément par les conventions de répartition de l'impôt à l'intérieur du groupe. Par ailleurs, l'avis CU CNC n° 2005-G du 12 octobre 2005 précise le traitement du **risque de « restitution » des économies d'impôts aux filiales déficitaires qui redeviendraient bénéficiaires.**

a. Dans la convention de type I :

1. Dans le cas où la société mère met en attente le produit d'impôt lié à ces économies, aucun problème ne se pose, la comptabilisation étant très prudente.

2. Dans le cas où le produit lié à ces économies d'impôt est comptabilisé immédiatement en résultat chez la société mère, la question d'une éventuelle provision se pose au cas où les filiales déficitaires redeviendraient bénéficiaires. Selon l'avis CU CNC précité, les **seuls cas où la constitution d'une provision est obligatoire** (lorsqu'en application des dispositions de la convention d'intégration fiscale la société mère comptabilise en résultat les économies d'impôt résultant de l'utilisation des déficits des filiales), sont les suivants :

1er cas : La convention prévoit l'**obligation de restituer les économies d'impôt aux filiales dès qu'elles redeviennent bénéficiaires,** sous forme de reversement de trésorerie (restitution directe, inscription en compte courant ou abandon de créances) : dans ce cas, une provision doit être comptabilisée dès lors que le reversement en trésorerie est probable (PCG, art. 312-1), c'est-à-dire en pratique, à notre avis, de manière quasi systématique, sauf dans le cas particulier où il serait démontré que la filiale est structurellement déficitaire. **En général** toutefois, il n'y **a pas de reversement effectif** à la filiale déficitaire lorsque cette dernière redevient bénéficiaire. En effet, la

filiale déficitaire calcule toujours son impôt comme en l'absence d'intégration fiscale. C'est à l'Etat que la société mère reverse l'économie d'impôt faite antérieurement. Dans la grande majorité des cas, il n'y a **donc pas de provision** à constater. Il s'agit d'un impôt différé passif (voir n° 2884-2).
2e cas : La convention prévoit l'**obligation de restituer les économies d'impôt aux filiales en cas de sortie du périmètre d'intégration fiscale** : dans ce cas, la provision ne doit être comptabilisée qu'au moment où le reversement en trésorerie est probable (PCG, art. 312-1), c'est-à-dire en pratique, à notre avis :

- par analogie avec le cas des provisions pour restructuration conditionnées par une opération financière (PCG, art. 312-8/2, voir n° 941-1 III), qu'au moment où il existe un accord irrévocable de cession,

- ou bien dès que la décision interne de sortie du périmètre d'intégration fiscale aura été formalisée par l'autorité compétente au sein de l'entreprise.

Dans ces 2 cas (Avis CU CNC précité), si toutes les conditions sont réunies, les entreprises ont l'obligation de constituer une **provision.** La société mère comptabilise la dotation aux provisions en charges exceptionnelles et la filiale concernée comptabilise le reversement en trésorerie en produits exceptionnels ; lorsque l'entreprise ne comptabilise pas de provision (reversement en trésorerie estimé non probable ou non prévu par la convention), elle doit mentionner en annexe le montant du « reversement » potentiel à l'Etat au titre de la fiscalité latente, voir n° 3053.

b. Dans la convention de type III, le produit lié aux économies d'impôt étant comptabilisé immédiatement en résultat chez les sociétés bénéficiaires, la question d'une éventuelle provision dans les comptes des sociétés bénéficiaires ayant « profité » de l'économie d'impôt se pose également, mais n'a pas été traitée par l'avis CU CNC précité. A notre avis, et pour les mêmes raisons que celles exposées au **a.** ci-avant, aucune provision n'est à constater. En effet, les sociétés bénéficiaires ont l'obligation (dès la signature de la convention) de restituer cette économie d'impôt. Toutefois, il s'agit d'un passif d'impôt différé, qu'il ne faut donc pas comptabiliser si les sociétés n'ont pas opté pour la méthode de l'impôt différé dans leurs comptes sociaux (sur ce point, voir n° 2884).

II. En ce qui concerne la comptabilisation des produits et charges d'impôt dans chaque société intégrée (PCG, art. 446/69) : les charges ou produits afférents à l'application du régime d'intégration fiscale sont enregistrés respectivement aux comptes 6981 « Intégration fiscale - Charges » et 6989 « Intégration fiscale - Produits », subdivisions du compte 698 « Intégration fiscale ».

Ces comptes sont rattachés à la rubrique « Impôts sur les bénéfices », voir n° 2878.

Schémas comptables et exemples

2876

Les écritures comptables dans les filiales et la société mère sont détaillées ci-après pour les conceptions les plus courantes au travers d'un exemple.

Exemple

Une société M détient deux filiales F1 et F2 à 95 %. Les résultats pour l'année n sont les suivants :

	Société mère M	Filiale F1	Filiale F2	Correctif d'IF	Résultat d'ensemble et charge d'impôt du groupe
Résultat n	1 500	(2 100)	2 500	100	2 000
Impôt (33,1/3 %)	500	0	833	33	666

1. Convention de type I :
1re variante L'économie d'impôt liée aux déficits de F1 représente une économie de trésorerie et est mise en attente chez la société mère, et n'est pas prise en résultat (voir n° 2872).
a. Chez les filiales :

- la filiale F1 déficitaire n'a aucune écriture à comptabiliser en l'absence d'impôt à payer ;

- la filiale F2 bénéficiaire constate son impôt comme en l'absence d'intégration fiscale.

b. Chez la société mère Les écritures sont les suivantes :

Selon cette conception, l'intégration fiscale conduit donc, chez la mère, à comptabiliser une charge d'impôt (533), correspondant à sa propre charge d'impôt (500) augmentée de l'impôt sur les correctifs (33).
2e variante L'économie d'impôt est prise en résultat immédiatement chez la société mère (voir n° 2872).
a. Chez les filiales :

- la filiale F1 déficitaire n'a aucune écriture à comptabiliser en l'absence d'impôt à payer. L'économie d'impôt résultant de ce déficit est constatée chez la mère ;

- la filiale F2 bénéficiaire constate son impôt comme en l'absence d'intégration fiscale.

b. Chez la société mère Les écritures sont les suivantes :

Selon cette conception, l'intégration fiscale conduit donc, chez la mère, à comptabiliser un produit d'impôt (167), correspondant à la somme de :

- sa propre charge d'impôt (500) augmentée de l'impôt sur les correctifs (33) ;

- compensée par le produit d'impôt lié à l'économie née du déficit de la filiale F1 (700).

Dans cette conception, l'économie d'impôt réalisée grâce au déficit de la filiale déficitaire F1 est considérée comme un produit certain.

Sur la nécessité de comptabiliser, dans certains cas, une provision pour risque de restitution de cette économie, voir n° 2875.

2. Convention de type II Selon cette conception, l'économie d'impôt est prise en résultat immédiatement chez les sociétés déficitaires (voir n° 2872).
a. Chez les filiales :

- la filiale F1 déficitaire comptabilise en produit l'économie d'impôt qui lui est réallouée ;

- la filiale F2 bénéficiaire constate son impôt comme en l'absence d'intégration fiscale.

Cas particulier des filiales redevenues bénéficiaires après avoir été déficitaires pendant la période d'intégration : elles doivent ajouter à la charge d'impôt calculée comme en l'absence d'intégration fiscale, une charge d'impôt correspondant aux déficits déjà utilisés au titre des exercices antérieurs, et pour lesquels une économie d'impôt a déjà été réallouée.

b. Chez la société mère Les écritures sont les suivantes :

Selon cette conception, l'intégration fiscale conduit donc, chez la mère, à comptabiliser une charge d'impôt (533), correspondant à sa propre charge d'impôt (500) augmentée de l'impôt sur les correctifs (33). Le produit d'impôt lié au déficit de la filiale F1 n'est pas conservé par la mère.
3. Convention de type III Selon cette conception, l'économie d'impôt est prise en résultat immédiatement chez les sociétés bénéficiaires (voir n° 2872).
a. Chez les filiales :

- la filiale F1 déficitaire n'a aucune écriture à comptabiliser en l'absence d'impôt à payer. L'économie d'impôt résultant de ce déficit est constatée chez les filiales bénéficiaires ;

- la filiale F2 bénéficiaire constate son impôt comme en l'absence d'intégration fiscale, puis elle comptabilise l'économie d'impôt qui lui est réallouée par la société mère.

b. Chez la société mère Les écritures sont les suivantes :

Selon cette conception, l'intégration fiscale conduit donc, chez la mère, à comptabiliser une charge d'impôt (533), correspondant à sa propre charge d'impôt (500) augmentée de l'impôt sur les correctifs (33). Le produit d'impôt lié au déficit de la filiale F1 n'est pas conservé par la mère.
4. Convention de type IV Selon cette conception, la société mère constate tous les impôts (à la fois les charges et les économies) (voir n° 2872).
a. Chez les filiales Aucune écriture n'est à comptabiliser, quelle que soit la situation de la filiale.
b. Chez la société mère La société mère constate une dette d'impôt envers l'Etat pour le montant total d'impôt dû par le groupe (666) :

Informations dans l'annexe

2878

L'annexe des **comptes individuels** des sociétés intégrées fiscalement donne au moins les indications suivantes (PCG, art. 531-3) :
- les modalités de répartition de l'impôt sur les sociétés assis sur le résultat d'ensemble du groupe ;
- la différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt pour le paiement duquel l'entreprise est solidaire ;

Remarque
Mention dans l'annexe : à notre avis, s'agissant d'un engagement de solidarité pris par les filiales, il y a lieu d'en faire mention dans l'annexe s'il s'avère significatif (au même titre que d'autres engagements de solidarité, cas par exemple lorsqu'une société est membre d'une SNC), même s'il ne sert pas pour la répartition de l'impôt.

- la différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt qui aurait été supporté en l'absence d'intégration fiscale ;
- les déficits reportables ;
- la nature et le contenu spécifiques de la rubrique « Impôts sur les bénéfices ».

A notre avis, il paraît également opportun de recommander la mention en annexe de l'ensemble des éléments susceptibles de donner lieu à dédommagement en cas de sortie, afin de les « officialiser » (et donc de pouvoir les utiliser pour le calcul du dédommagement lors de la sortie), à savoir :

- déficits subis durant la période d'intégration,

- bénéfices réalisés pendant la période d'intégration.

II. Situation fiscale différée ou latente

A. Les différentes approches d'impôts différés

2880

Pendant très longtemps, lorsque l'on parlait d'impôts différés, on pensait à : « différences entre résultat comptable et résultat fiscal ». Il s'agissait d'une approche « compte de résultat ».

Depuis 1992, les normes américaines ont abandonné cette approche et y ont substitué une approche « bilantielle » où l'on doit penser à : « différences entre la valeur comptable d'un bien et sa valeur fiscale ». Cette approche a fait son chemin dans les normes internationales où elle est obligatoire depuis 1998 ainsi que dans les règles françaises de consolidation où elle est obligatoire depuis l'entrée en vigueur du Règlement CRC n° 99-02 (voir Mémento Comptes consolidés n° 3611 s.).

Certaines charges ou certains produits sont retenus dans des exercices différents pour la détermination du bénéfice imposable et pour le calcul du bénéfice comptable.

a. Dans certains cas, la distorsion est définitive.
Il s'agit de charges ou de produits qui ne seront jamais pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable.

Il s'agit par exemple, des charges définitivement non déductibles fiscalement telles que la taxe sur les véhicules de tourisme (voir n° 881), les sanctions pécuniaires et pénalités sanctionnant une obligation légale (voir n° 2417-1 à 2417-4), etc.

b. Dans d'autres cas, la distorsion est temporaire.
Elle résulte de règles fiscales différentes des règles comptables ; une charge comptabilisée l'année n n'est déductible fiscalement que l'année n + 1 (ou plus tard), ou bien un produit enregistré l'année n n'est imposable que l'année n + 1 (ou plus tard). Ces décalages temporaires (qui donnent lieu à une **situation fiscale différée**) ont pour effet :

- soit de reporter à une date ultérieure le paiement de l'impôt (situation fiscale différée passive) ;

- soit d'anticiper le paiement de l'impôt par rapport au bénéfice dégagé comptablement (situation fiscale différée active).

Il s'agit par exemple :

- de charges comptabilisées au cours d'un exercice et déductibles fiscalement ultérieurement (par exemple, participation des salariés, voir n° 2972) ;

- de produits non comptabilisés car considérés comme non réalisés sur le plan comptable mais inclus dans le bénéfice imposable (gain latent de change figurant en écarts de conversion passif) (voir n° 2082 et 2082-1) ;

- de produits comptabilisés dans un exercice et dont l'imposition a lieu dans un exercice postérieur (étalement de la plus-value de fusion, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802) ;

- de provisions dont l'imposition est différée et qui seront réintégrées dans le revenu imposable à une date déterminée (provision pour hausse des prix) (voir n° 1231-1 et 2885-5) ;

- d'avantages fiscaux qui permettent de reporter le paiement de l'impôt, par exemple la partie d'amortissement exceptionnel ou dégressif excédant la dépréciation réelle ;

- de certains déficits fiscaux qui viendront, éventuellement, diminuer ultérieurement les impôts à payer, comme les reports déficitaires (voir n° 2840), certaines moins-values à long terme (voir n° 1880), etc.

c. Dans d'autres cas enfin (situation fiscale latente),
l'entreprise aurait à supporter une charge fiscale si certaines **conditions** se réalisaient **ou** si certaines **décisions** étaient prises.

Il s'agit, par exemple :

- de charges fiscales liées à la distribution éventuelle de réserves (voir n° 3212) ;

- des impositions reportées à la cession ou à la cessation de l'entreprise.

Approche compte de résultat

2881

Dans cette approche, lorsque l'on parle d'impôt différé, il s'agit de constater l'impôt lié aux différences temporaires.

Ni les différences définitives (permanentes), ni les différences liées à une situation fiscale latente ne donnent lieu à constatation d'impôt différé.

En outre, il est possible de ne pas tenir compte des différences temporaires répétitives, qui transforment en fait ces différences en différences permanentes.

Dans ce cas, c'est une conception restrictive qui est retenue par opposition à une conception étendue.

Approche bilantielle

2882

Cette approche consiste à constater un impôt sur les différences appelées à ou susceptibles de se manifester à l'avenir (voir n° 2880). Cette approche aboutit à constater des impôts différés :
- sur tout écart existant entre des bases comptables et des bases fiscales différentes,

Notamment sur les actifs constatés à leur juste valeur en cas de première consolidation d'une entreprise acquise.

- tant probables que latents,

Peu importe que l'impôt soit lié à une décision future encore inconnue.

- sur toutes les différences, répétitives ou non.

Ainsi, la notion de conception restrictive n'existe plus.

Exemple

Exemple

- A possède un terrain qu'elle a reçu lors d'une fusion. La fusion ayant été réalisée aux valeurs réelles, le terrain a été apporté pour une valeur de 1 000 alors qu'il figurait pour une valeur de 300 dans les comptes de l'absorbée. La fusion ayant été placée sous le régime de faveur, la plus-value d'apport a été exonérée d'IS jusqu'à la cession du terrain. La valeur fiscale du terrain est donc de 300.

- M acquiert A et la juste valeur du terrain est estimée à : 1 500.

- En application de l'approche bilantielle, un impôt différé passif doit être constaté pour un montant de : 1 200 × 40 % = 480, 1 200 représentant l'écart entre la nouvelle base comptable fondée sur la juste valeur du terrain (1 500) et sa base fiscale (300). Le fait qu'il est peu probable que le terrain soit vendu n'a pas d'importance. Ce qui compte, c'est qu'en cas de cession, une plus-value existera et que celle-ci sera taxée à court terme, d'où le taux de 40 % (arrondi ici pour l'exemple).

B. Comptabilisation des impôts différés

Distinction entre comptes individuels et comptes consolidés

2883

En France, il convient de distinguer :

a. Les comptes individuels, dans lesquels la méthode générale retenue est la méthode de l'impôt exigible ;

Ce qui n'interdit pas, bien que cela soit très rare en pratique, de comptabiliser des impôts différés (voir n° 2884-2).

b. Les comptes consolidés, dans lesquels il est obligatoire de constater des impôts différés.

Nous reprenons en détails ci-après la pratique dans les comptes individuels.

Conceptions générales retenues dans les comptes individuels

2884

Il n'existe aucune règle explicite indiquant que seule la méthode de l'impôt exigible, pourtant retenue par l'ensemble de la pratique, est applicable.
C'est pourquoi quelques entreprises, par analogie avec les comptes consolidés, appliquent la méthode de l'impôt différé.

L'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs n'apporte à cet égard aucune précision, excluant de son champ d'application les provisions liées aux impositions différées et ne traitant pas explicitement de la méthode de l'impôt exigible.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1331.

Application de la méthode de l'impôt exigible

2884-1

Dans cette méthode, la charge d'impôt de l'exercice est le montant dû à l'Etat et **il n'est pas tenu compte** dans les résultats des effets futurs **des différences temporaires,** une information sur ces derniers étant **donnée** dans l'annexe.

Mais des entorses à cette méthode sont faites en pratique dans certains cas particuliers :

- lors d'un changement de méthode, le prélèvement sur les capitaux propres doit être effectué net d'impôt selon le PCG (voir n° 364-1) ;

- en cas d'augmentation de capital, les frais d'émission doivent être imputés sur la prime d'émission pour leur montant net d'impôt (avis CU CNC, n° 2000-D, voir n° 3169), sauf si la récupération effective de l'économie d'impôt est incertaine (société fiscalement déficitaire) ;

- en cas de fusion ou opération assimilée réalisée à la valeur réelle, les apports doivent inclure les actifs et passifs d'impôt différé (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7700). Ces derniers sont donc comptabilisés dans les comptes de la société absorbante (ou bénéficiaire des apports).

Application de la méthode de l'impôt différé

2884-2

C'est la solution préconisée par la Rec. OEC n° 1.20 de février 1987 :

a. Méthode de l'impôt différé Cette recommandation s'inspire donc de cette méthode (voir n° 2880 s.) dans laquelle l'impôt sur les bénéfices constitue une charge de la période au cours de laquelle sont comptabilisés les produits et les charges qui génèrent un impôt différé, quelle que soit la période de paiement effectif de cet impôt.

b. Exception Pour des motifs purement fiscaux l'**impôt différé relatif aux provisions réglementées et aux subventions d'investissement n'est pas comptabilisé** et fait simplement l'objet d'une mention particulière dans l'annexe.

c. Compensation des actifs et passifs d'impôts différés il est procédé à cette compensation à la date d'arrêté des comptes :

Cette compensation est établie quelle que soit l'échéance des actifs et des passifs d'impôts différés, voir Mémento Comptes consolidés, n° 3719.
Lors de cette compensation, il est tenu compte des reports déficitaires non utilisés dans la limite des conditions mises à leur imputation.

- le **solde net passif** donne lieu à la constitution d'une provision au compte 155 « Provision pour impôt différé » par le débit d'un sous-compte du compte 69 intitulé « Charge d'impôt différé » ;
- un **solde net actif** résultant de décalages temporaires **ne peut être maintenu au bilan qu'avec prudence.** Il est porté au bilan dans le compte de régularisation actif (subdivision « Impôts différés » par le crédit d'un sous-compte du compte 69 intitulé « Produit d'impôt différé »).

Les reports déficitaires ne peuvent donner lieu à la comptabilisation d'un actif net d'impôt que d'une manière exceptionnelle (voir Mémento Comptes consolidés, n° 3647-1).

A notre avis, la comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels, bien que non explicitement visée par les textes réglementaires, constitue une option implicite depuis la Rec. OEC n° 1.20 (en ce sens, Bull. CNCC n° 119, septembre 2000, EC 2000-26 bis, p. 395 s.).
S'il est fait usage de cette possibilité :

- il faut l'appliquer de manière permanente à l'ensemble des différences temporaires, y compris à celles donnant lieu à des actifs d'impôt différé ;

En conséquence, il n'est pas possible, pour une société ayant retenu la méthode de l'impôt exigible, de neutraliser l'impôt dû au titre de la remontée en n des résultats fiscaux d'une filiale SNC par la constatation d'un impôt différé actif en attendant l'affectation des résultats de cette filiale en n + 1 (Bull. CNCC précité, voir n° 1871-3).

- les actifs d'impôt différé sont comptabilisés dans la mesure où ils restent inférieurs aux passifs d'impôt différé se reversant aux mêmes dates ; au-delà, ils ne peuvent être comptabilisés que si l'existence d'un bénéfice imposable est probable dans le (les) exercice(s) où ils seront récupérables.

Fiscalement, Les impôts différés :

- passifs, ne sont pas déductibles,

- actifs, ne sont pas taxables (voir n° 2885-3).

L'annexe doit décrire la méthode des impôts différés utilisée et donner toutes les informations utiles relatives à l'application de cette méthode, notamment :

- la ventilation entre impôts différés et impôts exigibles ;

- l'indication du montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration ;

- la ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grande catégorie : différences temporaires, crédits d'impôts ou reports fiscaux déficitaires ;

- la justification de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente.

Application pratique dans les comptes individuels

2885

Nous examinerons ci-après :
- **Les différences temporaires ayant une incidence sur le résultat** :

• charges déductibles fiscalement non encore comptabilisées (voir n° 2885-1),
• produits imposables fiscalement non encore comptabilisés (voir n° 2885-2),
• charges comptabilisées non encore déductibles fiscalement (voir n° 2885-3),
• produits comptabilisés non encore imposables fiscalement (voir n° 2885-4).

- **Les différences temporaires ayant une incidence uniquement sur les capitaux propres** :

• provisions réglementées dont la réintégration ultérieure est certaine et subventions d'investissement (voir n° 2885-5),
• provisions réglementées dont la réintégration ultérieure est conditionnelle (voir n° 2885-6).

Charges déduites fiscalement non encore comptabilisées en charges

2885-1

Principaux exemples : quote-part de perte dans des sociétés fiscalement translucides si elle est supérieure à la provision normalement constituée pour en tenir compte (voir n° 1872), perte latente de change constatée sur des couvertures d'opérations dont la réalisation est envisagée sur les exercices ultérieurs à l'exercice suivant cette constatation (voir n° 2148-2).

Les différentes conceptions conduisent aux solutions suivantes :

a. En application de la méthode de l'impôt exigible, seul l'impôt exigible étant comptabilisé, aucune écriture n'est nécessaire.

Sur la régularité des comptes et la possibilité de distribuer dans ce cas, voir développements n° 2884-2.

b. En application de la méthode de l'impôt différé (Rec. OEC 1.20 précitée), il en résulte un « impôt différé passif ».

Produits imposés fiscalement non encore comptabilisés en produits

2885-2

Principaux exemples : gain latent de change sur opérations réalisées (voir n° 2082 et 2082-1), plus-values latentes sur OPCVM (voir n° 1914-1), quote-part de bénéfice dans une société fiscalement translucide (voir n° 1871-1 et 1871-2), gain latent de change constaté sur des couvertures d'opérations dont la réalisation est envisagée sur les exercices ultérieurs à l'exercice suivant cette constatation (voir n° 2148-2).

Les différentes conceptions conduisent aux solutions suivantes :

a. En application de la méthode de l'impôt exigible, seul l'impôt exigible étant comptabilisé, aucune écriture n'est à enregistrer.

b. En application de la méthode de l'impôt différé (Rec. OEC précitée), il en résulte un impôt différé actif (à condition que celui-ci puisse être imputé sur un impôt différé passif, sinon il sera constaté avec prudence).

Charges comptabilisées non encore déduites fiscalement

2885-3

Principaux exemples : provision pour pertes à terminaison (pour partie ou en totalité) (voir n° 547-2), pour retraite (voir n° 946-1) et autres provisions non admises fiscalement, congés à payer (ancien régime) (voir n° 894-1), contribution sociale de solidarité (voir n° 867), participation des salariés (voir n° 2972), déficits fiscaux reportables.

Les différentes conceptions conduisent aux solutions suivantes :

a. En application de la méthode de l'impôt exigible, seul cet impôt étant comptabilisé, aucune écriture n'est à comptabiliser.

Fiscalement, Voir n° 2885-3, b.

b. En application de la méthode de l'impôt différé (Rec. OEC précitée), il en résulte un « impôt différé actif » (à condition de pouvoir l'imputer sur un impôt différé passif ; sinon sa constatation doit être exceptionnelle).

Fiscalement, La DGI-DLF (Hervé Le Floc'h-Louboutin, directeur de la Sous-direction B), dans une lettre du 3 mai 2000 adressée au Président du CNC, a indiqué que « la comptabilisation à l'actif du bilan d'un impôt différé **resterait sans incidence sur le résultat imposable** dès lors que l'économie potentielle d'impôt qu'il représente ne serait pas, sur le plan juridique, constitutive d'un droit de créance sur l'Etat et ne pourrait, par suite, être regardée comme une créance acquise au sens des dispositions du 2 de l'article 38 du CGI ».

Remarque
Absence de risque fiscal Cette absence de risque fiscal permettrait à l'ANC de relancer un débat général sur la constatation des impôts différés dans les comptes individuels.

Voir également n° 364-1 renvoi (3) en ce qui concerne le calcul de l'impact d'un changement de méthode.

Produits comptabilisés et non encore imposés fiscalement

2885-4

Principaux exemples : plus-values de cession ou de fusion dont l'imposition est étalée (voir n° 1571 et Mémento Fusions & Acquisitions n° 8015 et 8625), dividendes acquis et non encore encaissés (voir n° 1861), subventions d'investissement (voir n° 3248 et 3249), certaines plus-values d'échange (voir n° 1910-4).

a. En application de la méthode de l'impôt exigible, l'impôt correspondant ne devrait pas être enregistré.

b. En application de la méthode de l'impôt différé (Rec. OEC 1.20 précitée), il convient de constater un impôt différé passif.

Provisions réglementées dont la réintégration fiscale ultérieure est certaine et subventions d'investissement

2885-5

Principaux exemples : provision pour hausse des prix, rapportée au résultat de l'exercice en cours à l'expiration de la sixième année suivant la date de sa constitution (voir n° 1231-1) ; provision pour implantation à l'étranger, étalée sur les résultats futurs selon des modalités variant suivant les régimes (voir n° 3230) ; subventions d'investissement, rapportées aux résultats au fur et à mesure des amortissements pratiqués (voir n° 3248) ; amortissements dérogatoires, repris en résultat en fonction de la différence avec les amortissements pour dépréciation (voir n° 1475 et s.).

Comme l'indique la Rec. OEC 1.20 précitée, « l'introduction en comptabilité, pour des raisons fiscales, de certains éléments non justifiés sur le plan comptable peut être **assimilée,** par son **effet sur les capitaux propres, à une différence temporaire.** C'est le cas chaque fois que la législation fiscale conditionne l'octroi d'un avantage fiscal non définitif à la comptabilisation d'une provision réglementée ou d'une subvention d'investissement ».
Comme le montre l'exemple ci-après, la présentation des provisions réglementées dans les capitaux propres majore temporairement ces derniers d'un montant égal à l'impôt différé passif qu'elles créent, cette majoration disparaissant lors de leur reprise dans le résultat.

Exemple

Exemple Société dont le bénéfice, avant IS et PPHP, s'élève à 181. Par hypothèse, le bénéfice comptable est égal au bénéfice fiscal et la PPHP est de 100. Le taux d'impôt étant de 34 % (par simplification).

	Avant PPHP		Après PPHP	
Résultat :		119		53
- Bénéfice avant IS à 34 %	181		81	
- IS à 34 %	(62)		(28)	
PPHP		0		100
Capitaux propres		119		153
		Δ = + 34		

Dans 6 ans, la reprise de la provision pour hausse de prix entraînera soit un paiement d'impôt, soit une diminution du déficit reportable de 34 annulant ainsi l'économie d'impôt de 34.

Les différentes conceptions conduisent aux solutions suivantes :

a. En application de la méthode de l'impôt exigible, aucune provision n'a à être constituée.

Tel est le **principe rappelé par le garde des Sceaux** (Rép. Pujol, AN 22 mai 1975, p. 3000). Consulté sur le problème de savoir si une provision pour impôt doit être constituée lorsqu'une provision pour hausse de prix est comptabilisée, le ministre de la Justice, élargissant sa réponse à toutes les opérations qui affectent l'assiette fiscale des exercices ultérieurs, a estimé que c'est le résultat comptable de l'exercice de réintégration ainsi augmenté de la provision qui doit seul supporter la charge d'impôt sur les sociétés afférente à la réintégration fiscale telle qu'elle sera déterminée à cette date. En conséquence, selon cette réponse ministérielle, il n'y a pas lieu de constituer une provision pour impôt.

Remarque
Validité de cette solution par rapport au règlement CRC n° 2000-06 sur les passifs : cette solution ne nous paraît pas devoir être remise en cause par le règlement précité sur les passifs. En effet, à notre avis, tant que la provision n'est pas réintégrée dans les résultats de l'exercice, l'entreprise n'a pas d'obligation de payer l'impôt correspondant.

b. En application de la méthode de l'impôt différé (Rec. OEC 1.20 précitée), un impôt différé devrait être constaté mais pour les motifs purement fiscaux exposés ci-après (impossibilité de ventiler les provisions), la Rec. OEC recommande, par exception, de ne pas constater d'impôts différés passifs.

Remarques

1. Position de la CNCC Cette dernière (Bull. n° 18, juin 1975, p. 137 s.), dans des réponses ne portant que sur la provision pour hausse des prix mais qui sont applicables chaque fois que la réintégration ultérieure est certaine, a proposé trois solutions, chacune présentant des inconvénients :
- Inscription de l'impôt éventuel dans les engagements hors bilan : cette solution, selon la CNCC, présente l'inconvénient de noyer la dette fiscale latente parmi les engagements d'une autre nature. De plus, s'agissant de la provision pour hausse des prix qui est grevée d'une dette certaine à l'échéance retardée, sous la seule réserve d'une compensation d'assiette en cas de résultats déficitaires et non pas seulement d'une éventualité, l'impôt devrait être effectivement comptabilisé.
- Inscription de la provision pour hausse des prix pour partie dans un poste de capitaux propres et pour partie (selon le taux d'impôt) dans un poste de provision : cette solution ne peut être retenue, car **la direction générale des impôts** dans une réponse au président de la CNCC du 20 juin 1975 **n'admet pas cette ventilation.** « Les dispositions de l'article 39-1-5° du CGI n'autorisent pas les entreprises à constater à l'avance leurs charges annuelles sous forme de provisions. C'est pourquoi, dans la mesure où l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel la provision pour hausse des prix est rapportée aux résultats représente bien une charge normale dudit exercice, il n'y a pas lieu de constituer une provision pour impôt ».
- Comptabilisation d'une provision pour impôt en plus de la provision pour hausse des prix : cette solution est selon la CNCC la plus prudente, mais elle n'estime pas devoir l'imposer, car, dans certains cas, elle conduit à réduire anormalement les résultats.
Dans tous les cas, l'existence d'une dette fiscale différée doit être mentionnée dans l'annexe ; à défaut, le commissaire aux comptes en informe les actionnaires.

2. Risques attachés à la constitution de telles provisions Pour notre part, nous estimons que la constatation de provisions pour impôt (ou d'impôts différés passifs) sur les provisions réglementées serait possible sans risque fiscal sous réserve d'adopter un schéma de comptabilisation particulier, celui-ci consistant en deux **écritures correctrices de présentation,** l'une au bilan, l'autre au compte de résultat :
- **Au bilan** : à défaut de pouvoir scinder la provision réglementée en deux, le poste « Provisions réglementées » peut être subdivisé en deux parties mettant en évidence, d'une part, les montants résultant de la législation fiscale et, d'autre part, la correction d'impôts différés dont la contrepartie est une ligne spéciale du poste « Provision » : « Provisions pour impôts différés » ;
- **Au compte de résultat** : une autre écriture correctrice serait à effectuer de la manière suivante : « Transfert de charges exceptionnelles » (crédit) par le débit d'un poste de charge particulier « Impôts différés » (à créer après la ligne « Impôts sur les bénéfices ») où tous les impôts différés seraient constatés.
Pour une illustration de cette solution et l'analyse de ses avantages sur les plans fiscal, comptable et juridique, voir notre article dans le BCF n° 33, décembre 1986, « Réflexions sur la comptabilisation des impôts différés dans les comptes sociaux » (p. 15 s.).

Provisions réglementées dont la réintégration ultérieure est conditionnelle

2885-6

Par exemple, provisions pour crédit à moyen terme à l'étranger (voir n° 3232).
Entrent également sous cette rubrique les impositions à des taux réduits entraînant un reversement d'impôt en cas de distribution (réserve des plus-values à long terme), voir n° 3212 ou de réserve spéciale pour fluctuation des cours, voir n° 3219-2.

a. En application de la méthode de l'impôt exigible, aucune écriture n'est à comptabiliser.

b. Dans la méthode de l'impôt différé, la Rec. OEC 1.20 n'aborde pas explicitement ce point ; toutefois, l'impôt différé doit être constaté sur toutes les différences temporaires et donc sur les provisions réglementées visées, celles-ci figurant dans la liste des différences temporaires fournie en annexe à la recommandation.
En conséquence, un impôt différé devrait être constaté mais, par exception (motifs fiscaux), il ne l'est pas.

Problèmes de la compensation au bilan des incidences des différences temporaires

2886

Les différentes conceptions conduisent aux solutions suivantes :

BILAN

a. **En application de la méthode de l'impôt exigible** :		Provisions pour impôt (étalement des plus-values uniquement)
b. **Dans la méthode de l'impôt différé** :	Solde d'impôts différés débiteurs (exceptionnellement)	Solde d'impôts différés créditeurs

Dans la méthode de l'impôt différé, seuls les soldes nets apparaissent, la compensation est donc effectuée systématiquement.

Toutefois, à notre avis, cette compensation ne devrait être effectuée qu'après avoir déduit de l'impôt différé actif les impôts différés passifs non comptabilisés.

III. Comptabilisation et contrôle des rectifications fiscales et des redressements Urssaf

A. Rectifications définitives acceptées

Impôts directs et droits d'enregistrement

2912

La comptabilisation des rectifications fiscales s'effectue en deux étapes :
- constatation globale de la dette (ou de la créance) envers le Trésor public,
- constatation des erreurs par élément ayant donné lieu à rectification.

Constatation globale de la dette (ou de la créance) envers le Trésor public

2912-1

I. Rappels d'impôts

La dette en principal reconnue envers le Trésor public est à constater lors de la mise en recouvrement (date indiquée sur le rôle ou date de l'avis de mise en recouvrement) :

a. Pour l'**IS** : débit du compte 695 « Impôts sur les bénéfices » par le crédit du compte 444 « Etat - Impôts sur les bénéfices » (PCG, art. 444/44), une subdivision du compte 695 permettant le cas échéant d'identifier les rappels concernant les exercices antérieurs (PCG, art. 446/69) ;

Fiscalement, L'IS n'étant pas déductible, le rappel d'IS doit être réintégré extra-comptablement comme l'IS (voir n° 2850).

Remarque

Etalement du paiement de la rectification fiscale : même si l'entreprise obtient un **étalement** sur plusieurs exercices pour le paiement de la rectification fiscale, la charge d'impôt ne peut être étalée (voir n° 2303-1).

b. Pour les **taxes diverses** (taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, etc.) et **droits d'enregistrement** : débit du compte 6717 « Rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices) » (PCG, art. 432-1) par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » (PCG, art. 444/44).

Fiscalement, Ces rappels d'impôts, portant sur des impôts déductibles, le sont également. Ils ne donnent donc lieu à aucune correction extra-comptable.

Si cette mise en recouvrement n'est **pas encore intervenue à la clôture de l'exercice** au cours duquel la vérification a été terminée, le rappel est constaté au bilan sous la forme d'une charge à payer (compte 4486), le passif étant certain.

S'agissant de charges sur exercices antérieurs, mention doit en être faite dans l'annexe lorsque l'importance des rappels est significative.

II. Pénalités
Elles constituent une charge exceptionnelle (compte 6712 « Pénalités, amendes fiscales et pénales »).

Dans le cas d'une **demande de remise,** voir n° 2923.

Fiscalement, Ces pénalités ne sont pas déductibles et doivent être réintégrées extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ), voir n° 2417-4.

Les **distributions occultes** (recettes non comptabilisées par exemple) donnent lieu au paiement d'une amende fiscale (CGI, art. 1759). La rectification fiscale effectuée à ce titre est donc - à notre avis - à comprendre dans les charges exceptionnelles (et non dans l'impôt sur les bénéfices).

III. Dégrèvements

a. Exercice de rattachement Les dégrèvements demandés dans le cadre de :

1. Recours contentieux consistant à contester l'exigibilité d'une imposition, à demander le remboursement d'un impôt payé en trop, ou à réclamer le bénéfice d'une mesure à laquelle l'entreprise estime avoir droit, sont à rattacher à l'exercice au cours duquel la créance d'impôt est acquise, sans attendre la décision de l'Administration ;

Il s'agit de dégrèvements **acquis de plein droit** (dès lors que les conditions de forme d'obtention sont respectées). Tel est le cas, par exemple, de la cotisation foncière des entreprises (CFE) en cas de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (voir n° 872), du report en arrière des déficits (carry-back ; voir n° 2863).

Pour leur comptabilisation, voir les n° précités.

Fiscalement, Il en est, en principe, de même (BOI 4 A-4-09 ; CE 2 juin 2010, n° 322663), les dégrèvements d'**impôts déductibles** suivant les règles de droit commun de rattachement des charges et des produits (CGI, art. 39-1-4° ; BOI 4 A-4-09). Toutefois, en pratique, l'exercice de rattachement fiscal du dégrèvement n'est pas toujours identique à celui retenu sur le plan comptable. Tel est le cas, par exemple, du dégrèvement de cotisation foncière des entreprises (CFE) en fonction de la valeur ajoutée (voir n° 872).
Si le dégrèvement porte, en revanche, sur un **impôt non déductible,** il n'est pas imposable (D. adm. 4 A-243, n° 3). Il y a lieu de déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) le produit à recevoir comptabilisé.
Sur l'absence d'incidence d'un appel formé par l'Administration, voir n° 2416-2.

2. Recours gracieux consistant à solliciter, pour des raisons particulières, la remise totale ou partielle d'une imposition dont l'entreprise ne conteste pas le bien-fondé (en pratique, ces recours portent essentiellement sur les pénalités), ils sont à constater l'exercice où ils constituent une créance acquise, donc en pratique, l'exercice au cours duquel l'entreprise reçoit l'avis de dégrèvement.

Il s'agit de dégrèvements **laissés à l'appréciation de l'Administration.**

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-4-09).

b. Traitement comptable des dégrèvements Ces dégrèvements constituent des produits exceptionnels enregistrés selon le cas au compte 7717 « Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices) » (PCG, art. 432-1) ou au crédit du compte 695 « Impôts sur les bénéfices ».

Lorsque les dégrèvements correspondent à des produits sur exercices antérieurs, mention doit en être faite dans l'annexe lorsque leur importance est significative.

Remarque
Dégrèvements de taxe accordés à tort par les services fiscaux (et payés), qui ne sont pas remboursés spontanément par la société : ils constituent, à notre avis, une dette vis-à-vis de l'Etat (et non un produit), à inscrire au passif jusqu'à l'expiration du délai de reprise de l'Administration (Pour l'appréciation de ce délai, voir Mémento Fiscal n° 77700 à 77795).
Sur le rôle du commissaire aux comptes dans ce cas particulier, voir n° 2920.

c. Traitement comptable des intérêts moratoires

Les intérêts moratoires sont reçus lorsque l'entreprise obtient un dégrèvement d'impôt à l'issue d'une procédure contentieuse, que le dégrèvement soit prononcé par un tribunal ou par l'Administration elle-même (LPF, art. L 208, voir Mémento Fiscal n° 81915 et 81920).

Les intérêts moratoires nous paraissent devoir être comptabilisés dans les mêmes comptes que les dégrèvements auxquels ils se rapportent.

Fiscalement, Il en est de même (CE 14 décembre 2007, n° 297217). Lorsque les intérêts moratoires sont reçus, ils suivent le même régime fiscal que le dégrèvement d'impôt qu'ils accompagnent. Ils ne sont donc imposables que si le dégrèvement obtenu est lui-même imposable, c'est-à-dire lorsqu'il porte sur des impositions déductibles (D. adm. 5 I-1142, n° 7). Ainsi, en cas de restitution d'un impôt non déductible (IS par exemple), les intérêts moratoires reçus sont déduits extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Constatation des erreurs révélées par des rectifications fiscales

2912-2

Remarque préalable
Nous attirons l'attention du lecteur sur l'importance de bien avoir en mémoire les **principes de détermination des résultats comptable et fiscal** (voir n° 181-1).

En théorie, l'application des règles générales à l'enregistrement des conséquences des rectifications fiscales (par hypothèse non comptables) ne devrait affecter les comptes que pour les rectifications concernant les amortissements dérogatoires et provisions réglementées, les autres donnant lieu à des déductions ou réintégrations extra-comptables. **Toutefois,** certaines erreurs :

- trouvent leur cause non pas dans la mauvaise application des règles fiscales mais dans celle des règles comptables ; elles donnent lieu nécessairement à des corrections comptables ;

Tel est le cas des honoraires d'architectes qui sont passés en charges (voir n° 1435-1).

- résultent d'une appréciation divergente du vérificateur et de la société ; il n'y aura correction comptable que si l'entreprise se rallie sur le plan comptable à cette appréciation fiscale.

Tel est le cas des amortissements considérés comme « exagérés » : l'entreprise conserve sur le plan comptable sa durée initiale ou au contraire s'aligne sur la durée fiscale retenue pour la rectification.

Il en résulte, **en pratique,** les trois situations suivantes :

I. Rectifications fiscales n'affectant en aucun cas les comptes annuels
Ils portent notamment sur les éléments suivants :

a. Charges et provisions non déductibles que la société aura omis de réintégrer ;

Exemple

Exemples

- amortissement des véhicules au-delà du seuil fiscal (voir n° 1495-4),

- taxe sur les véhicules de tourisme (voir n° 881),

- provision pour retraites (voir n° 946-1),

- charges et provisions non justifiées,

- moins-value considérée par l'entreprise comme relevant à tort du court terme (voir n° 1880),

- amortissements pratiqués sur la fraction jugée excessive du prix d'acquisition d'une immobilisation.

b. Charges et provisions déduites sans respecter les conditions de forme et de fond énumérées par le CGI (voir Mémento Fiscal n° 8150 et 8155 et 9720 à 9745) ;

Tel est le cas, par exemple, d'une charge constatée sur un exercice différent de celui où elle aurait dû être comptabilisée ; en effet, la **règle des corrections symétriques** est réservée aux écritures qui se retrouvent d'un bilan à l'autre (voir n° 2395 et Mémento Fiscal n° 78165).

c. Produits immédiatement taxables dont la société a différé l'imposition ;

Exemple

Exemples

- écarts de conversion sur gains latents (voir n° 2082),
- quotes-parts des résultats dans les SNC (voir n° 1871-2),
- plus-values différées à tort.

d. Avantages fiscaux dont la société a fait usage à tort.

Tel est le cas, par exemple, des rectifications portant sur des erreurs de calcul ou d'application concernant le carry-back (voir n° 2863 s.), le crédit d'impôt recherche (voir n° 1691-1), le suramortissement (voir n° 3247-1), le régime des sociétés mères (voir n° 1863-2), le régime des plus-values à long terme (voir n° 1880), etc.

II. Rectifications fiscales affectant dans tous les cas les comptes annuels
Ils concernent les rectifications suivantes :
- Rectifications relatives aux **provisions réglementées** (provisions et amortissements dérogatoires) **et** les **subventions d'investissement** ;
Les dotations et reprises qui en résultent sont comptabilisées en résultat exceptionnel (comptes 687 et 787).

Fiscalement, Ces dotations et reprises, étant déjà prises en compte dans la rectification, sont à réintégrer (ou déduire) et à déduire (ou réintégrer) extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG ou WQ).
Sur les rectifications portant sur les amortissements dérogatoires exagérés, voir ci-après III.

- Rectifications fiscales trouvant leur cause dans une **mauvaise application des règles comptables.**
Leurs incidences sont comptabilisées comme celles résultant d'erreurs comptables et soumises à la même information (voir n° 2395).

III. Rectifications fiscales pouvant éventuellement affecter les comptes annuels
C'est le cas de celles qui sont reconnues par l'entreprise (sous le contrôle de son commissaire aux comptes) comme consécutives à une **erreur d'appréciation comptable.** Il s'agit par exemple des cas suivants :
- immobilisations passées à tort en charges,
- amortissements « exagérés »,
- rectification de la valeur d'entrée des immobilisations (à la baisse et à la hausse),
- sous-évaluation des stocks.

a. Immobilisations passées à tort en charges (matériel et outillage, mobilier et matériel de bureau, agencements, fonds de commerce...) :

1. Rectification de la charge : l'entreprise porte à l'actif l'immobilisation (dans le poste concerné) par le crédit du compte 778 « Produits exceptionnels », pour le montant de la charge précédemment déduite à tort.

Fiscalement, Le produit, étant déjà pris en compte dans la rectification fiscale, est à déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

2. Rectification des amortissements : les amortissements qui auraient dû être pratiqués lors des exercices antérieurs font l'objet d'un **rattrapage immédiat.** Ce rattrapage est comptabilisé en « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations » (compte 6871) par le crédit du compte 28 « Amortissements d'immobilisations » concerné.

L'autre solution, consistant à répartir les amortissements non comptabilisés en temps voulu sur la durée d'amortissement restant à courir n'est pas conforme au traitement des corrections d'erreurs qui impose de calculer rétrospectivement l'incidence de la correction et de la comptabiliser en totalité en résultat (voir n° 364-1).

L'immobilisation inscrite à l'actif est ensuite amortie sur sa durée résiduelle d'utilisation (décomptée comme si l'immobilisation avait été inscrite à l'actif dès l'origine).

Fiscalement, En application de l'article 39 B du CGI les amortissements rattrapés n'ayant pas été comptabilisés en temps voulu, sont en principe perdus fiscalement (CE 27 octobre 1982, n° 24741 repris dans D. adm. 4 D-151, n° 15 et CE 29 janvier 2003, n° 230961).
Toutefois, l'Administration (D. adm. 4 D-153, n° 7) admet que cette sanction soit « limitée aux cas manifestement abusifs ». Dès lors, il est admis que les annuités d'amortissement linéaire ou dégressif que l'entreprise n'aurait pas pratiquées soient déduites au titre de l'exercice au cours duquel le rattrapage est effectué, étant précisé que la règle de l'amortissement minimum cumulé prévue par l'article 39 B du CGI (voir n° 1452) doit être respectée à la clôture de l'exercice d'inscription à l'actif de l'immobilisation passée à tort en charges (décision de rescrit du 7 septembre 2005 (FE) n° 2005/06).
Aucune correction extra-comptable n'est à effectuer (au titre du rattrapage et des amortissements ultérieurs) dans la mesure où ces amortissements n'ont pas minoré le montant de la rectification fiscale.
Cette tolérance n'est pas expressément étendue aux amortissements irrégulièrement différés en raison d'une déduction de TVA opérée à tort (Rép. Sergheraert, AN 22 juin 1979, p. 5471 ; voir n° 1404-1).

b. Amortissements « exagérés »

Exemple

Exemple Une durée de 5 ans initialement retenue dans le plan d'amortissement de l'immobilisation non décomposable d'une PME bénéficiant de la mesure de simplification (amortissement pour dépréciation comptabilisé sur la durée d'usage, voir n° 1460-4) est considérée comme erronée par l'Administration qui accepte une durée de 8 ans (correction acceptée comptablement).
L'écart avec les dotations cumulées depuis l'acquisition du bien jusqu'à la date de la rectification fiscale constitue le montant des amortissements « exagérés ».

L'entreprise débite le compte « Amortissements » (compte 28 de l'immobilisation concernée) par le crédit de « Reprises sur amortissements » (compte 787) pour le montant des amortissements « exagérés » calculés depuis l'inscription à l'actif de l'immobilisation, y compris, à notre avis, pour la quote-part d'amortissements exagérés qui ne peuvent être rectifiés car comptabilisés sur des exercices prescrits (voir ci-après fiscalement) (un compte de produit exceptionnel est utilisé, car il s'agit d'une correction d'erreurs, voir n° 2395).

Fiscalement, L'application combinée du principe de correction symétrique des bilans et de l'article 38-4 bis, al. 3 du CGI (exception à la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, voir n° 2395) n'autorise l'Administration à ne remettre en cause que les **seules dotations excessives comptabilisées au titre des exercices non prescrits** (BOI 4 A-10-06, n° 40 s.). En conséquence, le produit constaté comptablement lors de la correction de l'erreur doit être déduit extra-comptablement (sur l'imprimé n° 2058-A, ligne XG) pour son **montant total** :

- soit parce qu'il correspond à des amortissements excessifs pris en compte dans la rectification fiscale (amortissements pratiqués au cours d'exercices non prescrits) ;

- soit parce qu'il correspond à des amortissements excessifs qui ne doivent entraîner aucune conséquence sur le résultat imposable (amortissements pratiqués au cours d'exercices prescrits).

Remarque
Amortissements visés : depuis l'entrée en vigueur du règlement CRC n° 2002-10 sur les amortissements et les dépréciations des immobilisations (voir n° 1452 s.), les rectifications fiscales d'amortissements exagérés devraient, en pratique, généralement porter sur :

- des amortissements pour dépréciation lorsque les biens concernés sont amortissables comptablement sur leur durée d'usage (immobilisations non décomposables détenues par certaines PME, voir n° 1460-4) ou sur leur durée réelle d'utilisation sans possibilité d'amortissement dérogatoire (essentiellement structures d'immeubles de placement, voir n° 1461-4, et composants de 1re catégorie, voir n° 1370-2) ;

- des amortissements dérogatoires lorsque les biens concernés sont amortissables fiscalement sur une durée plus courte que la durée comptable (essentiellement immobilisations non décomposables non éligibles à la mesure de simplification des PME, voir n° 1460 s., structures d'immobilisations décomposées hors immeubles de placement, voir n° 1461-2). En effet, selon l'Administration (BOI précité, n° 40), la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du 1er exercice non prescrit s'applique quel que soit le mode de comptabilisation des dotations aux amortissements excessives (amortissement pour dépréciation ou amortissement dérogatoire).

Les exercices suivant celui de la correction comptable de l'erreur, les dotations aux amortissements comptables seront déductibles sur le plan fiscal. Aucune correction extra-comptable ne sera donc nécessaire.

c. Rectification de la valeur d'entrée des immobilisations

Exemple

Exemple Valeur d'apport ou d'achat sous-évaluée, la rectification entraînant le paiement de droits d'enregistrement complémentaires.

Le **coût d'acquisition** doit être **maintenu si** les **actes** initiaux ne sont **pas rectifiés** (Cass. com. 29 janvier 1991, n° 258 P), voir n° 1403-1.

Fiscalement, Il en est de même, l'Administration n'imposant pas la modification de la valeur d'apport ou d'achat (D. adm. 4 D-1322, n° 7 et Rép. Ferrant, Sén. 19 juillet 1984, p. 1168).

Si les **actes** initiaux sont **rectifiés** :
- en cas d'**apport,** pour le bulletin CNCC (n° 34, juin 1979, EJ 79-48, p. 229) la rectification fiscale ne peut en elle-même justifier une modification du contrat d'apport, celui-ci ne pouvant être remis en cause, selon le droit des sociétés, qu'en cas de dol ou de fraude ;

Si tel était le cas, la correction de l'erreur sur l'apport (augmentation de la valeur de l'immobilisation à l'actif) se traduirait par une augmentation de capital (réservée à l'apporteur).

- en cas d'**acquisition,** la modification entraîne, en général, le **paiement d'un complément** de prix au vendeur. L'augmentation de l'immobilisation concernée a pour contrepartie le crédit d'un compte de dettes d'immobilisations ou de trésorerie.

Fiscalement, Les nouvelles valeurs sont constatées au bilan et il en est tenu compte, notamment, pour le calcul des amortissements et des plus-values de cession (D. adm. et Rép. précitées, Rép. Jozeau-Marigné, Sén. 10 juillet 1975, p. 2415 et de Bénouville, AN 12 juillet 1975, p. 5198).

Si le **prix réel** a été **dissimulé,** il n'y a pas de contrepartie à l'augmentation de l'immobilisation (la partie de prix correspondant à la dissimulation ayant en fait été versée ; il ne s'agit donc pas d'une insuffisance de prix). Celle-ci ne nous paraît donc pas pouvoir être comptabilisée.

La solution consistant à constater en contrepartie une réserve reviendrait à procéder à une réévaluation partielle incompatible avec l'article C. com. L 123-18.

d. Sous-évaluation des stocks Elle n'est à comptabiliser que pour autant que la rectification fiscale porte sur un bien devant figurer au stock de clôture de l'exercice de la rectification.

En effet, dans le cas inverse, les biens non inventoriés ou sous-évalués ont été vendus et le produit résultant de la sous-évaluation déjà passé en résultat.

L'entreprise débite alors le compte de stock (compte 30 concerné) par le crédit du compte 778 (« Produits exceptionnels »), y compris, à notre avis, à raison du coût d'entrée des stocks qui ne peuvent faire l'objet d'une rectification fiscale, ceux-ci ayant été acquis depuis plus de dix ans (voir ci-après fiscalement).

Fiscalement, Compte tenu des règles de correction symétrique des bilans et d'intangibilité du premier exercice non prescrit (voir n° 2395 et Mémento Fiscal n° 78160 à 78170), deux cas sont à distinguer :

1. Si l'erreur ayant entraîné la sous-estimation du stock a été commise au cours d'un exercice ouvert depuis **dix ans ou moins,** le produit exceptionnel résultant de sa correction est à déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG), l'augmentation du stock étant prise en compte dans la rectification.

2. Si l'erreur ayant entraîné la sous-estimation du stock a été commise au cours d'un exercice ouvert **plus de dix ans** avant l'année de notification de la proposition de rectification, sa correction ne peut entraîner aucune imposition supplémentaire (CGI, art. 38-4 bis ; BOI 6 E-6-06, n° 31). Le produit comptable résultant de cette correction n'est donc pas imposable. En conséquence, il doit être déduit extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Remarque
(Concernant le 2) **Portée limitée aux éléments individualisés du stock inscrits à l'actif depuis plus de dix ans** : dans l'hypothèse où une règle erronée a été appliquée de manière répétée, d'exercice en exercice, seule la correction afférente aux éléments individualisés du stock inscrits à l'actif depuis plus de dix ans est sans conséquence fiscale. En revanche, la correction des éléments du stock inscrits à l'actif depuis moins de dix ans affectés par cette erreur peut donner lieu (au titre des exercices non prescrits) à une imposition supplémentaire (Avis CE 17 mai 2006, n° 288511 repris dans BOI 4 A-10-06, n° 35).

Rectification fiscale des prix de transfert entre la France et les Etats-Unis ou un Etat membre de l'Union Européenne

2912-3

La convention signée par les Etats membres au sein de l'Union européenne (Convention 90/436 du 23 juillet 1990), ainsi que l'avenant à la convention fiscale du 31 août 1994 signé entre la France et les Etats-Unis le 23 décembre 2009, ont instauré, à la charge des administrations fiscales, une **obligation d'élimination des doubles impositions.** Cette **clause d'arbitrage** garantit ainsi, en principe, aux groupes la neutralité des rehaussements en matière de prix de transfert. Il en résulte, à notre avis, les conséquences comptables et fiscales suivantes.

I. Redressement de la société française
Une société française faisant l'objet d'une rectification fiscale de ses prix de transfert, car elle a soit acheté trop cher soit vendu pas assez cher à une société du groupe implantée aux Etats-Unis (ou dans un Etat membre de l'UE) :

- doit comptabiliser une provision correspondant au montant probable d'impôt sur les sociétés qu'elle devra verser à l'Administration fiscale française (rappel d'impôt, pénalités et intérêts) (voir n° 2924) ;

Fiscalement, Cette provision n'est pas déductible, la charge qu'elle couvre n'étant elle-même pas déductible.

- et est en droit de comptabiliser un **produit à recevoir,** lorsque la société étrangère s'est engagée avant la clôture de l'exercice à lui reverser le « trop-payé » ou à lui verser un complément de prix.

Fiscalement, Cet engagement de reversement de la part de la société cocontractante étrangère permet d'éviter l'exigibilité d'une retenue à la source au titre des revenus réputés distribués (BOI 14 F-1-06).

Tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue, ce produit est, à notre avis, limité au montant de la provision pour rectification comptabilisée.

En effet, même si la société cocontractante américaine (ou européenne) s'est engagée à effectuer ce reversement (ce qui rend le produit certain dans son principe), le montant total de ce produit ne peut pas être estimé de manière fiable en l'absence de décision d'arbitrage définitive. La seule certitude sur le montant est que la société française recevra de la part de la société étrangère au minimum le montant qu'elle aura à reverser.

Fiscalement, Afin d'éviter une double imposition en France (au titre du redressement et du produit correspondant), ce produit n'est, à notre avis, pas imposable et doit donc être déduit extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Exemple

Deux filiales d'un même groupe (l'une française, l'autre américaine) réalisent des transactions intragroupe d'achat/vente de matériel.
La société française fait l'objet d'une **rectification fiscale** de ses prix de transfert :

- la société américaine a vendu à la société française un matériel pour 100 ;

- l'Administration estime ce prix d'achat excessif à hauteur de 30.

Le montant de la rectification fiscale est donc de 10 [30 (base de la rectification) x 33,1/3 % (taux d'IS par hypothèse)] auquel s'ajoutent les pénalités et intérêts de retard (2 par hypothèse).
Il en résulte les conséquences comptables suivantes pour la société française :

- elle est redevable du rappel d'impôt ainsi que des pénalités et intérêts de retard (12) qu'elle provisionne dès que la rectification fiscale est probable ;

Fiscalement, Cette provision doit être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

- conformément à l'engagement pris pour éviter la retenue à la source, la société cocontractante américaine doit rembourser à la société française la différence entre le prix de transfert facturé (100) et le prix de transfert résultant de la décision d'arbitrage (70), soit 30.

Tant que la **procédure d'arbitrage** est **en cours** et que le montant de la rectification fiscale n'est pas certain dans son montant, la société française constate un produit à recevoir au titre du remboursement attendu à hauteur de la provision pour impôt (soit 10).
A l'issue de la procédure d'arbitrage, le montant de la rectification (10 + pénalités et intérêts de retard) est confirmé. La société française constate alors un produit à hauteur du remboursement certain, soit 30.

Fiscalement, Ce produit est déduit extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

II. Redressement de la société cocontractante étrangère

En cas de rectification fiscale à l'étranger des prix de transfert avec la France, la société française cocontractante de la société étrangère rectifiée :

- doit provisionner le montant de reversement probable, lorsqu'elle s'est engagée à rembourser la société étrangère redressée ou à lui verser un complément de prix (PCG, art. 312-1 s. ; voir n° 2577-1) ;

- et peut, à notre avis, enregistrer en contrepartie un produit d'impôt à recevoir à hauteur du dégrèvement attendu de l'Administration fiscale française, à condition, toutefois, qu'elle prévoie de réaliser un bénéfice fiscal suffisant pour pouvoir imputer la charge correspondant à ce reversement.

Fiscalement, Le produit d'impôt à recevoir n'est pas imposable car il correspond à un remboursement d'IS. En contrepartie, le reversement (et sa provision) ne sont, à notre avis, pas déductibles afin d'éviter une double déduction. Ils doivent être réintégrés sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).



Même contexte que l'exemple précédent mais la société américaine n'a pas vendu suffisamment cher. L'Administration fiscale américaine opère une **rectification fiscale** de la société américaine, considérant que le prix de vente est sous-évalué, à hauteur de 20.
Le montant de la rectification fiscale est donc de 7 [20 (base de la rectification) x 35 % (taux d'IS par hypothèse)] auquel s'ajoutent les pénalités et intérêts de retard.
A l'issue de la procédure d'arbitrage, le montant de la rectification (7 + pénalités et intérêts de retard) est confirmé. Il en résulte les conséquences comptables suivantes pour la société française :

- si elle s'est engagée à verser un complément de prix à la société cocontractante américaine à hauteur de 20, ce qui permet d'éliminer la retenue à la source prélevée aux Etats-Unis, elle provisionne la charge liée au remboursement dès la probabilité de la rectification fiscale ;

Fiscalement, Cette provision doit, à notre avis, être réintégrée extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

- la société française va bénéficier d'un dégrèvement d'IS calculé à partir du redressement en base notifié aux Etats-Unis (soit 20), multiplié par le taux d'IS français (33,1/3 % par hypothèse), c'est-à-dire un dégrèvement de 6,7. Un produit d'impôt au titre de ce dégrèvement, calculé sur la base du remboursement estimé et provisionné est, à notre avis, à comptabiliser sur le même exercice que la provision.

Fiscalement, Ce produit doit, à notre avis, être déduit extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Incidences diverses des rectifications d'IS

2913

I. Sur la participation des salariés

Juridiquement, Selon l'article D 3324-40 du Code du travail :

- lorsque la déclaration des résultats d'un exercice est **rectifiée par l'Administration ou par le juge de l'impôt,** le montant de la participation des salariés au bénéfice de cet exercice fait l'objet d'un **nouveau calcul,** compte tenu des rectifications apportées ;

- le montant de la réserve spéciale de participation est modifié en conséquence **au cours de l'exercice pendant lequel les rectifications** opérées par l'Administration ou par le juge de l'impôt sont devenues **définitives** (après épuisement des voies de droit) ou ont été formellement **acceptées** par l'entreprise (D. adm. 4 N-113, n° 7 s.), et ce que le résultat fiscal ait été corrigé **à la hausse ou à la baisse** (Cass. soc. 1er juillet 1998, n° 3337 P) ;

- ce montant est, le cas échéant, majoré d'un intérêt de retard qui court à partir du premier jour du cinquième mois qui suit celui au titre duquel les rectifications ont été opérées.

Selon la jurisprudence (Cass. soc. 10 mars 1998, n° 1296 P), la répartition de cette masse indissociable, formée par la réserve spéciale et son complément, ne doit et ne peut se faire qu'entre les seuls **salariés présents au cours de l'exercice pendant lequel les rectifications** effectuées par l'Administration **sont devenues définitives.** Les salariés ayant quitté l'entreprise ne peuvent donc prétendre ni à ce supplément de participation ni, inversement, se voir réclamer par l'entreprise la participation excédentaire qui leur aura été versée lors de leur départ. Les salariés qui n'avaient pas de droits à participation au titre de l'exercice dont le résultat a été rectifié bénéficient d'un supplément de participation en cas de rectification fiscale et, inversement, voient leurs droits à participation diminués en cas de rectification à la baisse du résultat fiscal.

Sur le plan comptable :

a. Modification à la hausse de la réserve spéciale Le complément de participation est comptabilisé en charges (au compte 691) l'année où il est incorporé à la réserve spéciale (il peut donner lieu à reprise de provision si ce complément a fait l'objet de provision lorsqu'il n'était que probable ; voir n° 2924).

Fiscalement, Le complément de participation est **immédiatement déductible** (sans décalage), puisque la réserve spéciale est immédiatement modifiée.

Remarque
Sanction en cas de non-constatation d'un complément de réserve : selon le bulletin CNCC (n° 120, décembre 2000, EJ 2000-152, p. 597), l'absence de modification de la réserve spéciale au cours de l'exercice au cours duquel la rectification est devenue définitive (ou formellement acceptée par l'entreprise) constitue une **irrégularité** à signaler par le commissaire aux comptes au conseil d'administration et à l'assemblée statuant sur les comptes de cet exercice et peut, dans certains cas, constituer un **délit** à révéler au procureur de la République.

b. Modification à la baisse de la réserve spéciale La réduction de la participation est comptabilisée en produits (à notre avis par le crédit du compte 691) l'année où la réserve spéciale est corrigée à la baisse.

Cas particulier La correction de la participation peut conduire à constater un montant net de participation négatif au titre de l'exercice au cours duquel la minoration du résultat fiscal est devenue définitive. En effet, le montant de la correction négative peut être supérieur au montant de la participation calculée au titre de cet exercice. Dans ce cas, à notre avis, le montant net de la participation est nul au titre de l'exercice au cours duquel le résultat fiscal est modifié. En effet, comme rappelé plus haut, la correction de participation s'impute sur la réserve de participation de l'exercice au cours duquel les rectifications sont devenues définitives, et au même motif qu'elle concerne les salariés présents lors de cet exercice, elle ne se reporte pas sur les exercices ultérieurs si le montant de la participation de cet exercice n'est pas suffisant pour couvrir les corrections effectuées.

Fiscalement, La réduction de la réserve de participation est immédiatement imposable.

Remarque
Attestation du bénéfice net et des capitaux propres : toute modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une **attestation rectificative** établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale (art. D 3325-4 du Code du travail).
Elle doit être fournie **par l'auteur de l'attestation initiale** (service des impôts ou commissaire aux comptes, selon le cas). Si l'attestation initiale a été établie par le service des impôts, c'est, comme auparavant, à ce dernier qu'il incombe de délivrer spontanément à l'entreprise cette attestation rectificative. Dans le cas où l'attestation initiale a été demandée au commissaire aux comptes, c'est à l'entreprise que revient en fait le soin de lui réclamer une attestation rectificative, puisque c'est elle qui a connaissance en premier lieu de la modification d'assiette du bénéfice net (D. adm. 4 N-113, n° 9).

II. Sur le carry-back

(voir n° 2863 et 2863-3) Une rectification fiscale est susceptible d'augmenter les possibilités de report en arrière des déficits :

- soit parce que les rehaussements opérés par l'Administration font apparaître ou augmentent le montant d'un déficit reportable (CAA Paris 14 mai 2002, n° 98-3194). Dans une telle situation, l'entreprise est en droit de demander le report en arrière de ce déficit rehaussé sur le bénéfice de l'exercice antérieur, y compris si ce bénéfice d'imputation ne résulte que de rehaussements apportés par l'Administration ;

- soit parce que les rehaussements opérés par l'Administration augmentent le bénéfice d'imputation (CE 19 décembre 2007, n° 285588 et 294358), sauf si ces rectifications portent sur des sommes réputées distribuées qui ne sont pas restées investies dans l'entreprise (CAA Paris 1er décembre 2004, n° 01-3555).
Cas particulier Lorsque le rehaussement concerne un déficit réalisé au titre d'un **exercice clos avant le 21 septembre 2011,** l'ancien régime du carry-back reste applicable : le report en arrière est calculé, dans la limite du déficit ou du bénéfice rehaussé, selon les modalités plus favorables en vigueur à cette date (imputation sur les bénéfices des 3 exercices précédents, sans limitation de montant, voir Mémento Comptable 2011 n° 2863).

L'option pour le report en arrière doit alors être exercée dans le délai de réclamation prévu par l'article R 196-1 du LPF, c'est-à-dire avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement (CE 19 décembre 2007, n° 285588 et 294358), même en cas de contestation des redressements, une réclamation ou un jugement confirmant les redressements ne venant pas prolonger ce délai (TA Paris 7 juin 2011, n° 0907366/2). Elle n'entraîne pas la décharge des pénalités afférentes aux rectifications fiscales (CAA Paris 29 mars 2006, n° 04-3257).

Dans ces deux hypothèses, la créance de carry-back est à enregistrer lors de l'exercice de l'option.

Si le contrôle fiscal est en cours, voire probable à la clôture de l'exercice, voir n° 2924.
Si le redressement est mis en recouvrement et contesté, voir n° 2924.

III. Sur l'intéressement des salariés

Aucune règle n'est définie sur les conséquences d'un contrôle fiscal sur des sommes attribuées aux salariés dans le cadre de l'intéressement. Toutefois, rien ne s'oppose à ce que les partenaires sociaux prévoient que les règles définies pour le calcul de la réserve de participation soient appliquées lorsque l'intéressement est lié aux résultats fiscaux (Rép. Laffineur, AN 17 décembre 1990, p. 5755).

IV. Sur la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) et le plafonnement de la contribution foncière des entreprises (CFE) en fonction de la valeur ajoutée

Comme c'était le cas pour la taxe professionnelle (TA Caen 2 octobre 2007, n° 06-903), la valeur ajoutée retenue pour le calcul de la CVAE et du plafonnement de la CFE devrait tenir compte des rectifications effectuées par l'Administration à la suite d'un contrôle sur pièces ou d'une vérification de comptabilité. En cas de désaccord avec le contribuable, le dégrèvement devrait être déterminé à partir de la valeur ajoutée arrêtée par l'Administration. Comme pour la taxe professionnelle (BOI 6 E-1-00, n° 59), un dégrèvement complémentaire devrait, le cas échéant, être accordé au contribuable à la suite d'une décision de justice devenue définitive.

Rectifications de TVA

2915

En ce qui concerne **l'impôt en principal,** la situation est différente selon que le contribuable vérifié peut le répercuter ou non à ses clients.

a. Le rappel peut être répercuté sur les clients Le redevable qui fait l'objet d'une rectification fiscale peut délivrer à son client une **facture rectificative** portant régularisation de la TVA (D. adm. 3 D-1211, n° 6 et 40 et BOI 3 B-5-80), ce qui permet à ce dernier d'en obtenir la déduction [sous réserve que l'omission soit réparée dans les deux ans de l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur (BOI 3 D-1-09)]. Dans ce cas, la TVA facturée nous paraît pouvoir être débitée au compte 411 « Clients » par le crédit du compte 4458 « TVA à régulariser », subdivision à créer « TVA sur rappel facturée aux clients ». C'est lors de sa **mise en recouvrement** (date de visa de l'avis) que la rectification totale de TVA doit, à notre avis, être créditée au compte 4455 « TVA à décaisser » par le débit des comptes 4458 pour solde (fraction facturée aux clients) et 6717 « Rappels d'impôts » (fraction restant à la charge de l'entreprise).

Les deux écritures peuvent être contractées en une seule passée à la date de mise en recouvrement du rappel.

Si cette mise en recouvrement n'est pas intervenue à la **clôture de l'exercice** au cours duquel la vérification a été terminée, le rappel est constaté au bilan sous la forme d'une charge à payer (compte 448 « Etat - Charges à payer »).

Exemple

Exemple Soit une rectification de TVA de 69 000 relative à l'exercice n, acceptée, répartie ainsi :

Taxe sur les opérations financières récupérée à tort	2 600
TVA déduite à tort	14 400
TVA non acquittée sur certaines prestations (factures rectificatives comportant la TVA établies)	52 000



b. Le rappel ne peut pas être répercuté sur les clients Dans ce cas (réintégration de TVA déduite à tort, facturation complémentaire impossible), la perte qui en résulte pour l'entreprise est débitée au compte 6717 « Rappels d'impôts » par le crédit du compte 4455 « TVA à décaisser ».



Exemple En reprenant les données de l'exemple ci-avant mais dans le cas où il ne serait pas possible de récupérer sur les clients les 52 000 de TVA, il n'y aurait qu'une seule écriture :
- Débit : 6717 « Impôt rappels » : 69
- Crédit : 4455 « TVA à décaisser » : 69.

c. Comptabilisation des pénalités Elles constituent une **charge exceptionnelle** (compte 6712). En cas de demande de remise, elles sont provisionnées dans les conditions exposées au n° 2923, la majoration de retard se substituant aux intérêts de retard comme minimum.

d. Comptabilisation des dégrèvements Ils sont enregistrés lorsqu'ils constituent une créance acquise, ce qui devrait en pratique correspondre à l'exercice où le contribuable reçoit l'avis de dégrèvement, sauf si le dégrèvement est acquis de plein droit. Ils constituent des produits exceptionnels (compte 7717 « Dégrèvements d'impôts ») sauf s'ils sont répercutés sur les clients par l'envoi de factures rectificatives.

Sur l'exercice de rattachement des dégrèvements d'impôt, voir n° 2912-1 (III).

Incidence des rappels de TVA sur les rehaussements en matière de bénéfice

2915-1

(D. adm. 13 L-1326, n° 42) Une entreprise qui **comptabilise** ses opérations **hors taxes** ne saurait contester que toute déclaration inexacte motivant un rappel au titre de la taxe sur la valeur ajoutée a été pour elle génératrice d'un **profit égal au montant du rappel effectué.**

En conséquence, le vérificateur rehausse le bénéfice du rappel de TVA. Il en est ainsi dans les cas suivants :
- TVA déduite à tort relative à des charges non déductibles du bénéfice fiscal ;
- recettes non comptabilisées ;
- recettes comptabilisées mais non déclarées à la TVA.

En revanche, le rappel de TVA est sans incidence dans les cas suivants :
- TVA déduite à tort relative à des charges déductibles du bénéfice fiscal ;
- erreur de taux dans l'imposition des produits à la TVA.

Cette rectification fiscale, **de caractère extra-comptable,** aboutit à une double imposition en matière de bénéfice qui disparaît par la « déduction en cascade » du rappel de TVA (voir n° 2928).

Incidence de la réintégration de la TVA relative à une immobilisation

2915-2

« La **valeur d'actif** de l'immobilisation **augmentée** du montant de la **TVA déduite à tort** constitue la nouvelle base de l'amortissement lorsque la rectification fiscale est devenue définitive » (Rép. Sergheraert, AN 22 juin 1979, p. 5471).

Redressements de cotisations de sécurité sociale

2918

Les rappels sont à constater au débit du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » (par analogie avec le PCG qui classe les rappels d'impôts autres qu'IS au compte 6717) par le crédit du compte 4386 « Organismes sociaux - charges à payer ».

Sur le délai de reprise en matière de cotisations de sécurité sociale, voir n° 996-3.

Fiscalement, Les rappels de cotisations de sécurité sociale consécutifs à des redressements doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel une entreprise s'est reconnue débitrice des droits rappelés. La décision de gestion exprimant cette reconnaissance est matérialisée soit par l'inscription à un compte de charges à payer, soit par le paiement. Si tel n'est pas le cas, les cotisations rappelées doivent être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel la décision de rappel a été rendue exécutoire. Il en est ainsi à la date de l'arrêté préfectoral relatif à l'état de cotisations ou à celle du visa de la contrainte par le président de la commission de première instance (D. adm. 4 C-4422, n° 3).

En ce qui concerne la comptabilisation de majorations ou intérêts de retard, voir n° 2417-4.

Diligences du commissaire aux comptes

2920

En cas de rectifications fiscales contestées ou probables, voir n° 2925.

Selon le bulletin CNCC (n° 20, décembre 1975, p. 395 et n° 69, mars 1988, CD 87-14, p. 87 s.) :

a. Communication des « propositions de rectifications » Le commissaire aux comptes demande que lui soient **communiquées les « propositions de rectifications »** adressées par l'Administration fiscale à la société.

b. Vérification de la traduction de la rectification dans les comptes Lorsque la rectification est définitive, soit par acceptation de la société, soit à l'issue d'une procédure, le commissaire aux comptes s'assure que toutes ses conséquences sont traduites

correctement dans les comptes ;
- si cela n'a pas été fait, il demande à la société de procéder aux régularisations qui s'imposent et, à défaut, signale l'irrégularité à l'assemblée qui se prononce sur les comptes ;
- le commissaire aux comptes, si toutes les régularisations comptables nécessaires ont été effectuées, n'est pas tenu de signaler la rectification fiscale à l'assemblée, sous réserve des dispositions de l'article 27-1, al. 2, de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 qui lui fait obligation de communiquer à l'assemblée les montants globaux de frais généraux réintégrés dans les bénéfices imposables lorsque les dirigeants ne l'ont pas fait ;
- si des omissions ou erreurs d'information présentant un caractère significatif ont été faites dans le rapport de gestion (CGI, art. 223 quinquies, 39-5 et 54 quater), le commissaire les soulignera dans la troisième partie de son rapport général, sous forme d'observation, voir n° 990-1.

Cas particulier Le fait, pour une société, de ne pas reverser spontanément un **dégrèvement** de taxe **accordé à tort** par les services fiscaux, suite à une erreur de l'Administration fiscale, ne constitue pas une infraction pénale et donc pas un délit. Mais le commissaire aux comptes, lors de ses contrôles ultérieurs, devrait, à notre avis, s'assurer que la dette vis-à-vis de l'Etat figure bien au passif du bilan et ce jusqu'à l'expiration du délai de reprise de l'Administration (voir n° 734).

B. Rectifications contestées ou probables

Contestation des propositions de rectifications

2923

La dette envers le Trésor public n'est pas certaine si le contribuable en conteste le bien-fondé par une réclamation au directeur départemental des services fiscaux ou saisit le tribunal administratif après rejet de la réclamation. Toutefois :
- la contestation des rectifications n'en suspend pas pour autant l'exigibilité ;
- la contestation a une incidence sur les comptes annuels.

S'il demande à surseoir au paiement des sommes en litige (voir Mémento Fiscal n° 81885 à 81900), voir ci-après **I.** Si le contribuable verse les sommes en litige, voir ci-après **II.**

I. Provision
Le contribuable contestant les rectifications fiscales conserve le droit d'exercer un recours contentieux. A moins que la société n'y ait renoncé, il n'y a donc pas lieu, à la suite de la notification, d'enregistrer immédiatement les rectifications ; en revanche, doit-il constituer une provision et fournir une information en annexe ?

a. Principe de constitution d'une provision pour risques Une provision pour risques doit être constituée à la clôture, les conditions de constitution d'une provision pour litiges (PCG, art. 312-1 s. et avis CNC n° 2000-01, § 5) étant remplies :

1. Existence d'une obligation à la clôture L'obligation résulte de l'identification, dans la rectification fiscale, de points sur lesquels les règles fiscales n'ont pas été respectées selon l'Administration. Il existe donc, à la clôture, une obligation probable d'avoir à payer un rappel d'impôt et des amendes ou pénalités.

2. Sortie de ressources probables à la date d'arrêté des comptes La probabilité de sortie de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'Administration et des chances de succès de l'entreprise dans le contentieux en cours. La provision correspond au montant le plus probable que l'entreprise pense devoir verser à l'Administration (rappel d'impôt, pénalités et intérêts).

Pour un exemple illustrant cette situation, voir n° 2924, Exemples, 3e cas.

Le **montant** de la provision **dépend** évidemment des **données de l'espèce.** Il pourrait être quasiment nul à la rigueur si la proposition de rectification fiscale notifiée apparaissait sans fondement (en ce sens, Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-81-14, p. 123 s.). En ce qui concerne les pénalités, lorsque l'administration fiscale a opéré une rectification, il est parfois possible d'obtenir une **remise des pénalités** si l'entreprise règle ponctuellement les impôts redressés. Dans ces conditions, pour le bulletin CNCC (n° 21, mars 1976, p. 105), il apparaît qu'un doute peut subsister sur le montant exact des pénalités qui seront finalement exigées, et par conséquent on peut admettre que la **provision** puisse être inférieure aux pénalités fixées, **sans** toutefois **être inférieure aux intérêts de retard** qui resteront en tout état de cause dus.

Dans le cas exceptionnel où la sortie de ressources ne pourrait être déterminée avec la précision nécessaire, une mention sera donnée dans l'annexe.

En cas de **pourvoi** de la décision du tribunal administratif **devant une Cour administrative d'appel,** la **provision pour litige** nous paraît devoir être **maintenue** sous réserve d'en adapter le montant en fonction d'éléments nouveaux (adaptation Bull. CNC n° 34, avril

1978, p. 9 s. relatif au jugement du tribunal de première instance). Voir provision pour litiges, n° 2416-1. Sur la reprise de provision en cas de jugement favorable postérieur à la clôture, voir n° 2572. Pour l'impact sur la provision d'une option possible pour le report en arrière des déficits sur les bénéfices nés d'un contrôle fiscal, voir n° 2924 (cas particulier).

Fiscalement, La notification de la proposition de rectification fiscale à la clôture de l'exercice constitue un événement justifiant la déduction de la provision, même si l'entreprise a engagé un recours contentieux ou une procédure conventionnelle d'élimination des doubles impositions (CE 20 novembre 2002, n° 230530). Cette déduction est bien entendu limitée au montant des impôts eux-mêmes déductibles. Inversement, en cas de demande de dégrèvements, le produit doit être comptabilisé dès que le dégrèvement est confirmé par le jugement, alors même que l'Administration aurait fait appel (CE 2 juin 2010, n° 322663).

b. Information en annexe L'AMF (Bull. COB n° 265, janvier 1993, p. 54) recommande aux sociétés de publier les éléments suivants, dès lors qu'ils ont une **incidence significative** sur les comptes de la société :
- mention de l'**existence** d'une notification de « redressements » (désormais nommée « proposition de rectification fiscale »),

Même (et surtout à notre avis) si aucune provision n'a été constituée (Bull. CNCC n° 85, mars 1992, EC 91-43, p. 187).

- indication des **années concernées,**
- indication si une **provision** a été constituée en donnant, s'il y a lieu, toute précision utile à ce sujet dans la rubrique « Faits exceptionnels et litiges ».

Si aucune évaluation fiable du montant du risque n'a pu être réalisée et qu'en conséquence, aucune provision n'a été constatée, une information doit être fournie sur les incertitudes relatives à ce risque (PCG, art. 531-2/4).

En revanche, ne doit **pas** être **obligatoirement** fourni (Bull. COB et CNCC, précités) **le montant** :
- des propositions de rectifications notifiées,
- ou de la provision constituée.

A notre avis, d'une manière générale, lorsque le **montant** notifié apparaît **aberrant ou excessif** (selon avis d'experts), il n'y a **pas lieu d'indiquer** dans l'annexe le montant notifié par l'Administration, car cette information pourrait s'avérer trompeuse et causer un préjudice sérieux à l'entreprise (en ce sens, PCG, art. 531-2/4). Toutefois, il convient alors d'indiquer la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été (PCG art. précité).

c. Diligences du commissaire aux comptes Voir n° 2925.

d. Responsabilité de l'expert-comptable Lors d'une cession de parts sociales (TGI Reims 6 juin 1992, 1re ch.) :
- l'expert-comptable du cédant n'ayant pas provisionné une rectification fiscale future, même convaincu de sa nullité, peut être condamné in solidum à indemniser le préjudice directement lié à sa faute ;
- l'expert-comptable de l'acquéreur n'encourt aucune responsabilité, si ayant connaissance d'un contrôle fiscal, il fait insérer une clause de garantie de passif lors de la rédaction de l'acte de cession.

e. Cas particulier Vérification qui n'a finalement pas donné lieu à une mise en recouvrement. La charge à payer doit être reprise dans le résultat comptable, au jour où la dette fiscale est éteinte par la prescription, soit 7 ans : délai de mise en recouvrement (4 ans) cumulé avec celui de vérification de l'IS (en principe 3 ans) (voir n° 734).

Fiscalement, Il en est de même (CAA Paris 4 octobre 1994, n° 92-1347). Lorsqu'il s'agit d'un impôt non déductible (IS par exemple), cette reprise doit être déduite de façon extra-comptable pour la détermination du résultat fiscal (imprimé n° 2058-A, ligne WU).

II. Versements d'impôts et taxes contestés

Les impositions complémentaires versées au Trésor public mais qui restent néanmoins contestées par l'entreprise sont, à notre avis, à débiter à l'actif à un compte d'attente qui sera soldé lors du règlement du litige :

- TVA et taxes assimilées : sous-compte de 4458 « TVA à régulariser », subdivision à créer « Etat-Versements sur rappels de TVA contestés » ;

- autres impôts : subdivision à créer du compte 444, par exemple 4448 « Impôts sur les bénéfices à régulariser ».

Dans ce cas, à notre avis :

- la provision, constatée le cas échéant (voir I. ci-avant), est reprise ;

- l'actif comptabilisé en compte d'attente est déprécié à hauteur du risque estimé de rejet de la contestation.

Cette dépréciation ne peut pas être reprise, à notre avis, tant que le délai d'appel du jugement de contestation n'est pas expiré, et si aucun appel n'a été formé pendant ce délai.

Rectifications probables à la clôture de l'exercice

2924

Si l'entreprise n'a pas respecté sur certains points les règles fiscales, elle peut devoir constituer à la clôture de l'exercice une provision pour faire face au risque d'avoir à payer un rappel d'impôts. L'estimation de cette provision suit les règles de constitution des provisions pour litiges (voir n° 2416). Elle est différente suivant que la vérification est en cours ou non à la clôture de l'exercice :

Pour des exemples pratiques, voir ci-après III.

I. Aucune vérification en cours mais infraction aux règles fiscales certaine ou probable
Si l'entreprise a pris en cours d'exercice des positions fiscales qui pourraient être contestées par l'Administration, elle doit constater une provision et ce, même si aucune vérification n'est en cours, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a. Existence d'une obligation à la clôture L'obligation existe lorsque l'infraction aux règles fiscales est certaine ou probable.

L'identification de cette infraction (Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-81-14, p. 123) :

- peut par exemple résulter d'un rapport d'un expert indépendant démontrant la non-conformité des options prises avec la doctrine fiscale ou de la connaissance d'un redressement (une rectification) sur des faits semblables dans une société tierce (du groupe ou indépendante),

- ne peut résulter de la seule récurrence de redressements fiscaux (rectifications fiscales) sur des opérations diverses, dès lors que les motifs de redressements (rectifications) antérieurs n'existent plus.

L'obligation n'est probable que si l'infraction n'est pas prescrite.

Fiscalement, Il en est de même (CAA Lyon 17 mars 2011, n° 10-574).

Remarque
Interruption de la prescription : la prescription est interrompue par tout acte valant reconnaissance de l'entreprise de sa dette d'impôt (LPF, art. L 189). Une écriture comptable vaut reconnaissance si elle est suffisamment précise dans son libellé, notamment sur le bénéficiaire, l'objet, l'année de rattachement et le montant de la créance (CE 26 juillet 2007, n° 267594). Si l'écriture n'est pas suffisamment précise, l'Administration peut inversement réintégrer la dette (CE 29 août 2008, n° 294352), ce qui entraîne un accroissement d'actif net imposable (CGI, art. 38-2).

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente une synthèse, par catégorie d'impôt, des délais de reprise de l'Administration, au-delà desquels l'infraction est prescrite, à l'exception des cas généraux de prorogation (voir n° 329).

Point de départ de l'action en prescription	Délai général	Délais particuliers	Textes du LPF
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés			
Année au titre de laquelle l'imposition est due	**3 ans** [1] [3]	- **2 ans** [1] pour les contribuables soumis à l'IR et certains contribuables dont les revenus sont soumis à l'IS sur option [2], en cas d'adhésion à un **centre de gestion agréé** (voir n° 343), - **10 ans** [1] en cas **d'activité occulte,** de **flagrance fiscale,** en cas de non-déclaration d'une entité située dans un pays à régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B) ou d'un compte bancaire à l'étranger (CGI, art. 1649 A).	art. L 169
Contribution économique territoriale (CFE et CVAE) et taxe professionnelle (jusqu'au 31 décembre 2009)			
Année au titre de laquelle l'imposition est due	**3 ans** [1]	- **10 ans** [1] en cas **d'activité occulte** ou de **flagrance fiscale.**	art. L 174
Impôts directs locaux hors contribution économique territoriale [4]			

Point de départ de l'action en prescription	Délai général	Délais particuliers	Textes du LPF
Année au titre de laquelle l'impôt est établi	**1 an**	- **4 ans,** pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, en cas d'**insuffisances d'évaluation** résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations de constructions nouvelles ou de changements d'affectation (CGI, art. 1406 et 1502) (5)	art. L 173 et L 175
TVA			
Date d'exigibilité de la taxe	**3 ans** (1) (6)	- **2 ans,** (1) pour les contribuables à l'IR et certains contribuables dont les revenus sont soumis à l'IS sur option (2) en cas d'adhésion à un **centre de gestion agréé** (voir n° 343), - **10 ans** (1) (6) en cas **d'activité occulte** ou de **flagrance fiscale.**	art. L 176
Droits d'enregistrement			
Date d'exigibilité des droits	**3 ans** (7)	- **6 ans** à compter du fait générateur de l'impôt en cas d'omission ou d'inexactitude de nature à influer sur la base imposable.	art. L 180 et L 186
(1) Jusqu'à la fin de la $n^{ième}$ année civile suivant l'année au titre de laquelle l'imposition est due. Sur les autres cas de prorogations, voir n° 329. (2) Sont concernés certains contribuables dont les revenus peuvent être imposés à l'IS sur option, notamment les EURL et EIRL (BOI 5 J-1-11, n° 155 ; voir Mémento Fiscal n° 88020). (3) Sont également soumis à ce délai de reprise les impôts suivants (LPF, art. L 169 A) : retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers de l'article 119 bis du CGI, prélèvement sur les produits de placements à revenus fixes, taxe sur les salaires, prélèvements et taxes liées à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, contribution sur les revenus locatifs ainsi que l'ancienne cotisation minimale de taxe professionnelle applicable jusqu'au 31 décembre 2009. (4) Taxe foncière, taxe d'habitation. (5) LPF, art. L 175 et CGI, art. 1508, selon CE 26 mars 2008, n° 294354. (6) Sont également concernées : la taxe d'apprentissage (CGI, art. 1678 quinquies), la participation à la formation professionnelle continue (LPF, art. L 172 A) et à l'effort de construction (CGI, art. 1679 bis A) ainsi que la taxe sur les véhicules de sociétés. Sur le délai de reprise applicable aux sociétés membres d'une consolidation pour le paiement de la TVA, voir n° 420. (7) 31 décembre de la 3e année suivant celle de la présentation de l'acte à l'enregistrement.			

b. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La probabilité de sortie de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'entreprise et de ses chances de succès en cas de contentieux.

Le fait qu'aucune vérification ne soit en cours n'est pas une condition empêchant de démontrer le caractère probable de la sortie de ressources. Les éléments à prendre en compte sont notamment les suivants :

- la possibilité de contestation de la rectification et la probabilité de faire valoir le point de vue de l'entreprise ;

- le paiement de rectifications fiscales sur des opérations de même nature par une société tierce (du groupe ou indépendante) ;

- la récurrence des contrôles fiscaux à laquelle l'entreprise est soumise ;

- le maintien d'une position comptable ayant déjà fait l'objet de redressements fiscaux par le passé.

Le recours à un fiscaliste sera en général nécessaire pour évaluer plus précisément le risque encouru (Bull. CNCC n° 125, mars 2002, EC 2001-81-14, p. 123).

La provision correspond au montant le plus probable que l'entreprise pense devoir verser à l'Etat.

Pour l'estimation du montant le plus probable à provisionner, l'entreprise devra (Bull. CNCC précité) évaluer isolément le montant théorique des rectifications, en fonction de leur nature, en retenant une hypothèse de calcul, définie comme étant l'hypothèse la plus probable.
Si le contrôle éventuel est susceptible de faire naître un déficit fiscal, voir II, cas particulier.

Dans le cas exceptionnel où la sortie de ressources ne pourrait être déterminée avec la précision nécessaire, une mention sera donnée dans l'annexe.

Fiscalement, Même dans le cas où l'impôt risquant d'être rectifié est lui-même déductible, la provision ne l'est pas car le risque de rectification fiscale n'est qu'éventuel en l'absence de contrôle fiscal engagé à la clôture (CE 13 juillet 1967, n° 67559 ; en ce sens également CAA Versailles 6 mai 2010, n° 09-1017, arrêt non définitif concernant une provision pour risque Urssaf). Pour la divergence entre comptabilité et fiscalité sur la notion de fait générateur des provisions pour litiges, voir n° 2577-1 et 2577-3.

II. Vérification en cours mais non terminée
Lorsqu'à la clôture de l'exercice la vérification n'est pas terminée, il convient, à notre avis, de tenir compte le cas échéant de la perte probable qui en résultera pour l'entreprise et de constater un passif si les conditions suivantes sont remplies :

a. Existence d'une obligation à la clôture Le contrôle fiscal en cours a permis d'identifier des points sur lesquels la législation fiscale n'a pas été respectée selon l'Administration. Il existe donc à la clôture une obligation probable d'avoir commis une infraction.

b. Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes La probabilité de sortie de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'entreprise et de ses chances de succès en cas de recours contentieux (voir **I.**).

Le bulletin CNCC n° 125 précité précise qu'un contrôle fiscal en cours augmente la probabilité de sortie de ressources mais que cet événement n'est ni une condition nécessaire ni une condition suffisante pour démontrer la probabilité de sortie de ressources.

Le classement comptable du passif dépend de la probabilité de la sortie de ressources et de la précision de son estimation :

1. La sortie de ressources peut être chiffrée avec une précision suffisante (notamment pour la **partie acceptée** d'une notification déjà reçue) Une **charge à payer** est comptabilisée.

Fiscalement, La charge à payer correspondant :
- à des impôts non déductibles, n'est pas déductible (voir n° 2850 et 2855) ;
- à des impôts déductibles, est déductible ; mais il convient de les comprendre dans le relevé des charges à payer ayant fiscalement le caractère de provisions (voir n° 2557).
En ce qui concerne les **rappels de cotisations de sécurité sociale,** l'Administration (D. adm. 4 C-4422, n° 4) indique clairement que les entreprises peuvent constituer à la clôture d'un exercice une provision pour cotisations à payer ou à établir au titre d'exercices antérieurs lorsque cette charge, nettement précisée, a un caractère probable du fait de l'existence d'un différend entre l'entreprise et l'Administration, ou l'organisme chargé de l'assiette de ces cotisations.

Une rectification du résultat imposable ayant une incidence sur la **participation des salariés** (voir n° 2913), le complément probable de participation nous paraît également devoir être provisionné.

Fiscalement, Ce complément n'est pas déductible. Il ne le sera que lorsqu'il sera définitif (voir n° 2913).

2. La sortie de ressources ne peut être chiffrée avec une précision suffisante Il est constitué une **provision pour risques** (compte 155 « Provisions pour impôts »).

Fiscalement, La provision est déductible à condition que l'entreprise puisse établir la probabilité du rappel d'impôt et que ce dernier soit déductible (D. adm. 4 E-231, n° 5).

Cas particulier Option pour le report en arrière des déficits sur les bénéfices nés d'un contrôle fiscal : une rectification fiscale est susceptible d'augmenter les possibilités de report en arrière des déficits (voir n° 2913). Lorsque cette option est exercée, la créance sur le Trésor doit être constatée lors de la souscription de la déclaration n° 2039.
Les impacts de cette option sur les comptes sont les suivants :
1er cas : Le contrôle fiscal est en cours, voire probable à la clôture de l'exercice. Le produit résultant du « futur » carry-back devrait à notre avis, lorsqu'il est certain que l'entreprise exercera l'option, être pris en compte dans l'estimation du montant à provisionner au titre de la rectification fiscale et seul le montant net (soit la rectification probable diminuée de la future créance de carry-back) devrait être provisionné à la clôture de l'exercice. En effet, la sortie de ressources liée à la rectification fiscale a une contrepartie attendue du même tiers : un produit d'impôt résultant du carry-back (PCG, art. 312-1 et avis CNC n° 2000-01 sur les passifs, § 1.3.1).
2e cas : Les redressements sont mis en recouvrement et acceptés. La dette d'impôt liée au redressement est comptabilisée en totalité. En contrepartie, la créance de carry-back est à enregistrer lors de l'exercice déficitaire ou de l'exercice de l'option si celle-ci est exercée postérieurement (voir n° 2863-1).
3e cas : Les redressements sont mis en recouvrement et contestés.

Même lorsque le redressement est contesté, selon nos informations recueillies auprès du Conseil d'Etat, l'entreprise devrait pouvoir opter pour le carry-back sur les bénéfices redressés et ce, à titre conservatoire. En effet, dans cette situation, le risque de ne pas pouvoir respecter le délai pour exercer l'option est important (dans le même sens, CAA Bordeaux 28 janvier 2003, n° 00-2223 et TA Paris 18 octobre 2010, n° 09-20258), une réclamation ou un jugement confirmant le redressement ne venant pas prolonger le délai d'option (voir n° 2913).

En cas de carry-back à titre conservatoire, si le redressement n'est pas estimé probable et qu'il ne fait en conséquence l'objet d'aucune provision dans les comptes, le produit de carry-back ne peut être constaté. Dans cette hypothèse, le carry-back à titre conservatoire donne lieu uniquement à une mention en annexe.

III. Exemples

Au cours de l'exercice n, l'entreprise a pris des positions fiscales qui pourraient être contestées par l'Administration en cas de contrôle fiscal.
1er cas : A la date d'arrêté des comptes aucune vérification n'est en cours.
L'entreprise ayant pris sciemment des positions fiscales susceptibles d'être contestées, l'obligation d'avoir à payer un rappel d'impôts ou des amendes ou pénalités existe à la clôture.
La probabilité de sorties de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'entreprise et de ses chances de succès en cas de contentieux.
La provision correspond au montant le plus probable que l'entreprise pense devoir verser : rappel d'impôts, pénalités et intérêts.
Dans le cas exceptionnel où la sortie de ressources ne pourrait être déterminée avec la précision nécessaire, une mention sera donnée dans l'annexe.

Fiscalement, Même si l'impôt rectifié est déductible, la provision ne l'est pas car le risque de rectification fiscale n'est qu'éventuel en l'absence de contrôle engagé à la clôture (voir **I. b.**).

2e cas : A la clôture de l'exercice n une vérification est en cours mais n'est pas terminée.
La provision à constituer à la clôture doit être estimée suivant les mêmes modalités que dans le 1er cas. Toutefois, le contrôle fiscal en cours peut permettre d'identifier d'autres points sur lesquels la législation fiscale n'a pas été respectée selon l'Administration. En outre, le fait qu'il y ait un contrôle fiscal en cours peut augmenter la probabilité de sortie de ressources.
La provision peut donc être d'un montant supérieur à celui du premier cas, sans que ce soit systématique.

Fiscalement, La provision est déductible ou non suivant l'impôt redressé dès lors que, à notre avis, l'entreprise dispose à la clôture de l'exercice d'éléments rendant probable la notification de la proposition de rectification provisionnée (D. adm. 4 E-231, n° 2 à 5).

3e cas : A la clôture de l'exercice n, l'entreprise a reçu une notification de la proposition de rectification.
La rectification a permis d'identifier des points sur lesquels la législation fiscale n'avait pas été respectée suivant l'Administration. Il existe donc à la clôture une obligation probable d'avoir à payer un rappel d'impôt et des amendes ou pénalités.
La probabilité de sorties de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'Administration et des chances de succès de l'entreprise en cas de contentieux.
A la limite, le montant provisionné pourrait être nul, si la proposition de rectification notifiée apparaissait sans fondement (voir n° 2923).

Fiscalement, La provision est déductible ou non suivant l'impôt redressé (D. adm. 4 E-231, n° 2 à 5).

Diligences du commissaire aux comptes

Si la rectification est définitive et non contestée, voir n° 2920.

2925

Selon la CNCC :

a. Le commissaire aux comptes demande que lui soient **communiquées les notifications de propositions de rectification** adressées par l'administration fiscale à la société (Bull. n° 20, décembre 1975, p. 395).

b. Tant que la rectification n'est pas devenue définitive, le commissaire aux comptes n'a l'obligation de signaler à l'assemblée que les irrégularités d'ordre comptable qui doivent être réparées en tout état de cause, indépendamment de la décision finale sur la liquidation des impôts et sous réserve de la nécessité de constituer éventuellement une provision sur les conséquences de la procédure fiscale (Bull. CNCC n° 20 précité).

c. Lorsqu'il a connaissance d'une procédure de contrôle fiscal, il examine si les faits invoqués par l'Administration ne revêtent pas un caractère délictueux. Dans son appréciation il n'est pas lié par les opinions exprimées par l'Administration (Bull. CNCC n° 20 précité).
Dès qu'il a constaté l'existence d'un fait délictueux, il est tenu de le révéler, sans attendre, au procureur de la République, son obligation à cet égard n'étant pas subordonnée au dépôt d'une plainte par l'Administration.
La révélation ne s'impose que si les faits sont passibles d'une **sanction pénale** prévue par un texte législatif ou réglementaire, notamment le Code de commerce (voir n° 320-3) et le Code général des impôts dans ses articles 1741 à 1743 (voir n° 320-2) ; il n'y a pas lieu à révélation lorsque les faits ne sont passibles que d'une sanction fiscale, à moins qu'ils ne revêtent un **caractère délictueux** pour d'autres motifs (Bull. CNCC n° 20 précité).
Si le risque réellement couru par l'entreprise n'a pas été correctement traduit dans les comptes annuels, le commissaire apprécie les incidences sur son opinion, dans la première partie de son rapport sur les comptes annuels (Bull. CNCC n° 69, mars 1988, CD 87-14, p. 87 s.). L'appréciation du risque (c'est-à-dire l'appréciation du montant devant faire l'objet d'une provision) s'effectue compte tenu de l'avancement des travaux de contrôle par l'Administration, de l'existence d'une consultation auprès d'experts fiscaux et de l'envoi éventuel d'une notification de proposition de rectification. Le bulletin CNCC (n° 85, mars 1992, CD 91-01, p. 185) précise que l'analyse

de la situation peut être effectuée avec l'aide éventuelle des experts de la société et, le cas échéant, de consultations auprès d'autres experts, afin de confronter les points de vue sur les chances pour la société d'aboutir à des conclusions qui lui seront favorables. De plus (Bull. CNCC n° 25, mars 1977, p. 137), le commissaire aux comptes ne peut s'en remettre aux dirigeants de la société sur le **montant de la provision** à constituer en cas de rectification fiscale non acceptée par la société. S'il ne peut apprécier lui-même le montant de la réclamation susceptible de constituer une charge probable, il doit demander soit l'opinion de l'avocat chargé du procès, soit, à défaut, une consultation permettant d'apprécier les chances de succès du procès (dans des conditions identiques à celles relatives à tout litige en cours ; Bull. CNCC n° 85 précité, p. 187). En outre, il « devra exiger que la société s'abstienne de toute opération (distribution de bénéfices ou augmentation de capital par exemple), qui ne serait rendue possible que par la non-inscription du montant total des **pénalités** en provision ».
Enfin (Bull. CNCC n° 24, décembre 1976, p. 559), « dans certains cas, le commissaire aux comptes pourra **s'opposer** à une **distribution de dividendes** lorsque les sommes réclamées absorberaient la totalité des sommes distribuables ».

d. En l'absence de vérification, si le commissaire estimait probable une charge fiscale supplémentaire, il devrait demander au conseil d'administration de constituer la provision nécessaire (Rép. Valbrun, AN 26 mars 1977, p. 1278, reproduite au Bull. CNCC n° 25, mars 1977, p. 98) et, si le risque était significatif, il en résulterait une incidence sur son opinion (Bull. CNCC n° 67, septembre 1987, EC 87-38, p. 354 s.).

Sur les incidences sur la mission de commissaire aux comptes du non-respect des dispositions fiscales concernant le contrôle des comptabilités informatisées, voir n° 332-9.
Voir également le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit », avril 2003.

C. Déduction en cascade

2927

Les suppléments de **droits simples** résultant d'une vérification peuvent être **admis en déduction des rehaussements** apportés aux bases d'autres impôts également vérifiés (LPF art. L 77). Cette disposition a pour objet de placer les entreprises, au regard de la déductibilité des impôts, dans la situation où elles se seraient trouvées si leurs déclarations primitives avaient été régulièrement établies (voir D. adm. 13 L-1326, n° 1 s. et Mémento Fiscal n° 79590 à 79615).
Ce système dit de la « déduction en cascade » peut concerner :
- soit uniquement **l'entreprise : cascade simple-TVA** (cas général) ;
- soit uniquement les **associés : cascade simple-impôt sur les sociétés** ;
- soit à la fois l'**entreprise et** les **associés : cascade complète.**

a. Premier cas : Cascade simple - TVA

Application automatique de la cascade simple

2928

En cas de vérification simultanée des **taxes sur le chiffre d'affaires** et de l'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) ou, en cas de vérifications séparées, lorsque la vérification des taxes est achevée la première, le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires est **imputé** automatiquement (sans demande du contribuable) **sur le bénéfice imposable du même exercice** (LPF, art. L 77).

Remarques

1. Possibilité d'opposition Le contribuable a la **possibilité de s'opposer** à la déduction en cascade à condition d'en faire la demande expresse dans le délai de 30 jours qui lui est imparti pour répondre à la proposition de rectification.

2. Exception Les rappels de **TVA afférente à des opérations d'autoliquidation** ne peuvent pas être déduits des résultats de l'exercice vérifié (ni de ceux de l'exercice de mise en recouvrement). Corrélativement, ils ne donnent pas lieu à réintégration d'un profit sur le Trésor (D. adm. 13 L-1326, n° 17 à 20).

La cascade présente le **double intérêt** suivant (D. adm. 13 L-1326, n° 5 et 6) :
- un **avantage de trésorerie,** à concurrence de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dont elle est ainsi dispensée de faire l'avance ;
- une **réduction de pénalité** dans la mesure où la majoration afférente au complément de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ne porte que sur le versement effectivement exigé.

2929

Le rappel de TVA notifié à l'entreprise vient en diminution de la base des rehaussements mis à sa charge en matière d'IR (bénéfices industriels et commerciaux) ou d'impôt sur les sociétés.

Exemple

Exemple Déduction en cascade de la TVA.
Rappel de TVA : 54 000.
Rehaussement de la base d'imposition à l'IR (BIC) ou à l'IS : 180 000.
Cascade TVA/IR ou IS : rehaussement de la base d'imposition à l'IR (BIC) ou à l'IS :

avant cascade TVA	180 000
à déduire : rappel de TVA	54 000
après cascade TVA	126 000

Principe de la déduction en cascade

2930

La déduction en cascade doit ramener l'entreprise, en matière de bénéfice, dans la situation où elle se serait trouvée si elle avait déposé des déclarations de chiffre d'affaires exactes.

Selon l'administration (D. adm. 13 L-1326, n° 42), une entreprise qui comptabilise ses opérations hors taxes ne saurait contester que toute déclaration inexacte motivant un rappel au titre de la TVA a été pour elle génératrice d'un **profit égal au montant du rappel effectué.**
1. Le profit se trouve inclus dans les bénéfices déclarés (du seul fait du jeu des écritures comptables) Dans ce cas, **aucun rehaussement** desdits bénéfices ne saurait être envisagé. Il en est ainsi dans le cas où l'entreprise a abusivement récupéré la TVA grevant des services exclus du droit à déduction en matière de TVA, mais constituant des frais généraux déductibles des résultats pour l'assiette de l'IR ou de l'IS. Dans ce cas, le profit réalisé au détriment du Trésor public est venu parallèlement en diminution des frais généraux comptabilisés HT et a augmenté d'autant le bénéfice déclaré.

Exemple

Exemple Rappel d'une TVA de 200 récupérée à tort sur une dépense déductible du bénéfice imposable et rehaussement du bénéfice de 1 200 au titre de frais généraux non justifiés.

Rectifications notifiées :

Rehaussement IR/IS	1 200

Rappel TVA 200

Cascade TVA :

Rehaussement IR/IS avant cascade 1 200

à déduire : Rappel TVA - 200

Rehaussement IR/IS après cascade 1 000

L'entreprise est ainsi ramenée dans la situation où elle aurait d'emblée passé en charges, comme elle devait le faire, la TVA non récupérable de 200.

2. Le profit n'est pas inclus dans les bénéfices déclarés Dans ce cas, il convient de **rectifier les résultats déclarés.** Tel est le cas lorsque la TVA grevant l'acquisition d'une immobilisation exclue du droit à déduction a été indûment récupérée. En pareille circonstance, le profit retiré de l'infraction vient en effet en diminution du compte des immobilisations mais aucune écriture comptable n'a corrélativement modifié un compte de résultats.

Il en est de même à notre avis pour la TVA non acquittée relative à des ventes comptabilisées ou non.

Exemple

Exemple Recettes non comptabilisées : 2 000 + 400 de TVA = 2 400.

Rectifications notifiées :

Rehaussement IR/IS suivant détail 2 400

- produit d'exploitation non comptabilisé 2 000

- profit égal au montant du rappel de TVA 400

Rappel TVA 400

Cascade TVA :

Rehaussement IR/IS avant cascade 2 400

à déduire : Rappel TVA - 400

Rehaussement IR/IS après cascade 2 000

L'entreprise se trouve ainsi ramenée dans la situation où elle se serait trouvée si elle avait enregistré ces recettes hors TVA.

La **récupération du rappel de TVA** n'empêche pas sa déduction en cascade : le Conseil d'Etat (5 janvier 1972, n° 78036) a jugé que l'omission de facturation de la TVA n'avait pas pour effet de faire naître au profit de l'entreprise et au titre du même exercice, une créance sur ses clients d'un montant égal à celui de la taxe qu'ils auraient dû normalement supporter en même temps que le prix des travaux qui leur étaient livrés.

Comptabilisation des opérations de cascade

(achats, stocks et ventes hors TVA)

Demande par l'Administration de constitution d'une « provision pour paiement des taxes sur le chiffre d'affaires déduites par anticipation »

2931

(D. adm. 13 L-1326, n° 69) Dans le but d'éviter que l'entreprise ne déduise à nouveau le rappel de TVA, déjà déduit en cascade, du résultat de l'exercice au cours duquel il est mis en recouvrement, l'Administration recommande à ses vérificateurs d'inviter les contribuables à créer une « provision pour paiement des taxes sur le chiffre d'affaires déduites par anticipation » d'un montant égal à celui du rappel de taxes déduites en cascade, réalisée par le débit d'un compte du bilan : « Réserves » ou « Report à nouveau » pour une société, « Capital personnel » pour une entreprise individuelle. Mais elle admet que cette « provision » soit constituée par le débit d'un compte de résultat ; elle doit, dans ce cas, figurer au tableau des provisions et être rapportée au résultat comptable au titre des provisions non déductibles.
En comptabilité, cette « provision » présente le caractère d'une charge à payer (voir n° 2933).

Traitements comptables

2932

Il nous paraît qu'une distinction doit être faite entre :
- d'une part, la **fraction** du rappel de TVA **à la charge de l'entreprise** que les principes comptables imposent de porter en diminution du résultat de l'exercice de sa mise en recouvrement ;
- d'autre part, la **fraction** qui sera **à la charge de tiers,** associés ou clients, qui doit être enregistrée au compte de ces tiers.
La situation est différente selon que le rappel est accepté ou contesté (en partie ou dans sa totalité).

2933

I. Acceptation des rectifications de TVA
Dans cette hypothèse, l'entreprise doit, à notre avis, constater immédiatement - sans attendre la réception de l'avis de mise en recouvrement ou, à défaut, la clôture de l'exercice - la fraction des rectifications fiscales à sa charge qui est débitée au compte 6717 « Rappels d'impôts » par le crédit du compte 4486 « Etat - Charges à payer ». La fraction des rectifications de TVA facturée aux clients, est débitée au compte 411 « Clients » par le crédit du compte 4458, subdivision à créer « TVA sur rappel facturée aux clients ».

Il est indiqué au vérificateur qui doit fournir dans son rapport les écritures passées (D. adm. 13 L-1326, n° 70) que la provision a été constituée par ces deux écritures (les fournir) et, à la clôture de l'exercice, la charge inscrite au compte 6717 est réintégrée au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel la rectification est notifiée, car à défaut de cette réintégration la TVA serait déduite deux fois du fait de la « déduction en cascade » opérée au titre des exercices vérifiés.

Lors de la **mise en recouvrement** du rappel, la fraction à la charge de l'entreprise est virée du compte 4486 (pour solde) au compte 4455 « TVA à décaisser ».

Exemple

Exemple Rectification de TVA de 54 000 dont 12 000 sont facturés aux clients. TVA déductible en cascade : 54 000 (rehaussements sur ventes notifiés TVA comprise).

2934

II. Contestation des rectifications de TVA
(pour partie ou en totalité) A notre avis, l'entreprise enregistre :
- la fraction à sa charge de la dette qu'elle estime devoir à l'Etat au crédit du compte 155 « Provisions pour impôts » par le débit du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles » dans les mêmes conditions que dans le cas de la contestation d'une rectification fiscale d'IS (voir n° 2923) ;
- la TVA facturée aux clients au crédit du compte 4458, subdivision à créer « TVA sur rappel facturée aux clients » par le débit du compte 411 « Clients ».

Ces deux écritures sont fournies au vérificateur et, à la clôture de l'exercice, la charge inscrite au compte 6875 est réintégrée au résultat fiscal sur la liasse fiscale.

Les versements de TVA au Trésor public sont débités au compte 4458 par le crédit du compte financier intéressé.
Lors du **règlement du litige,** en conséquence :
- la TVA mise définitivement à la charge de l'entreprise est débitée au compte 6717 « Rappels d'impôts » par le crédit des comptes 4458 « TVA à régulariser » (provision initialement constituée) et 4455 « TVA à décaisser » (complément exigible) ;
- la provision primitive est débitée par le crédit du compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles ».



Exemple Reprise de l'exemple n° 2933, mais l'entreprise prétend que le rappel de TVA de 54 000 ne devrait s'élever qu'à 25 000, dont 12 000 à facturer aux clients ; elle estime en conséquence devoir constituer une provision de 25 000 - 12 000 = 13 000. Elle obtient le sursis de paiement pour la partie contestée du rappel.
La procédure contentieuse aboutit à une rectification définitive de 30 000 dont 12 000 ont été récupérés sur les clients.

Les **dégrèvements** résultant de l'application de la déduction en cascade sont rattachés dans les conditions de droit commun aux revenus de l'exercice au cours duquel ils constituent une créance acquise, soit au plus tard l'exercice de réception de l'avis de dégrèvement (BOI 4 A-4-09).

Sur l'exercice de rattachement des dégrèvements d'impôt, voir n° 2912-1 (III).

b. Deuxième cas : Cascade simple - Impôt sur les sociétés

Régime de la déduction en cascade de l'impôt sur les sociétés

2935

En ce qui concerne les entreprises passibles de l'IS, dans la mesure où les bénéfices correspondant aux rectifications fiscales effectuées ne se retrouvent pas dans l'actif social, ceux-ci doivent être considérés comme d'ores et déjà distribués aux associés qui les ont appréhendés et constituer en conséquence, pour ces derniers, un revenu mobilier à ajouter à la base de leur IR (CGI, art. 109 I 1°). Sous réserve qu'ils reconnaissent en être les bénéficiaires, cette imposition complémentaire est diminuée de l'IS redressé, à la double condition qu'une telle demande soit souscrite et que les associés reversent dans la caisse sociale l'IS et, le cas échéant, la TVA redressés (LPF, art. L 77 ; voir Mémento Fiscal n° 79590 à 79615).

La **demande de déduction** doit être formulée au plus tard dans le délai de trente jours consécutif à la réception de la réponse de l'Administration aux observations produites par le contribuable ou, à défaut, d'un document spécifique l'invitant à formuler la demande (LPF, art. L 77 al. 4).

Exemple

Exemple Rehaussement de la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de 180 000, dont 112 000 provenant de sommes sorties de l'entreprise considérées comme distribuées aux associés X pour 62 000 et Y pour 50 000. X et Y ont reconnu en être les bénéficiaires et ont versé à la société le rappel de l'impôt sur les sociétés concernant ces rehaussements - soit 112 000 × 50 % (taux en vigueur par hypothèse pour l'exercice redressé) = 56 000.
Cascade IS/IR des bénéficiaires des « distributions » :

	Associé X	Associé Y
Distribution (complément de revenu)	62 000	50 000
A déduire impôt sur les sociétés (reversé)	- 31 000	- 25 000
Complément de revenu imposable	31 000	25 000

Intérêt de la cascade d'impôt sur les sociétés

2936

En cas d'application de la cascade, le montant du complément d'IR et des intérêts de retard réclamé aux bénéficiaires des « distributions » est moins élevé que si la procédure normale leur avait été appliquée. En revanche, ce sont les associés qui supportent financièrement le poids de la rectification d'IS (normalement à la charge de la société).

Comptabilisation dans la société vérifiée

(achats, stocks et ventes hors TVA)

2937

Le reversement d'IS par les bénéficiaires des distributions nous paraît pouvoir être débité, selon le cas, au compte 455 « Associés - Comptes courants », 51 « Banque » ou 53 « Caisse » par le crédit d'un compte d'attente (par exemple 471 « Provisions pour impôts à payer - Déduction en cascade »). Ce dernier compte est régularisé lors de la mise en recouvrement si le rappel est accepté, lors du règlement du litige s'il est contesté.

Le terme « provisions » utilisé par l'Administration est impropre sur le plan comptable.

2938

I. Acceptation des rehaussements de bénéfices « distribués »

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent :
Rehaussement du bénéfice de 180 000 dont 62 000 distribués à l'associé X et 50 000 distribués à l'associé Y. Nous supposons, par hypothèse, que le taux d'impôt en vigueur pour l'exercice redressé était de 50 %.
Déduction en cascade de l'IS relatif à ces distributions demandée, soit 112 000 x 50 % = 56 000.

La solution qui consiste à porter la totalité de la rectification au compte 695, la fraction à la charge des associés étant considérée comme un produit exceptionnel (compte 771), nous paraît fausser le montant de l'impôt à la charge de l'entreprise. Si elle est utilisée, ce produit est à déduire du bénéfice imposable sur la liasse fiscale.

2939

II. Contestation des rehaussements de bénéfices « distribués » (pour partie ou en totalité) Lors de la **demande de cascade,** les reversements d'IS par les associés doivent porter sur la **totalité des rectifications notifiées,** alors que seule la dette que l'entreprise estime probable est provisionnée (voir n° 2923).
En conséquence :
- les sommes à reverser par les associés sont débitées au compte 455 « Comptes courants des associés » par le crédit du compte 471 « Provision pour impôts à payer-Déduction en cascade », la situation devant être régularisée lors du règlement du litige ;
- l'IS que l'entreprise estime avoir à sa charge est débité au compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles » par le crédit du compte 155 « Provisions pour impôts ».
Les **versements** au Trésor public de **l'IS** rappelé sont débités au compte 444 « Impôts sur les sociétés » (sous-compte à créer, par exemple 4449 « Impôt sur les sociétés à régulariser »).
Lors du **règlement du litige** :
- l'IS exigible est crédité au compte 444 par le débit des comptes 695 « Impôts sur les bénéfices » pour la fraction à la charge de la société et 471 pour la fraction à la charge des associés ;
- les acomptes d'IS versés sont virés au compte 444 ;
- l'éventuel solde du compte 471 est viré au compte 455 ;
- la provision portée au compte 155 est reprise par le compte 7875.

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent, mais la société estime que l'excédent de rémunération de l'associé X devrait être ramené de 62 000 à 20 000. Nous supposons, par hypothèse et par simplification, que le taux d'impôt en vigueur pour l'exercice redressé était de 50 %.

Rehaussement de la base de l'IS notifié : 180 000

- à charge de la société (à payer : 68 000 × 50 % = 34 000) : 68 000

- à charge de X (à reverser : 62 000 × 50 % = 31 000) : 62 000

- à charge de Y (à reverser : 50 000 × 50 % = 25 000) : 50 000

Rehaussement de la base de l'IS accepté : 138 000

- à charge de la société : 68 000

- à charge de X (à reverser : 20 000 × 50 % = 10 000) : 20 000

- à charge de Y (à reverser : 50 000 × 50 % = 25 000) : 50 000

Provision constituée : 68 000 × 50 % = 34 000

Nous supposons enfin que la procédure contentieuse aboutit à fixer l'excédent de rémunération de X à 30 000, soit une réduction de la base d'imposition à l'IS de 32 000, et un rappel définitif d'IS de : (180 000 - 32 000) × 50 % = 74 000, dont :

- à la charge de la société : 68 000 × 50 % = 34 000

- à charge de X : 30 000 × 50 % = 15 000

- à charge de Y : 50 000 × 50 % = 25 000 40 000



Dégrèvements

Voir fin du n° 2934.

c. Troisième cas : Cascade complète TVA et impôt sur les sociétés

Régime de la déduction en cascade de la TVA et de l'impôt sur les sociétés

2940

Dans ce cas, la société bénéficie à la fois (Mémento Fiscal n° 79590 à 79615) :
- de la déduction du rappel de TVA sur la base du rehaussement d'IS ;
- de la déduction de la TVA et de l'IS relatifs aux sommes considérées comme distribuées aux associés sur la base des rehaussements d'IR notifiés aux bénéficiaires, à condition que ces derniers reversent dans la caisse sociale les impôts en découlant.
Il en résulte deux cascades :
- une **cascade de TVA** relative à la TVA à la charge de l'entreprise et à la TVA à la charge des associés bénéficiaires de « distributions » : il n'est pas passé d'écriture spécifique, les écritures classiques étant fournies au vérificateur ;
- une **cascade d'IS** relative à l'impôt à la charge des associés bénéficiaires de « distributions » : il est passé une « Provision pour impôt à payer - Déduction en cascade » au compte d'attente 471.

Exemple

Exemple Rectifications concernant l'année n :
- rappel de TVA : 125 000, dont 20 000 correspondant à des distributions à l'associé A ;
- rehaussement de la base de l'IS : 330 000, dont 120 000 considérés comme distribués à A.

Cascade TVA/IS :

rehaussement IS notifié	330 000
à déduire : rappel de TVA notifié	- 125 000
rehaussement IS après cascade	205 000

Cascade TVA et IS/IR associé A :

rehaussement IR notifié à A	120 000
à déduire : rappel de TVA le concernant	- 20 000
	100 000
à déduire : rappel d'IS le concernant	- 50 000
rehaussement IR après cascades	50 000

Comptabilisation dans la société vérifiée

(achats, stocks et ventes hors TVA)

2942

Il y a cumul des traitements comptables relatifs à la cascade de TVA et à la cascade d'IS.

Exemple

Exemple Reprise de l'exemple précédent (taux d'impôt, 50 % par hypothèse), la société contestant certaines des rectifications fiscales, l'associé A ayant reversé la TVA et l'IS relatif aux sommes considérées comme lui ayant été distribuées (bien que la société en conteste une partie). Soit :
Rappel TVA : 125 000, dont :
- 30 000 facturés aux clients
- 20 000 correspondant à des distributions à l'associé A (contesté 10 000)
- 75 000 à charge de la société (contesté 27 000)

Rehaussement des bases de l'impôt sur les sociétés : 330 000, dont :

- 210 000 à charge de la société (contesté 48 000)

- 120 000 à charge de l'associé A (contesté 60 000)

Provisions pour litiges constituées lors de la réception des notifications de propositions de rectifications :

TVA : 48 000, suivant détail :

- TVA notifiée par le vérificateur	125 000
- TVA à charge de la société contestée	- 27 000

- TVA facturée aux clients	- 30 000
- TVA récupérée sur l'associé A	- 20 000

IS : 42 000 suivant détail :

- rectifications acceptées : 330 000 - (48 000 + 60 000) =	222 000
- rappel de TVA accepté (déduction en cascade) :	
125 000 - (10 000 + 27 000) =	- 88 000
- rectification nette	134 000
- IS sur rectification : 134 000 × 50 % =	67 000
- IS pris en charge par l'associé A :	
(60 000 - 10 000 de cascade de TVA) × 50 % =	- 25 000
- IS à la charge de la société à provisionner	42 000

Engagement de reversement associé A : 70 000, suivant détail :

- TVA : rappel notifié le concernant	20 000
- IS : (120 000 - 20 000) × 50 % =	50 000

Versement au Trésor des rappels acceptés (sursis au paiement des rappels contestés demandé) :

- TVA : 125 000 - 37 000 =	88 000
- IS : [330 000 - 108 000 - 88 000 (cascade TVA)] × 50 % =	67 000

Le litige est réglé comme suit :

a. Rappel TVA : 110 000 (par hypothèse) suivant détail :

- facturé	30 000
- à charge associé A	16 000
- à charge société	64 000

b. Rehaussement impôt sur les sociétés après cascade TVA :

168 000 × 50 % = 84 000, suivant détail :

- rehaussement brut (par hypothèse)	278 000
- rappel TVA (cascade)	- 110 000

c. Distributions nettes à A : 36 000 (par hypothèse), suivant détail :

- rehaussement brut	88 000
- rappel TVA (reversement)	- 16 000
- rappel IS (reversement)	- 36 000

a. Rappel de TVA :

b. Rappel d'IS :

IV. Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Remarque préalable
Il ne faut pas confondre **participation des salariés** (voir ci-après n° 2960 s.) et **intéressement** (voir n° 906).

2960

La participation des salariés aux résultats de l'entreprise s'applique à toutes les entreprises quelles que soient la nature de leurs activités et leur forme juridique, qui, au cours de l'exercice considéré, ont employé au moins **cinquante salariés** pendant au moins **six mois** consécutifs ou non (C. trav. art. L 3321-1 à L 3326-2 et R 3322-1 à R 3326-1).

Remarques

1. Entreprises nouvelles Les entreprises nouvelles ne résultant pas d'une fusion, totale ou partielle, d'entreprises préexistantes n'y sont soumises qu'à compter du 3e exercice clos après leur création (C. trav. art. L 3322-5).

2. Cas particulier des unités économiques et sociales (UES) Voir n° 2966-1.

3. Sur les modalités de calcul de l'effectif Voir Mémento Social n° 55055.

4. Franchissement du seuil de 50 salariés par une entreprise ayant conclu un accord d'intéressement Voir Mémento Social n° 55055.

5. Diminution de l'effectif à moins de 50 salariés Voir Mémento Social n° 55130.

6. Assujettissement volontaire Les entreprises dont **l'effectif n'atteint pas cinquante salariés** peuvent se soumettre volontairement à la participation (C. trav. art. L 3323-6). Sur l'avantage fiscal lié aux accords volontaires (constitution d'une provision en franchise d'impôt), voir n° 2962-3.

7. Participation en faveur des chefs d'entreprise Dans les entreprises appliquant volontairement la participation, ou dans celles ayant mis en place un accord dérogatoire (voir n° 2961), les chefs d'entreprise **et leurs conjoints collaborateurs ou associés** peuvent également bénéficier de la participation, avec quelques exceptions.

8. Accords de groupe Sur les accords de groupe pouvant être conclus soit entre sociétés d'un même groupe, soit entre certaines de ces sociétés, voir n° 2966.

9. Sur la participation dans les établissements français d'une entreprise étrangère Voir n° 4062-1.

Nous n'étudierons pas ici le régime juridique de la participation, mais nous nous limiterons à examiner :
- d'une part, comment les éléments de calcul de la « réserve de participation » peuvent être tirés de la comptabilité de l'entreprise (voir n° 2961 s.) ;

Fiscalement, Les commentaires de l'Administration figurent en D. adm. 4 N-11 et 12 et dans l'instruction du 29 avril 1996 (BOI 4 N-1-96). Les commentaires fournis dans le cadre du régime antérieur (Inst. 30 mai 1968 et BOI 4 N-2-87 du 1er octobre 1987) sur les points non modifiés depuis lors par la législation conservent toute leur valeur.

- d'autre part, la comptabilisation de cette participation (voir n° 2970 s.).

Pour une étude détaillée du dispositif juridique, voir Mémento Social n° 55050 à 55335.

A. Calcul de la réserve spéciale de participation

2961

Le montant de la réserve spéciale de participation (RSP) est calculé, au titre de chaque exercice, après l'arrêté des comptes de cet exercice et sur la base des données propres audit exercice.
Dans les **accords de droit commun,** le montant de la réserve spéciale de participation (RSP) s'obtient en appliquant la **formule** suivante :

RSP = 1 / 2 (B - 5 C / 100) × S / VA

B = Bénéfice net de l'exercice, déduction faite de l'impôt correspondant
C = Capitaux propres de l'entreprise
S = Salaires de l'entreprise
VA = Valeur ajoutée de l'entreprise

Remarque
Accords dérogatoires : ils peuvent comporter des dispositions partiellement différentes de la formule légale (voir Mémento Social n° 55090). Sur l'avantage fiscal lié aux accords dérogatoires (constitution d'une provision en franchise d'impôt), voir n° 2962-3.

Ces divers éléments sont déterminés comme suit :

Bénéfice net (B)

2962

Le bénéfice net est égal au bénéfice fiscal déduction faite de l'impôt correspondant. Il est majoré, s'il y a lieu, de la provision pour investissement (C. trav. art. L 3324-1).

Sur **l'attestation** du bénéfice net, voir n° 2967.

Bénéfice fiscal

2962-1

Il s'agit (C. trav. art. L 3324-1) du bénéfice :

- imposable à l'IS ou à l'IR au **taux de droit commun** et au taux réduit de 15 % pour certaines PME (voir n° 2849), ce qui exclut les profits soumis à un taux particulier comme les plus-values à long terme,

- et exclusivement d'**origine française** (c'est-à-dire réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer).

Pour la définition du bénéfice à retenir pour les exercices ouverts avant le 21 septembre 2012, voir Mémento comptable 2012 n° 2962-1.
En outre, ce bénéfice doit prendre en compte les **bénéfices exonérés** lorsque l'exonération résulte de certains dispositifs prévus par le CGI (C. trav. art. L 3324-1), notamment les bénéfices exonérés des entreprises nouvelles, des sociétés créées en zones franches urbaines ou dans un pôle de compétitivité et des SIIC (voir n° 2849).

Sur les dispositifs concernés, voir Mémento Fiscal n° 88570.

a. Les entreprises relevant de l'IR peuvent déduire :

- la « rémunération normale » du chef d'entreprise ;

- et les résultats déficitaires des cinq années antérieures, lorsque ceux-ci ont été imputés sur les revenus d'une autre nature, mais n'ont pas été pris en compte pour le calcul de la participation afférente aux exercices précédents (C. trav. art. L 3324-3).

b. Les associés membres d'entreprises soumises au régime fiscal de sociétés de personnes (soumises ou non à la participation) ne tiennent pas compte de la quote-part du résultat de ces entreprises qui leur revient, ni de l'impôt correspondant, pour calculer leur propre participation, et ce quel que soit leur régime fiscal d'imposition (C. trav. art. D 3324-9). Ils ne sont donc pas autorisés à imputer sur leur bénéfice les déficits reportables de ces entreprises (BOI 4 N-1-96, n° 17).
En **pratique,** à notre avis, le bénéfice net des associés (personnes morales) - qui est en principe égal au bénéfice fiscal (ligne XN de l'imprimé n° 2058-A de la liasse fiscale) diminué de l'IS correspondant et majoré, s'il y a lieu, de la provision pour investissement déduite du résultat sur l'exercice - devra en outre être :

- diminué de la quote-part bénéficiaire (ou augmenté de la quote-part déficitaire) dans le résultat réalisé par la société de personnes (ligne WL en moins ou ligne WT en plus) ;

- augmenté (quote-part bénéficiaire) ou diminué (quote-part déficitaire) de l'impôt dû ou économisé sur la quote-part du résultat de la société de personnes.

Ce calcul est indépendant de l'exercice de comptabilisation de cette quote-part chez les associés ; il ne dépend pas non plus, en cas de perte dans la société de personnes, de la comptabilisation de la quote-part de celle-ci en charges financières (cas où l'affectation systématique du résultat est prévue dans les statuts) ou en provision (pour dépréciation ou pour risques et charges).

Remarques

1. Incidence du carry-back Les entreprises qui optent pour le carry-back sont pénalisées par rapport à celles qui reportent leurs déficits en avant, les déficits reportés en arrière n'étant pris en compte ni sur les exercices antérieurs, ni sur les exercices postérieurs. L'Administration n'entend pas modifier cette situation qui résulte d'un choix de l'entreprise.
Toutefois, cette disparité est atténuée par la majoration, en contrepartie du report en arrière, des capitaux propres sur l'exercice suivant (voir n° 2963-3 VI), réduisant ainsi la participation (Rép. André, AN 24 novembre 1997, p. 4204 et Rép. Gaillard, AN 29 juin 1998, p. 3613).

2. Plus et moins-values de cession de titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière non cotées (détenus depuis au moins 2 ans) Ces titres étant désormais exclus du régime du long terme (voir n° 1880), leurs plus ou moins-values de cession entrent désormais dans le calcul de la participation.

3. Rectification fiscale des bénéfices d'exercices antérieurs Sur l'incidence d'une telle rectification, voir n° 2913.

4. Intégration fiscale Chaque société du groupe doit retenir le bénéfice imposable de l'exercice et l'IS, déterminés comme si elle était imposée séparément (CGI, art. 223 L-5). Ce résultat est donc arrêté comme si la société n'avait jamais été membre du groupe (BOI 4 H-14-88, n° 1.4.).

5. Refacturation d'une quote-part de participation euro pour euro en cas de personnel détaché auprès d'une autre société Elle modifie le bénéfice net et doit donc entraîner un nouveau calcul de la participation, la charge initialement calculée se trouvant alors minorée. C'est pourquoi il est, à notre avis, préférable d'adopter un système de refacturation globale (salaires + quote-part approximative de participation) avant le calcul définitif de la participation.

6. Fusion, scission ou apport partiel d'actif :

- lorsque l'opération est réalisée **avec effet rétroactif,** la société bénéficiaire des apports doit tenir compte du bénéfice total comprenant les résultats de l'activité apportée constatés à compter de la date d'effet de l'opération (BOI 4 I-2-00, n° 139) ;

- lorsque l'opération est placée sous le régime de faveur (CGI, art. 210 A), le résultat fiscal de la société bénéficiaire est minoré des déficits reportables de la société absorbée transférés sur agréments (CGI, art. 209 II) [Rescrit du 24 mai 2011, n° 2011/12 (FP)].

L'impôt correspondant

2962-2

Il ne s'agit pas de l'impôt effectivement payé ou comptabilisé :

I. Entreprises relevant de l'IS
Il s'agit de l'impôt :

- au **taux de droit commun** afférent au bénéfice imposable (ce qui exclut les éléments relevant du régime des plus-values à long terme, voir n° 2849) ;

La **CSB de 3,3 %** et la **contribution exceptionnelle de 5 %** (voir n° 2855 s.) ne doivent pas être ajoutées à cet impôt, car elles constituent des impôts juridiquement distincts de l'IS (BOI 4 L-2-02, n° 2 et BOI 4 L-3-12, n° 58).

- **après imputation des crédits d'impôt** afférents aux revenus mobiliers (D. adm. 4 N-1121, n° 43, voir n° 1863) ainsi que, le cas échéant, des autres crédits d'impôt (crédit d'impôt recherche, voir n° 1691-1 ; crédit d'impôt apprentissage, voir n° 2864-2, etc.).

Ainsi, selon l'Administration (Rescrit du 13 avril 2010, n° 2010/23), pour les **entreprises bénéficiaires,** la restitution du **crédit d'impôt recherche** (CIR) génère un IS négatif (conduisant à majorer le bénéfice net fiscal B et donc, le montant de la participation). En l'absence de précisions de la part de l'Administration sur les modalités de prise en compte du CIR remboursé dans le calcul de la participation, il convient, à notre avis, d'imputer le **CIR remboursé en n** sur l'IS retenu pour calculer la **participation due au titre de n** (voir exemple ci-après).

Une autre approche a néanmoins pu être retenue en 2009 : calculer la participation 2009 en imputant sur l'IS le CIR afférent aux dépenses 2009 et remboursé de manière anticipée en 2010 (dans le cadre du dispositif prévu par la loi de finances pour 2010 n° 2009-1673, art. 5).
Sur l'exercice de remboursement du CIR, voir n° 1691-1.

En revanche (Rescrit précité), lorsque l'entreprise est **déficitaire,** le remboursement de créances de CIR est **sans incidence** sur le calcul de la participation dans la mesure où, en l'absence de bénéfice net fiscal, aucune participation n'est due en application de la formule légale.

En conséquence, même si, en application du rescrit précité, le bénéfice net fiscal B devient bénéficiaire du fait du remboursement du CIR (cas d'un remboursement excédant le résultat fiscal négatif), il n'a pas à être pris en compte dans le calcul de la participation.



Exemple (établi par nos soins) En n, une entreprise fiscalement bénéficiaire a :

- engagé des dépenses de recherche ouvrant droit à un crédit d'impôt recherche de 100 ;

- réalisé un bénéfice imposable de 270 ;

- un IS dû au titre de n (avant imputation des crédits d'impôt) de 90 ;

- obtenu un remboursement de CIR de 40.

En application du rescrit n° 2010/23 du 13 avril 2010 (précité), pour le calcul de la participation n, le montant du bénéfice net fiscal (B) est déterminé à notre avis de la manière suivante :

- IS = 90 (IS n avant imputation du CIR n) - 90 (imputation du CIR n) - 40 (CIR remboursé en n) = 40 (IS « négatif dans la formule ») ;

- B = 270 - (40) = 310.

D'où une augmentation de la participation n.

Toutefois, à notre avis, si l'entreprise comptabilise ses crédits d'impôt afférents à des revenus mobiliers en produits financiers, il est nécessaire de retenir l'impôt avant imputation (tel qu'il apparaît en comptabilité), le bénéfice fiscal (déterminé ci-avant) les incluant.

Remarque
Carry-back : la créance née du carry-back (report en arrière des déficits) ne constitue pas un crédit d'impôt et ne vient donc pas réduire l'impôt (Rép. André, AN 24 novembre 1997, p. 4204 et Rép. Gaillard, AN 29 juin 1998, p. 3613 ; voir n° 2962-1).

II. Entreprises individuelles

L'impôt s'obtient en appliquant au bénéfice le taux moyen d'imposition globale de l'exploitant - avec un maximum égal au taux de droit commun de l'IS (C. trav. art. R 3324-7).

III. Entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

(et soumises à la participation) L'article D 3324-8 du Code du travail prévoit qu'il s'agit :
- pour celles dont les **associés** sont des **personnes physiques,** de l'impôt supporté par chaque associé et calculé comme pour les entreprises individuelles dans la limite de la somme qui résulterait de l'application au bénéfice imposable rectifié (imputation de la rémunération normale du chef d'entreprise et des déficits antérieurs) du taux moyen d'imposition à l'IR de l'exploitant ;
- pour celles dont les **associés** sont **passibles de l'IS,** de l'impôt qu'elles auraient acquitté si elles étaient personnellement soumises à l'IS au taux de droit commun,
- pour celles dont les **associés** sont eux-mêmes **soumis au régime fiscal des sociétés de personnes,** de l'impôt calculé selon les modalités décrites ci-avant selon que les sociétés de personnes qui détiennent une quote-part du capital de la société de personnes dont on calcule la réserve spéciale de participation sont elles-mêmes détenues soit par des sociétés soumises à l'IS, soit par des personnes physiques, soit par les deux à la fois.

Pour un exemple récapitulatif, voir BCF 11/95, p. 27.

IV. Associés membres d'une entreprise soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

Voir n° 2962-1.

Provision pour investissement

2962-3

(voir n° 3226 s.)

Pour les entreprises qui ont pu en constituer au titre des exercices clos avant le 17 août 2012 (voir n° 3226), leur reprise est exclue du bénéfice net à retenir pour le calcul de la réserve de participation, au titre de l'exercice au cours duquel ce rapport a été opéré (C. trav. art. L 3324-1).

Capitaux propres (C)

2963

Le bénéfice net servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation est amputé du montant de la **rémunération,** au taux de **5 %, des capitaux propres** de l'entreprise (C. trav. art. L 3324-1).

Sur l'**attestation** des capitaux propres, voir n° 2967.

2963-1

Période de référence pour l'application du taux de 5 %

Ce taux, considéré comme un taux annuel, est susceptible de varier **en fonction de la durée de l'exercice** comptable.

Ainsi, selon le ministère du Travail, pour les exercices d'une durée de 6 mois, il convient de retenir un taux de 2,5 % de la totalité des capitaux propres et non pas de 5 % (Lettre du 6 janvier 1970 adressée à la Fédération nationale du bâtiment par le ministère du Travail).

2963-2

Eléments à retenir dans les capitaux propres

Les capitaux propres (appréciés hors et **avant affectation du résultat** de l'exercice au titre duquel la participation est calculée) correspondent, selon l'article D 3324-4 du Code du travail, **au total formé au bilan de clôture** :
a. par les **éléments suivants** : capital (sous déduction de la fraction non appelée), primes liées au capital social, réserves, report à nouveau, provisions ayant supporté l'impôt et provisions réglementées constituées en franchise d'impôt par application d'une disposition particulière du CGI ;

Remarque
Entreprises relevant de l'IR : dans ce cas, il convient d'ajouter à ce total la moyenne des avances en compte courant de l'exploitant ou des associés en nom.

b. à l'exclusion de la réserve spéciale de participation elle-même, des écarts de réévaluation, des subventions d'investissement et des capitaux propres correspondant aux établissements à l'étranger ;

Les capitaux propres correspondant aux établissements à l'étranger sont calculés prorata temporis en cas d'investissement en cours d'année (C. trav. art. D 3324-4).

c. le résultat de l'exercice étant exclu.

Remarque
Définition différente de celle du PCG et du Code de commerce : ainsi, cette définition des capitaux propres, bien que se voulant en harmonie avec celle du Code de commerce (C. com. art. R 123-190) et du PCG, en est, en réalité, différente du fait :

- de l'exclusion d'un certain nombre d'éléments ;
- de la prise en compte de provisions ayant supporté l'impôt ;
- de l'exclusion des capitaux propres correspondant aux établissements étrangers.

Ces éléments appellent les commentaires suivants :

2963-3

Corrections à apporter aux capitaux propres avant répartition figurant au bilan

(D. adm. 4 N-1122, n° 3 à 18) Elles sont indiquées ci-après dans l'ordre où elles apparaissent au passif.

I. Capital

Son **montant** correspond au compte 101 figurant au **bilan diminué** :

a. de la **fraction non encore appelée** : compte 109 ;

Remarques

1. En cas d'augmentation du capital social au cours de l'exercice Le montant du **capital et des primes liées** au capital social est pris en compte **prorata temporis** (C. trav. art. D 3324-4), de la façon suivante :

- le calcul est effectué en nombre de jours et s'applique à toutes les sociétés, y compris celles à capital variable (BOI 4 N-1-96, n° 32 et 33 et Circ. interm. du 14 septembre 2005) ;

- si l'augmentation de capital a été réalisée par incorporation de réserves ou d'une prime d'émission, de fusion ou d'apport, en l'absence de précision des textes, il convient à notre avis de ne pas appliquer le prorata temporis et de retenir les chiffres figurant au bilan de clôture ;

- en cas d'augmentation de capital à la suite d'une fusion avec effet rétroactif, en l'absence de précision des textes, la date d'effet de la fusion devrait, à notre avis, être retenue pour déterminer la prise en compte prorata temporis de l'augmentation de capital et des primes liées.

En effet, dans le cas d'une fusion avec effet rétroactif, les opérations de la société absorbée sont inscrites au résultat de la société absorbante à compter de la date d'effet de la fusion (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10510). Ils viennent donc impacter, dès cette date, la composante « Bénéfice net » (B) (voir n° 2962-1). Retenir la date de réalisation définitive de la fusion pour déterminer le prorata temporis à appliquer à la composante « Capitaux Propres » (C) rendrait alors le calcul de la participation non homogène.

2. En cas de réduction du capital social au cours de l'exercice Le montant du **capital et des primes liées** au capital social est également pris en compte **prorata temporis** (C. trav. art. D 3324-4).

b. de la **réserve de réévaluation** légale 1976 des immobilisations non amortissables incorporée au capital.

Elle a été expressément exclue par l'article 61-IV de la loi de finances pour 1977 (D. adm. 4 N-1122, n° 8) mais seulement jusqu'à la cession de l'immobilisation réévaluée.

Remarque
Réserve incorporée correspondant à la réévaluation d'un fonds commercial non acquis : dans ce cas, il ne faut retrancher, à notre avis, que la quote-part de l'écart non encore amorti. En effet, l'AMF (Bull. COB n° 189, février 1986) indique qu'un tel fonds doit être amorti et que cet amortissement peut être exceptionnellement comptabilisé, lorsque la réserve spéciale a été incorporée au capital, par imputation directe sur les réserves ou sur le report à nouveau. Aussi retrancher l'écart incorporé du montant du capital figurant au bilan reviendrait à le retrancher deux fois (pour la partie amortie) : une fois en moins du capital et une fois, par le biais de l'amortissement, en moins des réserves ou du report du nouveau. En outre, ne pas tenir compte de cet amortissement aboutirait à un montant de capitaux propres (C) différent selon que cet écart aurait ou non été incorporé (voir **III.** ci-après).

c. En ce qui concerne les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, il faut, en outre :
- **retrancher** le compte 108 « Compte de l'exploitant » qui a été viré en fin d'exercice au compte 101 ;
- et **ajouter,** à la place, les avances en comptes courants faites par l'exploitant individuel ou les associés (pour les sociétés de personnes seulement), pour un montant égal à la **moyenne algébrique** des soldes de ces **comptes courants** tels qu'ils existent à la fin de chaque trimestre civil inclus dans l'exercice considéré (C. trav. art. D 3324-4).
Le terme compte courant n'englobe pas, à notre avis, les comptes d'opérations commerciales entre les associés et la société.

II. Primes liées au capital social
Aucune correction n'est à apporter au montant figurant au bilan, sauf en cas d'augmentation de capital en cours d'exercice (C. trav. art. D 3324-4 ; voir précisions ci-avant au **I**.).

III. Ecarts de réévaluation
Ils sont **exclus.**

En effet, l'énonciation limitative de la rédaction de l'article D 3324-4 du Code du travail ne reprend pas les écarts de réévaluation, alors que le Code de commerce (art. R 123-190) en fait une rubrique à part entière des capitaux propres (qui n'est donc plus incluse comme précédemment dans les réserves).
En outre, l'exclusion de la réserve de réévaluation résultant de la réévaluation légale de 1976 des immobilisations non amortissables (compte 1053) a été expressément prévue par l'article 61-IV de la loi de finances pour 1977 (voir ci-avant I.b).

A notre avis, l'écart d'équivalence est également à exclure.

IV. Réserves
Aucune correction n'est à apporter aux montants des différentes réserves (légale, statutaires, réglementées et autres) figurant au bilan.
Les distributions « exceptionnelles » de réserves réalisées en cours d'année viennent réduire le montant des réserves disponibles à la clôture de l'exercice et, en conséquence, diminuent le montant du capital à prendre en compte dans le calcul de la participation. Dans ce cas, il convient, à notre avis, de **ne pas appliquer la règle du prorata temporis,** mais de diminuer le capital du montant total de la distribution. En effet, le Code du travail prévoit explicitement la règle du prorata temporis, mais uniquement pour les mouvements de capital et primes liées (C. trav. art. D 3324-4 ; voir I. ci-avant). L'Administration ne fournit pas non plus de précisions concernant les réserves (BOI 4-N-96).

V. Report à nouveau
En principe, **aucune correction** n'est à apporter au montant figurant au bilan arrêté à l'assemblée, avant affectation du résultat de l'exercice au titre duquel la participation est calculée.

Remarques

1. Capitaux propres négatifs Lorsqu'il présente un solde débiteur, le report à nouveau doit être déduit des autres capitaux propres (D. adm. 4 N-1122, n° 9). Si, de ce fait, il rend les **capitaux propres négatifs** mais qu'existe un bénéfice fiscal, la réserve spéciale de participation doit quand même être calculée, mais en prenant C = 0.

2. Distribution d'un acompte sur dividendes Le report à nouveau à prendre en considération étant celui arrêté par les organes de la société chargés de délibérer sur l'affectation des derniers résultats sociaux publiés (D. adm. 4 N-1122, n° 9), la distribution d'un acompte sur dividendes au cours de l'exercice, par prélèvement sur le report à nouveau, n'a pas d'impact sur le calcul de la participation des salariés au titre de cet exercice (pour plus de détails, voir n° 2995-1).

3. Changement de méthodes La comptabilisation en report à nouveau de l'impact d'un changement de méthode doit, à notre avis, affecter le calcul de la participation sur l'exercice du changement de méthode. En effet, contrairement aux décisions d'affectation du résultat, ces écritures directes en capitaux propres prévues par le PCG ne sont pas soumises à une délibération des organes de la société.

VI. Résultat de l'exercice
Il est **exclu** (compte 12).

Le carry-back n'a donc pas d'incidence sur C ; mais, en majorant le résultat comptable de l'exercice où s'exerce l'option, la créance majore indirectement C à partir de l'exercice suivant, sauf si le résultat est entièrement distribué, et la participation s'en trouve minorée (D. adm. 4 N-1121, n° 9 et 10).

VII. Subventions d'investissement
Le montant figurant au bilan (solde des comptes 131, 138 et 139) est **exclu.**

VIII. Provisions réglementées
Seules sont retenues les provisions réglementées constituées en franchise d'impôt par application d'une disposition particulière du CGI (C. trav. art. D 3324-4).

L'expression **« en franchise d'impôt »** signifie : **déductible.**

Le **montant** à retenir correspond donc au poste du **bilan diminué** :

- de la **provision spéciale de réévaluation légale** des immobilisations amortissables (compte 146), exclue expressément par l'article 69-I de la loi de finances pour 1978 (repris dans D. adm. 4 N-1122, n° 8) ;

- de la **provision pour amortissements dérogatoires** (compte 145) qui ne constitue pas une « provision réglementée constituée par application d'une disposition particulière du CGI » au sens de l'article D 3324-4 du Code du travail.

Sont à retenir les provisions suivantes (liste limitative fournie par D. adm. 4 N-1122, n° 12) :

- provisions pour hausse des prix (voir n° 1231-1),
- spéciales constituées par les entreprises de presse (voir n° 3231),
- pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger (voir n° 3232 s.),
- pour prêts d'installation consentis par les entreprises à leurs salariés (voir n° 3234 s.),
- pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers et provisions pour investissement (voir n° 3225),
- pour implantations commerciales, industrielles ou de services à l'étranger (voir n° 3230 s.).

Remarques

1. Provisions constituées en franchise d'impôt Seules les provisions constituées en franchise d'impôt qui sont comptabilisées en provision réglementée sont à retenir, et non les provisions pour risques et charges couvrant un risque réel.

En revanche, sur l'inclusion dans les capitaux propres (C) des provisions pour risques et charges non déductibles, voir n° 2963-4.

2. Charge fiscale latente sur les provisions réglementées constituées en franchise d'impôt C'est seulement dans le cadre d'un **accord dérogatoire** de participation (voir n° 2961) soumis à homologation que les entreprises peuvent (Rép. Guyard, AN 14 octobre 1985, p. 4838) **déduire du montant des capitaux propres un impôt latent** sur la provision pour hausse des prix (voir n° 2885-5).

2963-4

Provisions ayant supporté l'impôt

Remarques terminologiques

1. Le terme « provisions » doit être pris au sens fiscal Il inclut donc aussi bien des (provisions pour) **dépréciation** que **des provisions pour risques et charges** ou des **charges à payer** ;

2. L'expression « ayant supporté l'impôt » signifie : **non déductible** Toutefois (D. adm. 4 N-1122, n° 11), ne sont pas à retenir les provisions non déductibles dotées au cours de l'exercice, le montant de ces provisions étant inclus dans le bénéfice imposable dudit exercice. En d'autres termes, par exemple, « dans l'hypothèse où les (provisions pour) dépréciation des créances douteuses constituées par l'entreprise ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'IS ou de l'IR, ces (provisions pour) dépréciation sont prises en compte pour le calcul des capitaux propres **pour les exercices autres que celui de leur constitution** » (Rép. Clément, AN 1er avril 1985, p. 1398) ;

3. Ces provisions ne figurent pas dans les capitaux propres Bien qu'elles fassent partie des capitaux propres (C) pour le calcul de la réserve spéciale de participation, **ces provisions ne figurent pas dans les capitaux propres du bilan,** ceux-ci n'incluant que les provisions réglementées qui sont des provisions constituées en franchise d'impôt (voir n° 2963-3).

En pratique, ne sont donc à retenir que les provisions non déductibles :
- uniquement sur les exercices suivant celui de leur constitution (diminuées des éventuelles reprises constatées depuis leur constitution) ;
- et susceptibles de rester plusieurs exercices au bilan sans être renouvelées chaque exercice.

Tel est le cas par exemple des provisions pour impôt, pour retraite, pour risques de change, etc.

Sont donc exclues les provisions non déductibles :
- dotées au cours de l'exercice (celles-ci étant déjà incluses dans B) ;
- qui deviennent systématiquement déductibles l'exercice suivant celui où elles sont constituées.

Tel est le cas par exemple des dettes provisionnées pour congés à payer (sur option), pour participation des salariés, etc.

2963-5

Capitaux propres correspondant aux établissements à l'étranger

Leur détermination obéit à des règles particulières prescrites par l'article D 3324-4 du Code du travail : ils sont égaux au total des postes nets de l'actif correspondant aux établissements à l'étranger, calculés **prorata temporis** en cas d'investissement en cours d'année, après application à ce total d'un coefficient de réduction égal au quotient des capitaux propres par les capitaux permanents. Le montant des capitaux permanents est obtenu en ajoutant au montant des capitaux propres tels que définis ci-avant les dettes à plus d'un an autres que celles incluses dans les capitaux propres.

Salaires(s)

2964

Selon l'article D 3324-1 du Code du travail, les salaires à retenir sont déterminés selon les règles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale au sens de l'article L 242-1 du Code de la sécurité sociale.

Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 55200.

Remarque
Fusion avec effet rétroactif : dans ce cas, la société absorbante doit tenir compte de l'intégralité des salaires perçus par les intéressés au cours de l'exercice (y compris donc de ceux versés par la société absorbée avant la mise en oeuvre effective de la fusion) même si la société absorbée n'était pas elle-même assujettie à la participation (Cass. soc. 23 février 1983, n° 342).

Valeur ajoutée (VA)

2965

Selon l'article D 3324-2 du Code du travail, elle est déterminée en faisant le total des postes du compte de résultat énumérés ci-après, pour autant qu'ils concourent à la formation d'un bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer :

- charges de personnel ;

- impôts, taxes et versements assimilés, à l'exclusion des taxes sur le chiffre d'affaires ;

- charges financières ;

- dotations de l'exercice aux amortissements et aux dépréciations ;

- dotations de l'exercice aux provisions, à l'exclusion des dotations figurant dans les charges exceptionnelles ;

- résultat courant avant impôts.

En pratique, la valeur ajoutée est égale à la somme des éléments suivants :

Résultat courant avant impôt
+ Charges de personnel
+ Impôts, taxes et versements assimilés
+ Dotations aux amortissements et aux dépréciations et aux provisions figurant en charges d'exploitation
+ Charges financières
= Valeur ajoutée (VA)

Remarque
Définition différente de celle du PCG : cette définition de la valeur ajoutée est différente de celle retenue par le PCG (art. 532-7) dans son tableau des soldes intermédiaires de gestion (voir n° 2767).

Ces éléments appellent les commentaires suivants :

Résultat courant avant impôt

Il est fourni directement par le compte de résultat sous forme de liste (il correspond à la ligne GW du tableau n° 2052 de la liasse fiscale) (D. adm. 4 N-1124, n° 10).

En revanche, lorsque le compte de résultat est présenté sous forme de compte, il est nécessaire :
- d'additionner les produits d'exploitation et financiers (y compris les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun) ;
- et d'en déduire les charges d'exploitation et financières (y compris les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun).

Remarques

1. Montant du résultat courant Il peut varier selon la notion retenue par l'entreprise (voir n° 2755 s.), ce qui peut avoir une incidence sur le montant de la valeur ajoutée.

2. Résultat courant déficitaire Dans ce cas, il convient de le déduire du total des éléments composant la valeur ajoutée (Rép. Hardy, AN 4 juin 1975, p. 3600).

Charges de personnel

Elles correspondent aux postes « Salaires et traitements » et « Charges sociales » du compte de résultat.

Remarque
Transferts de charges : l'énumération limitative de l'article D 3324-2 du Code du travail ne prévoit **pas** de **tenir compte** des transferts de charges. En conséquence, à notre avis, même s'ils concernent les charges de personnel, ils ne doivent pas être déduits de ce poste.

Impôts, taxes et versements assimilés

Ils correspondent au poste du compte de résultat.

La remarque énoncée pour les charges de personnel sur les transferts de charges est également applicable.

Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions figurant en charges d'exploitation

Il s'agit des dotations aux amortissements d'exploitation sur immobilisations, des dotations aux dépréciations d'exploitation sur immobilisations, sur actif circulant et des dotations aux provisions, figurant au compte de résultat.

Remarques

1. Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions Le texte ne mentionne pas ces reprises qui, de ce fait (interprétation stricte), s'en trouvent exclues.
Il en résulte un accroissement de la valeur ajoutée, qui peut varier d'ailleurs selon le mode de comptabilisation retenu pour les provisions (voir n° 2582 et exemples pour les stocks n° 1257).

2. Dotations pour dépréciation des stocks La valeur ajoutée est systématiquement majorée des dotations pour dépréciation des stocks de l'exercice (D. adm. 4 N-1124, n° 9), car il n'est pas tenu compte des reprises de dépréciations.
Toutefois, dans le cadre **d'accord dérogatoire** de participation (voir n° 2961), la **neutralisation** des règles de comptabilisation pourrait être prévue si elle conduisait à accorder aux salariés des avantages au moins équivalents à ceux résultant du droit commun (Réponse du Service de la législation fiscale au CNPF du 9 septembre 1985).

3. Dotations en charges exceptionnelles Ces dotations sont **exclues** (C. trav. art. D 3324-2).

Charges financières

(y compris dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions) Elles correspondent au poste du compte de résultat (C. trav. art. D 3324-2 ; D. adm. 4 N-1124, n° 7) auxquels s'ajoutent les comptes 686 (dotations aux amortissements, dépréciations et provisions).

La remarque énoncée pour les charges de personnel sur les transferts de charges est également applicable.

Groupes de sociétés

2966

Juridiquement,

1. Compensation entre salariés de sociétés d'un même groupe En principe, dans les groupes d'entreprises, la législation sur la participation s'applique de façon séparée à chaque société. Toutefois, pour qu'une compensation puisse être établie entre les salariés de filiales dont les résultats seraient inégaux, un accord peut être conclu au niveau du groupe. Des modalités spécifiques de conclusion des accords de groupe sont prévues (C. trav. art. L 3322-7).

2. Notion de groupe Le groupe s'entend d'entreprises juridiquement indépendantes mais ayant établi entre elles des liens financiers et économiques (C. trav. art. L 3344-1).

Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 55145.

Lorsqu'un accord de participation est conclu au niveau du groupe, la participation est alors calculée à ce niveau et répartie entre tous les salariés.

Pour des exemples, voir notre étude dans BCF 3/95, p. 39 s.

En général, bien que tous les salariés du groupe aient vocation à bénéficier de la réserve globale du groupe, deux types de répartition sont possibles :

I. Répartition en fonction des contributions réelles des entreprises **(forcément bénéficiaires)** à la réserve globale du groupe, telles qu'elles résultent de leurs propres comptes.

Cette contribution résultera de l'application de la formule de droit commun si l'accord de groupe ne prévoit pas de formule de calcul dérogatoire de la participation (voir n° 2961).

Dans ce cas, **seules les entreprises bénéficiaires** constatent leur charge de participation et la réserve spéciale correspondante.

Fiscalement, Elles seules pourront évidemment bénéficier de la déduction fiscale correspondante et constater une éventuelle provision pour investissement (D. adm. 4 N-1213, n° 5).

Remarque
Paiement de la réserve : ces entreprises seront tenues au paiement de la réserve mais avec la particularité que ce paiement peut concerner les salariés des sociétés déficitaires du groupe qui, elles, n'auront pas contribué à la constitution de la réserve globale.

II. Répartition en fonction des modalités expressément prévues dans l'accord
Dans ce cas, **toutes les entreprises du groupe,** bénéficiaires ou déficitaires, prennent en charge une partie de la participation en fonction des modalités de répartition prévues dans l'accord de groupe (par exemple de manière uniforme ou au prorata de leur masse salariale).
Elles (toutes) constatent alors une réserve spéciale de participation et sont tenues au paiement de cette réserve.

Fiscalement, Chaque entreprise pourra déduire de son bénéfice imposable le montant qu'elle aura porté à la réserve spéciale (D. adm. 4 N-1213, n° 5).

Remarque
Le montant de la participation n'est pas connu à la date d'établissement du bilan : dans ce cas, à notre avis, il revient à la société mère de l'estimer à l'aide de tous les éléments en sa possession : montant de l'exercice précédent, résultat du premier semestre et perspectives pour le deuxième semestre, masse salariale par société...

Unités économiques et sociales (UES)

2966-1

Juridiquement,

1. **Notion d'UES** Sur les caractéristiques de l'UES, voir Mémento Social n° 26595 à 26605.

2. **Mise en place d'un accord de participation** Pour les entreprises constituant une unité économique et sociale, la mise en oeuvre de la participation peut s'effectuer soit par un accord unique couvrant l'UES, soit par des accords distincts propres à chaque société et couvrant l'ensemble de leurs salariés.

Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 55165.

En cas d'accord unique, chaque société faisant partie de l'UES calcule le montant de réserve spéciale de participation telle qu'elle résulte de ses propres comptes.

Cette contribution résulte de l'application de la formule de droit commun si l'accord ne prévoit pas de formule de calcul dérogatoire de la participation (voir n° 2961).

Dans ce cas, **seules les entreprises bénéficiaires** comptabilisent une charge de participation et la réserve spéciale correspondante.

Ces entreprises sont tenues au paiement de la réserve à l'organisme chargé de la répartition. Ce paiement peut ainsi concerner les salariés des sociétés déficitaires de l'UES qui, elles, n'auront pas contribué à la constitution de la réserve globale.

Exemple

Exemple 2 sociétés A et B composent une UES.

- A est bénéficiaire sur l'exercice n. Le montant calculé au titre de la réserve spéciale de participation s'élève à 100.

- B est déficitaire sur l'exercice n. Elle n'est donc pas redevable de la participation à des salariés.

A verse donc 100 à l'organisme chargé de la répartition et B, 0. Le montant total de 100 est ensuite versé à l'ensemble des salariés de A et de B.
Comptablement, A constate une charge de 100 et B ne constate aucune charge, même si ses salariés bénéficieront de la réserve spéciale de participation.

Attestation du bénéfice net et des capitaux propres

2967

Afin d'éviter la multiplication des litiges relatifs à la détermination des droits collectifs des salariés, le montant du **bénéfice net** et celui des **capitaux propres** de l'entreprise sont établis par une attestation de **l'inspecteur des impôts** ou du **commissaire aux comptes** sur la demande de l'entreprise (C. trav. art. D 3325-1). Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de la participation, que ce soit par l'entreprise ou par ses salariés (C. trav. art. L 3326-1 ; pour des exemples issus de la jurisprudence, voir Mémento Social n° 55210).

Toutefois, l'attestation ne couvre pas en fait les entreprises contre d'éventuels litiges devant les tribunaux administratifs et judiciaires. En effet, le Conseil d'Etat (CE 26 janvier 1990, n° 60197) s'est reconnu compétent pour apprécier la légitimité de l'interprétation retenue par l'Administration fiscale de la notion d'impôt à déduire du résultat fiscal pour le calcul de la participation, alors même que, selon l'ancien article L 442-13 du Code du travail (nouvel article L 3326-1), les tribunaux administratifs n'ont compétence que pour les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée.

I. L'entreprise s'adresse à l'inspecteur des impôts

Celui-ci doit délivrer l'attestation dans les trois mois qui suivent celui de la demande de l'entreprise ou, si la déclaration fiscale des résultats afférents à l'exercice considéré est souscrite après la présentation de cette demande, dans les trois mois qui suivent celui du dépôt de cette déclaration (C. trav. art. D 3325-2). Sur l'état des renseignements à fournir par les entreprises à l'appui de leur demande d'attestation, voir Doc. FL PB-I-68010.

II. L'entreprise s'adresse à son commissaire aux comptes

Les modalités de délivrance de l'attestation sont librement fixées par les intéressés. En l'absence de norme particulière portant sur cette intervention, la NEP 9030 « Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes » mérite d'être prise en considération (voir n° 5359-4).

Outre la NEP 9030, un avis technique de la CNCC « Participation des salariés aux résultats de l'entreprise » du 4 avril 2011 précise les **diligences** du commissaire aux comptes (publié sur le site de la CNCC le 6 avril 2011, www.cncc.fr).

Afin d'attester le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres, le commissaire aux comptes :

- vérifie que l'entité a fait une correcte application des dispositions légales, réglementaires ou contractuelles, relatives à la détermination des montants du bénéfice net et des capitaux propres ;

- vérifie la concordance des montants en cause avec les données chiffrées extraites des comptes annuels de l'entité.

A cet effet, il :

- prend connaissance des modalités de détermination des montants du bénéfice net et des capitaux propres qui sont applicables à l'entité ;

- vérifie leur correcte application pour la détermination effectuée par l'entité ;

- procède aux rapprochements jugés nécessaires de ces montants avec les éléments chiffrés issus de ces comptes annuels.

Concernant la **date de son intervention,** la CNCC indique qu'il est préférable que l'attestation soit délivrée par le commissaire aux comptes **après l'approbation des comptes.** Toutefois, il lui est possible de délivrer son attestation, dès lors qu'il a établi son rapport sur les comptes annuels, quand bien même les comptes ne seraient pas encore approuvés par l'assemblée générale, en attirant l'attention sur cette situation par une phrase appropriée dans l'attestation elle-même (Avis technique précité).
Dans le cas où le commissaire aux comptes a formulé des réserves ou a exprimé un refus de certifier susceptibles d'affecter les montants des éléments constituant le « bénéfice net » et les « capitaux propres » servant de base au calcul de la réserve de participation, il établit une attestation avec observation.
Le document établi par l'entité (qui peut être celui transmis à l'Administration fiscale) est annexé à l'attestation du commissaire aux comptes.

Remarque
Exemples d'attestation : l'avis technique de la CNCC propose un exemple d'attestation et un exemple d'attestation rectificative lorsqu'une modification d'assiette du bénéfice net est intervenue après la délivrance d'une attestation (C. trav. art. D 3325-4).

III. Aucune demande d'attestation n'a été présentée six mois après la clôture d'un exercice

L'inspecteur du travail peut se substituer à l'entreprise pour obtenir cette attestation (C. trav. art. D 3325-3).

IV. Modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation

Elle donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale (C. trav. art. L 3326-1 et D 3325-4 ; voir n° 2913).

B. Comptabilisation de la participation des salariés

2970

Juridiquement,

1. Nature de la participation La participation est une charge de l'exercice au cours duquel les droits des salariés sont nés (PCG, art. 446/69).

2. Sanctions Les infractions aux dispositions relatives à la participation ne constituent pas en soi un délit mais peuvent faire l'objet d'astreintes sur le plan civil (C. trav. art. L 3326-2) ; voir Participations et intéressement des salariés (Doc. FL PB-I-26800).

En cas de **défaut de constitution** de la réserve spéciale de participation :
- l'entreprise doit reconstituer une réserve spéciale de participation sur les cinq derniers exercices correspondant à la période d'indisponibilité des salariés (Bull. CNCC n° 66, juin 1987, EJ 87-23, p. 251) ;
- cette omission pourrait constituer le **délit de présentation** ou de publication de comptes ne donnant pas une image fidèle si elle était faite de façon intentionnelle, « en vue de dissimuler la véritable situation de la société » (C. com. art. L 242-6-2° et Bull. CNCC n° 58, juin 1985, EJ 85-61, p. 278 ; n° 67, septembre 1987, EC 87-39, p. 355 s.) ;
- le commissaire aux comptes doit communiquer aux dirigeants et à l'assemblée générale, ainsi que, le cas échéant, au comité d'audit cette irrégularité, en application des articles C. com. L 823-12 et L 823-16 (Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EJ 94-11, p. 145 ; voir n° 5360).

En outre, une gestion des droits des salariés en contradiction avec les modalités prévues par l'accord conclu par l'entreprise ou avec les dispositions prévues par le droit commun en l'absence d'accord peut être révélatrice d'un délit d'abus de confiance (Bull. CNCC n° 117, mars 2000, CNP 99-05, p. 107 s.).

Sur la **non-constatation d'un complément de réserve** suite à une rectification fiscale, voir n° 2913.

Modalités de comptabilisation

2972

Le PCG (art. 446/69, 444/42 et 441/16) prescrit le schéma de comptabilisation suivant (le PCG 82, p. II. 192, présentait un résumé sous la forme d'un tableau qu'il nous paraît utile de rappeler et dont il est, à notre avis, toujours possible de s'inspirer en l'absence de règle nouvelle, voir **fin du n° 2972**).

Clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés

La participation est inscrite en **charges à payer** au crédit du compte 4284 « Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats de l'entreprise » par le débit du compte **691 « Participation des salariés aux résultats de l'entreprise ».**

Socialement, Les sommes portées à la réserve de participation échappent aux cotisations de sécurité sociale, AGFF, de retraite complémentaire, d'assurance chômage, au versement de transport, à la contribution de solidarité autonomie, etc. En revanche, elles

sont assujetties à la CSG, à la CRDS et au forfait social.
Pour plus de détails sur le forfait social, voir n° 907 et Mémento Social n° 55220.

Fiscalement, Les sommes portées à la réserve de participation sont déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés (CGI, art. 237 bis A), c'est-à-dire l'exercice suivant celui dont les résultats ont servi au calcul de la participation et au titre duquel elle est attribuée (D. adm. 4 N-1211, n° 4).
En pratique, cette charge à payer ne deviendra déductible qu'à la clôture de l'exercice suivant.
En conséquence, les retraitements extra-comptables suivants sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A :

- réintégration (ligne WI) de la participation de l'exercice inscrite en charges à payer (hors forfait social) ;

- déduction (ligne WU) de la participation de l'exercice précédent (hors forfait social) inscrite en réserve, de la CSG et de la CRDS y afférente.

Sur les conséquences de ce décalage en matière d'impôts différés, voir n° 2885-3.

Cas particulier Supplément de participation Les entreprises qui le souhaitent peuvent décider d'accorder à leurs salariés un supplément de participation au titre de l'exercice clos, soumis au même régime social et fiscal que la participation légale ou conventionnelle (C. trav. art. L 3325-4 ; pour plus de détails, voir Mémento Social n° 55220).
Sur le plan comptable (Avis CNC n° 2008-16 du 2 octobre 2008) :

a. En général, la décision de verser le supplément de participation est prise postérieurement à la clôture, au vu des résultats de l'exercice. Dans ce cas, l'entreprise n'a aucune obligation envers ses salariés de verser ce supplément à la date de clôture. En conséquence, aucun passif (dette ou provision) ne doit être comptabilisé, au titre de l'exercice clos (PCG, art. 312-1). Le supplément de participation constitue donc une charge de l'exercice suivant.

Fiscalement, Le supplément de participation est soumis au même régime fiscal que les sommes versées en application des accords de base (C. trav. art. L 3325-4). Il est donc déductible du résultat de l'exercice au cours duquel les sommes portées à la réserve de participation sont réparties entre les salariés, c'est-à-dire l'exercice suivant celui dont les résultats ont servi au calcul du supplément de participation et au titre duquel il est attribué. Dans le cas général où le supplément n'est pas comptabilisé en charges à payer à la clôture, aucun retraitement n'est en conséquence à effectuer, sur cet exercice, ni sur l'exercice suivant, lors de la déduction fiscale, la charge étant alors comptabilisée.

b. Toutefois, l'entreprise peut être engagée à la clôture à verser un supplément de participation, notamment dans les cas suivants :

- le supplément est prévu par l'accord de participation qui définit ses modalités de détermination de façon suffisamment précise et, à la clôture de l'exercice, le résultat peut être estimé de manière fiable ;

- une pratique constante de versement d'un supplément de participation a créé une attente de la part des salariés ;

- une annonce de la direction de l'entreprise avant la clôture, selon une formule déterminée ou déterminable, a créé cette même attente.

Si l'un de ces engagements existe à la clôture, l'entreprise a une obligation de verser le supplément de participation. Ce dernier doit donc faire l'objet d'une provision à la clôture de l'exercice au titre duquel le supplément est distribué.

Fiscalement, Lorsqu'il est comptabilisé en charge de l'exercice au titre duquel la participation est due, les retraitements extra-comptables relatifs à la participation (voir ci-avant) sont à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A.

Approbation des comptes par l'assemblée générale

Lorsque les comptes ont été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires, ou à la date de validité du contrat si elle est postérieure à celle de l'assemblée générale, la dette envers les salariés est créditée au compte 4246 « Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Réserve spéciale » par le débit :

Pour des raisons fiscales, un sous-compte pourra être ouvert.

- soit du compte 4284 « Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats », les ajustements nécessaires étant effectués par le débit ou le crédit d'une subdivision particulière du compte 691 ;
- soit du compte 691 pour le montant total de la participation lorsqu'on a procédé à la contre-passation de la dette provisionnée au titre de l'exercice précédent.
Le compte 431 « Sécurité sociale Urssaf » est crédité pour le montant de la CSG et de la CRDS précomptées, par le débit du compte 4246 « Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Réserve spéciale ».

Fiscalement, A notre avis, le montant précompté de la CSG et de la CRDS est déductible dans les mêmes conditions que les sommes portées à la réserve.
Ainsi, **la charge fiscalement déductible reste toujours égale à la charge comptable.**

En cas d'accord de groupe, la **charge déductible** pour chaque société du groupe est la réserve spéciale de participation comptabilisée (voir n° 2966).

Utilisation des fonds

Selon la nature des emplois, le compte 424 est débité par le crédit des comptes suivants :

Fiscalement, La forme sous laquelle les sommes sont attribuées (voir ci-après) n'affecte pas le caractère déductible des sommes attribuées au titre de la participation (D. adm. 4 N-1211, n° 10).

I. Accords de participation conclus après le 1er janvier 2007
(C. trav. art. L 3323-2 et L 3324-12)

a. Affectation en totalité à un plan d'épargne salariale (PEE, PEI, Perco) : compte de trésorerie concerné ;

Les sommes provenant de la participation et affectées au PEE (ou au PEI) peuvent ouvrir droit à l'abondement de l'entreprise (C. trav. art. L 3332-11 ; voir Mémento Social n° 55680 et s.). Dès lors que l'entreprise s'est engagée à procéder à l'abondement des sommes déjà versées ou transférées sur le plan, l'abondement devrait, à notre avis, être provisionné en même temps que la participation, voir en ce sens n° 905.

b. Création d'un compte dans l'entreprise destiné à financer des investissements (compte courant bloqué) : compte 166 « Participation des salariés » (subdivision 1662 « Fonds de participation »).

Remarques

1. Entreprises disposant d'un Perco Si le salarié n'a pas opté pour le versement immédiat de ses droits et en l'absence de décision d'affectation à l'un des deux dispositifs précités (voir **a.** et **b.** ci-avant), sa quote-part de réserve spéciale de participation doit être affectée pour moitié au Perco et pour moitié selon les conditions prévues par l'accord de participation (C. trav. art. L 3324-12 ; Lettre-circ. Acoss n° 2011-37, § 7-2 ; voir Mémento Social n° 55290).

Sur les modalités d'information des salariés sur cette affectation, voir Mémento Social n° 55295 et 55300.

2. Date limite d'affectation de la réserve L'accord de participation fixe le délai dont dispose l'entreprise pour affecter la réserve de participation aux emplois choisis et les conséquences d'un retard. Selon le Code du travail (art. D 3324-25), en cas d'affectation de ces sommes à un plan d'épargne salariale, les versements doivent être effectués avant le **premier jour du cinquième mois suivant la clôture** au titre duquel les droits sont nés, c'est-à-dire, pour les entreprises dont l'exercice correspond à l'année civile, au plus tard le 30 avril suivant la clôture de l'exercice au titre duquel est répartie la participation. Passé ce délai, l'entreprise devra payer un intérêt de retard égal à 1,33 fois le taux prévu pour les comptes courants bloqués. Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 55290.

II. Accords de participation conclus avant le 1er janvier 2007
(C. trav. art. L 3323-2)

Remarque
Modification obligatoire avant le 1er janvier 2013 : les accords conclus avant le 1er janvier 2007 doivent être modifiés pour être rendus conformes aux dispositions du I. ci-avant, c'est-à-dire pour ne prévoir que deux possibilités d'utilisation des fonds (Loi n° 2010-1330 portant réforme des retraites, art. 110-I).

a. Attribution d'actions (ou de coupures d'actions) de l'entreprise par incorporation de la réserve spéciale de participation au capital : 101 « Capital social » et 104 « Primes liées au capital social » ;

b. Attribution d'actions rachetées par l'entreprise : 502 « Actions propres », compte au débit duquel les actions ont été enregistrées lors du rachat, la différence entre le prix de rachat et la valeur à retenir au titre de la participation étant passée au compte 678 « Autres charges exceptionnelles sur opérations en capital » (voir n° 3186-1 et 3187) ;

c. Création d'un fonds dans l'entreprise : 166 « Participation des salariés » (subdivision 1662 « Fonds de participation ») ;

Dans ce cas, les **intérêts courus** pendant la durée de blocage sont portés à la clôture de chaque exercice au compte 16886 « Intérêts courus sur participation des salariés aux résultats de l'entreprise » par le débit, à notre avis, d'un compte de charges financières (par exemple dans une subdivision du compte 6611 à créer).
Le PCG n'aborde pas ce point ; il ne nous paraît pas possible de porter ces intérêts au compte 691 « Participation des salariés », s'agissant en fait d'une rémunération de sommes laissées pendant 5 ans à la disposition de l'entreprise.
Les revenus provenant du placement des sommes allouées aux salariés pendant la période d'indisponibilité donnent lieu à précompte par l'entreprise de la CSG, de la CRDS, du prélèvement social de 2 % et des contributions additionnelles de 0,3 % et de 1,1 % :

- lorsqu'ils sont distribués au lieu d'être réinvestis ;

- ou, dans le cas contraire lors du déblocage des droits à l'issue de la période d'indisponibilité.

d. Versement à des organismes de placement étrangers à l'entreprise : compte de trésorerie concerné ;

e. Achat d'actions de sociétés d'investissement à capital variable **(Sicav)** ou versement au dépositaire du **fonds commun de placement, dans le cadre du plan d'épargne d'entreprise** (PEE), **du plan d'épargne interentreprises** (PEI) **ou du plan d'épargne pour la retraite collective** (Perco) : compte de trésorerie concerné. L'éventuel reliquat de fonds non attribué, par suite de l'existence d'un plafond pour chaque bénéficiaire, est maintenu au compte 4246 « Réserve spéciale ».

La prise en charge par l'employeur des **frais de gestion** de l'organe de placement gérant les fonds déposés dans le cadre de la participation des salariés ou du PEE, PEI, ou Perco est enregistrée au compte 628 « Divers » (PCG, art. 444/42). En ce qui concerne l'abondement, voir n° 905.

f. Souscription d'actions émises par les sociétés créées dans le cadre d'une RES (reprise d'entreprise par ses salariés) : le compte de trésorerie utilisé est alors crédité par le débit du sous-compte 4246 « Réserve spéciale ».

Clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel les fonds deviennent disponibles

La dette de l'entreprise inscrite au compte 166 (le cas échéant) doit être mentionnée dans les dettes venant à échéance au cours de l'exercice suivant. Il convient de mentionner dans l'annexe (disposition ayant le caractère d'une recommandation, voir n° 3055) :
- le montant des actions non négociables de l'entreprise détenues par les salariés dans le cadre de leur participation aux bénéfices (le cas échéant) ;
- le montant de la part de la « réserve spéciale » de participation utilisée hors de l'entreprise au cours de l'exercice.

Disponibilité des fonds

Les salariés sont autorisés à demander, dans un délai de 15 jours à compter de la date où ils ont été informés du montant qui leur est attribué, le versement immédiat de tout ou partie de leur participation (C. trav. art. L 3323-5 ; voir Mémento Social n° 55262).
A défaut de demande de versement du salarié dans les délais prescrits, les sommes restent bloquées pendant 5 (C. trav. art. L 3324-10) ou 8 ans (C. trav. art. L 3323-5) (sauf en cas de déblocage anticipé ; C. trav. art. R 3324-22 ; voir Mémento Social n° 55265).
Lorsque les fonds deviennent disponibles, ils sont virés du compte 166 au compte 4248 « Comptes courants » ou sur un compte épargne-temps, voir n° 895.

Versement des fonds aux salariés

Le compte 4248 est débité par le crédit des comptes de trésorerie et du compte 442 « Etat - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers » (PCG, art. 444/44) pour le montant des prélèvements sociaux précomptés sur les produits de la participation (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contributions additionnelles de 0,3 % et 1,1 %) (voir Mémento Fiscal n° 88650).

Lorsque le salarié demande le déblocage immédiat de la participation, l'entreprise doit effectuer le versement avant le premier jour du cinquième mois suivant la clôture de l'exercice au titre duquel la participation est attribuée (C. trav. art. D 3324-21) ; voir Mémento Social n° 55262. Passé ce délai, l'entreprise devra payer un intérêt de retard. En outre, l'absence de versement des fonds aux salariés à l'issue de la période d'indisponibilité peut révéler le non-respect de certaines dispositions du Code du travail telles celles relatives aux conditions d'information des salariés (sur celles-ci, voir Mémento Social n° 55295).

Lorsqu'un salarié qui a quitté l'entreprise ne peut être atteint à sa dernière adresse, les sommes et droits auxquels il peut prétendre sont tenus à sa disposition par l'entreprise **pendant une durée d'un an** à compter de la date d'expiration du délai de blocage de ses droits.

Pour l'AMF (Bull. COB n° 69, mars 1975, p. 5 s.) : « Le salarié est considéré comme n'ayant pu être atteint à la dernière adresse par lui indiquée lorsque l'entreprise, après retour d'une première lettre adressée au salarié au cours de l'année qui suit le déblocage, lui en a envoyé une seconde, avec accusé de réception, qui, à nouveau, fait retour à l'expéditeur ».

Passé ce délai, les sommes affectées à un fonds ne sont remises à la Caisse des dépôts et consignations, où l'intéressé peut les réclamer jusqu'au terme de la prescription (voir n° 996-2), que dans le cas où la participation avait été placée au sein de l'entreprise dans un **fonds qu'elle doit consacrer à des investissements** (C. trav. art. D 3324-37).

Dans ce dernier cas, la **constatation en profits** de ces sommes dues non réclamées constitue un **délit** d'abus de confiance que le commissaire aux comptes peut être amené à révéler au procureur de la République (Bull. CNCC n° 107, septembre 1997, EJ 97-97, p. 460 s.).

Lorsqu'elle avait été investie en parts de **fonds commun de placement,** elle doit être conservée par l'organisme gestionnaire, à qui l'intéressé peut la réclamer jusqu'au terme de la prescription. Lorsque la prescription est acquise, l'organisme gestionnaire liquide les parts non réclamées et en verse la contrevaleur au Trésor public (C. trav. art. D 3324-38).

Aucune procédure particulière n'est imposée par les textes pour les **autres modes de gestion** de la participation (actions de l'entreprise, Sicav, actions émises par la société créée par les salariés pour racheter leur propre entreprise).

S'il s'agit de comptes courants, la remise des fonds à la Caisse des dépôts et consignations est débitée au compte 4248 par le crédit du compte de trésorerie concerné. S'il s'agit d'un fonds commun de placement, aucune écriture n'est à enregistrer. Voir tableau ci-après.



Présentation au bilan et au compte de résultat

2974

Au **bilan** :
- la charge à payer (compte 4284) et la « Réserve spéciale » (compte 4246) sont comprises dans les dettes sociales (système de base) et dans les autres dettes (système développé) ;
- les comptes bloqués (compte 1661) et le fonds de participation (compte 1662) sont des dettes financières.

2975

Au **compte du résultat,** la participation figure sur une ligne spéciale après les charges exceptionnelles.

Information à donner dans l'annexe

2976

Voir n° 3055.

V. Affectation et distribution des résultats

Constatation du résultat

2979

Selon le PCG (art. 441/12) :
- les comptes de charges et de produits sont soldés par le compte 12 **« Résultat de l'exercice »** ;
- le compte 120 peut être utilisé pour enregistrer le bénéfice ou le compte 129 la perte ;
- les entreprises ont la faculté d'employer les comptes 121 à 128, à leur convenance, pour dégager par exemple des soldes intermédiaires de gestion. A notre avis, par exemple :

121. Marge commerciale.

122. Production de l'exercice.

123. Valeur ajoutée.

124. Excédent brut d'exploitation (ou Insuffisance brute d'exploitation).

125. Résultat d'exploitation (avant charges et produits financiers).

126. Résultat courant avant impôt.

127. Résultat exceptionnel.

Les acomptes sur dividendes répartis en instance d'affectation peuvent être inscrits au compte 129 (voir n° 2994 s.).

Situation entre la clôture de l'exercice et l'approbation des comptes

2980

Elle est la suivante (PCG, art. 441/12) :

a. Entreprises individuelles A la réouverture des comptes, le résultat de l'exercice précédent est viré du compte 12 « Résultat de l'exercice » au compte 101 « Capital individuel ».

b. Sociétés Le résultat de l'exercice précédent est maintenu au compte 12 jusqu'à la décision de son affectation. Toutefois, faculté est donnée de le virer au compte 88 « Résultat en instance d'affectation » à la réouverture des comptes.

Décision d'affectation

La décision d'affectation du résultat de l'exercice appartient à l'**assemblée générale,** sur proposition des dirigeants, et intervient **après l'approbation des comptes** de l'exercice. Les conditions de cette affectation suivent des **règles** à la fois **légales** et **statutaires** (C. com. art. L 232-12).

En cas de refus d'approbation des comptes par l'assemblée, voir n° 2988.

Sommes distribuables

2981

Outre le bénéfice distribuable défini ci-après (n° 2982), l'assemblée générale peut décider la **mise en distribution de sommes prélevées sur les réserves** dont elle a la disposition (voir ci-après notion de réserves libres n° 2986) ; dans ce cas, la décision indique expressément les postes de réserve sur lesquels les prélèvements sont effectués. Toutefois, les dividendes sont prélevés **par priorité sur le bénéfice distribuable** de l'exercice (C. com. art. L 232-11, al. 2).

Sur les distributions interdites, voir n° 2988.
Sur la notion de **dividendes fictifs,** voir n° 5165.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, résume les sommes distribuables ou non :

Sommes distribuables (1)		**Sommes non distribuables**	
- Bénéfice de l'exercice (compte 120) - Report à nouveau bénéficiaire (compte 110) - Prime d'augmentation de capital (compte 1041) ou d'apport (compte 1043) - Réserves réglementées (compte 1064) - Autres réserves	2982 2982 2986 2986 2986	- Réserve légale (compte 1061) - Réserves statutaires (compte 1063) - Réserves indisponibles (compte 1062) - Réserve de réévaluation (compte 105)	3202 3200-1 III 3200-1 II 3343, 3350 et 3357-2
(1) Sous conditions (sur l'impossibilité de distribuer, voir n° 2988).			

Bénéfice distribuable

2982

Il est constitué par (C. com. art. L 232-11, al. 1) :

- le bénéfice de l'exercice,

- diminué des pertes antérieures (voir n° 2993 III),

- diminué des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts,

Pour plus de détails sur :

- la réserve légale, voir n° 3202,

- les réserves statutaires (ou contractuelles), voir n° 3200-1 III.

- et augmenté du report bénéficiaire (voir n° 3203).

Fiscalement, Sur la contribution due en cas de distributions mises en paiement à compter du 17 août 2012, voir n° 2857.

Le bénéfice distribuable ne peut être distribué que dans deux cas (C. com. art. L 232-12) :

- lors d'une décision de distribution de dividendes prise par l'**assemblée ordinaire d'approbation des comptes,** après avoir constaté l'existence d'un bénéfice distribuable,

En général, l'approbation des comptes de l'exercice et la décision de distribution interviennent lors de la même assemblée, mais cela ne constitue pas une obligation. La décision de distribution peut faire l'objet d'une décision d'une assemblée postérieure, à condition que cette dernière ait lieu dans le délai légal de paiement des dividendes (voir n° 2993 f).

- lors d'une décision de **versement d'un acompte** sur dividendes au vu du bilan certifié par un commissaire aux comptes (voir n° 2994).

Remarques

1. Distribution du report à nouveau Le montant précisément connu du report à nouveau, validé par la ou les assemblées générales précédentes, milite pour la distribution du report à nouveau en cours d'exercice, en dehors de l'assemblée ordinaire d'approbation des comptes ou d'une procédure d'acompte sur dividendes (voir Mémento Sociétés n° 76320). Toutefois, il existe en doctrine une autre interprétation selon laquelle le report à nouveau fait partie intégrante des bénéfices distribuables et ne peut donc être distribué que lors d'une décision de l'assemblée ordinaire d'approbation des comptes ou d'une décision de versement d'un acompte sur dividendes. Compte tenu de l'existence de ce débat, la CNCC rappelle que la pratique consistant en cours d'exercice à affecter le report à nouveau en réserves, lesquelles pourront le cas échéant être ensuite distribuées, permet d'éviter tout risque éventuel attaché à une distribution du report à nouveau en dehors de l'assemblée ordinaire d'approbation des comptes ou d'une procédure d'acompte sur dividendes (Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EJ 2007-09, p. 265).

2. Report à nouveau résultant d'un changement de méthode Le report à nouveau résultant d'un changement de méthode peut, à notre avis, être distribué dans le cadre d'une distribution exceptionnelle intervenant en cours d'exercice (en dehors de l'assemblée générale d'approbation des comptes). Toutefois, par prudence (voir remarque 1), l'impact du changement de méthode devrait, à notre avis, être affecté en réserve. L'impact du changement de méthode étant calculé au premier jour de l'exercice au cours duquel il a lieu (voir n° 364-2), le report à nouveau peut être affecté en réserve en cours d'exercice à condition :

- que le changement de méthode ait été décidé avant la date de distribution,

- que le report à nouveau débiteur (le cas échéant) soit déduit des réserves disponibles distribuables.

Réserves libres

2986

Sur l'importance des réserves libres en cas de distribution de dividendes lorsque les frais d'établissement et de développement ne sont pas totalement amortis, voir n° 2988 IV.

I. Définition et éléments constitutifs

Même en l'absence de bénéfice, l'assemblée générale peut décider la **mise en distribution** de sommes prélevées sur les **réserves dont elle a la disposition.**

Les réserves libres sont limitées, à notre avis, aux :

a. autres réserves regroupées au compte 1068 dans le PCG ;

b. primes liées au capital social (compte 104). En effet, ces primes distribuables, incluses dans la rubrique « Capital et réserves » du PCG (art. 441/10), ont le caractère d'un supplément d'apport laissé à la disposition de la société (voir Mémento Sociétés n° 49724 et 76260) et, selon le bulletin CNCC (n° 108, décembre 1997, EJ 97-149, p. 551), sont distribuables quels que soient la situation financière de la société et le montant de ses capitaux propres ; en effet, l'interdiction de distribuer des dividendes lorsque les capitaux propres sont devenus inférieurs au montant du capital social augmenté des réserves non distribuables (C. com. art. L 232-11) ne s'applique pas à la distribution de la prime d'émission ;

Cette solution est néanmoins contestée par certains, qui assimilent la prime d'apport à une réserve en cas de distribution d'un dividende dont le montant a été prélevé en partie sur cette prime (en ce sens, CA Paris 19 mai 1999, n° 298601 et, sur pourvoi, Cass. com. 27 février 2001, n° 417 FS-P). En outre, selon l'Ansa, l'article C. com. L 232-11 (précité) vise l'ensemble des distributions y compris les distributions de primes (CJ du 6 janvier 2010, n° 10-008).

Sur le traitement d'une distribution de primes liées au capital chez l'actionnaire, voir n° 1920-3.

c. réserves réglementées telles que :

- la réserve spéciale de plus-values à long terme ;

Selon l'Ansa, cette réserve fait partie du bénéfice distribuable, ce qui implique qu'elle peut être distribuée avant le bénéfice de l'exercice (voir n° 3212).

Fiscalement, Sur le complément d'IS dû en cas de distribution de cette réserve, voir n° 3212.

- la réserve spéciale pour fluctuation des cours ;

Fiscalement, Sur l'IS dû en cas de distribution de cette réserve, voir n° 3219-2.

Remarque

Ne font pas partie des réserves libres :

- la réserve légale (voir n° 3202), dont la constitution et le montant sont prévus par l'article C. com. L 232-10 ;

- les réserves indisponibles (voir n° 3200-1 II) constituées en application de lois particulières : réserves indisponibles spéciales des sociétés coopératives agricoles (C. rural, art. L 522-5 et L 523-7), réserve pour actions propres (C. com. art. L 225-210) ;

- les réserves statutaires ou contractuelles (voir n° 3200-1 III) ;

- les réserves de réévaluation légale 1976 (art. 61-II de la loi du 29 décembre 1976) (voir n° 3343) ;

- les réserves de réévaluation libres constituées de 1980 à 1983, en application des règles édictées pour la réévaluation légale 1976 (Rép. Braconnier, Sén. 9 novembre 1977, p. 2650) (voir n° 3350) ;

- les réserves de réévaluation constituées à partir de 1984 (C. com. art. L 232-11, al. 4) ; toutefois, sur la possibilité de les transférer à un compte de réserve distribuable, voir n° 3357-2.

II. Détermination du montant des réserves libres

La comparaison entre le montant des réserves libres et celui des frais non amortis doit être effectuée, à notre avis, **lors de l'affectation du résultat de l'exercice.** Deux situations peuvent se présenter :

a. Le montant des réserves libres avant affectation est **inférieur** au montant net des frais non encore amortis. Un complément de réserves libres doit être constitué avant toute distribution par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice ou le report à nouveau.

b. Le montant des réserves libres avant affectation est **supérieur** au montant net des frais non encore amortis. Aucun complément n'est donc à effectuer. Il est possible de distribuer non seulement le bénéfice (plus ou moins le report à nouveau antérieur et les affectations aux différentes réserves non libres) mais également une partie des réserves libres (au-delà des frais non encore amortis).

Exemple

Exemple

a. Première hypothèse : le montant des frais non encore amortis (X) est égal à 340 Le montant des réserves libres (210) étant inférieur au montant net des frais visés par l'article C. com. art. R 123-187 (X = 340), si la société veut effectuer des distributions, elle doit préalablement constituer une réserve libre complémentaire de : (340 - 210) = 130. Elle ne pourra distribuer (en considérant qu'aucune affectation ne doit être effectuée aux réserves statutaires, et la réserve légale étant déjà constituée) au maximum qu'un montant de : (252 + 46 - 130) = 168.

b. Deuxième hypothèse : le montant des frais non encore amortis (X) est égal à 150 Le montant des réserves libres (210) étant supérieur, la société peut distribuer son bénéfice (elle peut même distribuer au-delà, soit 508 - 150 = 358).

III. Distribution des réserves libres
Contrairement au bénéfice distribuable (voir n° 2982), et bien qu'aucun texte ne prévoie expressément une telle possibilité, rien ne paraît interdire de décider une distribution de réserves en dehors de l'assemblée ordinaire d'approbation des comptes ou d'une décision d'acompte (voir Mémento Sociétés n° 76411).

Fiscalement, Sur la contribution due sur les distributions mises en paiement à compter du 17 août 2012, voir n° 2857.

Distributions interdites

2988

I. Bénéfice insuffisant pour résorber les pertes antérieures
(voir n° 2993 III).

II. Refus d'approbation des comptes par l'assemblée générale
Le refus d'approbation des comptes par l'assemblée générale annuelle interdit toute distribution des dividendes (C. com. art. L 232-12 al. 1er).

Le résultat qui n'a pas pu faire l'objet d'une affectation par l'assemblée générale doit figurer dans un compte spécifique. Il est en outre souhaitable que l'annexe comporte une information sur sa comptabilisation (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, CNP 2007-14, p. 542 repris dans la Note d'information CNCC NI.I. § 6.323).

Sur les autres conséquences d'une non approbation des comptes par l'assemblée générale, voir n° 5371-4.

III. Capitaux propres inférieurs au montant du capital augmenté des réserves non distribuables
Hors le cas de réduction de capital, aucune distribution ne peut être faite aux actionnaires des sociétés par actions lorsque les capitaux propres sont ou deviendraient inférieurs à la suite de celle-ci, au montant du capital augmenté des réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer (C. com. art. L 232-11, al. 3).

IV. Frais de constitution non amortis
Les frais de constitution doivent être amortis avant toute distribution de bénéfices, et, au plus tard, dans un délai de cinq ans (C. com. art. L 232-9, al. 1er) ;

Une **exception** est prévue cependant par l'article C. com. L 232-15, al. 2 pour les actions auxquelles l'Etat a accordé la **garantie d'un dividende minimal.**
Sur les frais de constitution, voir n° 2327 I.

A défaut, il s'agit d'un **délit pénal,** à savoir la distribution de **dividendes fictifs** (C. com. art. L 232-12) ; mais encore faut-il, à notre avis, qu'il y ait, en outre, absence d'inventaire ou inventaire frauduleux (voir n° 5165). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 76530 à 76532 (sanctions pénales et civiles).

V. Frais de premier établissement, d'augmentation de capital et de développement non amortis
Tant que les postes « frais d'augmentation de capital », « frais de premier établissement » et « frais de recherche et de développement » ne sont pas apurés, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes, **sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis** » (C. com. art. R 123-187). Sur la notion de réserves libres, voir n° 2986.

Selon le PCG (art. 531-2/10), l'annexe mentionne la dérogation aux règles de non distribution aussi longtemps que l'amortissement n'est pas achevé.
Sur les frais de premier établissement et d'augmentation de capital, voir n° 2327 II et III.
Sur les frais de développement, voir n° 1640 s.

A défaut, il s'agit d'une **irrégularité comptable** à traiter comme telle (voir n° 5365 s.).

Dans ce cas, le commissaire aux comptes aurait à signaler cette irrégularité à la plus prochaine assemblée générale (C. com. art. L 823-12) c'est-à-dire, à notre avis, à l'assemblée qui prendra la décision d'affectation. En effet, il aura relevé l'irrégularité à partir de la proposition d'affectation du résultat.

En revanche, il n'existe **pas de sanctions pénales directes.**

Il ne semble pas qu'il puisse y avoir délit de distribution de dividendes fictifs. En effet, l'article C. com. L 232-11, al. 1, qui définit le bénéfice distribuable (voir n° 2981), ne fait pas référence à l'interdiction prévue par l'article R 123-187.

Cas particulier Sociétés ayant émis des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de capital (obligations convertibles en actions, obligations avec bons de souscription d'actions, etc.) : toute distribution de réserves par ces sociétés entraîne l'obligation pour leurs dirigeants, de préserver les droits des titulaires de ces valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de capital, c'est-à-dire de mettre en réserve la somme nécessaire pour permettre de verser à ceux qui exerceraient leurs droits la même somme que s'ils avaient été actionnaires au moment de la distribution (pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 74380 à 74384).

Application de la décision de l'assemblée

Affectation du résultat d'une société de personnes

2992

Elle est faite comme dans une société de capitaux (voir n° 2993 s.), sauf dispositions légales ou statutaires spécifiques.
Il en est de même en cas de **clause** prévoyant dans les statuts l'**affectation systématique des résultats** (bénéfice ou perte) aux associés.

En effet, l'affectation ne doit être comptabilisée **qu'après l'approbation** du résultat par l'assemblée générale (et non dès la clôture de l'exercice) au compte 455 « Associés-Comptes courants » (au débit, en cas de perte, et au crédit, en cas de bénéfice). Ne pas faire apparaître le résultat dans la société de personnes dans ses capitaux propres au motif que la clause rend l'affectation automatique reviendrait à nier le rôle de l'assemblée.

Sur les conséquences et l'intérêt de cette clause pour les associés, voir n° 1871-3.

En ce qui concerne les **GIE,** voir n° 4208.

Lorsque des associés sont des personnes physiques, l'affectation doit tenir compte éventuellement des prélèvements des associés effectués par anticipation des bénéfices prévus.
Ces prélèvements, qui doivent être prévus statutairement, sont habituellement destinés à rémunérer le travail des associés.
Mais ils présentent le caractère d'une **avance sur la répartition du bénéfice** et non d'un salaire et peuvent, à notre avis, être isolés au compte (non prévu dans le PCG) 4559 « Prélèvements des associés » (subdivision du compte 455 « Associés - Comptes courants »).
Le résultat de la société est réparti entre ses membres en conformité avec les statuts :

a. Si le **résultat** est **bénéficiaire et supérieur au montant des prélèvements,** il peut donc - selon les statuts - être affecté aux réserves statutaires ou libres, rémunérer les associés, être porté en report à nouveau. Voir exemple ci-après.

b. Si le **résultat** est **bénéficiaire et inférieur aux prélèvements,** ces derniers sont apurés à due concurrence.

c. Si le **résultat** est **déficitaire,** il est habituellement porté en report à nouveau négatif et les comptes de prélèvements subsistent jusqu'à ce que des bénéfices soient susceptibles de les couvrir.

Exemple

Exemple (Correspondant au a.) : Une société en nom collectif est constituée entre A, B et C au capital de 100 000 : Apports A (gérant) : 50 %, B (gérant) : 25 %, C : 25 %.
Le bénéfice net de 300 000 est réparti statutairement comme suit :

Associés			A	B	C
Rémunération du capital :	= 100 000 × 12 %	= 12 000	6 000	3 000	3 000
Rémunération des gérants	300 000 - 12 000	= 216 000	108 000	108 000	
(à parts égales) :	= 288 000 × 75 %				
(Prélèvements de 10 000 par mois chacun)					
Mise en réserve :	288 000 - 216 000 = 72 000 × 50 %	= 36 000			
Excédent réparti entre A, B et C :		36 000	18 000	9 000	9 000
	Total	300 000	132 000	120 000	12 000

Affectation du résultat d'une société de capitaux

2993



La comptabilisation (précisée par le PCG, art. 441/12) est faite conformément aux dispositions des statuts et aux décisions de l'assemblée générale (voir n° 2981 s.).

I. Indivisibilité du résultat

Le **résultat d'un exercice** étant **un et indivisible,** il n'est pas possible de présenter séparément à l'approbation des actionnaires, les éléments du bénéfice taxé aux conditions de droit commun et le montant des plus ou moins-values soumises à un taux réduit (solution confirmée par Bull. CNCC n° 62, juin 1986, EC 86-24, p. 223).

II. Affectation d'un bénéfice

Il peut être affecté à des comptes de réserves, ou distribué aux associés (et le cas échéant à d'autres ayants droit : salariés, gérants, porteurs de parts bénéficiaires, etc.) ou au compte de report à nouveau (voir n° 3203).

Sur le bénéfice distribuable, voir n° 2982.
Sur l'impossibilité de distribuer, voir n° 2988.
Sur l'obligation, pour les entreprises de plus de 50 salariés, de verser une prime en cas de dividendes en hausse par rapport aux deux exercices précédents, voir n° 905-3.

Remarque

Requalification en réserve de bénéfices anciens : selon l'Ansa (communication n° 2987, décembre 1998, p. 19), une société qui procéderait durablement et de manière systématique à l'inscription en report à nouveau de sommes très importantes sans doter ses réserves risquerait d'encourir une requalification en réserves de ces bénéfices en instance, avec toutes les conséquences de droit qui en découlent.

Le bénéfice de l'exercice ne peut être distribué qu'après :

- apurement des pertes antérieures, voir ci-après **III.**,

- dotation des réserves légales,

Pour plus de détails sur :

- la réserve légale, voir n° 3202,

- les réserves indisponibles, voir n° 3200-1 II.

- dotation des réserves statutaires (ou contractuelles), voir n° 3200-1 III.

a. Répartition des dividendes La distribution bénéficie aux associés ou actionnaires (par extension leurs locataires ou usufruitiers). En l'absence de dispositions contraires des statuts, le montant des dividendes versés à chaque associé ou actionnaire est **proportionnel au montant de ses apports,** sauf en présence d'actions particulières comme les actions de préférence (voir n° 1913-1).

Remarque

Répartition inégalitaire des bénéfices : les statuts peuvent prévoir une **clé de répartition** des dividendes différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social (CE 26 février 2001, n° 219834). De même, les associés peuvent procéder à une distribution de dividendes non proportionnelle à la quotité de capital détenue par les associés dès lors que la décision est votée à l'unanimité des associés, qu'elle n'entre pas dans le domaine d'application des clauses léonines interdites et que la renonciation à une fraction du dividende résulte de votes explicites émis par les associés concernés (Bull. CNCC n° 144, décembre 2006, EJ 2006-96, p. 710).

Pour plus de détails sur les clauses léonines, voir Mémento Sociétés n° 3320 et 3321.

b. Date d'enregistrement des dividendes Les dividendes n'ont pas d'existence juridique tant que l'assemblée générale n'a pas :

- approuvé les comptes de l'exercice ;

- constaté l'existence des sommes distribuables ;

- et déterminé la part revenant à chaque associé.

La décision de l'assemblée générale concernant la distribution de dividendes doit se trouver comptabilisée au **jour même de cette assemblée.** Pour plus de détails, voir n° 1861.

c. Schéma comptable Le montant des dividendes à payer doit être porté au crédit du compte de tiers 457 « Associés - Dividendes à payer ».

Le dividende résultant de l'affectation du résultat, il ne constitue en aucun cas une charge.

Fiscalement, Il en est de même, les dividendes ne sont pas déductibles (D. adm. 4 C-51, n° 2).

Exemple

Exemple Société anonyme au capital de 1 000 000 divisé en 10 000 actions de 100 entièrement libérées. Le résultat net s'élève à 400 000 et il n'existe ni réserves, ni report à nouveau distribuables. La répartition suivante a été approuvée, conformément aux statuts :

- 5 % (du résultat) à la réserve légale (soit 20 000) ;

- 5 % (du capital) à titre de premier dividende (soit 50 000) ;

- dotation de 100 000 à un poste de réserves ordinaires ;

- superdividende de 9 par action (90 000) ;

- le solde en report à nouveau (140 000).

Le traitement comptable est le suivant (PCG, art. 445/45) :



Selon le guide comptable professionnel des agences de voyages (sur la validité de ces guides, voir n° 295 s.), il est recommandé d'ouvrir un compte 457 par année de mise en distribution.

d. Modalités de paiement du dividende Si la décision de distribution appartient à l'assemblée générale, les modalités de paiement sont fixées par elle ou par le conseil d'administration, le directoire ou les gérants selon le cas (C. com. art. L 232-13). Les options sont variées mais peuvent entraîner des coûts fiscaux, tant au niveau de la société distributrice qu'au niveau de l'associé, ce qui pourrait le cas échéant limiter l'intérêt de procéder à la distribution.

Pour plus de détails sur les modalités de paiement, voir Mémento Sociétés n° 76502 et 76503.

1. Dividendes en numéraire C'est le cas le plus fréquent dans la pratique. Dans ce cas, le compte 457 « Actionnaires - dividendes à verser » est débité à la date de la mise en paiement (voir ci-après f) par le crédit d'un compte financier.

Fiscalement, La distribution est susceptible d'entraîner l'exigibilité de la contribution de 3 % sur les distributions mises en paiement depuis le 17 août 2012 (voir n° 2857). En outre, un complément d'IS peut être dû lorsque le bénéfice distribué n'a pas été soumis à l'IS au taux de droit commun :

- prélèvement sur la réserve spéciale des plus-values à long terme (voir n° 3212) ou pour fluctuation des cours (voir n° 3219-2),

- versement par une SIIC à certains actionnaires personnes morales lorsque le dividende n'est pas imposé à l'IS à leur niveau (voir Mémento Fiscal n° 30980).

La comptabilisation du dividende au crédit d'un compte courant personnel vaut mise à disposition du dividende à l'associé ou à l'actionnaire et donc paiement. Dans ce cas, l'écriture comptable de mise en paiement consiste à débiter le compte 457 « Actionnaires - dividendes à verser » par le crédit du compte-courant nominatif de chaque associé (qui est substitué au compte de banque) pour le montant net de prélèvements.

Fiscalement, Selon le compte retenu, il peut en résulter des incidences fiscales différentes en matière d'exigibilité de retenues à la source (voir n° 3003) et d'imposition du dividende chez les bénéficiaires. Il en est ainsi, notamment, en matière de **revenu des capitaux mobiliers** qui sont soumis à l'impôt au titre de l'année soit de leur paiement en espèces ou par chèque, soit de leur inscription au crédit d'un compte (CGI, art. 158-3) :
- l'inscription des dividendes dus au **compte collectif** 457 « Dividendes à payer » ne vaut pas paiement effectif et ne peut donc pas entraîner l'exigibilité de retenues à la source (CE 15 janvier 1992, n° 111379 ; voir n° 3003) ;
- en revanche, leur inscription au compte 455 « Associés - Comptes courants » où chacun de ces derniers est suivi **individuellement,** doit être considérée comme les mettant à leur disposition - d'où leur inclusion dans leurs revenus de capitaux mobiliers (CE 8 novembre 1978, n° 4233).

2. Dividendes en actions Les statuts des sociétés par actions peuvent prévoir la faculté pour l'assemblée d'accorder une option pour le paiement en actions à condition que le capital soit entièrement libéré (C. com. art. L 232-18). Voir n° 3177 et Mémento Sociétés n° 76470 à 76489.

Fiscalement, Cette distribution n'entraîne pas l'exigibilité de la contribution de 3 % applicable sur les distributions mises en paiement depuis le 17 août 2012, sous réserve que la société distributrice ne procède pas à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes dans le délai d'un an suivant la distribution (pour plus de détails sur cette contribution, voir n° 2857).

3. Dividendes en nature Sur le plan juridique, la distribution en nature est possible, sauf clause statutaire contraire (voir Mémento Sociétés n° 76460 et Ansa, PV du 2 juillet 2003, n° 3265 R). Ce mode de règlement peut, à notre avis, être imposé aux associés par l'assemblée générale qui décide la distribution du dividende, même s'il n'a pas été prévu par les statuts. Votée par l'AGO, elle est par essence exceptionnelle et constitue une modalité de mise en paiement du dividende (C. com art. L 232-13). Le bulletin CNCC (n° 69, mars 1988, EJ 88-14, p. 91 s.) a précisé que, dans le cadre de cette opération, le commissaire aux comptes doit particulièrement veiller au respect du principe d'égalité des actionnaires (problème important de la valorisation des biens ; voir n° 3436) et s'assurer que l'opération ne cache pas de délit spécifique du droit des sociétés (abus des biens sociaux...).

La comptabilisation de la sortie de l'actif correspondant est similaire à celle d'une cession à la valeur vénale. Si le montant de la distribution, qui doit correspondre à la valeur vénale du bien distribué, est supérieur à la valeur comptable de celui-ci, il en résulte un produit (financier ou exceptionnel selon la nature du bien distribué).

Fiscalement, Ce produit est imposable selon sa nature (D. adm. 4 B-12, n° 1 et 2) au taux de droit commun ou selon le régime du long terme (voir n° 1880).
En revanche, le paiement de dividende en nature n'emporte pas application des droits d'enregistrement applicables aux cessions d'immobilisations, que l'immobilisation remise en paiement soit :

- un immeuble (Cass. com. 12 février 2008, n° 05-17.085) ou des droits immobiliers (Cass. com. 6 juin 1990, n° 809) ;

- des parts de sociétés immobilières (Cass. com. 6 avril 1993, n° 90-21.940) ;

- des actions détenues en portefeuille (Cass. com. 31 mai 1988 ; BC IV n° 181).

Pour la société distributrice, la distribution est susceptible d'entraîner l'exigibilité de la contribution de 3 % sur les distributions mises en paiement depuis le 17 août 2012 (voir n° 2857).

Sur l'attribution de titres dans le cadre d'un « apport-attribution », voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10090.

e. Cas particuliers de dividendes :

1. Dividendes statutaires Les statuts peuvent prévoir un dividende statutaire ou premier dividende, calculé sur le montant libéré et non remboursé des actions (C. com. art. L 232-16 ; voir Mémento Sociétés n° 76431), et une majoration du dividende dans la limite de 10 % (C. com. art. L 232-14 ; voir Mémento Sociétés n° 76435).

2. Dividendes cumulatifs non distribués au cours d'un exercice La particularité des dividendes cumulatifs réside dans le fait que si les bénéfices d'un exercice sont insuffisants pour les servir, les bénéfices des exercices ultérieurs sont employés à leur paiement avant toute autre répartition.
Selon le bulletin CNCC (n° 78, juin 1990, EC 89-71, p. 261 s.), aucun événement survenu, ou en cours, à la clôture de l'exercice rendant probable la dette, celle-ci **ne peut donner lieu à comptabilisation au passif** du bilan. En revanche, l'existence d'un engagement conditionnel justifie une **information dans l'annexe** précisant les conséquences, sur le patrimoine de la société, de la réalisation éventuelle de l'événement concerné (solution identique à celle retenue pour les abandons de créance assortis d'une clause de retour à meilleure fortune ; voir n° 2154).

f. En principe, la mise en paiement des dividendes doit avoir lieu :

- dans un délai maximal de **neuf mois après la clôture** de l'exercice ;

La prolongation de ce délai peut être accordée par décision de justice (C. com. art. L 232-13 et R 232-18).
La loi ne prévoit pas de sanction en cas de non-respect du délai maximum de paiement des dividendes. Néanmoins, les **associés** pourront entamer une action en dommages-intérêts au titre de cette irrégularité qui constitue une faute des organes de direction (voir ci-après notre remarque 2).

- en une seule fois, sauf dérogation spéciale accordée par le ministre des Finances (art. 4 du décret n° 48-1683 du 30 octobre 1948) ; cette règle du versement unique n'est toutefois pas applicable en cas de distribution d'acomptes sur dividende (C. com. art. L 232-14 ; voir n° 2994).

Cas particuliers :

1. Renonciation des actionnaires à leurs droits sur les dividendes Rien n'interdit aux actionnaires de renoncer individuellement à leurs dividendes (CA Paris, 8 octobre 1993 confirmé par Cass. com. 13 février 1996 n° 315 P). Comptablement, il convient d'enregistrer cette renonciation, comme s'il y avait abandon de créances, en profit exceptionnel (Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EC 93-121, p. 132 s.).
Si, lors de la décision d'affectation du résultat, les actionnaires pensent devoir renoncer ultérieurement à leurs dividendes du fait de difficultés financières à venir dont ils ont déjà connaissance, il est préférable, afin d'éviter toute taxation, qu'ils mettent le bénéfice en réserves.

2. Non-paiement dû à des difficultés financières Si les actionnaires, malgré les difficultés de leur société, ne renoncent pas individuellement à leurs dividendes, constituent des irrégularités (Bull. CNCC n° 93 précité) :
- la non mise en paiement des dividendes dans le délai maximal de neuf mois après la clôture ;
- l'annulation de la décision de distribution des dividendes prise par l'assemblée générale (voir n° 1861) ;
- la comptabilisation en profit exceptionnel des dividendes non payés (comme s'il y avait abandon de créance).

3. Dividendes prescrits non encaissés par les bénéficiaires Les dividendes afférents à des **actions** non encaissés dans les **cinq ans de leur échéance** sont acquis au Trésor Public et doivent être versés **au service des impôts** (au titre des Domaines) (Code général de la propriété des personnes publiques, art. L 1126-1-1° et L 1126-2-1° ; voir Mémento Sociétés n° 76511). En conséquence, à la prescription, le compte 457 « Actionnaires-dividendes à payer » est débité par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».
En revanche, les dividendes afférents à des **parts sociales** et prescrits à l'issue du délai de cinq ans à compter de la décision de distribuer et non encaissés sont **acquis à la société débitrice.** En conséquence, à la prescription, le compte 457 « Associés-dividendes à payer » est débité par le crédit du compte 772 « Produits sur exercices antérieurs ».
Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 76510 et n° 76511.

g. Prélèvements sociaux et fiscaux liés aux dividendes :

Sur la prime de partage des profits, voir n° 905-3.
Sur la taxe de 3 % à verser au titre du paiement des dividendes, voir n° 2857.
Sur les retenues à la source, voir n° 3003.

III. Affectation des pertes
L'assemblée générale peut, au choix :
- ou bien, laisser subsister cette perte dans un compte **« Report à nouveau »** ;
- ou bien, l'**imputer** (sans ordre d'affectation particulier) **sur les** comptes de **réserves, primes liées au capital social et autres** : réserves libres (voir n° 2986), mais aussi réserve légale.

Si la société adopte la première solution (affectation au compte « Report à nouveau »), les bénéfices ultérieurs devront être utilisés par priorité à l'apurement de ce compte, avant même la dotation à la réserve légale, et c'est seulement une fois que ce compte sera soldé (ou redevenu créditeur) que les distributions de bénéfices pourront être reprises.
Si la société adopte la seconde solution (imputation des pertes), selon l'Ansa (communication Ansa n° 2987, décembre 1998, p. 20), l'assemblée générale doit suivre un ordre impératif en imputant les pertes prioritairement sur le report à nouveau créditeur, puis sur les réserves libres, puis sur les primes, et enfin sur la réserve légale.

IV. Informations dans le rapport de gestion
Voir n° 3695-1.

V. Déclaration
Les sociétés versant des dividendes doivent souscrire, avant le 15 février, pour chaque bénéficiaire, une déclaration dite « IFU » (imprimé fiscal unique), qui récapitule les sommes payées l'année civile précédente (CGI, art. 242 ter ; imprimé n° 2561).

Pour plus de détails, voir FR 6/09 Inf. 12 p. 18.

Le défaut de déclaration peut être sanctionné par une amende fiscale de 50 % des sommes déclarées (sauf première infraction durant l'année en cours et les trois précédentes, lorsque l'omission a été réparée dans certaines conditions) (voir Mémento Fiscal n° 26900).

En outre, les sociétés distributrices sont tenues de mentionner sur leur déclaration annuelle de résultat le montant des sommes versées aux associés, actionnaires et porteurs de parts.

2993

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Prélèvement forfaitaire libératoire** - Une dette à constater au moment de la mise en paiement des dividendes *FRC 11/12 Inf. 2*

Acomptes versés sur dividendes

En cas de paiement d'acomptes sur dividendes en actions, voir aussi n° 3177.

Montant maximal de l'acompte

2994

En application de l'article C. com. L 232-12, lorsqu'un bilan établi au cours ou à la fin de l'exercice et certifié par un commissaire aux comptes fait apparaître que la société a réalisé un bénéfice depuis la clôture de l'exercice précédent, des acomptes sur dividendes peuvent, à la diligence du conseil d'administration, du directoire, des gérants (C. com. art. R 232-17) ou du président ou des dirigeants désignés à cet effet par les statuts dans les SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3) être distribués avant l'approbation des comptes de l'exercice dans la **limite** du bénéfice réalisé depuis la clôture de l'exercice précédent après constitution des amortissements, dépréciations et provisions nécessaires augmenté du report à nouveau bénéficiaire, déduction faite s'il y a lieu des pertes antérieures ainsi que des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts.

Remarque
Changement de méthode : l'impact positif ou négatif d'un changement de méthode (voir n° 364-2) doit, à notre avis, être ajouté ou retranché du bénéfice réalisé sur la période écoulée depuis la clôture du dernier exercice approuvé, pour calculer le montant maximal de l'acompte à verser (que l'impact ait été comptabilisé ou non à la date de versement de l'acompte sur dividendes). En effet, l'impact du changement de méthode peut n'être comptabilisé qu'au 31 décembre de l'exercice de changement, mais il est, à notre avis, à prendre en compte dans la situation de l'entreprise dès le 1er janvier de cet exercice.

Au-delà de cette limite, tout acompte versé constituerait un **dividende fictif** (C. com. art. L 232-12) susceptible d'être restitué à la société (C. com. art. L 232-17). Le montant maximal d'acomptes ne peut donc tenir compte que du bénéfice acquis de l'exercice et du report à nouveau et, en aucun cas, d'une quelconque réserve (voir Mémento Sociétés n° 76424).
Sur la possibilité pour la société absorbante, dans l'exercice de l'opération, de distribuer un acompte comprenant les dividendes reçus de la société absorbée pendant la période intercalaire, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 10620.

Quand distribuer un acompte ?

La distribution d'acomptes sur dividendes nécessite l'**établissement d'un bilan certifié,** soit à une date intermédiaire au cours de l'exercice, soit à la date de clôture de l'exercice. Ainsi, une distribution d'acomptes sur dividendes peut intervenir :

- soit en cours d'exercice sur la base d'un bilan établi à une date intermédiaire (voir n° 2995-1) ;

- soit après la clôture de l'exercice, avant l'approbation des comptes annuels, sur la base d'un bilan établi à la date de clôture de l'exercice ou sur la base d'un bilan établi à une date antérieure à la date de clôture dans les cas où la décision de distribution intervient au tout début de l'exercice suivant (voir n° 2995-2).

Selon la Note d'information CNCC NI.XII « Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes », décembre 2011 (1re partie, § 1.42), bien que les textes n'obligent pas à l'élaboration de comptes « complets » (bilan, comptes de résultat, annexe), le bilan s'accompagne de manière quasi générale de l'établissement du **compte de résultat** à la même date. Lorsque le compte de résultat n'est pas établi par la société, le commissaire aux comptes, appelé à examiner le bilan, requiert son établissement dans le cadre de ses demandes afférentes aux documents qu'il estime nécessaires pour la réalisation de ses contrôles. Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire, compte tenu des circonstances, qu'une **annexe** soit établie pour lui permettre de réaliser ses contrôles (voir n° 3702-1 s.).
Selon la NI.XII précitée, il n'apparaît pas nécessaire que l'organe habilité à décider la distribution d'acomptes sur dividendes se réunisse pour établir le bilan. Il peut valablement être établi sous la responsabilité de la direction de la société. Toutefois, le commissaire aux comptes peut estimer utile, dans le cadre de ses travaux, de demander à l'organe habilité à décider la distribution des acomptes de procéder à un « arrêté » officiel du bilan (NI.XII précitée, 1re partie, § 1.42).
Lorsque le bilan est établi à la date de clôture de l'exercice, la société fait application du référentiel comptable applicable aux comptes annuels.

Remarques

1. L'expression **« depuis la clôture de l'exercice précédent »** signifie, à notre avis (confirmé par l'Ansa, Comité juridique du 1er décembre 1993, n° 266 et NI.XII précitée, 1re partie § 1.8), qu'il n'est **pas possible** de procéder à une distribution d'acompte sur dividendes avant la clôture du **premier exercice social** de la société distribuante, même en présence de bénéfices importants (résultant par exemple de l'apport d'une branche d'activité bénéficiaire à une société coquille).

2. Selon la NI.XII précitée (1re partie, § 4.4), la distribution d'acomptes sur dividendes au titre de **l'exercice n + 1** avant que l'assemblée générale n'ait statué sur les comptes de **l'exercice n,** ne peut intervenir qu'à la condition que les comptes de l'**exercice n** aient déjà été **arrêtés** et que les travaux d'audit réalisés par le commissaire aux comptes lui aient permis de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion.

Bilan certifié

Cette distribution ne peut être faite qu'**au vu d'un bilan** établi au cours ou à la fin de l'exercice et **certifié par un commissaire aux comptes.** L'objectif ainsi assigné au commissaire aux comptes est d'exprimer une conclusion sur le point de savoir si le « bénéfice distribuable » est au moins égal au montant des acomptes dont la distribution est envisagée.

a. Désignation et acceptation de l'intervention La **certification** par **un** commissaire aux comptes est **obligatoire.** Dans le cas où la société est **dotée d'un commissaire aux comptes,** rien n'interdit à la société de choisir un autre commissaire aux comptes pour réaliser l'intervention prévue par l'article C. com. L 232-12.
En cas de **co-commissariat,** bien que la rédaction de l'art. C. com. L 232-12 et, notamment l'usage de l'article indéfini « un » commissaire aux comptes semble sujet à interprétation, la CNCC estime qu'il est préférable, lorsque la société décide de ne pas faire appel à un commissaire aux comptes extérieur, de désigner le **collège des commissaires aux comptes,** de façon à conserver pour la réalisation de l'intervention l'exercice collégial qui existe pour la mission légale de certification des comptes annuels.
La CNCC a saisi la Chancellerie pour clarifier ce point (NI.XII précitée, 1re partie, § 2.13).

Dans le cas où la société (SARL, SAS ou SNC) n'est **pas dotée d'un commissaire aux comptes,** désigné sur une base volontaire ou en application de la loi, il appartient au(x) gérant(s) ou associés de procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes inscrit à l'effet de réaliser l'intervention prévue par la loi (en ce sens, TA Nice 14 mai 2002, n° 98-5551 et Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.). Dans ce cas, le commissaire aux comptes convient avec la direction de la société des termes et conditions de son intervention (NI.XII précitée, 1re partie, § 2.11). Le commissaire aux comptes nommé ponctuellement est soumis aux incompatibilités générales liées à l'exercice de cette profession (voir n° 5275-2).
A défaut de nomination d'un commissaire aux comptes, la distribution serait faite en violation des règles du Code de commerce et, de ce fait, le dividende versé serait un dividende fictif (C. com. art. L 232-12, al. 3).

Remarque
Mission ponctuelle du CAC : la mission du commissaire aux comptes désigné pour réaliser l'intervention prévue à l'article L 232-12 du Code de commerce prend **fin avec le dépôt de son rapport.** S'agissant d'une mission ponctuelle, les obligations de signalement des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale et de révélation des faits délictueux au procureur de la République (C. com. art. L 823-12, al. 1 et 2) ne trouvent pas à s'appliquer. En revanche, les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (C. com. art. L 823-12, al. 3) sont applicables (NI.XII précitée, 1re partie, § 2.2).

b. Travaux du commissaire aux comptes La connaissance générale de l'entité et de ses activités permet au commissaire aux comptes de comprendre le contexte économique dans lequel la distribution d'acomptes sur dividendes est envisagée. Lorsque le commissaire aux comptes n'est pas celui de la société, il utilise, en l'adaptant à la nature de son intervention, la démarche de prise de connaissance de l'entité et de son environnement utilisée par un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission de certification telle que prévue dans la NEP 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives

dans les comptes » (voir n° 5331-1).
Pour définir la nature et l'étendue de ses travaux, le commissaire aux comptes peut notamment **prendre en considération** (NI.XII précitée, 1re partie, § 2.3) :

- l'écart existant entre le montant des acomptes sur dividendes dont la distribution est envisagée et le montant du bénéfice disponible à cet effet, les travaux pouvant être sensiblement allégés lorsque le bénéfice disponible pour la distribution des acomptes est très supérieur au montant des acomptes envisagés, un écart faible ou inexistant impliquant, a contrario, des travaux approfondis ;

- lorsqu'il est le commissaire aux comptes de la société, l'opinion exprimée sur les comptes de l'exercice précédent, les facteurs de risques identifiés lors des derniers contrôles, ainsi que, le cas échéant, lors de travaux relatifs à des situations comptables intermédiaires.

Le commissaire aux comptes **adapte ses contrôles à la nature de l'intervention et à son contexte.**
Le commissaire aux comptes est attentif à (NI.XII précitée, 1re partie, § 2.32) :

- l'incidence possible d'événements intervenus postérieurement à la date d'établissement du bilan et antérieurement à la date du rapport, compte tenu notamment de l'importance du délai, et des risques qui s'y attachent, séparant ces deux dates,

- la possibilité que le bénéfice de l'exercice devienne inférieur au montant des acomptes envisagés (saisonnalité de l'activité, prévisions de résultat défavorables, incidence éventuelle de certains événements attendus...).

c. Date et communication du rapport La NI.XII précitée (1re partie, § 3.2) précise que le rapport :

- doit être daté du jour de l'achèvement des travaux, **antérieurement** à la décision de distribution d'acomptes sur dividendes de l'organe habilité à prendre cette décision selon la forme de la société concernée (conseil d'administration, directoire, gérant, président) ;

- est communiqué à l'organe habilité à décider la distribution des acomptes sur dividendes, ce dernier devant prendre sa décision au vu du bilan établi dans la perspective de la distribution et certifié par le commissaire aux comptes.

La NI.XII précitée fournit un certain nombre d'exemples de rapports, adaptés à toutes les situations, ainsi que des exemples de lettre de mission et de lettre d'affirmation.

Bénéfice définitif inférieur au montant des acomptes distribués

Dès lors que la procédure de distribution d'acomptes sur dividendes a été respectée (voir ci-avant), la constatation d'un résultat définitif de l'exercice inférieur au montant des acomptes distribués ne peut conduire (NI.XII précitée, 1re partie, § 1.9 ; Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EJ 2011-53, p. 135 s. et n° 96, décembre 1994, CD 94-16, p. 721 s.) :

- ni à la demande de restitution des acomptes,

- ni à les qualifier de dividendes fictifs.

Deux périodes

de versement d'acomptes sur dividendes sont à distinguer :



Conséquences comptables

1er cas - Distribution en cours d'exercice

2995-1

(après l'AGO approuvant les comptes de l'exercice précédent et jusqu'à la clôture de l'exercice) La comptabilité traduit les trois situations juridiques successives :

a. Décision de distribution des acomptes sur dividendes La décision de distribution crée un droit pour les associés qui est constaté :
- au crédit du compte 4571 « Associés - dividendes à payer »,
- par le débit d'un sous-compte (à créer) du compte « Résultat de l'exercice » et/ou du compte « Report à nouveau ».

Par analogie avec un avis du CNC du 13 mars 1973, nous préconisons le **sous-compte** du compte **129X,** qui pourrait s'intituler **« Acomptes sur dividendes répartis - en instance d'affectation »** (compte n'existant pas dans la liste du PCG). L'expression « en

instance d'affectation » s'explique, compte tenu de la réglementation actuelle (qui n'existait pas lors de l'établissement du PCG), par le choix qu'aura l'assemblée approuvant les comptes de l'exercice de prélever cet acompte sur dividendes, soit sur le bénéfice de l'exercice, soit sur le report à nouveau bénéficiaire ou les réserves.

Remarque

Impact sur la participation : la distribution d'un acompte sur dividendes au cours de l'exercice n'a pas d'impact sur le calcul de la participation des salariés au titre de cet exercice. En effet (D. adm. 4 N-1122, n° 9), le report à nouveau est pris en considération pour son montant tel qu'il a été arrêté par les organes de la société chargés de délibérer sur l'affectation des derniers résultats sociaux publiés. Par conséquent, à notre avis, le choix d'un sous-compte du compte « Résultat de l'exercice » ou « Report à nouveau » n'a pas d'impact sur le montant de la participation.

Fiscalement, Concernant le tableau fiscal n° 2051 (passif), il convient, à notre avis, afin de ne pas modifier le résultat et de permettre le rapprochement avec le tableau n° 2053 (compte de résultat), de porter l'acompte en moins du report à nouveau et de faire une annexe expliquant cette présentation.

b. Etablissement du bilan Ce sous-compte 129X ne peut être soldé qu'au cours de l'exercice suivant, après décision de l'assemblée sur l'affectation du résultat. La distribution d'un acompte avant la date de clôture pose ainsi le problème de sa présentation au bilan, lors de l'arrêté des comptes annuels.
La solution la plus claire, généralement retenue par les entreprises, est de présenter distinctement dans les capitaux propres le montant de l'acompte en diminution du résultat de l'exercice.

Exemple

Exemple Résultat bénéficiaire de l'exercice : 100 000
Acomptes sur dividendes déjà répartis : 30 000

Actif	Bilan	Passif
	Capital	
	Réserves	
	Report à nouveau	
	Résultat bénéficiaire	100 000
	Acomptes sur dividendes	(30 000)
	Total capitaux propres	

c. L'exercice suivant, lors de l'affectation du résultat après délibération de l'assemblée des associés, il est tenu compte des acomptes versés et le compte 129X est soldé selon la décision prise.

Cas particulier Société ayant distribué des acomptes et dont l'exercice, suite à des faits imprévisibles, **se solde par une perte ou par un bénéfice inférieur au montant des acomptes versés** : lors de l'affectation du résultat de l'exercice, le compte 129X est viré en « report à nouveau débiteur » en totalité (si perte) ou pour la partie de l'acompte qui ne peut être imputée sur le résultat de l'exercice (si bénéfice insuffisant).

2e cas - Distribution après la clôture de l'exercice et avant l'approbation par l'AGO des comptes de l'exercice

2995-2

La comptabilité de l'exercice de distribution traduit les deux situations juridiques successives :

a. Décision de distribution des acomptes sur dividendes Le compte 129X « Acomptes sur dividendes répartis en instance d'affectation » est débité par le crédit du compte 4571 « Associés - Dividendes à payer » qui est ensuite débité au fur et à mesure des paiements aux associés.

b. Lors de l'affectation du résultat après délibération de l'assemblée des associés, il est tenu compte des acomptes versés et le compte 129X est soldé selon la décision des associés.

Prélèvements fiscaux sur les distributions

Sur la taxe de 3 % à verser au titre du paiement des dividendes, voir n° 2857.

Retenue à la source

3003

Lorsque le bénéficiaire du dividende est une personne physique ou morale dont le domicile fiscal ou le siège est situé hors de France, la société distributrice doit, en principe (sous réserve des dispositions applicables aux dividendes versés à des sociétés mères européennes et des conventions fiscales) prélever une retenue à la source (CGI, art. 119 bis 2). Cette retenue à la source est majorée lorsque le bénéficiaire est situé dans un Etat ou territoire non coopératif (« ETNC », voir n° 2849). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 24845 à 24880.

Fiscalement, Le fait générateur de la retenue à la source n'est pas l'inscription des dividendes à un compte collectif « dividendes à payer » mais leur **paiement effectif** (CE 15 janvier 1992, n° 111379).
En revanche, l'inscription des dividendes au compte courant du bénéficiaire vaut paiement (CE 29 septembre 1982, n° 22688). Sur la comptabilisation de la retenue à la source dans le cas inverse d'une société française bénéficiant de dividendes de source étrangère, voir n° 1863.

Il en résulte les écritures suivantes :
- lors de la **décision de distribution,** débit du compte 12 « Résultat » par le crédit du compte collectif 457 « Associés-dividendes à payer » ;
- lors de la **décision de mise en paiement,** en cas de prélèvement de la **retenue à la source,** le compte 457 « Associés-dividendes à payer » est débité par le crédit du compte 442 « Etat-Impôts et taxes recouvrables sur des tiers » (pour le montant de la retenue à la source) et du compte courant ou bancaire de l'associé (pour le solde).

Section 4 Contrôle

I. Problèmes de forme

3020

A l'obligation de déterminer un résultat pour chaque exercice, correspondent certaines obligations de forme, rappelées dans le Code de commerce, liées à **l'établissement de comptes annuels** (voir chapitre 3 et chapitre 16).

3022

Le résultat de l'entreprise doit faire également l'objet de **déclarations fiscales,** en vue notamment de la détermination du **résultat fiscal,** lesquelles doivent respecter certaines **conditions de forme** exposées dans le Mémento Fiscal.

II. Contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport du président sur le contrôle interne institué dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

3024

Sur la base des travaux de l'AMF du Coso, de l'OEC et de la CNCC (voir n° 390) que nous avons synthétisés, il apparaît que les principales dispositions qu'il est recommandé de prendre en matière de contrôle interne concernent :
- l'arrêté des comptes et les opérations d'inventaire,
- les déclarations fiscales.

Voir également contrôle interne des opérations exceptionnelles, n° 2426.

Arrêté des comptes et opérations d'inventaire

3025

Les **opérations d'inventaire** permettent de déterminer les éléments actifs et passifs à la date de clôture des comptes. Elles revêtent **deux aspects** :

a. le premier, de nature **extra-comptable,** consiste à recenser les éléments existants et à les évaluer ;

b. le second, de nature **comptable,** consiste à traduire dans les comptes, selon les règles existantes, ces différents éléments et notamment :
- comptabiliser les stocks de clôture ;
- pratiquer les amortissements nécessaires ;
- enregistrer les dépréciations ou les provisions correspondant aux pertes et charges ;
- apprécier l'opportunité de comptabiliser des provisions de nature fiscale ;
- rattacher les charges et les produits aux exercices concernés ;
- procéder aux régularisations par rapport aux existants (notamment apprécier les pertes substantielles sur des contrats de vente ou d'achat) ;
- déterminer le résultat comptable avant impôt ;
- déterminer le résultat fiscal de l'exercice et les plus-values ;
- calculer et comptabiliser les prélèvements à opérer sur le résultat comptable (notamment l'IS et le cas échéant la participation des salariés aux résultats de l'entreprise) ;
- déterminer le résultat net de l'exercice.

3026

Le **contrôle interne sur les opérations d'inventaire** consiste donc à :

- prévoir les **procédures de recensement** des éléments actifs et passifs existant à la date de clôture.

Il est possible de s'inspirer notamment de la procédure décrite à propos des stocks et en-cours (voir n° 1300).

Ces procédures doivent permettre de s'assurer que le recensement est exhaustif, qu'aucun élément n'a été ni omis ni compté deux fois et qu'une description correcte de chaque élément est fournie (état du bien, éléments constitutifs d'un compte par exemple).

- **définir les méthodes d'évaluation** à utiliser, compte tenu notamment des différentes règles exposées dans cet ouvrage, **s'assurer que** ces méthodes sont **correctement utilisées,** et **apprécier si tous les éléments ont été réunis** pour déterminer les écritures comptables d'inventaire.

Il convient de s'assurer par exemple que tous les éléments de décision ont été fournis au chef d'entreprise ou au responsable quant à la nécessité et au montant d'une provision (notes internes, consultations d'avocat ou d'expert, évaluation, etc.).

- s'assurer que toutes les **écritures nécessaires** sont **enregistrées** à la clôture de l'exercice et que, après ces opérations d'inventaire, l'**ensemble des comptes et des opérations est justifié.**

Cet aspect rejoint plus précisément l'**organisation administrative et comptable** de l'entreprise, voir n° 323 s.

Plus généralement, sur le contrôle interne des processus de production de l'information comptable et financière, voir n° 396.

Contrôle interne et impôts

3035

I. Cadre de référence de l'AMF
Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglémenté (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **impôts** (Cadre référence AMF, IV. § 4.1.9) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

- il existe un processus de veille relatif aux obligations découlant des lois, réglementations et instructions fiscales ;

- les opérations de l'exercice en cours, contrats, conventions, structure de prix de transfert, etc., sont analysées périodiquement sous un angle fiscal ;

- il existe un processus visant à ce que le traitement, la préparation et le dépôt des documents fiscaux, ainsi que le paiement des impôts et taxes soient effectués de façon correcte et en temps voulu ;

- il existe un processus de conservation des informations nécessaires à l'enregistrement des impôts et taxes et des événements économiques en matière de fiscalité, notamment pour la validation du taux d'impôt effectif et la détermination des impôts différés (pour les comptes consolidés) ;

- il existe un dispositif de suivi comptable de la position fiscale différée ;

- une réconciliation entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le compte de résultat consolidé et la charge d'impôt théorique (preuve d'impôt) est établie.

II. Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC
(voir n° 390) Les principaux points à considérer sont les suivants :

a. Confier la détermination de l'impôt sur les sociétés (et de tous les impôts en général) **à des personnes compétentes,** soit au sein de l'entreprise, soit par appel à des professionnels extérieurs.
Il est particulièrement nécessaire que toute **décision importante** soit soumise auparavant pour avis à ces personnes afin d'en déterminer les **conséquences fiscales éventuelles.**

On citera, à titre d'exemple, que doivent être pris en considération, notamment, l'existence d'éventuelles exonérations ou de régimes de faveur, les aspects de la fiscalité internationale pour les implantations à l'étranger (taux d'imposition plus ou moins favorables, existence de conventions réciproques entre Etats, etc.).

Cette disposition s'applique également à certaines **écritures comptables particulières** (qui peuvent avoir des incidences fiscales, notamment en matière de TVA) et à certaines **études de faisabilité** (restructuration, fusion, etc.).

b. Mettre en oeuvre une procédure de consultation systématique des **personnes compétentes** en matière fiscale qui doivent être **consultées** dès qu'un problème ou une option le nécessite.

c. Contrôle des diverses déclarations, pour vérifier qu'elles sont **établies correctement en temps utile** afin d'éviter des pénalités coûteuses pour l'entreprise.

A cet égard, l'élaboration d'un « agenda fiscal » permet de contrôler l'exécution des déclarations et leur paiement.

d. Constituer un dossier comprenant des opérations qui peuvent avoir des **incidences fiscales futures,** spécialement dans les cas où les valeurs à retenir sont ou seront différentes des valeurs enregistrées en comptabilité (par exemple certaines opérations de restructuration).

III. Contrôle externe

3046

En ce qui concerne :
- les événements postérieurs à la clôture de l'exercice, voir n° 2832 s.,
- les rectifications fiscales définitives, voir n° 2920,
- les rectifications probables ou en cours, voir n° 2925.

Section 5 Présentation des comptes annuels et autres informations

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan et compte de résultat

Présentation au bilan

3047

En ce qui concerne :

- la **participation des salariés,** voir n° 2974 ;

- la dette d'impôt envers l'Etat, voir n° 2850.

Présentation au compte de résultat

3048

Le document de synthèse **(modèle en compte)** des trois systèmes (abrégé, base, développé) fournit directement le résultat net de l'exercice et le résultat exceptionnel **avant impôt** (donné en renvoi).
Quant au résultat courant **avant impôt,** il se déduit des deux précédents de la façon suivante :

résultat net de l'exercice

± résultat exceptionnel avant impôt

+ impôts sur les bénéfices

+ participation des salariés aux résultats de l'entreprise

= résultat courant avant impôt

Dans le **modèle en liste,** ce résultat courant avant impôt apparaît directement. De plus, dans le système développé, peut être établi le tableau des soldes intermédiaires de gestion.
Enfin, la mention dans l'**annexe** par les sociétés de capitaux de la répartition du montant global des impôts sur les bénéfices entre le résultat courant et le résultat exceptionnel permet d'obtenir :
- le résultat courant **après impôt,**
- le résultat exceptionnel **après impôt.**
En ce qui concerne :
- la **participation des salariés,** voir n° 2975 ;
- le **carry-back,** voir n° 2863-1.

B. Annexe (développements particuliers)

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.

Informations concernant les résultats développées soit à l'intérieur du chapitre soit dans d'autres chapitres

- Information sur les opérations relatives aux exercices antérieurs Voir n° 2394.
- Information sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice Voir n° 2827 s.
- Information sur les éventualités Voir n° 2833.
- Information sur la variation des capitaux propres Voir n° 3450 s.
- Importance de l'incidence des dispositions fiscales sur le résultat Voir n° 3448.
- Information en matière d'acomptes versés sur dividendes Voir n° 2994 s.
- Information sectorielle Voir n° 3682-9.
- Information concernant le résultat par action Voir n° 3063.
- Information en matière de rectifications fiscales Voir n° 2923 s.

Information sur la notion de résultat courant

3049

Le Code de commerce n'en fait aucune mention. A notre avis, en tant que **règle de présentation** du compte de résultat, elle doit être indiquée, par exemple à l'aide des principaux éléments considérés comme exceptionnels (voir n° 2755 s.).

Exemple

Exemples

- sous-activité, voir n° 984 s.

- créances douteuses et irrécouvrables, voir n° 650 s.

L'AMF (Bull. COB n° 201, mars 1987, Bull. COB n° 330, décembre 1998 et Bull. COB n° 364, janvier 2002), dans l'attente de modifications du PCG et du Code de commerce en ce qui concerne la comptabilisation des éléments dits exceptionnels (voir n° 2757) prescrit les informations suivantes :
- une **information doit être donnée dans l'annexe** sur le résultat net des activités ordinaires, déterminé d'après des méthodes claires suivies de manière constante ;
- « la présentation de cette information dans l'annexe est une **condition absolue à tout « changement d'opportunité »** apporté aux provisions réglementées en vue d'optimiser la situation fiscale, comme les reprises anticipées de provisions pour hausse de prix » ;

Cette position s'explique aisément par le fait que le principe de permanence des méthodes ne s'applique pas aux provisions réglementées qui sont comptabilisées pour des motifs purement fiscaux.

- « l'utilisation de reports déficitaires fiscaux, de crédits d'impôt ou d'autres facteurs de réduction de l'impôt payé doit être signalée et chiffrée (dans l'annexe) » ;

A notre avis, cette utilisation doit être mise en évidence dans la présentation des accroissements et allégements de la dette future d'impôt.

- « **toute publication** d'un montant de « résultat courant » (dans les comptes annuels, documents du 1er semestre, et autres comme les rapports, les allocutions ou les communiqués, etc.), doit s'accompagner dans l'annexe des comptes d'une **indication** précise **de son mode de détermination** ».

Information sur les soldes intermédiaires de gestion

3050

Sur le caractère non obligatoire de cette information, voir n° 2761.
Il est possible, voire utile, de fournir cette information conjointement avec celle portant sur la répartition de l'impôt entre les différents résultats (voir n° 3052).

Répartition du montant global des impôts sur les bénéfices

3052

Le Code de commerce (C. com. art. R 123-198) prescrit, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir une **ventilation de l'impôt** entre la partie imputable aux éléments exceptionnels du résultat et la partie imputable aux autres éléments, avec l'indication de la méthode utilisée.

Le PCG (art. 531-2/17) indique que la répartition entre le résultat courant et le résultat exceptionnel est faite en précisant notamment les bases et taux d'imposition ainsi que les crédits d'impôts et imputations diverses.

La **finalité** de cette ventilation est la mise en évidence d'un **résultat courant après impôt** servant à l'établissement du tableau des affectations de résultat (voir n° 3057).

Pour une éventuelle présentation avec les soldes intermédiaires de gestion, voir n° 2770.

A défaut de précisions, le **résultat courant après impôt** nous paraît devoir être celui qui aurait été obtenu s'il n'y avait pas eu de résultat exceptionnel.

Sa détermination implique que les corrections du résultat comptable apportées sur la liasse fiscale (voir n° 8000 s.) soient ventilées entre les résultats courant et exceptionnel, en particulier l'éventuel report fiscal déficitaire. Les crédits d'impôts concernent normalement le résultat courant alors que les plus-values de cession soumises à un régime spécial ont, en général, un caractère exceptionnel.

Dans certains cas, il peut être nécessaire, à notre avis, de faire apparaître le **résultat net théorique** et le **résultat net comptable** (après impôt mais avant participation des salariés) afin de mettre en évidence les problèmes de compensation d'impôts entre résultat courant positif et résultat exceptionnel négatif (et réciproquement) ou les problèmes de report déficitaire. A titre d'exemple, nous proposons les tableaux suivants dans différents cas, chacun pouvant être adapté en fonction des circonstances (taux d'impôt de droit commun : 34 % par simplification ; taux réduit 15 % par hypothèse, en faisant abstraction des contributions additionnelles, voir n° 2855 s.).

I. Résultat courant avant impôt positif :

Résultat avant impôt			Impôt dû		Résultat net
Courant		1 000	340	(1)	670
			(10)	crédit d'impôt	
Exceptionnel	CT	(60)	(20)		147
	LT	220	33		
Total		1 160	343		817

(1) Ce montant est en général différent de 1 000 × 34 %, le résultat fiscal étant différent du résultat comptable (charges non déductibles, réintégrations, etc.).

II. Résultat courant négatif avant impôt (pas de report fiscal déficitaire)
La présentation suivante permet de faire ressortir la compensation d'impôt entre les résultats courant et exceptionnel.

Résultat avant impôt			Impôts			Résultat net
			Théorique	Compensation	Dû	
Courant		(1 000)	(340)	340	0	(660)
Except.	CT	1 100	374	(340)	34	913
	LT	220	33		33	
Total		320	67	0	67	253

III. Résultat courant et résultat exceptionnel négatifs :

Résultat avant impôt	Impôt		Résultat net	
	Théorique (« crédit d'impôt »)	Dû	Théorique	Comptable (1)

Résultat avant impôt		Impôt		Résultat net	
		Théorique (« crédit d'impôt »)	Dû	Théorique	Comptable [1]
Courant	(360)	(122)	0	(238)	(360)
Except. CT	(40)	(14)	0	(26)	(40)
LT	0				
Total	(400)	(136)	0	(264)	(400)
(1) Avant (le cas échéant) la constatation d'une créance de « carry-back » qui ramènerait le résultat comptable au même montant que le résultat théorique (voir n° 2863).					

IV. Résultat courant positif avant impôt, mais report fiscal déficitaire :

Résultat avant impôt			Impôt			Résultat net	
			Théorique	Report déficitaire à imputer	Dû	Théorique	Comptable
Courant		1 000	340	(180)	160	660	840
Except.	CT	60	20	(20)	0	227	247
	LT	220	33		33		
Total		1 280	393	(200)	193	887	1 087

Information sur la situation fiscale différée ou latente

Sur les problèmes de comptabilisation dans les comptes sociaux, voir n° 2880 s. et 2883 s.

3053

Le Code de commerce (C. com. art. R 123-198) et le PCG (art. 531-2/20) prescrivent en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, l'indication des accroissements et des allégements de la **dette future d'impôt** provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle.
Nous présentons **ci-après** un exemple de ce que pourrait être, à notre avis, la présentation de ces informations (ce tableau peut être développé ou abrégé selon les besoins).

Ces informations correspondent à l'approche « Compte de résultat » développée au n° 2881.

VARIATIONS DES IMPOTS DIFFERES OU LATENTS						
NATURE	DEBUT EXERCICE		VARIATIONS		FIN EXERCICE	
	ACTIF	PASSIF	ACTIF	PASSIF	ACTIF	PASSIF
I. DECALAGES CERTAINS OU EVENTUELS						
1 **Provisions réglementées**						
11 Provisions à réintégrer ultérieurement		X	X	X		X
- provision pour hausse des prix						
-						
12 Amortissements dérogatoires		X	X	X		X
-						
-						
2 **Subventions d'investissement**		X	X	X		X
3 **Charges non déductibles temporairement**						
31 A déduire l'année suivante	X		X	X	X	
- congés payés (ancien régime)						
- participation des salariés						
- autres						
32 A déduire ultérieurement	X		X	X	X	
- provisions pour retraite						
- autres						
4 **Produits non taxables temporairement**		X	X	X		X
- plus-values nettes à court terme (3)						
- plus-values de fusion (3)						
- plus-values à long terme différées (3)						

VARIATIONS DES IMPOTS DIFFERES OU LATENTS						
NATURE	**DEBUT EXERCICE**		**VARIATIONS**		**FIN EXERCICE**	
	ACTIF	**PASSIF**	**ACTIF**	**PASSIF**	**ACTIF**	**PASSIF**
5 **Charges déduites (ou produits imposés) fiscalement et non encore comptabilisées** (à ventiler [(1)])	X	X	X	X	X	X
TOTAL	X	X	X	X	X	X
II. ELEMENTS A IMPUTER [(2)]						
1 Déficits reportables fiscalement (voir n° 2840)	X		X	X	X	
2 Moins-values à long terme	X		X	X	X	
3 Autres	X		X	X	X	
III. ELEMENTS DE TAXATION EVENTUELLE						
1 Plus-values sur éléments d'actif non amortissables apportés lors d'une fusion [(3)]		X	X	X		X
2 Réserve spéciale des plus-values à long terme [(4)]		X	X	X		X
3 Autres		X	X	X		X
IV. INTEGRATION FISCALE						
1 Economies d'impôt à verser (voir n° 2875)		X	X	X		X

(1) Notamment : résultats de SNC, écarts de conversion (voir n° 2885-1 et 2).
(2) L'entreprise indique si elle pense pouvoir les utiliser.
(3) Voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7802.
(4) Voir n° 1571.

Information en matière de participation des salariés aux résultats de l'entreprise

3055

Le Code de commerce ne prévoit aucune mention. Mais, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II. 129), il est souhaitable d'indiquer les informations suivantes dès lors que les montants en cause sont significatifs :
- montant des actions non négociables de l'entreprise détenues par les salariés dans le cadre de leur participation aux résultats ;
- montant de la part de la « réserve spéciale » utilisée hors de l'entreprise au cours de l'exercice.

En ce qui concerne l'information à fournir :

- en cas d'options de souscription ou d'achat d'actions par les salariés, voir n° 3195-9 ;

- en cas d'attribution gratuite d'actions aux salariés, voir n° 3196-8.

Information sur le report en arrière du déficit fiscal (carry-back)

3056

Selon le PCG (art. 531-2/14), l'annexe comprend des précisions sur la nature, le montant et le traitement des créances résultant du report en arrière des déficits, si ces créances sont significatives. A notre avis, ces indications peuvent également figurer en référence aux informations expressément prescrites. Il conviendrait alors d'indiquer :

a. Au niveau des « Créances » :
- l'existence d'une créance de « carry-back »,
- l'éventuelle compensation avec des dettes différées d'impôt,
- son échéance à plus ou moins d'un an (C. com. art. R 123-196).

b. Au niveau des « Capitaux propres » : l'impact de la créance provenant du « carry-back » sur le résultat et les capitaux propres (C. com. art. R 123-198). Voir n° 3448.

Cette créance (sauf compensation avec des dettes différées d'impôt) majore le résultat et les capitaux propres. Il n'y a pas lieu de tenir compte de l'incidence de l'impôt, la créance n'étant pas imposable.

c. Au niveau des « Produits exceptionnels » ou de l'impôt : le montant de la créance, ce qui permet ainsi de comparer avec l'exercice précédent (C. com. art. R 123-196).
En outre, **en cas de mobilisation** (voir n° 2863-2), des informations complémentaires seraient à fournir, si elles sont significatives, en ce qui concerne les postes « Emprunts », « Charges financières » et « Charges constatées d'avance ».
L'engagement donné à la banque, figurant au bilan au poste « Emprunts et dettes auprès d'établissements de crédit », n'a pas à être mentionné dans l'annexe.

II. Autres informations comptables et financières

Tableau des affectations de résultat

3057

Il ne fait **pas partie de l'annexe.** En effet (Bull. COB n° 177, janvier 1985, p. 5 s.), il a été reconnu que la décision concernant les résultats était autonome par rapport aux comptes et qu'en particulier elle intervient à une date qui peut être très différente de l'arrêté des comptes.
Toutefois :
- Après l'assemblée générale d'approbation des comptes, la **décision d'affectation** (ainsi que les comptes annuels et les comptes consolidés) doit être **publiée au Balo** par les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (C. com. art. R 232-11) ; voir n° 5071. Toutefois, si ces documents sont identiques à ceux publiés dans le rapport financier annuel (voir n° 5073) dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice, la publication d'un avis au Balo mentionnant la référence de cette première publication est suffisante (voir n° 5072).
- Un mois après l'assemblée, le tableau des affectations de résultat est joint aux comptes annuels pour le **dépôt au greffe** (voir n° 5050).
A notre avis, la présentation des affectations de résultat peut être effectuée de la manière suivante [**modèle** donné par le PCG 82 (p. II.84)] :

Origines		
1. Report à nouveau antérieur		x

2. Résultat de l'exercice dont résultat courant après impôt [1]		x
3. Prélèvement sur les réserves [2]		x
Affectations		
4. Affectation aux réserves :		
Réserve légale	x	
Réserve spéciale des plus-values à long terme	x	
Autres réserves	x	
5. Dividendes [3]	x	
6. Autres répartitions	x	
7. Report à nouveau	x	
TOTAUX	x	x
(1) Le résultat courant est apprécié en fonction de la répartition de l'impôt global visée à l'annexe.		
(2) Indiquer les postes de réserves sur lesquels les prélèvements sont effectués.		
(3) S'il existe plusieurs catégories d'ayants droit aux dividendes, indiquer le montant pour chacune d'elles.		

Remarque
Montants négatifs : dans ce cas, il faut les porter entre parenthèses ou précédés du signe (-).

Tableau des résultats et autres éléments caractéristiques au cours des cinq derniers exercices

3060

Il ne fait **pas partie de l'annexe.** Recommandé par le PCG 82, il n'est plus mentionné dans le PCG 1999 et le Code de commerce n'en fait pas mention.
Toutefois, il doit être joint au rapport du conseil d'administration ou du directoire, un tableau faisant apparaître les résultats de la société au cours de chacun des cinq derniers exercices clos ou de chacun des exercices clos depuis la constitution de la société ou l'absorption par celle-ci d'une autre société s'ils sont inférieurs à cinq (C. com. art. R 225-102). Ce tableau n'a **pas à être publié au Balo** mais seulement à être **adressé aux actionnaires** dans les conditions prévues par les articles C. com. R 225-81-3° et R 225-83-6° (voir n° 5031 s.).
Un **modèle,** présenté ci-après avec des commentaires, figure à l'annexe 2-2 du livre II de la partie réglementaire du Code de commerce.

Résultats de la société au cours des cinq derniers exercices					
EXERCICES CONCERNES [1]					

NATURE DES INDICATIONS	n-4	n-3	n-2	n-1	n
Situation financière en fin d'exercice a) Capital social [2] b) Nombre d'actions émises [3] c) Nombre d'obligations convertibles en actions [4] **II. Résultat global des opérations effectives** [5] a) Chiffre d'affaires hors taxes [6] b) Bénéfices [10] avant impôts, amortissements [9] et provisions [8] c) Impôts sur les bénéfices [7] d) Bénéfices [10] après impôts, amortissements [9] et provisions [8] e) Montant des bénéfices distribués [a] [11] **III. Résultat des opérations réduit à une seule action** [b] [12] a) Bénéfices [10] après impôts, mais avant amortissements [9] et provisions [8] b) Bénéfices [10] après impôts, amortissements [9] et provisions [8] c) Dividende versé à chaque action [a] **IV. Personnel** a) Nombre de salariés [13] b) Montant de la masse salariale [14] c) Montant des sommes versées au titre des avantages sociaux (Sécurité sociale, oeuvres, etc.) [15]					
(a) Pour l'exercice dont les comptes seront soumis à l'assemblée générale des actionnaires, indiquer le montant des bénéfices dont la distribution est proposée par le conseil d'administration, le directoire ou les gérants. (b) Si le nombre des actions a varié au cours de la période de référence, il y a lieu d'adapter les résultats indiqués et de rappeler les opérations ayant modifié le montant du capital.					

Commentaires du tableau

3061

Le contenu des différentes rubriques n'a pas fait l'objet d'une réglementation particulière ; il a été déterminé par la pratique et la doctrine :

(1) **Exercices concernés** Dans les cinq derniers exercices figure celui dont les comptes sont soumis à l'approbation de l'assemblée.
L'AMF recommande aux sociétés (Bull. COB n° 101, février 1978, p. 3 s.) :
- pour assurer la **comparabilité** entre eux des **montants présentés** sur la **même ligne** du tableau, de donner en **note** toutes explications sur les **différences** : leurs causes (absorption d'une petite société, changement de méthode comptable, etc.) et leur incidence chiffrée, de préférence en rétablissant ce qu'auraient été les montants antérieurs, même approximativement, dans la nouvelle situation ; ces montants rectifiés seraient à présenter de préférence sous forme de **tableau complémentaire** ;
Selon l'**OEC** (norme n° 1.15), **le retraitement proforma** des informations comparatives **ne s'applique pas** au tableau des résultats des cinq derniers exercices dont la vocation première est de fournir des informations sur l'évolution des résultats et des distributions sociales ; la mention d'une absence de comparabilité est alors suffisante.
Néanmoins, à notre avis, depuis l'avis du CNC sur les changements comptables qui exige la présentation des comptes proforma pour les exercices présentés au bilan et au compte de résultat (voir n° 365-1), un renvoi vers ces comptes attirerait utilement l'attention du lecteur.
- d'assurer la **comparabilité** des **données** présentées **avec** celles que présentent les **autres sociétés** sur la ligne portant le même intitulé lorsque la société suit des méthodes différentes de celles que le lecteur est en droit d'attendre ; dans de tels cas elle doit l'indiquer et publier les chiffres corrigés (ou l'écart) en complément.
Selon le BRDA F. Lefebvre n° 8, avril 1979, « lorsque la société anonyme est issue de la **transformation récente** d'une société d'une autre forme, il convient de faire figurer dans le tableau les renseignements concernant les cinq derniers exercices, même si certains d'entre eux se sont déroulés alors que la société revêtait encore son ancienne forme. En effet, les articles C. com. R 225-81 et R 225-102 ne font allusion qu'à la constitution d'une société ou à l'absorption par celle-ci d'une autre société pour limiter le nombre des années de référence ; la transformation n'étant pas visée, il n'y a pas lieu d'en tenir compte. Cette solution est, au surplus, conforme au voeu du législateur qui tend à assurer la plus large information des actionnaires ».

(2) **Capital social en fin d'exercice** Si le capital n'est pas intégralement libéré, il paraît utile d'indiquer le montant du capital nominal puis de mentionner sur deux lignes distinctes les montants respectifs du capital appelé et du capital non appelé.

(3) **Nombre d'actions émises** Aucune distinction n'est requise [contrairement au modèle figurant dans l'ancien PCG 82 (p. II.85, tableau 2)] entre les actions ordinaires et les actions à dividende prioritaire (sans droit de vote).

(4) **Nombre d'obligations convertibles en actions** La mention du nombre d'obligations convertibles en actions donne une information sur le nombre d'actions futures à créer. En revanche, aucune mention des actions à créer par l'exercice de droits de souscription n'est requise [contrairement au modèle figurant dans l'ancien PCG 82 (p. II.85, tableau 2)].

(5) **Résultat global des opérations effectives** Les montants à porter aux différentes rubriques sont ceux qui figurent au compte de résultat [voir toutefois ci-après (6) à (9)].

(6) **Chiffre d'affaires** On peut retenir, à notre avis, soit le chiffre figurant dans le compte de résultat, soit celui ventilé dans l'annexe qui peut être différent (voir n° 695 s.).

(7) **Impôts sur les bénéfices** Si l'entreprise a opté pour le carry-back, le montant d'impôt négatif inscrit au compte de résultat nous paraît devoir être indiqué ici avec un renvoi explicatif.

(8) **Dotations aux provisions** Il faut comprendre, à notre avis, **Dotations aux dépréciations et aux provisions** (d'exploitation, financières et exceptionnelles). Elles s'entendent du **montant net** de leur **incidence sur le résultat** de l'exercice (Ansa Etude n° 1928 L, mars 1969 et Bull. COB n° 104, mai 1978, p. 5 s.) ; c'est-à-dire **déduction faite des reprises** sur dépréciations et provisions (les dépréciations de stocks en font partie).
L'AMF (Bull. COB n° 104 précité) estime que cette information a pour but de donner une mesure des ressources d'autofinancement de la société ; or si l'on indiquait le montant brut des dotations sans en déduire les réintégrations on ferait apparaître des ressources d'autofinancement excédant la réalité. C'est donc le solde net des dotations moins les réintégrations qu'il faut inclure et cela même si le montant est négatif, les reprises excédant les dotations.
Remarquons toutefois que dans le cas de contrat à long terme avec dégagement du résultat à la fin des travaux, la ligne « Résultat avant charges calculées » ne peut donner une mesure des ressources d'autofinancement de la société et il convient d'interpréter différemment cette ligne.

(9) **Dotations aux amortissements** (d'exploitation, financiers et exceptionnels) Elles s'entendent, à notre avis (comme pour les dépréciations et provisions), nettes des reprises (notamment d'amortissements dérogatoires) ; elles comprennent également l'amortissement des frais d'établissement ce qui peut conduire (en ce sens, Ansa étude précitée) à prévoir en note une ventilation des amortissements inclus dans cette rubrique.

(10) **Bénéfices** Lorsqu'ils sont déficitaires, le signe « moins » placé devant le chiffre du déficit pouvant ne pas être très visible, et sa disparition pouvant survenir lors de l'impression du document, il est préférable d'adopter une présentation matériellement très sûre comme par exemple l'indication en toutes lettres « déficit » (Bull. CNCC n° 22, juin 1976, p. 210).

(11) **Montant des bénéfices distribués** Il s'agit de la **somme effectivement due** par la société, augmentée, le cas échéant, des impôts étrangers sur les distributions.
Le résultat distribué à indiquer dans la colonne « Exercice n » correspond au dividende proposé au titre du dernier exercice clos, avant son approbation par l'assemblée (qui se tient en n + 1).

(12) **Résultat des opérations réduit à une seule action** Voir **commentaires** n° 3063.

(13) **Nombre de salariés** Il s'agit, comme le préconisait le PCG 82 (p. II.85, tableau 2), de l'**effectif moyen** des salariés employés pendant l'exercice. Le calcul est effectué conformément aux modalités exposées au n° 983, mais le **personnel mis à disposition** en est **exclu.** En effet, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.82), l'effectif salarié comprend l'ensemble des personnes ayant un contrat de travail et rémunérées **directement** par l'entreprise.

(14) **Montant de la masse salariale** Pour être cohérent avec la détermination de l'« effectif moyen » [voir (13)], c'est, à notre avis, le total du compte 641 « Rémunérations du personnel » qu'il faut retenir.

Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.

(15) **Montant des avantages sociaux** C'est le total des comptes 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » et 647 « Autres charges sociales ».

Contrôle par le commissaire aux comptes du tableau des résultats

3062

Le commissaire aux comptes s'assure que les rubriques sont correctement servies, qu'elles concordent avec les comptes de la société et que les chiffres antérieurs ont été repris sans modification ou, si des modifications existent, qu'elles sont justifiées et font l'objet d'une information appropriée (NI CNCC n° 9, p. 25).

Résultat par action

3063

L'information concernant le résultat par action doit être fournie dans les documents suivants :

I. Tableau des résultats des 5 derniers exercices
(voir n° 3060 s.) ;

II. Annexe des comptes,
en cas d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital (voir n° 2131 s.) : BSA et Obsa (voir n° 2135-1 s.), Absa (voir n° 2135-3) ;

III. Rapport du conseil d'administration ou du directoire
En cas de suppression du droit préférentiel de souscription (voir n° 3438 s.) ou d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital (voir n° 3439).
Dans le cas de telles émissions (**II.** et **III.**), l'information doit, selon les textes, prendre en compte et mettre en évidence (C. com. art. R 225-115 et R 225-116) l'incidence sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital de l'émission proposée, en particulier en ce qui concerne sa quote-part des capitaux propres à la clôture du dernier exercice et compte tenu de l'ensemble des titres émis susceptibles de donner accès au capital, ce que l'avis du CNC sur les bons de souscription dénomme : **« l'effet de dilution potentielle sur le capital ».**

Cette information peut être **conseillée** pour toute opération ayant un effet dilutif. Tel est le cas par exemple en cas d'option de souscription ou d'achat d'actions (voir n° 2135-1). Mais la mise en évidence de cet effet n'est **pas** encore effectuée de manière **systématique en France.** Ainsi, dans le tableau des résultats des 5 derniers exercices, la pratique actuelle montre qu'en général, le résultat par action s'obtient par simple division du résultat par le nombre d'actions ordinaires en circulation. D'où l'intérêt de l'avis OEC sur ce thème (voir n° 3063-1).

L'intérêt a été souligné par l'AMF (Rapport COB 1993, p. 46 et 141) qui estime que « le résultat par action est un élément chiffré significatif s'il répond aux conditions posées par l'avis de l'OEC ». Par ailleurs (Rapport précité), elle considère que :
- « pour mesurer les performances des entreprises, **le résultat par action intéressant est le résultat consolidé** ; établi à partir des comptes individuels, il ne permet que d'apprécier la capacité distributive de la société » ;
- « en particulier la publication du résultat comparé **sur les cinq derniers exercices** devrait porter sur le résultat consolidé ».

Il doit obligatoirement être fourni au pied du compte de résultat consolidé (voir Mémento Comptes consolidés n° 7240 s.).
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8710.

Avis OEC n° 27 sur le résultat par action

3063-1

Cet avis contient notamment les précisions suivantes :

I. Présentation de deux informations

La publication par un groupe de ses résultats par action conduit à présenter :
- le « résultat de base par action », établi à partir du nombre d'actions en circulation ;
- le « résultat dilué par action », calculé en sus du résultat de base par action en cas d'émission d'instruments dilutifs.

II. Niveau de résultat à prendre en compte

Pour établir le résultat par action, le résultat à prendre en compte est celui revenant à l'entreprise consolidante.

III. Calcul pour chacune des catégories de titres

Lorsqu'il existe plusieurs catégories de titres négociés sur un marché actif et ayant des modes de rémunération différents, il convient de calculer un résultat par action pour chacune de ces catégories.

IV. Méthode de calcul du résultat par action

Il est obtenu en divisant le résultat par le nombre moyen pondéré d'actions en circulation au cours de l'exercice.

V. Méthode de calcul du résultat dilué par action

Elle est fonction de la date de réception des fonds correspondant à la création potentielle d'actions. Deux cas sont à distinguer :

a. Réception des fonds à la date d'émission des instruments dilutifs.
La méthode à suivre doit refléter les conditions prévues dans les contrats d'émission. Le numérateur est égal au résultat net avant dilution augmenté des économies de frais financiers réalisées en cas de conversion, pour leur montant net d'impôt. Le dénominateur est formé par la somme du nombre moyen pondéré des actions ordinaires en circulation et du nombre d'actions qui seraient créées à la suite de la conversion des instruments convertibles en actions.

b. Réception des fonds à la date d'exercice des droits rattachés aux instruments dilutifs.
Deux méthodes sont possibles :
- les fonds qui seront recueillis à l'occasion de l'exercice des droits sont supposés être affectés en priorité au rachat d'actions au prix du marché ;
- les fonds qui seront recueillis à la suite de l'exercice des bons sont supposés placés et rémunérés au taux du marché monétaire ou au taux de rentabilité interne.

VI. Présentation

Le résultat de base par action et, le cas échéant, le résultat dilué par action sont **présentés au pied du compte de résultat,** pour chacun des exercices présentés.

VII. Instruments dilutifs

Une **information détaillée** doit figurer dans l'annexe, portant notamment sur la description des instruments dilutifs concernés et les principales hypothèses de calcul retenues.

Pour des **exemples de calcul** dans différentes situations précisées par l'avis OEC, voir étude dans BCF 3/94 p. 35 s.
Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 8720.

Chapitre 15 Les fonds propres

(Capitaux propres et autres fonds propres)

3150

Section 1 Définitions et éléments constitutifs

I. Fonds propres

3151

Selon le PCG (art. 130-2 et 434-1), les fonds propres **comprennent les capitaux propres** (II) et les autres fonds propres (III).

II. Capitaux propres

A. Capitaux propres avant répartition

Notion juridique de « capitaux propres »

3152

Cette notion s'est **substituée à** celle d'**« actif net »** dans les divers textes du droit des sociétés. Il en résulte que cette notion de capitaux propres joue notamment dans les cas suivants :

Remarque
Participation des salariés : la définition des capitaux propres retenue pour le calcul de la participation des salariés aux résultats est différente de la définition juridique (sur cette définition, voir n° 2963-2).

I. Perte de la moitié du capital

a. Régime juridique (voir détails Mémento Sociétés n° 76610 à 76632)

Les dispositions ci-après ne sont pas applicables aux sociétés en procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire ou qui bénéficient d'un plan de sauvegarde ou de redressement (SARL : C. com. art. L 233-42, SA : C. com. art. L 225-248).

Si, du fait des pertes constatées dans les documents comptables, les **capitaux propres** deviennent **inférieurs** à la moitié du capital social, le gérant ou le conseil d'administration (ou le directoire) ou encore le président ou les dirigeants de SAS désignés à cet effet dans les statuts sont tenus, dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de consulter les associés pour qu'ils décident de la dissolution anticipée ou non de la société (SARL : C. com. art. L 223-42 ; SA : C. com. art. L 225-248 ; SCA : C. com. art. L 226-1 ; SAS : C. com. art. L 227-1).

Remarques

1. Capital à retenir Le capital à retenir est le capital nominal, qu'il soit libéré ou non (Bull. CNCC n° 126, juin 2002, EJ 2002-18, p. 255), amorti ou non, existant **à la clôture de l'exercice** et non pas son montant à la date d'approbation des comptes, ou même au moment de la consultation des associés sur l'opportunité de prononcer la dissolution.

2. Consultation des associés Les associés doivent être consultés même si la situation a été régularisée avant l'assemblée appelée à statuer sur les comptes de cet exercice, ou avant l'expiration du délai de quatre mois suivant cette assemblée (Rép. Vannson, AN 28 novembre 2006, p. 12512 ; voir Mémento Sociétés n° 76618).
Selon le bulletin CNCC (n° 107, septembre 1997, EJ 97-109, p. 427), pour les SA, la consultation des associés n'est possible qu'après la tenue de l'assemblée ayant approuvé les comptes. Certains estiment, par souci de simplification des formalités et de diminution des coûts, que cette consultation peut se faire lors de l'assemblée approuvant les comptes (Mémento Sociétés n° 76619), l'utilisation de ce procédé étant incontestable dans les SARL.

3. Assemblée reportée Dans ce cas, le délai de quatre mois court à partir de l'expiration des six mois fixés par la loi pour statuer sur les comptes de l'exercice écoulé (CA Orléans 16 mai 1994, n° 320 confirmé par Cass. crim. 20 mars 1995, n° N 94-83.026 D).

4. Défaut de consultation des associés Le délai de prescription de ce délit (trois ans) court à compter de l'expiration du délai de quatre mois (Cass. crim. 24 mars 1999, n° 1072 PF).

5. Pas de dissolution Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est **tenue,** au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue, de **réduire son capital social** d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pas pu être imputées sur les réserves, si, dans ce délai, les capitaux propres n'ont pas été reconstitués à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social (C. com. art. L 225-248, al. 2). Sur la réduction du capital, voir n° 3179-1.

6. Publicité de la décision Quelle qu'elle soit (dissolution ou maintien de l'activité), la décision prise par les associés doit faire l'objet d'une publicité. Sur les formalités à accomplir à ce titre, voir Mémento Sociétés n° 76621.

b. Contrôle

1. de l'information dans le rapport de gestion Selon le bulletin CNCC (n° 90, juin 1993, CD 93-32, p. 267 s.), l'apparition au cours de l'exercice de pertes supérieures à la moitié du capital social constitue une information qui, par nature et eu égard au formalisme juridique qu'elle induit, devrait figurer dans le rapport de gestion des sociétés par actions et des SARL.

Le rapport de gestion devrait également préciser qu'il appartient au conseil d'administration de convoquer l'assemblée générale extraordinaire dans les délais prévus par la loi (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, CNP 2003-27B, p. 335). A défaut (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, CD 93-32, p. 267 s.), le commissaire aux comptes formulera une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels. Cette observation portera sur le caractère incomplet du rapport de gestion et précisera l'information manquante.

2. de la tenue de l'AGE Si la société n'a pas tenu d'assemblée générale dans le délai légal ou dans celui fixé par décision judiciaire, le commissaire aux comptes peut, après avoir vainement porté cette **irrégularité** à l'attention du conseil d'administration ou du directoire et requis la convocation de l'assemblée, procéder lui-même à cette convocation (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, CD 93-32, p. 267 s.).

En outre, le défaut de convocation de l'assemblée extraordinaire étant constitutif d'un délit, le commissaire aux comptes devra révéler le fait délictueux au procureur de la République dans les conditions prévues par la norme CNCC n° 6-701.

Sur la valeur de cette norme CNCC, voir n° 5252.

L'absence de publication de la décision de l'AGE au greffe est également un délit que le commissaire aux comptes devra révéler au procureur de la République (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, CNP 2007-27B, p. 335).

3. de la régularisation de la perte en cas de maintien de l'activité. Selon le bulletin CNCC (n° 103, septembre 1996, EJ 96-118, p. 494), la situation de la société doit être appréciée au vu du bilan du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue ; le bénéfice escompté pour cet exercice peut donc être pris en considération pour la reconstitution des capitaux propres, même en l'absence d'approbation des comptes par l'assemblée.

Exemple

Exemples

- Perte de l'exercice n, qui, ajoutée à celles des exercices antérieurs, entraîne dans les comptes n, un montant de capitaux propres inférieur à la moitié du capital social ;

- Approbation par l'assemblée générale tenue en n + 1 ;

- Poursuite du maintien de l'activité en n + 1 par l'assemblée générale ;

- Régularisation appréciée à la clôture de l'exercice n + 3 (même si comptes n + 3 non encore approuvés).

En l'absence de régularisation dans le délai prescrit, la société est d'abord tenue de réduire son capital (voir remarque 5 ci-avant) et ne peut choisir un autre procédé de régularisation (Ansa, nov-déc. 1996, n° 2867) et le commissaire aux comptes :

- doit mentionner cette **irrégularité** aux dirigeants ainsi que, le cas échéant, au comité d'audit (C. com. art. L 823-16) et ce même si la continuité de l'exploitation de la société n'est pas compromise (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EJ 94-204, p. 733) ;

Remarque

3e partie du rapport sur les comptes annuels - vérifications et informations spécifiques (NEP 700, § 21) : ce type d'irrégularité n'est plus mentionné dans les rapports sur les comptes annuels (voir n° 5365).

- n'a pas à révéler celle-ci au procureur de la République, l'absence de régularisation ne constituant pas un fait délictueux ;

- n'a pas à juger de la régularité et de la sincérité des comptes en fonction de ce fait (en ce sens également, Bull. CNCC n° 82, juin 1991, CD 91-04, p. 267) ; néanmoins, il devra s'assurer de la possibilité de poursuivre l'exploitation, conformément à l'article C. com. L 123-19.

Sur les sanctions encourues en l'absence de régularisation dans les délais, voir Mémento Sociétés n° 76631.

II. Procédure d'alerte par le président du tribunal de commerce

Voir n° 3542-3.

III. Transformation d'une SARL en société par actions (C. com. art. L 224-3 et R 224-3)

Le montant des capitaux propres de la SARL doit être au moins égal à celui du capital social (voir n° 3536).

IV. Transformation d'une société par actions en une société d'une autre forme (C. com. art. L 225-244)

La décision de transformation est prise sur le rapport des commissaires aux comptes de la société qui atteste que les capitaux propres sont au moins égaux au capital social (voir n° 3536).

V. Distribution de dividendes (C. com. art. L 232-11)

Elle ne peut avoir lieu si elle conduit à rendre les capitaux propres inférieurs au capital social majoré des réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer (voir également n° 2986).

Contenu des « capitaux propres »

3152-1

La définition comptable et les éléments constitutifs des capitaux propres (avant répartition) sont exposés ci-après (n° 3153 s.). Les capitaux propres visés par le Code de commerce (voir n° 3152) **correspondent aux capitaux propres tels qu'ils apparaissent au bilan avant affectation du résultat.**

Ainsi, selon le bulletin CNCC, **n'ont pas à être déduits** de ce montant :

- les **frais d'établissement** (n° 56, décembre 1984, EC 84-44, p. 523) ;

- les charges à répartir c'est-à-dire, depuis le 1er janvier 2005 (voir n° 2301 s.), les seuls **frais d'émission des emprunts** (n° 66, juin 1987, EC 87-15, p. 246) ;

- les **dettes pouvant** éventuellement **résulter des engagements** figurant en annexe : il en est ainsi par exemple en cas d'abandon de créance avec clause de retour à meilleure fortune (n° 63, septembre 1986, EJ 86-103, p. 321 s.) ; cette position nous paraît applicable à l'ensemble des engagements non comptabilisés, y compris aux engagements de retraite non provisionnés en vertu de la possibilité laissée par l'article C. com. L 123-13.

De même, il n'est pas possible d'augmenter les capitaux propres des plus-values latentes sur fonds de commerce (n° 67, septembre 1987, EJ 87-108, p. 360 s.), que ceux-ci figurent ou non au bilan.
En revanche, s'agissant des capitaux propres à la clôture, ils devraient, à notre avis, inclure les impacts (positifs et négatifs) des changements de méthode calculés de manière rétrospective.

Fiscalement, Les montants comptable et fiscal de la variation d'actif net sont identiques sauf dans les cas où les règles fiscales diffèrent des règles comptables : dans ce cas, la variation d'actif net imposable doit être déterminée à partir des valeurs fiscales d'actif et de passif (CE 30 juin 2008, n° 288314).
Sur l'importance des capitaux propres en matière de sous-capitalisation, voir Mémento Fiscal n° 8810 à 8835.

Définition

3153

Selon le PCG 82 (p. I.21) :

Sur l'intérêt et l'utilité des définitions du PCG 82, voir n° 227 s.

- du point de vue de l'analyse du bilan, les capitaux propres sont déterminés par la différence entre l'expression comptable, d'une part, de l'ensemble des éléments actifs de l'entreprise et, d'autre part, de l'ensemble des éléments passifs (passif externe) ;

- certains éléments des capitaux propres sont susceptibles d'être grevés de dettes fiscales latentes, d'autres peuvent engendrer des créances fiscales latentes ;

- dans une optique fonctionnelle, les capitaux propres participent, concurremment avec les éléments du passif externe, au financement de l'entreprise.

Eléments constitutifs

3155

Le montant des capitaux propres correspond à la somme algébrique (C. com. art. R 123-190 et R 123-191 ; PCG, art. 434-1) :

- des apports (capital, primes liées au capital),

- des écarts de réévaluation,

- des écarts d'équivalence,

- des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue : réserves (légale, statutaires ou contractuelles, réglementées), report à nouveau créditeur, bénéfice de l'exercice,

- des pertes : report à nouveau débiteur, perte de l'exercice,

- des subventions d'investissement,

- des provisions réglementées.

Remarque
Emprunts participatifs : selon le ministre de la Justice (Rép. Marette, AN 8 août 1983, p. 3488), les emprunts participatifs ne peuvent être inclus dans les capitaux propres. En effet, et sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, il convient de faire prévaloir l'analyse juridique (élément du passif externe) sur l'analyse financière (élément des fonds propres). Aussi ces prêts ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de la perte de la moitié du capital social.

Classement comptable

3156

Ces éléments des capitaux propres sont enregistrés aux comptes 10 à 14 du PCG.

Voir liste des comptes du PCG n° 7001.

B. Capitaux propres après répartition

(et situation nette)

Définition de la situation nette

3161

Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie **après affectation du résultat** de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées (PCG, art. 434-1). Elle correspond donc à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. I. 41) à la somme algébrique :

- des apports ;

- des écarts de réévaluation ;

- des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue ;

- des pertes reportées.

Capitaux propres après répartition (selon le PCG, art. 521-1 s.)	
Capital (dont versé...)	

Capitaux propres après répartition (selon le PCG, art. 521-1 s.)	
Primes d'émission, de fusion, d'apport...	
Ecarts de réévaluation	
Réserves : Réserve légale	
Réserves statutaires ou contractuelles	
Réserves réglementées	
Autres	
Report à nouveau (+ ou -)	
Sous-total : situation nette	X
Subventions d'investissement	
Provisions réglementées	
Total capitaux propres après répartition	X

Remarque
Terme « situation nette » : le Code de commerce ne fait pas mention du terme « situation nette », la liste des postes fournie étant établie avant répartition du résultat.
Seuls les « capitaux propres (avant répartition) » ont une valeur juridique (voir n° 3152).

III. Autres fonds propres

Définition et éléments constitutifs

Contenu réglementaire

3163

Les « autres fonds propres » comprennent (C. com. art. R 123-190-2° et PCG, art. 434-1) :

a. le montant des émissions des **titres participatifs** ;

Sur leurs caractéristiques, voir n° 1932 ; sur la comptabilisation, voir n° 3363.

b. les **avances conditionnées** ;

Ce terme n'est défini dans aucun texte. Il s'agit, semble-t-il, d'avances consenties à des entreprises du secteur public destinées à être capitalisées ou d'avances allouées par l'Etat (en application de dispositions légales et réglementaires) et dont le remboursement est conditionnel, voir n° 1691-2.

c. dans les entreprises concessionnaires, les **droits du concédant** ;

d. Mais le **contenu** de la rubrique « Autres fonds propres » fourni par le Code de commerce ne semble **pas limitatif.** En effet, l'article C. com. R 123-190-2° précité indique : « **Parmi** les autres fonds propres, figurent... ».

Sur les instruments financiers qui peuvent constituer des autres fonds propres, voir n° 3163-1. Sur les éléments autres que les instruments financiers, peuvent, à notre avis, en faire partie les comptes bloqués d'associés (voir n° 2204).

Comptes individuels

3163-1

Selon l'avis OEC n° 28 (juillet 1994) sur la distinction entre les capitaux propres, les autres fonds propres et les dettes, un instrument financier est classé dans une rubrique intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes :

- dès lors qu'en application des clauses du contrat et des **conditions économiques** de l'émission (voir I. ci-après),

- l'instrument n'est **pas remboursable, ou** son remboursement est sous le contrôle exclusif de l'émetteur ou s'effectue par émission et attribution d'un autre instrument d'autres fonds propres ou de capitaux propres (voir II. ci-après).

L'avis OEC ne s'applique pas, à notre avis, aux avances conditionnées de l'Etat, voir n° 1691-2.

I. Clauses du contrat et conditions économiques
L'analyse retenue par l'OEC prend en compte la **prédominance** des conditions économiques de l'émission sur la forme juridique.

Ainsi, selon l'OEC :

- même si, juridiquement, un instrument n'est pas remboursable, il doit être considéré économiquement comme remboursable si le contrat prévoit, par exemple, des intérêts qui, dans la réalité économique et financière, correspondent en partie à des amortissements du principal si l'on procède à des calculs actuariels utilisant un taux plus proche des taux offerts sur le marché ;

L'OEC donne deux exemples de ce type de rémunération pour un taux du marché d'environ 10 % :

- la rémunération prévue au contrat est de 13 % l'an pendant 15 ans et de 0 % au-delà ;

- la rémunération est de 25 % en intérêts prépayés, puis de 10 % pendant 15 ans et de 0 % au-delà.

- il ne suffit pas que le contrat d'émission prévoie une durée indéterminée et le remboursement des titres à la seule initiative de l'émetteur. Il faut par ailleurs que l'émetteur soit maître de la date de remboursement au regard des conditions économiques existantes au moment de l'émission.

Ainsi, le remboursement est considéré comme hors du contrôle de l'émetteur notamment si le contrat prévoit :

- le versement d'intérêts fortement progressifs pouvant conduire l'émetteur à rembourser des titres dont le rendement deviendrait bien supérieur à celui offert par le marché ; dans ce cas, l'émetteur perd le contrôle « économique » de la date de remboursement des titres ;

- le remboursement des titres à la survenance d'un événement extérieur.

II. Clauses de remboursement
L'OEC distingue les catégories suivantes :

a. Instruments non remboursables Il s'agit notamment des bons de souscription d'actions (BSA, voir n° 2135-1).

b. Instruments dont le remboursement est sous le contrôle exclusif de l'émetteur Parmi les instruments concernés figurent, notamment :

- les certificats d'investissement ;

- les certificats de droit de vote ;

- les titres participatifs ;

- les TSDI (non reconditionnés), les TSDI reconditionnés devant figurer en dettes du fait de leurs conditions économiques d'octroi (voir ci-avant **I.**). Voir n° 2130-4.

c. Instruments dont le remboursement s'effectue par émission et attribution d'un autre instrument de capitaux propres, cette émission résultant d'un processus de **transformation obligatoire** (l'émission est automatique et non à l'initiative des détenteurs). Sont notamment concernées les obligations remboursables en actions (ORA), les obligations remboursables en actions nouvelles ou existantes (Orane) de la société émettrice (voir n° 2132).
En revanche, doivent figurer en **dettes** :

- les instruments dont le processus de transformation n'est qu'optionnel ;

Il s'agit, notamment :

- des obligations convertibles en actions (OCA, voir n° 2131-1 et 2131-2) ;

- des obligations échangeables contre des actions (OECA, voir n° 2131-3) ;

- des obligations à bons de souscription d'actions (Obsa, voir n° 2135-2) ;

- des obligations à option de conversion ou d'échange en actions nouvelles ou existantes (Oceane, voir n° 2131-4).

- les instruments donnant lieu à l'émission et à l'attribution d'un instrument de capitaux propres de la société mère (par exemple obligations remboursables en actions de la société mère, voir n° 2132).

III. Clauses fixant la rémunération
Elles n'ont pas d'importance pour la présentation dans les comptes individuels.
En revanche, elles en ont pour la constatation en charges, et pour les comptes consolidés (voir n° 3163-2).

Lien entre comptes individuels et comptes consolidés

(établis en règles françaises)

3163-2

Exception faite des fonds qui auront été éliminés dans le cadre des opérations réciproques, il résulte de l'application de l'article C. com. R 233-10 8° (spécifique aux comptes consolidés) et de l'avis de l'OEC précité que les fonds classés dans les « Autres fonds propres » dans les comptes individuels, doivent, en fonction de l'analyse des clauses de rémunération, nécessairement figurer :

- soit, si aucune rémunération n'est due en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, dans les capitaux propres consolidés si l'instrument est émis par la mère et (sauf exception) dans les intérêts minoritaires s'il est émis par une filiale consolidée,

- soit, si une rémunération est due même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, dans les « Autres fonds propres consolidés » (rubrique que l'avis de l'OEC appelle : « Fonds non remboursables et assimilés »).

Dans les comptes consolidés, la notion de capitaux propres est donc plus large que dans les comptes individuels.

Remarque
Rémunération non due : il résulte de l'avis OEC qu'une rémunération n'est pas due :

- **si,** en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice sur l'exercice elle n'est pas versée lors de cet exercice,

- **et si,** ultérieurement, elle n'est versée qu'en cas de bénéfice suffisant,

- **et si,** enfin, en cas de procédure de liquidation, elle n'a pas non plus à être versée.

Si ces trois conditions ne sont pas **simultanément** remplies, la rémunération est considérée comme due quel que soit le résultat de l'entreprise et constitue donc une dette à constater immédiatement au passif du bilan (individuel comme consolidé), la contrepartie étant en charges.

Le schéma suivant, établi par nos soins, récapitule les critères à retenir pour le classement des instruments financiers et le passage des comptes individuels aux comptes consolidés.

Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 3429 s.



Remarque

Entreprises concernées : le passage entre les comptes individuels et les comptes consolidés présentés s'applique à l'entreprise consolidante et aux filiales. Toutefois, pour les filiales, il part de l'**hypothèse que l'analyse des clauses** de remboursement et de rémunération n'est **pas modifiée par la consolidation.**

Section 2 Réglementation et schémas usuels de comptabilisation

I. Capital et primes

A. Sociétés et groupements

Définition et classement comptable

Capital social

3165

Il représente, dans les sociétés, la valeur nominale des actions ou des parts sociales (PCG, art. 441/10), c'est-à-dire le montant des apports faits par les associés lors de la constitution de la société. Au cours de la vie sociale, il peut être augmenté soit par de nouveaux apports, soit par incorporation de réserves ou de bénéfices non distribués. Il peut également être réduit par des reprises d'apports ou par suite de pertes.

Il est comptabilisé au **compte 101** ; voir les sous-comptes dans la liste des comptes du PCG n° 7001, et, pour leur utilisation, n° 3169 s.

Le capital social est le gage des créanciers de la société et il ne peut être modifié qu'en observant une procédure particulière (règle de fixité du capital). En effet, toute modification apportée au capital constitue une modification statutaire qui suppose l'accomplissement de formalités spécifiques : réunion des associés, publicité (voir Mémento Sociétés pour chaque type de société).

I. Capital minimum et valeur nominale

a. Pour les SNC et les SCS, la loi ne fixe aucun capital minimum et n'exige aucune valeur minimale des parts sociales.

b. Pour les SARL et EURL, le montant du capital social est librement fixé par les statuts. Le capital social est divisé en parts sociales égales (C. com. art. L 223-2). Aucun minimum légal n'est imposé.

c. Pour les SA et SCA, le capital est fixé à 37 000 € (C. com. art. L 224-2). La valeur nominale des actions émises est fixée librement. Elle peut être fixée dans les statuts mais ce n'est pas une obligation (C. com. art. L 228-8). Voir ci-après III.

d. Pour les SAS, les textes ne fixent pas de montant minimal pour le capital. Toutefois, il n'est pas possible de constituer une SAS sans capital social. Le montant du capital, même symbolique (par exemple un euro), est, à notre avis, à fixer et à indiquer dans les statuts (voir Mémento Sociétés n° 60120).

e. Pour les sociétés européennes (SE), le capital est fixé à 120 000 € (Règl. (CE) n° 2157/2001, art. 4 § 2). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 98870.

Pour les activités réglementées : presse, coopératives, titres de créances négociables, sociétés d'économie mixte locales, sociétés d'assurance, voir Mémento Sociétés n° 37551.

II. Sociétés et groupements particuliers

- **Société à capital variable** : lorsque la société peut inclure dans ses statuts une clause selon laquelle le capital est variable, en fonction d'apports nouveaux ou de retraits d'apports qui s'effectuent sans formalités préalables, dans la limite d'un montant de capital

maximal autorisé, que doit mentionner la clause de variabilité (Cass. com. 6 février 2007, n° 145 F-PB). Une telle clause est interdite dans les statuts des sociétés anonymes autres que les coopératives et les Sicav. Elle reste licite dans toutes les autres formes de sociétés.

- **Groupement d'intérêt économique** : il peut être constitué sans capital. Dans ce cas, les sommes mises à la disposition du groupement par les membres, pour son fonctionnement, ne peuvent être portées dans le compte « Capital ». Elles sont enregistrées, selon leur caractère, dans les emprunts (compte 16) ou dans les comptes courants d'associés (voir GIE, n° 4215 s.).

- **Société en participation** : comme elle n'est pas dotée de la personnalité morale (voir Mémento Sociétés n° 94020), le compte « Capital social » est remplacé par les comptes mentionnés ci-avant à propos des GIE sans capital (voir n° 4261 s.).

- **Société civile immobilière d'attribution** : la majorité de la doctrine estime que les appels de fonds lors de la construction en sus du capital social ont le caractère d'apports non capitalisés (Bull. CNCC n° 42, juin 1981, EC 81-16, p. 265). Ils doivent être enregistrés au compte 19 « Apports non capitalisés » en application du plan comptable objet de l'arrêté interministériel n° 69-43 du 10 mars 1969 (voir Mémento Sociétés civiles n° 40345). Le PCG n'ayant pas prévu de compte à leur sujet et le compte 19 y étant libre, il nous paraît pouvoir continuer à être utilisé dans l'attente de la révision de l'arrêté non intervenue à ce jour. Dans le cadre d'un groupe, le compte 171 « Dettes rattachées à des participations » nous paraît pouvoir être utilisé (voir n° 2206).

III. Non-indication dans les statuts de la valeur nominale des actions
Les sociétés qui choisissent de ne pas indiquer dans leurs statuts la valeur nominale de leurs actions doivent néanmoins mentionner :

- dans leurs statuts, la part de capital social représentée par chaque catégorie d'actions émises (C. com. art. R 224-2-1°),

- et, dans l'avis adressé aux actionnaires, en cas d'émission d'actions nouvelles ou de valeurs mobilières donnant accès au capital, la valeur nominale des actions à émettre (C. com. art. R 225-120-9°). Cette disposition ne concerne pas les sociétés procédant à l'augmentation de capital par une offre au public, qui doivent, préalablement à l'opération, établir un prospectus, le publier et le tenir à disposition de toute personne intéressée (C. com. art. R 225-120 ; voir n° 5081 et Mémento Sociétés n° 50600).

Primes liées au capital social

(telles que primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions) Elles sont la représentation de la partie des apports purs et simples non comprise dans le capital social.

Elles sont comptabilisées au **compte 104** (PCG, art. 441/10) ; voir les sous-comptes dans la liste des comptes du PCG n° 7001, et, pour leur utilisation, n° 3169 s.
Le compte 104 enregistre également le montant du droit d'entrée dans les sociétés coopératives.

1. Souscription et libération du capital initial

3166

Voir chapitre 16 « Création, transformation et liquidation de l'entreprise », n° 3505 s.

2. Amortissement du capital

3167

C'est l'opération par laquelle la société rembourse à ses actionnaires tout ou partie du montant nominal de leurs actions à titre d'avance sur le produit de la liquidation future de la société. Le **capital** demeure **inchangé,** les actions amorties devenant des actions de jouissance (voir Mémento Sociétés n° 51500 à 51544).

Fiscalement, Les sommes remboursées sont en principe considérées comme des revenus distribués (voir Mémento Fiscal n° 24495).

Les sommes utilisées au remboursement des actions ne peuvent être prélevées que sur les bénéfices ou les réserves à l'exclusion de la réserve légale (C. com. art. L 225-198, al. 1). Le compte de réserves est donc débité par le crédit du compte 4567 « Associés - Capital à rembourser », ce dernier étant ensuite soldé par le crédit du compte « Banque » (PCG, art. 444/45). Par ailleurs, la société subdivise son compte Capital en 10131 « Capital non amorti » et 10132 « Capital amorti ». Lorsque toutes les **actions** sont **amorties de manière égale,** l'assemblée générale extraordinaire peut décider leur **reconversion en actions de capital.** L'opération se réalise par un simple jeu d'écritures : les actionnaires n'ont rien à décaisser et ne sont astreints à aucun apport nouveau. Les comptes 10131 « Capital non amorti » et 10132 « Capital amorti » sont soldés par le crédit du compte 1013 « Capital souscrit - appelé - versé ». Lorsque les **actions** sont **inégalement amorties** (voir Mémento Sociétés n° 51540), il convient, avant de passer cette écriture constatant la conversion, de constituer une réserve correspondant aux actions amorties, soit par prélèvements sur les profits sociaux revenant à ces actions, soit en autorisant les actionnaires à verser à la société le montant amorti de leurs actions, augmenté, le cas échéant, du dividende statutaire pour la période écoulée de l'exercice en cours et éventuellement, pour l'exercice précédent (C. com. art. L 225-201).

S'il est ultérieurement décidé du remboursement des actions amorties, par analogie avec le traitement des rachats d'actions en vue d'une réduction de capital, non motivée par des pertes (voir n° 3179-3), la différence entre le montant du remboursement et le montant du poste « Capital amorti » est, à notre avis, soit (si le montant du remboursement est inférieur au capital amorti) portée à un poste de capitaux propres analogue à celui des primes d'émission ou d'apport (compte 104), soit (si le montant du remboursement est supérieur au capital amorti) imputée sur un compte distribuable de capitaux propres.

3. Augmentation de capital

Sur les règles juridiques générales, voir Mémento Sociétés n° 32930 à 33000 pour les SARL et Mémento Sociétés n° 49500 à 51390 pour les SA.
Sur les augmentations de capital réalisées dans le cadre du développement de l'**actionnariat salarié,** voir n° 3194 s.

Date d'enregistrement comptable

3168

Est à retenir, à notre avis, la date à laquelle l'augmentation est réalisée :

Fiscalement, Il en est de même (BODGI 7 H-7-85, n° 10 s.).

I. En cas d'augmentation de capital en **numéraire,** elle est réalisée :

- dans une **SA** (**ou** dans une **SAS**), à la date d'établissement du certificat du dépositaire (C. com. art. R 225-135) ;

Si la libération des actions a lieu par **compensation de créances,** la date à retenir est celle de l'établissement du certificat du notaire ou du commissaire aux comptes, celui-ci tenant lieu de certificat du dépositaire.

- dans une **SARL,** à la date de l'assemblée générale constatant l'augmentation de capital.

Remarques

1. Opération d'augmentation de capital « à cheval » sur deux exercices (c'est-à-dire que la souscription a été ouverte avant la clôture de l'exercice et qu'elle se termine après) Il paraît possible, si l'opération est réalisée à la date d'arrêté des comptes tout en présentant déjà à la clôture de sérieuses chances de réussite, et par analogie avec l'article C. com. L 225-145 en cas de garantie de bonne fin (voir ci-après III.), de mentionner au passif du bilan une ligne « Augmentation de capital en cours » avec à l'actif le montant correspondant dans les autres créances. Cette ligne nous paraît faire partie des « Autres fonds propres » (voir n° 3163) ; elle ne peut figurer dans les capitaux propres, compte tenu des conséquences juridiques qui pourraient en découler.

2. Augmentation de capital décidée par une AGE tenue après la clôture de l'exercice Elle peut être mentionnée dans l'annexe au titre des événements postérieurs à la clôture. En revanche, sa comptabilisation dans les comptes de ce dernier exercice peut être

constitutive d'un délit à révéler par le commissaire aux comptes au procureur de la République (Bull. CNCC n° 94, juin 1994, EJ 94-54, p. 293 s.).

II. En cas de **paiement de dividendes en actions,** cette règle ne peut s'appliquer puisqu'il n'y a pas de certificat du dépositaire. En effet, la particularité de cette augmentation est d'être réalisée « au coup par coup » au fur et à mesure des demandes d'actions (C. com. art. L 232-20). Aussi, selon la règle de l'enregistrement des opérations au jour le jour, le capital doit-il être augmenté à chaque demande d'actions.

Toutefois, une tolérance semble pouvoir être appliquée en la matière, les augmentations de capital étant comptabilisées globalement à la fin du délai d'option laissé aux actionnaires pour effectuer leur demande.

III. En cas de **garantie de bonne fin** (C. com. art. L 225-145) donnée de manière irrévocable par un ou plusieurs établissements de crédit agréés à cet effet, et pour les sociétés faisant offre au public ou offre par placement privé au profit d'investisseurs qualifiés ou dans un cercle restreint d'investisseurs (offre visée au C. mon. fin. art. L 411-2 II.), l'augmentation de capital est réalisée à la date de signature du contrat de garantie.

Sur les notions d'investisseurs qualifiés et de cercle restreint d'investisseurs, voir n° 5059.

IV. En cas d'**apports en nature,** elle est réalisée à la date d'approbation de l'évaluation des apports par l'assemblée (C. com. art. L 225-147).

V. En cas d'**incorporation de réserves,** bénéfices ou provisions, elle est réalisée :

- pour les **SA,** à la date de la décision de l'assemblée générale des actionnaires ou, par délégation, du conseil d'administration ou du directoire ;

- pour les **SARL,** au jour de la décision collective des associés qui constate la réalisation de l'opération.

VI. En cas **d'exercice des droits attachés** à des valeurs **mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 225-149, al. 2 ; voir n° 3178) l'augmentation de capital est réputée être définitivement réalisée du seul fait de l'exercice des droits et, le cas échéant, des versements correspondants.

Augmentation de capital en numéraire

3169

Juridiquement, Sur les conditions préalables, notamment (C. com. art. L 225-128) **le prix d'émission** des nouvelles actions qui doit être **au moins égal à la valeur nominale** des titres, voir Mémento Sociétés n° 49720 à 49722.
Sur l'obligation, sous peine de nullité de l'opération, d'avoir intégralement libéré le capital initial avant que l'AGE ne se tienne (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EJ 94-197, p. 731 s.), voir Mémento Sociétés n° 49985 (SA et SAS), n° 32960 (SARL).
Sur la libération des apports en numéraire, voir Mémento Sociétés n° 50760 (SA et SAS), n° 32960 et n° 34080 (SARL).
En ce qui concerne le **contrôle** et les rapports des **commissaires aux comptes** en cas d'augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s. et sans suppression, voir n° 3439.

Avec prime d'émission

Sur une présentation générale, voir Mémento Sociétés n° 49720 à 49724 pour les SA et Mémento Sociétés n° 32952 pour les SARL.

I. Définition et justification
La prime d'émission est constituée par l'excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions ou des parts sociales attribuées à l'apporteur.

Si la valeur nominale n'est plus mentionnée dans les statuts en application de la loi DDOEF n° 98-546 du 2 juillet 1998, elle doit être calculée en divisant le montant du capital social par le nombre d'actions en circulation.

La loi ne fixe **aucune règle** pour son calcul et ne pose **aucune condition** à sa validité.

Selon le bulletin CNCC (n° 65, mars 1987, EJ 86-155, p. 113), la prime, qui s'analyse comme un droit d'entrée, doit être justifiée (par un droit sur des réserves ou sur des plus-values latentes par exemple). « Son importance n'est pas en soi répréhensible, mais peut être un

indice de fraude ».
Le Bull. CNCC suit la jurisprudence et la doctrine établies sur ce sujet :

- « le caractère disproportionné de la prime permet de caractériser la fraude et d'annuler l'augmentation » (Cass. com. 12 mai 1975 n° 74-10.363). Dans cet arrêt, la Cour a relevé que le prix d'émission (25 fois le nominal) n'était justifié ni par les réserves, ni par la prospérité de la société ; cependant cette analyse doit être menée au cas par cas, le caractère élevé de la prime ne suffisant pas à lui seul à caractériser la fraude. En ce sens Cass. com. 22 mai 2001, n° 980 où une augmentation de capital avec une prime représentant 59 fois le nominal n'a pas été jugée frauduleuse au regard de la situation de la société ;

- selon la doctrine, la prime ne doit pas être excessive (du Pontavice et Dupichot, traité de droit commercial de M. de Juglart et B. Ippolito, traité tome 2, n° 802) ; de même, l'AMF a désapprouvé une société qui, par la fixation d'une prime d'émission trop élevée, tentait d'évincer certains actionnaires (Rapport COB 1973).

En tout état de cause, le **commissaire aux comptes** peut se faire assister par un expert de son choix (C. com. art. L 823-13) afin de l'aider à déterminer si la prime est justifiée et devra informer l'assemblée générale de ce qu'il considérera éventuellement comme pouvant constituer une irrégularité.
Dans le même sens, l'AMF (Rapport annuel COB 1986) indique que, dans un cas où la société avait perdu la moitié de son capital, elle a demandé une mission spéciale au commissaire aux comptes pour justifier la prime, celle-ci ne pouvant s'appuyer uniquement sur le niveau du cours de bourse.

Remarque
Libération de la prime d'émission : elle est obligatoire pour les SA (C. com. art. L 225-144, al. 1), mais pas dans tous les cas pour les SARL (voir Mémento Sociétés n° 32952).

II. Comptabilisation
Le compte 101 « Capital » est crédité de la valeur nominale des titres, la prime étant portée (PCG, art. 441/10) au compte 104 « Primes liées au capital social » (subdivision 1041 « Primes d'émission »).



Exemple Société A au capital de 100 000 (10 000 actions de 10), augmentation de capital en numéraire de 80 000 par émission de 8 000 actions nouvelles au nominal de 10 et au prix de 15 libérées de la moitié à l'origine (la prime d'émission doit être libérée dès l'origine).

Si des **actions sont souscrites à titre réductible** (voir Mémento Sociétés n° 50690 à 50693), les versements reçus sont inscrits au crédit du compte 4563 « Associés - Versements reçus sur augmentation de capital », et lorsque les sommes versées en excédent sont remboursées, ce compte est débité.

III. Les **frais d'augmentation du capital** peuvent être **imputés** sur le montant des **primes d'émission** afférentes à l'augmentation (C. com. art. L 232-9).

Sur la définition de ces frais et ce qu'ils peuvent englober, voir n° 2327.

Cette imputation, **qui constitue la méthode préférentielle,** s'effectue (Avis du CU CNC n° 2000-D du 21 décembre 2000) :

- en une seule fois (l'exercice de l'augmentation de capital) ;

- pour le montant net d'impôt.

Toutefois (Avis CU CNC précité), s'il existe une incertitude sur la récupération effective des économies d'impôt relatives aux frais d'émission (cette incertitude est présumée si l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes), l'imputation des frais d'émission sur les capitaux propres s'effectue avant effet d'impôts.

Fiscalement, Les frais imputés sur la prime d'émission sont immédiatement déductibles ; leur montant brut peut donc être porté en déduction du bénéfice fiscal sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) (BOI 4 A-13-05, n° 46). Il n'y a pas lieu de faire une distinction entre la partie des frais qui correspond à l'augmentation du capital social proprement dite et celle qui s'applique plus particulièrement aux primes d'émission (CE 20 décembre 1929, n° 2837 et D. adm. 4 C-231, n° 12).
L'Administration ne s'est pas prononcée sur les conséquences fiscales d'une éventuelle imputation pour un montant net d'impôt.

Les écritures sont les suivantes :

- les frais d'émission sont enregistrés directement (sans transiter par le compte de résultat) au débit du compte 1041 « Prime d'émission » pour leur montant brut (en contrepartie du compte 401 « Fournisseurs ») ;

- le crédit d'impôt correspondant est comptabilisé au crédit du compte 1041 par le débit du compte 695 « Impôt sur les bénéfices ».

Remarque
Traitement dans les comptes consolidés établis en règles françaises : l'imputation des frais d'augmentation de capital sur la prime d'émission pour leur montant net d'impôt constitue la seule méthode possible. Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 3340.

IV. Utilisation
En dehors de l'imputation des frais d'augmentation de capital expressément prévue par les textes, la prime peut servir :

- à apurer les pertes de l'exercice ou d'exercices antérieurs comptabilisées en report à nouveau débiteur ;

- doter un compte de réserve.

En ce qui concerne la réserve légale, le respect de l'article C. com. L 232-10, al. 1 n'autorise sa dotation par prélèvement sur la prime d'émission que si le résultat de l'exercice, diminué le cas échéant des pertes antérieures, est insuffisant (Bull. CNCC n° 109, mars 1998, EJ 97-247, p. 96).

Elle peut également être distribuée, s'agissant d'une réserve libre (voir n° 2986).

Sur l'organe à qui incombe la décision d'affectation, voir Mémento Sociétés n° 49724.

Augmentation de capital soumis à des réglementations particulières

3170

Les écritures sont les mêmes que les augmentations de capital concernées (notamment n° 3169) sauf à utiliser le compte 1018 « Capital soumis à des réglementations particulières » (PCG, art. 441/10).

Ce compte subdivisé pour autant que de besoin, enregistre à son crédit le montant du capital provenant d'opérations particulières telles que l'incorporation de plus-values nettes à long terme, qui doivent être isolées sur une **ligne distincte** en application de dispositions législatives et réglementaires (PCG, art. 441/10).
Cet isolement facilite l'établissement de l'information dans l'annexe sur les différentes catégories de titres composant le capital social (voir n° 3447).

Fiscalement, En cas d'incorporation au capital de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme ou de la réserve spéciale pour fluctuation des cours, voir n° 3212-1 et n° 3219-2.

Le compte 1018 est également utilisé dans les cas suivants :

- émission d'actions de préférence ;

Sur les rapports à émettre par le conseil d'administration (ou le directoire) et les commissaires aux comptes dans ce cas, voir n° 3440-1.

- incorporation au capital de la réserve spéciale pour fluctuations des cours (CGI, art. 39-1-5° ; voir n° 3219-2).

Augmentation par incorporation de réserves, de bénéfices ou de primes d'émission

3171

Juridiquement,

1. Mode de réalisation de l'augmentation de capital : elle est réalisée soit :

- par une attribution d'actions gratuites aux actionnaires au prorata de leurs droits dans le capital ancien, certains actionnaires pouvant néanmoins bénéficier d'une attribution supplémentaire d'actions gratuites dans la limite de 10 % (C. com. art. L 232-14),

- par une augmentation du nominal des actions anciennes (voir Mémento Sociétés n° 51220).

2. Réserves susceptibles d'être capitalisées : voir Mémento Sociétés n° 51210 et 51211. L'augmentation de capital par incorporation de bénéfices ne peut être réalisée que par incorporation des bénéfices de l'exercice (résultant de l'approbation par l'AG

des comptes annuels) et non des bénéfices résultant de l'arrêté d'une situation intermédiaire en cours d'exercice (CA Paris 20 février 1998, n° 96-18268).

Quel que soit le mode de réalisation choisi, le compte « Capital » est crédité pour le montant de l'augmentation de capital par le débit des comptes 106 « Réserves » (subdivisions concernées) ou 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » ou 120 « Résultat de l'exercice (bénéfice) » ou 104 « Primes liées au capital ».

Fiscalement, Ces capitalisations ne constituent pas une distribution de revenus (voir Mémento Fiscal n° 24500).

Sur l'incorporation de la **réserve spéciale de réévaluation,** voir n° 3343.
Sur l'incorporation de la **réserve spéciale de plus-values à long terme,** voir n° 3170.
Sur l'incorporation de la **réserve spéciale de fluctuation des cours,** voir n° 3219-2.

Augmentation de capital par compensation avec des créances sur la société

(y compris les comptes courants d'associés)

Sur les conséquences chez le créancier, voir n° 1918-4.

3172

Juridiquement, (aspects développés dans la Note d'information CNCC NI.V, tome 2, décembre 2011), cette opération n'est possible que si les **créances** sont **liquides et exigibles** (C. com. art. L 225-128, al. 2) et si elle n'a pas été expressément exclue par l'assemblée générale qui a décidé de l'augmentation de capital (CA Paris 23 octobre 1992, n° 12189) ou par les statuts (NI.V.t.2, § 1.22). Une créance est liquide lorsque, certaine dans son existence, elle est déterminée dans son montant. Une créance est exigible lorsque son titulaire est en droit de contraindre le débiteur.

Le caractère liquide et exigible ainsi que le montant de la créance pouvant être incorporée au capital sont à apprécier **au moment de la souscription,** ce qui exclut tout effet rétroactif de l'augmentation de capital (NI.V.t.2, § 1.36.3.b et Bull. CNCC n° 101, mars 1996, EJ 95-264, p. 118).

a. Dans les SA (C. com. art. L 225-128), **les SCA** (sur renvoi, C. com. art. L 226-1) **et les SAS** (sur renvoi, C. com. art. L 227-1), les créances doivent faire l'objet d'un **arrêté de compte,** établi par le conseil d'administration ou le directoire (ou l'organe compétent, pour les sociétés autres que les SA) et **certifié exact par le commissaire aux comptes** (C. com. art. R 225-134).

Les **SAS non dotées d'un CAC** (voir n° 5252-1) ne sont néanmoins pas tenues d'en désigner un pour réaliser cette opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.). La SAS doit toutefois demander à un **notaire** d'établir un certificat pour constater la libération des actions en application de l'article C. com. L 225-146 al. 2 (Com. Ansa, CJ n° 12-019 du 1er février 2012).

Remarques

1. Créances concernées L'arrêté de compte peut être composé de tout ou partie du solde d'un compte fournisseur, d'un compte courant d'associé ou de toute autre créance détenue sur la société par un tiers (NI.V.t.2, § 1.36.2).

2. Forme de l'arrêté de compte En l'absence de textes légaux et réglementaires, il peut s'agir (NI.V.t.2, § 1.36.2) :

- du procès-verbal de la réunion de l'organe compétent au cours de laquelle il a été procédé à l'arrêté de compte ;

- d'un extrait du procès-verbal de la réunion de l'organe compétent faisant état de la décision d'arrêté de compte, indiquant le montant arrêté et signé par le représentant légal de l'entité ;

- d'un document annexé au procès-verbal de la réunion de l'organe compétent ;

- de tout document, par exemple un courrier, signé par le représentant légal de l'entité.

3. Pluralité de créanciers Lorsque plusieurs créanciers participent à l'augmentation de capital, il peut être établi un arrêté de compte pour chacun d'eux ou un arrêté de compte global détaillant le montant arrêté pour chaque créancier (NI..V.t.2, § 1.36.2). Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut n'établir qu'un seul rapport (NI.V.t.2, § 2.23.2.e).

Le commissaire aux comptes vérifie l'exactitude du montant arrêté par l'organe compétent en vue de sa certification (NI.V.t.2, § 2.23.2.a).
Pour ce faire, le commissaire aux comptes (NI.V.t.2, décembre 2011) :

- collecte des éléments au moyen de techniques telles que définies par la NEP 500 « Caractère probant des éléments collectés » (sur cette NEP, voir n° 5333), notamment, l'inspection de documents reçus ou créés par l'entité servant de justificatifs aux enregistrements comptables concernant les créances et la confirmation directe (NI.V.t.2, § 2.23.2.a) ;

- est conduit à vérifier que les créances concernées sont liquides et exigibles (NI.V.t.2, § 2.23.2. a et d).

Dans le cas de créances libellées en devises, il vérifie (NI.V.t.2, § 2.23.2.c) que le taux de conversion en euros utilisé est celui du cours du jour de l'arrêté de compte établi par l'organe compétent. Cette date est la plus proche possible de la signature du bulletin de souscription des actions.

Remarque
Arrêté de compte inexact : si le commissaire aux comptes, à l'issue de ses travaux, considère que l'arrêté de compte établi par l'organe compétent n'est pas exact, il lui appartient d'inviter l'organe compétent à établir un arrêté de compte dont il pourra certifier l'exactitude (NI.V.t.2, § 2.23.2.f). En l'absence d'établissement d'un nouvel arrêté de compte par l'organe compétent, le commissaire aux comptes établit un rapport dans lequel il refuse de certifier l'exactitude de l'arrêté de compte. La CNCC exclut la possibilité pour le commissaire aux comptes d'établir une certification de l'arrêté de compte avec réserve (NI.V.t.2, § 2.23.2.f).

Le rapport du commissaire aux comptes est daté du jour de l'achèvement des travaux, après la date de l'arrêté de compte et au plus tard le jour de la réalisation de l'augmentation de capital (NI.V.t.2, § 2.42).
A la demande des dirigeants, le commissaire aux comptes peut être amené à établir un **certificat du dépositaire** (C. com. art. L 225-146, al. 2) qui constate les libérations d'actions par compensation de créances liquides et exigibles (donc la réalisation définitive de l'augmentation de capital, voir n° 3168) ; en particulier, il vérifie que le créancier ne se trouve pas par ailleurs, du fait d'opérations qui seraient intervenues postérieurement à la date de l'arrêté de compte, débiteur dans des conditions qui altèrent la consistance des créances considérées et donc leur liquidité (NI.V.t.2, § 2.23.3).

Des exemples de rapport et de certificat sont fournis dans la NI.V.t.2, § 4.1.

b. Dans les SARL, cette opération, bien que non prévue par un texte légal ou réglementaire, est considérée comme licite (voir Mémento Sociétés n° 32962 ; également NI.V.t.2, § 1.31.2). La SARL n'a aucune obligation ni d'arrêté de compte ni de certification par le ou par un commissaire aux comptes (NI.V.t.2, § 1.31.2). La SARL peut donc :
1. soit faire comme une SA, c'est-à-dire établir un arrêté de compte et, sur une base volontaire (ou le cas échéant, en application de dispositions statutaires), solliciter l'intervention du commissaire aux comptes pour certifier l'exactitude de cet arrêté et établir un rapport valant certificat du dépositaire (NI.V.t.2, § 1.31.2).
Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut, concernant les travaux à mettre en oeuvre, utilement se référer aux dispositions prévues pour les SA (NI.V.t.2, § 3.1).
2. soit ne pas faire comme une SA, auquel cas, il n'y a ni arrêté de comptes, ni certification (NI.V.t.2, § 1.31.2). Néanmoins (NI.V.t.2, § 3.1.c), le commissaire aux comptes effectue les contrôles relatifs aux mouvements intervenus sur le capital social dans le cadre de ses travaux visant à la certification des comptes annuels. Dans ce contexte, il vérifie notamment que la créance ayant servi à la libération du capital était effectivement liquide et exigible.

Sur le plan comptable, il en résulte les deux écritures suivantes :

- comptabilisation de l'augmentation comme si celle-ci était en numéraire (débit compte 4562 « Apporteurs-Capital appelé non versé » par le crédit des comptes « Capital » et « Prime d'émission ») ;

Sur la date d'enregistrement comptable de l'augmentation de capital, voir n° 3168.

- compensation avec les créances sur la société : annulation de la dette vis-à-vis de la société (débit du compte 451, 17 ou 455 ou encore, s'il s'agit d'un fournisseur, du compte 40) et annulation de la créance des actionnaires (crédit du compte 4562).

Il paraît possible, à notre avis, **par simplification,** d'annuler la dette vis-à-vis de la société (débit), par le crédit des comptes « Capital » (compte 1013) et « Prime d'émission » sans utiliser le compte 4562 qui est ouvert et soldé immédiatement.

Fiscalement, Cette augmentation de capital par compensation avec des créances **ne réduit pas le déficit fiscal** de la société (CE 20 mars 1989, n° 56087 repris dans D. adm. 4 A-211, n° 28).
Sur les conséquences fiscales chez le créancier, voir n° 1918-4.

Sur le traitement comptable dans les comptes de la société recevant les titres émis, voir n° 1918-4.
Sur le « **coup d'accordéon** » (augmentation de capital suivie d'une réduction de capital, ou inversement), voir n° 3181.

Emprunt en devises étrangères

3172-1

Lorsqu'il est incorporé au capital, il convient selon le secrétariat général du CNC (Bull. n° 35, juillet 1978, p. 11 s.) de procéder à l'augmentation de capital pour le montant de la créance au cours de change du jour de la décision d'incorporation au capital, c'est-à-dire à la date de souscription ; une perte ou un profit de change, égal à la différence de taux entre la date d'enregistrement des opérations et la date de souscription, est éventuellement constaté.
Sur les diligences du commissaire aux comptes, voir n° 3172.

Augmentation de capital par apports en nature

3173

Le compte « Capital social » fonctionne comme dans les exemples précédents et est crédité (compte 1013) du montant des apports en nature (sous déduction de la prime d'émission éventuelle, enregistrée au compte 1043 « Prime d'apport »).

Juridiquement, Sur la nécessité de désigner un commissaire aux apports dans les sociétés par actions, voir n° 3431.
Lorsque les **apports** ont été **surévalués,** il est possible de corriger ultérieurement cette surévaluation par une réduction du capital social (Mémento Sociétés n° 2680 ; voir également n° 2912-2 III c.).
S'il apparaît, notamment à la suite d'une rectification fiscale, qu'un **apport** a été **sous-évalué,** la réévaluation de cet apport ne peut être décidée qu'avec l'accord de tous les associés car elle entraîne une modification dans la répartition des droits sociaux au détriment des associés autres que l'apporteur (Mémento Sociétés n° 2681).

Autres modalités d'augmentation de capital

Augmentation de capital dans le cadre d'émission de bons d'offre (en cas d'OPA)

3174

Sur la définition des bons d'offre et le traitement comptable lors de leur émission, voir n° 2135-II.

Le traitement comptable de l'augmentation de capital en cas d'exercice des bons d'offre est, à notre avis, identique à celui relatif à l'augmentation de capital dans le cadre de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, voir n° 3198.

Emission d'Absa

3175

(actions avec bons de souscription d'actions)
Sur le traitement comptable lors de l'émission d'Absa et lors de l'exercice des bons, voir n° 2135-3.
Sur le contrôle et les rapports des commissaires aux comptes en cas d'émission avec suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s. et sans suppression, voir n° 3439.
Sur l'information à fournir dans l'annexe, voir n° 2135-3.

Augmentation de capital par conversion de parts de fondateur

3176

Elle ne peut avoir lieu que par affectation de réserves sociales d'un montant correspondant à celui de l'augmentation de capital (loi du 23 janvier 1929, art. 8) ; en conséquence, il y a virement des réserves au capital.

Augmentation de capital par conversion d'actions de préférence en actions ordinaires

3176-1

L'augmentation de capital (correspondant à la différence entre la valeur des actions de préférence converties et la valeur nominale des actions ordinaires) peut avoir lieu par incorporation des réserves, des bénéfices ou des primes d'émission (Rép. Adnot, Sén. 16 mars 2006, p. 792). Sur la comptabilisation de l'augmentation de capital dans ce cas, voir n° 3171. La quote-part de capital relative aux actions de préférence est reclassée du compte 1018 « Capital soumis à des réglementations particulières » (utilisé lors de l'émission des actions, voir n° 3170) au compte 1013 « Capital souscrit - appelé, versé ».
Sur le contrôle et le rapport du commissaire aux comptes, voir n° 3440-2.

Augmentation de capital par paiement des dividendes (ou d'acomptes sur dividende) en actions

3177

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 76470 à 76489.

I. Dividende en actions
Le compte « Résultat de l'exercice » est débité du montant du dividende par le crédit du compte 457 « Associés-Dividendes à payer ». Ce compte est ensuite débité en fonction des actions émises par le crédit des comptes « Capital » et « Primes d'émission » (PCG, art. 444/45).

Sur le traitement des dividendes en actions chez l'actionnaire, voir n° 1920-5.

Il convient de rappeler les éléments suivants (pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 76470 à 76489) :
a. Actions cotées (admises aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 1804). Le prix d'émission des actions nouvelles ne peut être inférieur à 90 % de la moyenne des cours cotés aux vingt séances de bourse précédant le jour de la **décision de mise en distribution,** diminuée du montant net du dividende (C. com. art. L 232-19). Le cours quotidien retenu par la société peut être soit le cours d'ouverture soit le cours de fermeture, mais celui qui est choisi doit être conservé (Com. Ansa n° 2726, juin-juillet 1994).

Si moins de deux cotations sont intervenues, il conviendrait (Bull. COB n° 191, avril 1986, p. 5 s.) d'avoir recours à un expert désigné en justice à la demande du conseil d'administration (comme pour les actions non cotées, voir **b.**). Le commissaire aux comptes n'a pas de rapport à établir. Il vérifie néanmoins l'application des règles de détermination du prix d'émission des actions à émettre.
b. Actions non cotées (non admises aux négociations sur un marché réglementé) Le prix d'émission est fixé, au choix de la société :

- soit à dire d'expert,

- soit en divisant le montant de l'actif net (c'est-à-dire « capitaux propres » ; sans aucun ajustement ; Note d'information CNCC NI.XII « Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes », décembre 2011, 2e partie, § 1.63, et Mémento Sociétés n° 76476), calculé d'après le bilan le plus récent par le nombre de titres existants. Il s'agit du **dernier bilan** (celui sur lequel vient de se prononcer l'assemblée générale ordinaire) **après répartition du bénéfice distribué** et certifié (avec ou sans réserve) par le commissaire aux comptes.

Contrôle du commissaire aux comptes Il doit (C. com. art. L 232-19, al. 3 ; NI.XII, 2e partie, § 2.3) établir et présenter un **rapport spécial** à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice.

Selon l'option retenue par la société (NI.XII précitée, 2e partie, § 2.3) :

- si le prix d'émission est fixé à dire d'expert, le commissaire aux comptes vérifie que l'expert a bien été désigné par décision de justice. Il prend connaissance du rapport établi par l'expert et relève le cas échéant les erreurs et/ou incohérences qui lui apparaîtraient manifestes,

- si le prix d'émission est fixé par division du montant de l'actif net, le commissaire aux comptes examine la conformité du bilan utilisé pour le calcul du prix d'émission des actions avec celui figurant dans les comptes annuels soumis à l'approbation de l'assemblée, la conformité des capitaux propres avec ceux ressortant du bilan tel qu'il ressort des comptes annuels, la prise en compte du nombre d'actions existantes, ainsi que l'exactitude mathématique du calcul.

Il recherche également dans les deux cas :

- si la faculté d'effectuer le paiement de tout ou partie du dividende en actions est expressément prévue par les statuts,

- si le capital est intégralement libéré,

- si l'option de paiement en actions est offerte à l'ensemble des associés.

Il vérifie que le prix d'émission des actions est au moins égal à leur valeur nominale.
Date et communication du rapport Il est daté du jour de l'achèvement des travaux. Il convient, sous réserve de dispositions

particulières prévues dans les statuts, que le rapport soit déposé au siège social dans les 15 jours au moins avant la date de l'AG appelée à se prononcer sur le paiement de dividendes en actions (NI.XII, 2e partie, § 3.2)

Des exemples de rapports sont fournis par la NI.XII précitée (2e partie, § 3.4), ainsi que des exemples de lettres de mission et de lettres d'affirmation (2e partie, annexe 5).

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées n'ont pas à procéder à la désignation ponctuelle d'un commissaire aux comptes (NI.XII, § 2.11).

II. Acompte sur dividende en actions

Il y a lieu de suivre la procédure habituelle en matière d'acompte sur dividende, à savoir (voir n° 2994) **établir un bilan et le faire certifier par un commissaire aux comptes.**
L'offre d'option de paiement d'acomptes sur dividende en actions doit être autorisée, pour chaque exercice, par l'assemblée qui approuve les comptes de l'exercice clos antérieurement à celui au titre duquel la distribution des acomptes est susceptible d'intervenir (NI.XII précitée, 2e partie, § 1.9).

Le compte « Acompte sur dividende » (nous proposons le compte 4579) est crédité par le débit du compte 129X (voir n° 2995-1) puis soldé par le crédit du compte capital et, le cas échéant, le compte « Prime d'émission ».

a. Actions cotées En ce qui concerne la détermination du prix d'émission, voir ci-avant (I. a.) les commentaires faits pour les dividendes en actions.

b. Actions non cotées Le prix d'émission est fixé au choix de la société, soit à dire d'expert, soit sur la base des capitaux propres ressortant des comptes annuels soumis à l'approbation de l'AGO, c'est-à-dire des capitaux propres à la clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel des acomptes seront, le cas échéant, répartis (NI.XII précitée, 2e partie, § 1.9).

Contrôle du commissaire aux comptes Il doit établir un **rapport spécial** (voir ci-avant **I. b.** les commentaires faits pour les dividendes en actions).
Ainsi, en cas de distribution d'acompte sur dividende en actions, le commissaire aux comptes doit établir **deux rapports** spécifiques si les actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé :

- l'un pour certifier que le montant du bénéfice distribuable est au moins égal à celui des acomptes dont la distribution est envisagée ;

- l'autre pour vérifier les règles de détermination du prix d'émission des actions remises.

Autres émissions ayant pour effet d'augmenter le capital social et/ou les primes liées au capital

3178

Les augmentations de capital peuvent, en outre, être réalisées par :

- l'émission d'actions de préférence (voir n° 1913-1).

Sur la comptabilisation, voir n° 3170.

- l'exercice des droits attachés à toutes valeurs mobilières donnant accès au capital (voir n° 1933-1) et en particulier :

- Augmentation de capital par conversion d'obligations, voir n° 2131 s. ;

- Conversion en capital de bons de souscription d'actions (BSA) voir n° 2135-1 ;

- Augmentation de capital lors du remboursement d'obligations remboursables en actions (Ora ou Orane), voir n° 3365.

4. Réduction de capital

3179

Elle s'opère soit par réduction de la valeur nominale des actions, soit par diminution de leur nombre (voir Mémento Sociétés n° 51700 à 52301). Sur la traduction comptable de cette opération voir n° 3179-1 et 3179-2.

Sur les aspects autres que comptables, voir la Note d'information CNCC NI.V., tome 1, décembre 2011.

Réduction de capital afin d'apurer des pertes

3179-1

L'écriture est : débit du compte « Capital » (PCG, art. 441/10), crédit du compte « Report à nouveau ».

Juridiquement, La réduction de capital peut être réalisée de plusieurs façons :

a. Imputation en cas de perte de la moitié du capital social L'article C. com. L 225-248, al. 2 impose que, si au terme du délai de deux ans, la société n'a pas reconstitué ses capitaux propres à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social, celui-ci doit être réduit d'un montant **au moins égal à celui des pertes** qui n'ont pu être imputées sur les réserves (voir Mémento Sociétés n° 76623 à 76632).

b. Affectation à un compte de prime d'émission Voir Mémento Sociétés n° 51730.

c. Imputation des pertes de l'exercice en cours En principe, la réduction du capital par imputation des pertes de l'exercice en cours ne peut être réalisée que si ces pertes ont une existence certaine dans leur consistance et leur montant, c'est-à-dire après approbation des comptes de fin d'exercice par l'assemblée générale (Mémento Sociétés n° 51701 ; Bull. CNCC n° 62, juin 1986, EJ 86-45, p. 224). Toutefois :

- une réduction peut être effectuée sur la base d'un exercice intercalaire (préalablement réduit par une assemblée générale extraordinaire - Bull. CNCC n° 55, septembre 1984, EJ 84-89, p. 363 s.) sur lequel le commissaire aux comptes pourrait établir un rapport ; cet exercice dégagerait ainsi des pertes ayant une existence certaine, qui légitimeraient l'opération de réduction du capital social (Bull. CNCC n° 44, décembre 1981,EJ 81-127, p. 508 et n° 62, juin 1986, EJ 86-145, p. 224) ;

- la CNCC considère qu'une réduction de capital décidée en considération de pertes prévisionnelles ou de pertes certaines, mais issues de comptes non encore approuvés par l'assemblée générale, affectée au compte de prime d'émission ou au compte de réserve spéciale, n'est pas illicite (NI.V.t.1, § 1.14.1.b). Il est donc possible, en cas de pertes successives (pertes antérieures et en cours d'exercice), pour éviter des réductions de capital successives, de procéder à une réduction massive dans laquelle les pertes antérieures seraient soldées et de porter à un compte de prime d'émission le solde dans l'attente de l'affectation de la perte de l'exercice en cours.

En revanche, procéder à une réduction de capital en constatant une « provision pour apurement des pertes en cours d'exercice » (sans transiter donc par le résultat) est irrégulier (voir n° 3415).

Les **commissaires aux comptes** présentent à l'AGE un rapport dans lequel ils font connaître leur appréciation sur les causes et les conditions de l'opération (C. com. art. L 225-204, al. 2).

Remarques :

1. SAS non dotées d'un CAC (voir n° 5252-1) Elles ne sont pas tenues d'en désigner un pour réaliser cette opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

2. SAS à capital variable Dans une telle société, la réduction de capital ne donne pas lieu à l'établissement par le commissaire aux comptes du rapport prévu par l'article C. com. L 225-204 (NI.V.t.1, § 3.7).

Il leur appartient d'examiner si les causes et conditions de la réduction de capital envisagées sont régulières et notamment de vérifier que l'opération ne peut porter atteinte à l'égalité des actionnaires (NI.V.t.1, § 2.1.c ; sur l'égalité des actionnaires, C. com. art. L 823-11, voir n° 3436). Le défaut de présentation du rapport du commissaire aux comptes, qui doit être communiqué aux actionnaires 15 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. L 225-204, al. 2 et R 225-150 ; voir également Mémento Sociétés n° 51860), n'entraîne pas l'annulation de la décision de l'AGE dès lors que les actionnaires ont eu la possibilité de prendre connaissance du rapport, que ce dernier était favorable à la réduction de capital et qu'aucune sanction n'est prévue par les textes (CA Nancy 1er octobre 1997).

Sur les diligences à mettre en oeuvre, voir NI.V.t.1 (§ 2.1 à § 2.4). Des exemples de rapport sont fournis par la NI.V.t.1, § 4.1.

Remarque
Réduction de capital en considération de pertes certaines (mais issues de comptes non encore approuvés par l'assemblée) ou prévisionnelles et affectée au compte de prime d'émission : dans ce cas, selon la NI.V.t.1 (§ 2.23.4), le commissaire aux comptes :

- vérifie que le montant de la réduction, qui excède les pertes des exercices antérieurs approuvés par l'assemblée, est cohérent avec les pertes de l'exercice non encore approuvées par l'assemblée, et celles prévisionnelles de l'exercice en cours ;

- ultérieurement, dans le cadre de ses travaux relatifs à la certification des comptes, vérifiera que les pertes définitives sont bien affectées, après leur constatation, au poste de capitaux propres où a été enregistré l'excédent de la réduction du capital, et que le solde, s'il en existe un, reste dans le principe indisponible ou est incorporé au capital.

Fiscalement, Une réduction de capital par imputation des pertes ne fait pas obstacle au report des déficits sur les exercices ultérieurs (CE 23 mars 1960, n° 46240, repris dans les conclusions de P. Martin, Commissaire du Gouvernement, sous l'arrêt CE 20 mars 1989, n° 56087 repris dans BOI 13 L-3-89 et D. adm. 4 A-211, n° 28).

Pour un lien avec une augmentation de capital **(coup d'accordéon),** voir n° 3181.

Réduction de capital non motivée par des pertes

(C. com. art. L 225-207)

3179-2

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 51720 et 51730.

Sur la comptabilisation de l'opération chez l'actionnaire, voir n° 1920-2.

Réduction par remboursement d'une partie de chaque action

L'écriture (voir Date d'enregistrement ci-après) est : débit du compte « Capital » par le crédit du compte 4567 « Associés - Capital à rembourser ». Ce compte est ensuite annulé par le crédit d'un compte de trésorerie.

Il en est de même en cas de remboursement de primes d'émission.
Sur le rapport des commissaires aux comptes, voir n° 3179-1.

Fiscalement, Une réduction de capital non motivée par des pertes, effectuée par voie de remboursement aux actionnaires d'une partie du nominal de leurs actions, constitue en principe (CGI, art. 112-1°) :

- un revenu distribué à hauteur des bénéfices et des réserves (autre que la réserve légale) qui n'ont pas été auparavant répartis,

- un remboursement d'apport non imposable pour le surplus.

Ne sont toutefois pas considérées comme des apports les réserves incorporées au capital et les sommes incorporées au capital ou aux réserves à l'occasion d'une fusion, scission ou apport partiel d'actif ayant donné lieu à répartition de titres (CGI, art. 112-1° précité).
Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 24465.
Sur les conséquences chez l'actionnaire, voir n° 1920-2.
Sur la réduction du capital effectuée à l'occasion du rachat par une société de ses propres titres, voir n° 3179-3 ci-après.

Date d'enregistrement de la réduction de capital
(notion importante pour une opération proche de la clôture de l'exercice) Elle doit, à notre avis, être comptabilisée lorsqu'elle est définitive, c'est-à-dire dès la décision de l'assemblée, sans attendre le délai d'expiration d'opposition de 20 jours laissé aux créanciers. Toutefois, dans les cas suivants (voir Mémento Sociétés n° 51931), la réduction du capital n'est, à notre avis, à comptabiliser qu'après l'expiration du délai d'opposition :

- l'assemblée s'est bornée à autoriser la réduction de capital et a donné tous pouvoirs au conseil d'administration pour décider, au vu des oppositions éventuelles, s'il convient de réaliser ou non l'opération ; la comptabilisation ne doit se faire alors qu'après la décision du conseil (ou du directoire) ;

- la décision de l'assemblée est soumise à la condition suspensive de l'absence d'oppositions.

Dans ces cas toutefois, une information dans l'annexe de la probable réduction de capital paraît nécessaire.

Réduction par affectation à la prime d'émission

Juridiquement, Cette opération est licite en l'absence de disposition légale ou réglementaire spécifique (Bull. CNCC, n° 96, décembre 1994, EJ 94-237, p. 755 s. et Mémento Sociétés n° 51730 ; en ce sens également, lettre de la Chancellerie au CNC en date du 21 décembre 2005 publiée par la CNCC au bulletin CNCC n° 140, décembre 2005, p. 570 s.).
Sur le rapport du commissaire aux comptes, voir n° 3179-1.

Comptablement, l'affectation se traduit par le débit du compte « Capital » et le crédit du compte « Prime d'émission ». Pour la date d'enregistrement, voir ci-avant.
Sur le traitement chez l'actionnaire de la distribution de la prime d'émission créée par une réduction de capital, voir n° 1920-3.

Fiscalement, Cette opération, contrairement aux réductions de capital réalisées par remboursement partiel des actions, permet d'éviter l'imposition au régime des dividendes des sommes dégagées par la réduction de capital.

Réduction par rachat d'actions en vue de les annuler

(C. com. art. L 225-207)

3179-3

Cette possibilité s'applique à la fois aux sociétés cotées et non cotées.

Juridiquement, La réglementation ne prescrit **pas** l'établissement d'un **bilan intérimaire.**
L'attribution d'un élément d'actif à un ou plusieurs actionnaires en contrepartie de l'annulation de leurs titres et d'une réduction de capital corrélative, prend la forme, d'un point de vue juridique, d'une réduction de capital non motivée par des pertes (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-55, p. 673). La réduction du capital non motivée par des pertes doit être proposée à l'ensemble des actionnaires et doit être décidée avec l'accord unanime des actionnaires (NI.V.t.1, § 1.14.2 a).

Les commissaires aux comptes présentent un rapport sur la réduction du capital à l'AGE (C. com. art. L 225-204), voir n° 3179-1.

Sur les diligences à mettre en oeuvre, voir NI.V.t.1, § 2.23.6.

1. Contenu du rapport du CAC Le rapport porte sur la réduction du capital et non sur l'opération de rachat d'actions (NI.V.t.1, § 3.2).
En conséquence, le commissaire aux comptes n'a pas à se prononcer dans son rapport sur le prix d'achat des actions. Il n'a pas non plus à fournir d'informations sur les incidences comptables et fiscales de cette opération dans son rapport. Il peut cependant y rappeler le contexte et les principales modalités de l'opération (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, CNP 2003-14B, p. 149 repris dans NI.V.t.1, § 2.33.4).
En revanche, dans le cas particulier de la réduction du capital par rachat d'actions en vue de les annuler pour faciliter certaines opérations financières (C. com. art. R 225-156), le commissaire aux comptes se prononce sur l'opportunité et les modalités de l'achat d'actions envisagé (NI.V.t.1, § 2.23.10).

2. Mise à disposition des actionnaires Voir n° 3179-1.

Sur le plan comptable :

I. Les titres rachetés en vue de leur annulation sont inscrits au compte 2772 « Actions propres ou parts propres en voie d'annulation » (PCG, art. 442/27).

Lorsque les titres destinés à être annulés proviennent d'un **reclassement,** voir n° 3186-1 II.e.

II. Ils ne doivent **pas être dépréciés** s'ils n'ont pas encore été annulés à la clôture (en ce sens, avis CU CNC n° 98-D).

Le PCG (art. 531-3) requiert que soient mentionnés dans l'annexe :

- le nombre et la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice au compte 2772,

- la provision qui serait constatée le cas échéant sur les titres rachetés en vue de leur annulation et inscrits au compte 2772 s'ils étaient évalués à la clôture en fonction du cours moyen du dernier mois de l'exercice, si ces informations sont significatives.

III. L'opération d'annulation équivaut à un **partage partiel de l'actif social au profit des vendeurs** des actions rachetées (PCG, art. 442/27). Il convient de comparer le prix de rachat des actions à leur valeur nominale ou, lorsque les titres ont fait l'objet d'un reclassement, à leur valeur nette comptable.

Remarques

1. Actions propres dépréciées En cas de dépréciation comptabilisée préalablement au reclassement (voir n° 3186-1 II.e), celle-ci n'est pas reprise en résultat lors de l'annulation des titres (la valeur nette comptable étant annulée en contrepartie des capitaux propres).

2. Frais d'acquisition des titres Le prix de rachat comprend les frais d'acquisition lorsque l'entreprise a retenu l'option pour l'incorporation dans le coût des titres (voir n° 1832-1). Lors de l'annulation des titres, ces frais sont imputés sur les capitaux propres.

3. Attribution d'un élément d'actif Lorsque l'annulation des titres se fait en contrepartie de l'attribution d'un élément d'actif, le prix de rachat des actions correspond, à notre avis, à la valeur vénale de l'actif au moment du rachat. Si cette valeur est supérieure à la valeur nette comptable de l'actif, une plus-value est, à notre avis et par analogie à une distribution de dividendes en nature (voir n° 2993), à comptabiliser en résultat.

a. Si le **prix de rachat est inférieur à la valeur nominale globale des actions rachetées** Le montant de la réduction de capital est néanmoins égal à cette valeur nominale globale puisque les actions rachetées sont annulées. La différence est inscrite dans un compte de capitaux propres analogue à celui des primes d'émission ou d'apport (compte 104).

b. Si le **prix de rachat est supérieur à la valeur nominale des actions rachetées** Le montant de la réduction de capital est égal à cette dernière et l'excédent imputé sur un compte de réserves distribuables (sur cette notion, voir n° 2981).

Lorsque les réserves distribuables ne sont pas suffisantes (cas de plus-values latentes existantes telles que la différence ci-avant absorbe totalement les comptes distribuables et qu'il subsiste encore un excédent), l'excédent résultant de l'annulation des titres est, à notre avis, à comptabiliser dans le compte « Report à nouveau débiteur » (en ce sens, avis CU CNC n° 2005-C du 4 mai 2005, question n° 11).

Fiscalement, Le rachat par une société de ses propres actions n'a pas d'incidence sur son résultat imposable. Ainsi :

- le rachat à un prix inférieur à la valeur nominale ne dégage pas de profit imposable (Rép. Delachenal, AN 13 mai 1959, p. 481 et D. adm. 4 A 243, n° 15),

- le rachat à un prix supérieur à la valeur nominale ne dégage pas de perte déductible (Rép. Courroy, Sén. 29 mars 1967, p. 80 ; CAA Bordeaux 28 décembre 2006, n° 04-1587).

Sur les conséquences fiscales du rachat pour l'associé, voir n° 1920-4.

5. Coup d'accordéon » (Augmentation de capital suivie d'une réduction de capital ou inversement)

3181

Cette opération consiste en une **augmentation de capital suivie immédiatement d'une réduction de capital afin d'apurer des pertes (ou inversement).**

Le principal objectif du « coup d'accordéon » est donc de faire disparaître les pertes figurant (dans les capitaux propres) au report à nouveau débiteur.

a. Si les capitaux propres sont positifs (**sans** qu'il y ait **perte de la moitié du capital**), le coup d'accordéon consiste, en général, en :

- une augmentation de capital par incorporation de réserves (voir n° 3171), généralement égale au montant des pertes,

Mais une augmentation de capital par compensation avec des créances est bien entendu possible (voir **b.**).

- suivie d'une réduction de capital afin d'apurer les pertes (voir n° 3179).

Dans ce cas, les capitaux propres demeurent inchangés, mais le report à nouveau débiteur a disparu.

b. Si les capitaux propres sont négatifs (ou inférieurs à la moitié du capital), il est nécessaire de les reconstituer (voir Mémento Sociétés n° 76610). Le coup d'accordéon consiste alors en :

- une augmentation de capital en numéraire, généralement égale au montant des pertes, soit en apports en espèces (voir n° 3169), soit par compensation avec des créances (voir n° 3172),

Une augmentation de capital par incorporation de réserves est bien entendu possible, mais elle ne permet pas de reconstituer les capitaux propres.

- suivie d'une réduction de capital afin d'apurer les pertes (voir n° 3179).

Dans ce cas, les capitaux propres sont majorés (et reconstitués au-delà de la moitié du capital) et le report à nouveau débiteur est réduit d'autant (voire a disparu).

Sur les conséquences du coup d'accordéon chez l'actionnaire, voir n° 1920-2.

Remarque
Sens de l'opération : la jurisprudence (Cass. com. 17 mai 1994, n° 1256 P ; Cass. com. 18 juin 2002, n° 1211 FS-P ; CA Metz 8 novembre 1989 ; CA Paris 14 février 1997 ; CA Versailles, 13 juin 2002) admet, lorsque le montant des pertes excède celui du capital, que l'opération soit **réalisée en sens inverse (réduction puis augmentation)** ; en effet dans ce cas, la nécessité de réduire ce capital d'une somme au moins égale au montant des pertes conduit d'abord à le ramener à zéro par annulation des actions existantes, mais à ne décider cette réduction que sous la **condition suspensive** d'une nouvelle augmentation d'un montant suffisant pour permettre la constatation, après déduction des pertes restantes (seconde réduction de capital), d'un capital atteignant le minimum légal. Cette solution est **souvent utilisée en pratique** car elle permet de modifier plus facilement l'actionnariat de la société.

Fiscalement, Pour la déductibilité des frais liés à cette opération, voir n° 2327 s.

6. Rachat par une société de ses propres actions

Conditions communes à toutes les opérations de rachat

3184

Juridiquement, (voir Mémento Sociétés n° 68910 à 68982) : l'achat par une société de ses propres actions est autorisé dans les conditions et suivant les modalités définies par la loi (C. com. art. L 225-206 II, al. 1).
a. Plafond : la société ne peut pas posséder plus de 10 % du total de ses propres actions ni, s'il existe plusieurs catégories d'actions, plus de 10 % d'une catégorie déterminée (C. com. art. L 225-210, al. 1° ; voir Mémento Sociétés n° 68924). Toutefois :

- la limite est fixée à 5 % du capital social pour les actions acquises en vue de leur conservation et de leur remise ultérieure en paiement ou en échange dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport (C. com. art. L 225-209, al. 6 et L 225-209-2, al. 7) ;

- aucun plafond ne s'impose aux rachats d'actions réalisés en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes (C. com. art. L 225-207 et Com. Ansa n° 09-061, CJ du 4 novembre 2009 ; voir n° 3179-3).

b. Maintien des capitaux propres : l'acquisition d'actions de la société ne peut avoir pour effet d'abaisser les capitaux propres à un montant inférieur à celui du capital augmenté des réserves non distribuables (C. com. art. L 225-210, al. 2), ces éléments étant appréciés sur la base des comptes annuels approuvés par l'assemblée, en tenant compte des décisions prises jusqu'à la date d'approbation des comptes annuels et susceptibles d'influer sur le montant des réserves disponibles (NI.V.t.1, § 1.29.10).

Remarque
Capitaux propres inférieurs au capital social : dans ce cas, le bulletin CNCC (n° 134, juin 2004, EJ 2004-70, p. 352) estime que la société ne peut pas procéder au rachat de ses propres actions.

c. Réserves indisponibles : la société doit disposer de réserves, autres que la réserve légale, d'un montant au moins égal à la valeur de l'ensemble des actions qu'elle possède (C. com. art. L 225-210, al. 3 ; voir Mémento Sociétés n° 68926 s.), cette disposition ne s'appliquant pas néanmoins aux rachats d'actions réalisés en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes (Com. Ansa n° 09-061, CJ du 4 novembre 2009). Ces réserves indisponibles n'étant pas mouvementées en cours d'exercice selon le flux d'achats et de ventes d'actions propres, le conseil d'administration doit veiller à ce qu'à tout moment le montant maximum des actions propres achetées ne dépasse pas le niveau total de réserves dont dispose la société. Ces éléments sont appréciés sur la base des comptes annuels approuvés par l'assemblée, en tenant compte des décisions prises jusqu'à la date d'approbation des comptes annuels et susceptibles d'influer sur le montant des réserves disponibles (NI.V.t.1, § 1.29.10).
A la **clôture de l'exercice,** à notre avis, l'assemblée générale statuant sur les comptes ajuste en conséquence les réserves indisponibles correspondant au coût d'achat des actions restantes :

- soit en prélevant une somme supplémentaire sur les autres réserves ou au besoin sur le bénéfice de l'exercice,

- soit au contraire en réintégrant dans les réserves libres l'excédent constaté.
Voir également Mémento Sociétés, n° 68926 et 68927.

Sur la comptabilisation de ces réserves, voir n° 3200-1.

Les actions possédées, notamment, en violation de l'article C. com. L 225-210 doivent être cédées dans le délai d'un an à compter de leur acquisition ou, à défaut, être annulées (C. com. art. L 225-214).

Remarque
Incidence sur la mission du commissaire aux comptes : selon le bulletin CNCC n° 134 précité, en cas de non-respect par la société des dispositions légales relatives à l'acquisition et à la conservation de ses propres actions, le commissaire aux comptes doit :

- **communiquer les irrégularités relevées** aux organes mentionnés à l'article C. com. L 823-16 et à l'assemblée générale (voir n° 5365) ;

- **révéler,** le cas échéant, **les faits délictueux** au procureur de la République (voir n° 5368).

Le rachat d'actions propres s'articule autour de trois régimes principaux :

- un régime de rachat dans le cadre d'un plan de rachat d'actions (C. com. art. L 225-209 et L 225-209-2), **réservé à certaines sociétés non cotées** (voir n° 3185) et **aux sociétés cotées** voir n° 3186),

- un régime de rachat en vue de l'**attribution aux salariés** (C. com. art. L 225-208, voir n° 3187),

- un régime de rachat en vue d'une **réduction de capital non motivée par des pertes** (C. com. art. L 225-207, voir n° 3179-3).

Les sociétés peuvent également racheter leurs actions :
- en cas de refus d'agrément d'une cession d'actions, pour permettre à l'actionnaire cédant de se défaire de ses titres (C. com. art. L 228-24, al. 2), voir n° 3189 ;
- pour éviter la nullité d'une délibération fondée sur un vice du consentement ou l'incapacité d'un actionnaire (C. com. art. L 235-6, al. 2), voir n° 3190 ;
- à la suite d'une transmission de patrimoine à titre universel ou d'une décision de justice (C. com. art. L 225-213, al. 1), voir n° 3190.

Rachat par une société non cotée de ses propres actions dans le cadre d'un plan de rachat

(C. com. art. L 225-209-2)

3185

Le rachat par une société non cotée de ses propres actions est prévu par l'article C. com. L 225-209-2, créé par la loi de finances rectificative pour 2012 (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012, art. 6).

Ce dispositif ne pourra toutefois être utilisé qu'après la publication du décret nécessaire à son application. Ce décret n'est pas encore paru au 1er septembre 2012 (date d'impression de cet ouvrage).

Pour une présentation détaillée de ce dispositif, voir Mémento Sociétés n° 68980 à 68983.

I. Modalités de rachat

a. Détermination des modalités L'assemblée générale **ordinaire** autorisant la société à racheter ses actions doit déterminer les finalités du programme de rachat ainsi que le nombre maximal de titres pouvant être acquis, le prix ou les modalités de fixation du prix et la durée de l'autorisation, qui ne peut excéder 12 mois (C. com. art. L 225-209-2, al. 8). Dans ce cadre, la société peut racheter ses actions dans **la limite de 10 %** de son capital social, sauf cas particulier (voir **b.** ci-après).
L'assemblée générale ordinaire autorisant la société à racheter ses actions statue au vu (C. com. art. L 225-209-2, al. 11) :

- d'un rapport établi par un expert indépendant (dont les conditions d'établissement seront précisées par décret),

- et d'un rapport spécial du commissaire aux comptes, faisant connaître son appréciation sur les conditions de fixation du prix d'acquisition.

Le prix des actions ne peut être ni supérieur à la valeur la plus élevée ni inférieur à la valeur la moins élevée figurant dans le rapport d'évaluation de l'expert indépendant.

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées n'ont pas besoin, à notre avis, de procéder à la désignation ponctuelle d'un commissaire aux comptes,

conformément à la doctrine de la CNCC (voir NI.XII « Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes », décembre 2011, § 2.11).

b. Objectifs du rachat Les objectifs que doivent respecter les émetteurs qui procèdent au rachat de leurs propres actions sont fixés par l'article C. com. L 225-209-2. Ils sont au nombre de trois :

- couverture, dans l'année de leur rachat, des obligations liées (C. com. art. L 225-209-2, al. 2) :

- à des **programmes de stock-options** ou d'**attribution gratuite d'actions,**

- à un **plan d'épargne entreprise,** afin notamment d'assurer la liquidité de leurs titres détenus par le fonds commun de placement d'entreprise,

- ou à toute autre forme **d'allocation d'actions aux salariés** (par exemple, attribution au titre de la participation aux résultats de l'entreprise).

- **opérations de croissance externe** : dans les 2 ans du rachat, les actions acquises peuvent être remises en paiement ou en échange dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport (C. com. art. L 225-209-2, al. 3 et 7).

Dans ce cas, le plafond de détention est fixé à 5 % du capital social (C. com. art. L 225-209-2, al. 7).

- vente, dans les 5 ans du rachat, à des **actionnaires de la société** dans le cadre d'une **procédure de mise en vente** organisée par la société elle-même dans les 3 mois qui suivent chaque assemblée générale ordinaire annuelle (C. com. art. L 225-209-2, al. 4).

c. Conditions particulières à respecter (sur les conditions générales, voir n° 3184)

1. Affectation initiale L'assemblée générale ordinaire doit préciser les finalités de l'opération au moment où elle autorise l'opération de rachat des titres (C. com. art. L 225-209-2, al. 8).

2. Réaffectation ultérieure des actions propres acquises Les actions rachetées mais non utilisées peuvent, sur décision de l'AGO, être utilisées pour une autre des finalités prévues par la loi (C. com. art. L 225-209-2, al. 16).

Sur la possibilité d'annuler les actions rachetées, voir **VI.** ci-après.

II. Classement comptable

Le classement comptable des actions propres acquises dans le cadre d'un programme de rachat est, à notre avis, déterminé par analogie avec le classement comptable applicable aux rachats d'actions réalisés par les sociétés cotées (et précisé par l'avis CU CNC n° 98-D ; voir 3186-1 II.). Il dépend de la formulation des objectifs :

a. Affectation explicite à l'attribution aux salariés Dans ce cas, les actions rachetées sont inscrites au compte 502 « Actions propres ».

Lorsqu'elles sont rachetées en vue d'être attribuées aux salariés dans le cadre d'un plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions, les actions sont comptabilisées dans les sous-comptes 502-1 ou 502-2 (voir n° 3195-3 et 3196-3). Sur la possibilité de reclasser en titres immobilisés les actions classées en VMP en cas de décision d'annulation par le conseil, voir 3186-1 II.e.

b. Absence d'affectation explicite ou objectifs poursuivis autres que celui mentionné au a. (ci-avant). Dans ce cas, les actions rachetées sont inscrites au compte 2771 « Actions propres ou parts propres ».

Sur la possibilité de reclasser en VMP les actions classées dans le compte 2771 lorsqu'elles sont ultérieurement affectées à un plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions, voir n° 3186-1 II.e.

III. A la clôture de l'exercice

Quel que soit le classement comptable des actions rachetées (titres immobilisés ou VMP), le prix d'achat des actions doit être comparé à la **valeur d'inventaire.**

La valeur d'inventaire des titres de sociétés non cotées correspond à leur valeur probable de négociation (voir n° 1846-2 pour plus de détails).

Une **dépréciation** doit être constatée si cette valeur d'inventaire est inférieure au prix d'achat. **Toutefois ne sont dépréciés** :

- **ni** les titres inscrits au compte 2772 « Actions propres en voie d'annulation » (voir n° 3179-3) ;

- **ni** les actions propres détenues en vue de leur attribution aux salariés (sous forme d'actions gratuites ou de stock-options) à condition qu'elles soient affectées à un plan déterminé et comptabilisées dans le compte 502-1 (voir n° 3195-3 et n° 3196-3).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 14).

Sur la **provision** obligatoirement constatée dans ce cas et permettant de « couvrir » la valeur des actions autodétenues, voir n° 3195-1 II. et n° 3196-1 II.

IV. Lors de la cession des actions propres rachetées
Voir n° 3186-1 IV.

V. Information à fournir

a. Information à l'assemblée générale Le commissaire aux comptes devra établir un rapport spécial, présenté à l'AGO annuelle, sur les conditions dans lesquelles les actions ont été rachetées et utilisées au cours du dernier exercice clos (C. com. art. L 225-209-2, al. 14).

b. Information en annexe Le nombre et la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice tant aux comptes 502 (VMP) que 2771 (titres immobilisés) sont mentionnés si ces informations sont significatives (PCG, art. 531-3).

A notre avis, est également mentionnée, le cas échéant, la méthode retenue pour l'affectation des actions propres achetées.

Sur l'information à fournir dans le rapport de gestion, voir n° 3697.

Sur les informations spécifiques à fournir en cas de plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions, voir n° 3195-9 et n° 3196-8.

VI. Annulation

Si la société renonce à utiliser les actions rachetées pour l'une des 3 finalités (voir **b.** ci-avant), les actions rachetées peuvent être annulées, sur autorisation ou décision de l'assemblée générale extraordinaire, dans la limite de 10 % du capital de la société par période de 24 mois. L'assemblée générale extraordinaire peut déléguer au conseil d'administration (ou au directoire) tous pouvoirs pour la réaliser.

A défaut d'avoir été utilisées pour l'une des 3 finalités et dans les délais mentionnés pour chaque objectif, les actions rachetées sont annulées de plein droit (C. com. art. L 225-209-2, al. 10).

La comptabilisation de l'annulation des actions est identique à celle d'un rachat d'actions en vue d'une réduction de capital non motivée par les pertes, voir n° 3179-3.

Sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, voir n° 3179-3.

Rachat par une société cotée de ses propres actions dans le cadre d'un programme de rachat

(C. com. L 225-209)

3186

Le rachat par une société cotée de ses propres actions est prévu par l'article C. com. L 225-209 :

- lorsque les actions de la société sont admises aux négociations sur un marché réglementé (Euronext),

- lorsque les actions de la société sont admises aux négociations sur un système multilatéral de négociation (Alternext, modification apportée par la loi n° 2012-1387 du 22 mars 2012).
Les textes de l'AMF devront toutefois être aménagés pour étendre aux sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur Alternext les règles réservées jusqu'à présent aux seules sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé.

Fonctionnement et incidences comptables

3186-1

Dans le cadre de ce régime, la société peut racheter ses actions dans **la limite de 10 % de son capital** social, après autorisation de l'AGO, et utiliser les actions rachetées à des fins limitativement énumérées par la loi (voir Mémento Sociétés n° 68950 à 68964 et I.b. ci-après).

La limite est fixée à 5 % pour les actions acquises en vue de leur conservation et de leur remise ultérieure en paiement ou en échange dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport (voir **I.b.2** ci-après).

Sur les conditions communes à toutes les opérations de rachat d'actions, voir n° 3184.
Sur les autres régimes de rachat d'actions communs à toutes les sociétés (et donc également applicables aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé), voir n° 3187 à 3190.

I. Modalités de rachat

a. Détermination des modalités L'assemblée générale autorisant la société à racheter ses actions doit déterminer les finalités du programme de rachat ainsi que ses modalités (C. com. art. L 225-209, al. 1). Elle doit également fixer le nombre maximal de titres pouvant être acquis et aussi le montant maximal de l'opération (C. com. art. R 225-151 ; voir Mémento Sociétés n° 68953).

Sur l'information à donner au public (descriptif du programme), voir d. ci-après.

b. Objectifs du rachat

Le ou les objectifs du rachat constituent une information devant **obligatoirement** figurer dans le descriptif du programme (Règl. gén. AMF, art. 241-2).

Les objectifs que doivent respecter les émetteurs qui procèdent au rachat de leurs propres actions sont fixés d'une part, par le Code de commerce, d'autre part par le règlement général de l'AMF (art. 631-5). Ils sont au nombre de quatre :

1. Deux objectifs de rachat d'actions propres prévus par la loi (C. com. art. L 225-209, al. 4 et 5 ; règl. CE n° 2273/2003 du 22 décembre 2003, § 5) Ces objectifs sont les suivants :

- réduction du capital (voir Mémento Sociétés n° 68961),

- couverture d'obligations liées :

- à des **titres de créance donnant accès au capital,**

- ou à des **programmes de stock-options** ou d'**attribution gratuite d'actions,**

- ou à toute autre forme **d'allocation d'actions aux salariés** (par exemple, attribution au titre de la participation aux résultats de l'entreprise).

Pour ne pas être soupçonnés de manipulation de cours, les émetteurs doivent immédiatement **affecter les actions rachetées à l'un des objectifs prévus** par le Code de commerce et par le règlement général de l'AMF (art. 631-5, al. 4).

2. Deux pratiques de marché admises par l'AMF Il s'agit des rachats d'actions réalisés :

- dans le cadre d'un **contrat de liquidité** conclu avec un prestataire de services d'investissement (PSI) (Pratique de marché admise n° 2011-07 relative au contrat de liquidité, décision du 21 mars 2011) ;

- en vue **d'opérations de croissance externe** (Décision AMF du 22 mars 2005, Balo du 1er avril 2005) : la possibilité de conserver les actions acquises en vue de les remettre en paiement ou en échange dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport est expressément prévue par la loi, **les rachats** d'actions réalisés au titre de cette finalité étant toutefois **limités à 5 % du capital** (C. com. art. L 225-209, al. 6).

c. Conditions à respecter

1. Affectation initiale L'AMF (Position AMF relative à la mise en oeuvre du régime de rachat d'actions, mise à jour le 19 novembre 2009, Annexe 1) propose deux solutions pour démontrer qu'une affectation immédiate des actions acquises a été réalisée :

- en amont des opérations de rachat : **ouvrir un compte par objectif poursuivi** chez un teneur de comptes ;

- en aval des opérations : **comptabiliser les opérations dans des sous-comptes distincts** en fonction de l'objectif poursuivi.

Remarque
Présomption de légitimité : les deux objectifs prévus par la loi permettent de bénéficier d'une présomption absolue de légitimité, les pratiques de marché admises par l'AMF ne bénéficiant que d'une présomption de légitimité simple.

En pratique, pour bénéficier d'une présomption de légitimité, il n'est donc **pas possible de choisir d'autres objectifs** que ceux prévus par le Code de commerce ou l'AMF.

Les **interventions** réalisées directement par un émetteur **en vue de régulariser le cours de bourse** ou en fonction de situations de marché (c'est-à-dire des opérations qui ne sont pas systématiquement réalisées en contre-tendance, voir Bull. COB n° 347, juin 2000), ne **peuvent pas être mises en oeuvre** (Position AMF relative à la mise en oeuvre du régime de rachat d'actions, mise à jour le 19 novembre 2009, § 1). Ces opérations conduisent en effet les émetteurs à intervenir à l'achat et à la vente au cours d'un même programme de rachat et sont interdites par le Code de commerce, compte tenu du risque de manipulation de cours qu'elles représentent (Position précitée).

2. Réaffectation ultérieure des actions propres acquises Selon l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 631-5 ; Position AMF relative à la mise en oeuvre du régime de rachat d'actions, mise à jour le 19 novembre 2009, § 5.2), l'affectation initiale ne peut être modifiée que de la manière suivante :

- d'un objectif prévu par le Code de commerce à un autre ;

Toutefois, selon l'AMF (Position précitée, § 5.1), les titres acquis aux fins de réduction de capital par voie d'annulation ne peuvent pas faire l'objet d'une réaffectation : ils doivent être effectivement annulés. Pour plus de détails sur l'annulation des actions propres, voir n° 3179-2 (traitement comptable) et Mémento Sociétés n° 68961 (régime juridique).

- d'une pratique de marché à un objectif prévu par le Code de commerce.

En revanche, selon l'Ansa, les actions acquises peuvent être réaffectées selon les modalités déterminées par l'assemblée générale, la libre réaffectation étant la règle (Com. Ansa n° 05-065, CJ du 7 décembre 2005, p. 9-10). Toutefois, en cas de nouveau choix pour une pratique de marché, l'émetteur doit, en cas d'enquête, pouvoir justifier du caractère légitime de cette réaffectation. En contrepartie, le public doit être informé des décisions de réaffectation dans les conditions prévues par l'article 241-2 II. du règlement général de l'AMF (voir ci-après I.d.) (Com. précitée).

Par ailleurs, l'AMF autorise la cession de titres acquis aux fins de couverture d'un plan d'options lorsque l'émetteur souhaite se défaire de cette couverture, l'évolution du cours du titre ou l'annulation de tout ou partie de ces options la rendant inutile (Position précitée du 19 novembre 2009, § 5.2). Les actions acquises dans le cadre d'une pratique de marché peuvent également être cédées dans les conditions prévues par la définition de la pratique.

d. Obligations de publicité et de déclaration Le tableau suivant synthétise les obligations d'information liées à la réalisation d'un programme de rachat d'actions (tableau inspiré du communiqué AMF du 1er février 2008) :

Etapes de mise en oeuvre du programme de rachat	Obligation d'information
Préalablement à la mise en oeuvre du programme de rachat autorisé (ou appelé à être autorisé) par l'assemblée générale	Publication d'un **descriptif du programme** (1) Information du comité d'entreprise (2)
Pendant la réalisation du programme de rachat	Publication des **transactions effectuées** dans le cadre du programme (3)
	Déclaration mensuelle à l'AMF (4)
Chaque année	Information à fournir dans le rapport de gestion (5)

(1) Depuis la loi du 26 juillet 2005 qui a supprimé la « note d'information » et le visa de l'AMF sur les programmes de rachat d'actions, l'information du public prévue par la loi (C. com. art. L 225-212) doit être faite au moyen d'un **document non visé par l'AMF** (C. mon. fin. art. L 451-3), le **descriptif du programme** (Règl. gén. AMF, art. 241-2). Pour plus de détails sur le contenu et les modalités de diffusion du descriptif du programme, voir n° 5095-1 renvoi (3) et Mémento Sociétés n° 68952.
(2) Le comité d'entreprise est informé des finalités de l'opération de rachat, de ses modalités et de son plafond (C. com. art. L 225-209, al. 1).
(3) Les émetteurs pour lesquels un programme de rachat d'actions propres est en cours de réalisation doivent informer le marché de toutes les opérations effectuées dans le cadre du programme de rachat au plus tard le **7e jour de bourse** suivant leur date d'exécution (Règl. gén. AMF, art. 241-4 I.1° ; voir Mémento Sociétés n° 68956).
Ces informations, établies selon les modalités précisées par l'instruction AMF n° 2005-06 du 22 février 2005, sont mises en ligne sur le site de l'émetteur (Règl. gén. AMF, art. 241-4 I.1°).
En outre, les émetteurs doivent diffuser un **communiqué mensuel** regroupant les informations concernant les rachats d'actions publiées au cours du mois écoulé (Règl. gén. AMF, art. 221-1 2°).
S'agissant d'une **information réglementée** (au sens de l'article 221-1 du règlement général de l'AMF, voir n° 5061-1), elle doit être diffusée selon les modalités prévues pour ce type d'information. Sur ces modalités, voir n° 5061-2 s.

Etapes de mise en oeuvre du programme de rachat	Obligation d'information
(4) Les émetteurs ont l'obligation de déclarer mensuellement à l'AMF les achats, cessions, transferts et annulations qu'ils ont réalisés (C. com. art. L 225-212). Cette information est fournie selon le format défini par l'instruction AMF n° 2005-06 précitée (Règl. gén. AMF, art. 241-4 I.2° ; voir Mémento Sociétés n° 68956). **Remarques 1. Dispense de déclaration mensuelle** Toutefois, selon l'article 241-4 II. du règlement général de l'AMF, un émetteur transmettant à l'AMF, de manière hebdomadaire, l'intégralité des informations exigées dans la déclaration mensuelle peut être dispensé de cette dernière à condition : - que l'information hebdomadaire soit déposée à l'AMF selon les mêmes modalités que la déclaration mensuelle, - qu'elle contienne les mêmes informations. **2. Contrats de liquidité** Si les modalités de publicité sont différentes (publication d'un bilan semestriel), les transactions réalisées par les intermédiaires dans le cadre de ces contrats doivent être incluses dans la déclaration mensuelle faite par la société à l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 241-4 I.). (5) Voir n° 3697.	

II. Classement comptable

Le classement comptable des actions propres acquises dans le cadre d'un programme de rachat a été précisé par l'avis CU CNC n° 98-D et dépend de la formulation des objectifs :

a. Affectation explicite à l'attribution aux salariés Dans ce cas, les actions rachetées sont inscrites au compte 502 « Actions propres ».

Lorsqu'elles sont rachetées en vue d'être attribuées aux salariés dans le cadre d'un plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions, les actions sont comptabilisées dans les sous-comptes 502-1 ou 502-2 (voir n° 3195-3 et 3196-3).

Sur la possibilité de reclasser en titres immobilisés les actions classées en VMP en cas de décision d'annulation par le conseil, voir e. ci-après.

b. Affectation explicite à la réduction du capital Dans ce cas, les actions rachetées sont inscrites au compte 2772 « Actions propres ou parts propres en voie d'annulation ».

c. Absence d'affectation explicite ou objectifs poursuivis autres que ceux mentionnés aux a. et b. (ci-avant) Dans ce cas, les actions rachetées sont inscrites au compte 2771 « Actions propres ou parts propres ». Il en est ainsi lorsque l'objectif poursuivi est la couverture d'obligations liées à des titres de créances donnant accès au capital et pour les actions rachetées dans le cadre d'un contrat de liquidité ayant pour objet à la fois la liquidité des transactions et la régularité des cours (voir **I. b.** ci-avant).

Sur la possibilité de reclasser en VMP les actions classées dans le compte 2771 lorsqu'elles sont ultérieurement affectées à un plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions, voir **e.** ci-après.

d. Affectation à la régularisation de cours Lorsque le contrat conclu avec le PSI prévoit uniquement la régularisation de cours, les actions rachetées sont à comptabiliser en VMP au compte 502 « Actions propres ».

Remarques

1. Notion d'« affectation explicite » Cette notion avait été précisée par l'AMF (Communiqué COB du 25 janvier 1999, qui est toutefois devenu caduc, voir revue mensuelle AMF n° 12 de mars 2005, p. 83 s., annexe 2) : par affectation explicite, il convenait d'entendre l'affectation chiffrée dans la note d'information du nombre d'actions qui seront affectées à ces utilisations spécifiques, exprimées en termes de nombre précis d'actions (ou du pourcentage du total du programme de rachat lorsque plusieurs objectifs sont poursuivis concomitamment).
La note d'information ayant été supprimée (voir I.d. ci-avant), la **classification comptable** des actions propres acquises dans le cadre d'un programme de rachat est, à notre avis, désormais déterminée selon l'intention exprimée au moment du rachat des titres, matérialisée par :

- le descriptif du programme (voir **I.b.** et **d.** ci-avant),
- la décision de l'assemblée générale autorisant la société à racheter ses actions,
- ou la décision du conseil d'administration lors du rachat.

2. Actions rachetées dans le cadre d'un contrat de liquidité Les opérations réalisées par l'intermédiaire financier pour le compte de la société sont reprises dans les comptes de la société de la manière suivante (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EC 2004-73, p. 142) :

- les actions propres détenues sont comptabilisées au compte 277 « Actions propres » (à notre avis au sous-compte 2771 « Actions propres ou parts propres ») ;
- les espèces, au compte 276 « Autres créances immobilisées » pour tenir compte de leur indisponibilité.

e. Reclassement d'actions propres Peuvent faire l'objet d'un reclassement :

- les actions classées en VMP (voir a.), qui peuvent être reclassées en titres immobilisés (PCG, annexe 5, § 5 ; avis CU CNC n° 2002-D du 18 décembre 2002) ;

- les actions classées en titres immobilisés (dans le compte 2771), qui peuvent être reclassées en VMP dans le compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » lorsqu'elles sont affectées à un plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions après leur acquisition (PCG, annexe 5, § 5). Pour pouvoir être effectué, le reclassement doit être autorisé par une décision de l'organe compétent avant la date de clôture (Avis CU CNC n° 2002-D et PCG, annexe 5, § 5).

Sur les possibilités juridiques d'affectation d'un objectif à un autre, voir **I.c.2.**

En cas de reclassement des actions propres au compte 2772 « Actions propres en voie d'annulation » **et au compte 502-1** « Actions propres destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » : la valeur nette comptable au jour de la décision du reclassement constitue la nouvelle valeur brute des actions. La dépréciation constatée antérieurement ne peut donc pas être reprise lors du reclassement (Avis CU CNC n° 2002-D et PCG, annexe 5, § 5).

En outre, lors de l'annulation des actions propres (le cas échéant), cette dépréciation sera directement imputée sur les capitaux propres et non reprise par résultat. Cette absence de reprise est justifiée par le fait que l'entreprise a bien supporté une perte depuis d'acquisition des titres, ce qui engendre d'ailleurs la décision d'annulation.

Fiscalement, a. Il en est de même pour **les reclassements au compte 502-1** (BOI 4 N-1-11, n° 8). **b.** L'Administration, qui était associée aux travaux du Comité d'Urgence du CNC, ne s'est jamais prononcée sur l'absence de reprise de dépréciation en cas de **reclassement d'actions propres au compte 2772.** Toutefois, le Tribunal administratif de Montreuil, rejetant l'opposabilité de l'avis CU CNC, a refusé la déduction de toute perte au titre du reclassement et de l'annulation des titres, ce qui revient à contester l'absence de reprise de la dépréciation (TA Montreuil 10 mars 2011, n° 09-14111).

Pour tous les autres reclassements : en l'absence de telles dispositions, les reprises de dépréciation lors du reclassement devraient, à notre avis, être possibles.

Fiscalement, Le reclassement des actions propres de VMP à Titres immobilisés, ou inversement, est neutre car il ne modifie pas le régime fiscal applicable à ces titres qui est le régime de droit commun (voir **IV.** ci-après). La reprise est donc taxable au taux de droit commun.

Par analogie avec les règles en matière de cession (voir ci-après), le reclassement est effectué en retenant la méthode Fifo.

Fiscalement, Il en est de même pour les reclassements de ou vers le compte 502-1 (BOI précité, n° 13).

En cas de reclassement en provenance du compte 502-1 et lorsque les actions rachetées y ont été cantonnées par plan, la méthode Fifo est appliquée plan par plan (en ce sens, Bull. CNCC n° 129, mars 2003, EC 2002-46, p. 179 s.).

Sur l'information à donner dans l'annexe, voir **V.**

III. A la clôture de l'exercice

Quel que soit le classement comptable des actions rachetées (titres immobilisés ou VMP), il résulte des règles générales :

- que la **valeur d'inventaire** est constituée par le cours moyen de bourse du dernier mois avant la clôture de l'exercice (PCG, art. 332-6 et 332-9 et avis CU CNC n° 98-D ; voir n° 1846-1 pour plus de détails) ;

Le prix minimum de revente éventuellement fixé dans le « détail du programme » soumis à l'AMF ne peut constituer une référence (en effet, ce prix ne donne pas l'assurance que le cours de bourse redevienne au moins égal à ce prix et donc que la vente puisse avoir lieu).

- qu'une **dépréciation** doit être constatée si cette valeur d'inventaire est inférieure au prix d'achat.

Toutefois ne sont dépréciés :

- **ni** les titres inscrits au compte 2772 « Actions propres en voie d'annulation » (Avis CU CNC n° 98-D) ;

Fiscalement, Il en est de même en l'absence de dotation comptable (CGI, art. 39-1-5°).

- **ni** les actions propres détenues en vue de leur attribution aux salariés (sous forme d'actions gratuites ou de stock-options) à condition qu'elles soient affectées à un plan déterminé et comptabilisées dans le compte 502-1 (voir n° 3195-3 et n° 3196-3).

Sur la **provision** obligatoirement constatée dans ce cas et permettant de « couvrir » la valeur des actions autodétenues, voir n° 3195-1 II. et n° 3196-1 II.

Fiscalement, Il en est de même (BOI précité, n° 14).

IV. Lors de la cession

a. Comptabilisation du résultat de cession Quel que soit le classement comptable des actions rachetées (titres immobilisés ou VMP), le résultat net est porté (PCG, art. 445/50) :

- en cas de perte, au compte 6783 « Mali provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations émises par elle-même » ;

- en cas de profit, au compte 7783 « Boni provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations émises par elle-même ».

b. Détermination du résultat de cession Pour la détermination du résultat dégagé à l'occasion de la vente des actions rachetées, les titres les plus anciens sont réputés vendus les premiers (Peps ou Fifo ; PCG, art. 445/50).

Les actions étant fongibles, le prix d'achat doit être déterminé globalement pour l'ensemble de la catégorie VMP ou Titres immobilisés sans créer de sous-catégorie de comptes en fonction de l'utilisation prévue des titres. Toutefois, sur la possibilité de cantonner les titres affectés dès leur acquisition par la direction à la couverture d'un plan de stock-options spécifiques, voir n° 3195-5 II.

Remarque
Actions rachetées dans le cadre d'un contrat de liquidité : le contrat étant transparent au regard de la comptabilisation des opérations, les plus et moins-values de chaque opération sont enregistrées au compte de résultat sans possibilité de compensation (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EC 2004-73, p. 142).

Fiscalement, Quels que soient les motifs qui ont présidé à leur acquisition, les actions propres ne bénéficient pas du régime des plus ou moins-values à long terme (BOI 4 B-1-08, n° 28 ; voir n° 1918-3).

V. Information dans l'annexe
Le nombre et la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice tant aux comptes 502 (VMP) que 2771 (titres immobilisés) sont mentionnés si ces informations sont significatives (PCG, art. 531-3).

A notre avis, doit également être mentionnée, le cas échéant, la méthode retenue pour l'affectation des actions propres achetées.

S'agissant des titres inscrits au compte 2772 « Actions propres en voie d'annulation », une information doit (Avis CU CNC n° 98-D du 17 décembre 1998, § 5) être fournie en annexe sur la dépréciation qui aurait été constatée si ces titres avaient été évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice.
En **cas de reclassement** d'actions propres de VMP à titres immobilisés (voir II. 6), une information circonstanciée sur l'incidence du reclassement et sa justification est à mentionner en annexe (Avis CU CNC n° 2002-D).
Sur l'information à fournir dans le rapport de gestion, voir n° 3697.
Sur les informations spécifiques à fournir en cas de plan de stock-options ou d'attribution gratuite d'actions, voir n° 3195-9 et n° 3196-8.

VI. Annulation
En cas d'annulation des actions rachetées dans ce cadre, la réduction de capital est autorisée ou décidée par l'assemblée générale extraordinaire qui peut déléguer au conseil d'administration (ou au directoire) tous pouvoirs pour la réaliser.
Sur la comptabilisation de l'annulation des actions, voir n° 3179-3.

Sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, voir n° 3179-3.

Rachat d'actions uniquement en vue de leur attribution aux salariés

(C. com. art. L 225-208)

3187

Juridiquement, Les sociétés peuvent acheter leurs propres actions pour les attribuer à leurs salariés dans les cas suivants :

1. Participation aux résultats de l'entreprise, lorsque l'accord de participation a été conclu jusqu'au 1er janvier 2007 (C. trav. art. L 3323-2) : voir n° 2972.

2. Options d'achat d'actions (C. com. art. L 225-177 à L 225-184) Dans ce cas :

- en France, les sociétés ayant mis en place un plan d'options d'achat d'actions doivent acheter les actions qui seront attribuées aux salariés bénéficiaires au plus tard à la date à laquelle les salariés peuvent lever leurs options (voir Mémento Sociétés n° 69590). Selon l'AMF (Bull. COB juillet-août 2002, voir BCF 8/02 Entreprises inf. 2, p. 5 s.), le fait que la société couvre les plans dont la période d'exercice des options est ouverte par l'achat d'options d'achat d'actions à terme serait de nature à répondre à l'exigence de la loi ;

- en ce qui concerne la date à laquelle les options d'achat peuvent être consenties, voir Mémento Sociétés n° 69451 et n° 69550 à 69552 ;

- une information est à fournir à l'Administration, à l'assemblée, à l'AMF et dans l'annexe, voir n° 3195-9 ;

- en ce qui concerne les diligences des **commissaires aux comptes,** voir n° 3195-2.

Sur le traitement comptable des stock-options, voir n° 3195-1 s.

3. Attribution d'actions gratuites existantes (C. com. art. L 225-197-1 à L 225-197-5) :

- sur l'information à fournir à l'assemblée générale, en annexe et au public, voir n° 3196-8 ;

- sur les diligences des commissaires aux comptes, voir n° 3196-2 ;

Sur le traitement comptable des attributions gratuites d'actions, voir n° 3196-1 s.

4. Cession d'actions aux salariés adhérents d'un plan d'épargne entreprise (PEE) (C. trav. art. L 3332-24) : voir n° 3197.

Autres rachats d'actions possibles

Rachat d'actions en vue d'une réduction du capital non motivée par des pertes

3188

Voir n° 3179-3.

Rachat d'actions en cas de refus d'agrément d'une cession pour permettre à l'actionnaire cédant de se défaire de ses titres

3189

(C. com. art. L 228-24) Les écritures comptables sont à notre avis les mêmes que pour un rachat d'actions en vue d'une réduction du capital non motivée par des pertes, voir n° 3179-3.

Dans cette hypothèse, la réduction de capital n'étant que la conséquence du refus d'agrément, le commissaire aux comptes n'a pas de rapport à établir au titre de la réduction de capital (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-56, p. 668).

Rachat d'actions propres à l'occasion d'une transmission de patrimoine à titre universel ou suite à une décision de justice

3190

Juridiquement, Les actions propres reçues dans le cadre d'une transmission de patrimoine à titre universel (par exemple une fusion, une scission ou un apport partiel d'actif ; voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8490) ou acquises à la suite d'une décision de justice (par exemple une adjudication sur saisie des actions possédées par un débiteur de la société) doivent, pour la partie qui, le cas échéant, excède 10 %, être cédées dans un délai de deux ans ; si, à l'expiration de ce délai, elles ne l'ont pas été, elles doivent être annulées (C. com. art. L 225-213, al. 2).
Le commissaire aux comptes doit établir un rapport sur la réduction du capital social, même si les opérations de fusion, d'une part, et de réduction de capital, d'autre part, sont concomitantes, le formalisme de chaque opération devant être respecté (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-56, p. 668). Pour un exemple de rapport, voir Note d'information NI.V.t.1 CNCC, décembre 2011, § 4.15.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 68980 à 68982.

Sur le plan comptable, à notre avis, les actions sont à comptabiliser selon l'intention de la société :

- si les actions sont destinées à être cédées dans le délai de deux ans, elles sont portées au compte 2771 « Actions propres » ;

- si elles sont affectées dès l'origine explicitement à l'attribution aux salariés, elles sont inscrites au compte 502 « Actions propres » ;

- si elles doivent être annulées, elles sont inscrites au compte 2772 « Actions propres en voie d'annulation ».

Sur le traitement comptable, en cas de fusion, de l'annulation par la société absorbante des actions propres reçues de la société absorbée, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8490.

Rachat de certificats de droits de vote en vue de reconstituer les actions

3191

Juridiquement, Les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804) peuvent procéder, sur décision de l'AGE et sur rapport du conseil d'administration, au rachat des droits de vote existants en vue de les attribuer, par cession à titre gratuit, aux porteurs de certificats d'investissement (si ceux-ci représentent au plus 1 % du capital social) de façon à reconstituer les actions entre leurs mains (C. com. art. L 228-31).

A notre avis :

1. **Lors du rachat,** les certificats de droits de vote sont portés dans une subdivision du compte 502 « Actions propres ».

2. **Lors de leur attribution** :

- s'agissant d'une cession à titre gratuit, le prix de rachat constitue une charge à porter dans une subdivision spécifique du compte 6783 « Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations émises par elle-même » ;

- le montant du capital correspondant aux actions reconstituées est transféré du compte 1018 « Capital soumis à des réglementations particulières » au compte 101 « Capital ».

Enregistrement des dividendes se rapportant aux titres rachetés

3192

Voir n° 1918-3.

Rachat d'actions de préférence

3193

Aspects juridiques : voir n° 3440-2.

En cas d'annulation, les écritures comptables sont à notre avis les mêmes que pour un rachat d'actions en vue d'une réduction du capital non motivée par des pertes, voir n° 3179-3.

B. Cas particulier de l'actionnariat salarié

3194

L'entreprise souhaitant favoriser l'accession de ses salariés à son capital dispose de plusieurs dispositifs :

- l'octroi de stock-options (voir n° 3195) ;
- l'attribution gratuite d'actions (voir n° 3196) ;
- l'émission ou la cession d'actions réservée aux salariés adhérents d'un PEE (voir n° 3197) ;
- l'augmentation de capital dans le cadre des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BCE) (voir n° 3198).

1. Options de souscription ou d'achat d'actions (ou plans de « stock-options »)

3195

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 69402 à 69408 , 69410 à 69825 et Note d'information CNCC NI.V, tome 4 « Régimes d'accès au capital en faveur des salariés » (juin 2011), § 2.1.

Lors de l'octroi des options

3195-1

I. Options de souscription d'actions
Lors de l'attribution des options, **aucune charge de rémunération** ne doit être constatée au titre de l'avantage accordé au personnel (PCG, annexe 5, § 2.1 sur renvoi de l'article 332-10).

En effet, même si l'attribution de stock-options constitue un élément de rémunération, l'entreprise ne subit aucune sortie de ressources lors de la remise des actions nouvelles émises. La « charge » résultant de l'opération est en réalité une charge de dilution supportée par les actionnaires préexistants.

Fiscalement, Il en est de même, la « charge de dilution » n'étant pas déductible, voir n° 3195-3 I.

En revanche, l'entreprise doit comptabiliser la cotisation patronale spécifique ainsi que, le cas échéant, la provision pour assujettissement aux cotisations sociales (voir **IV.** ci-après).

II. Options d'achat d'actions
Dès l'attribution des options, l'entreprise doit traduire dans ses comptes le fait que l'opération donnera lieu, à la date de remise des actions aux bénéficiaires du plan (les salariés et/ou les dirigeants), à une sortie de ressources sans contrepartie équivalente attendue des bénéficiaires. Cette sortie de ressources correspond à la moins-value attendue lors de la remise des actions.

En effet, à la date de remise des actions, les bénéficiaires auront déjà fourni la contrepartie à l'entreprise (c'est-à-dire, le travail et l'investissement réalisés pendant la période d'acquisition de leurs droits à exercer les options).

a. Obligation de constituer une provision L'entreprise doit constituer une provision dès que la sortie de ressources est probable. Selon le PCG (Annexe 5, § 2.2), le caractère probable s'apprécie en fonction des éléments suivants :

1. Décision d'attribuer des actions rachetées sur le marché La sortie de ressources est probable lorsque la décision de racheter ou d'affecter des actions existantes résulte des termes du plan d'attribution ou a été prise par l'assemblée générale ou l'organe exécutif.

En l'absence de décision explicite sur les modalités d'attribution des actions, il convient de rechercher l'intention de l'entreprise tout au long de l'acquisition des droits par les bénéficiaires. Lorsque l'intention de racheter des titres est avérée (par exemple, par un

engagement de l'entreprise de racheter ses actions à échéance proche de la date d'attribution effective aux bénéficiaires ou par la pratique habituelle de la société de ne pas diluer les actionnaires existants ou par une communication des dirigeants en ce sens), la provision est à comptabiliser. A défaut, le passif reste éventuel : il n'est pas comptabilisé mais doit être mentionné en annexe (PCG, annexe 5, § 2.3).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 10).

2. Probabilité de levée des options par les bénéficiaires du plan Le caractère probable de la sortie de ressources dépend :

- d'une part, de la probabilité (appréciée à la clôture de l'exercice) de réalisation des conditions de présence et de performance prévues par le plan,

- et, d'autre part, de la probabilité d'exercice des options, évaluée, pour les sociétés cotées, en fonction du cours de bourse **à la clôture de l'exercice** (ou, si la société n'est pas cotée, en fonction de la valeur estimée à la date de rachat). Pour les sociétés non cotées ayant souscrit un contrat de liquidité, cette probabilité est, à notre avis, évaluée en fonction du prix de rachat fixé par le contrat (le cas échéant).

Selon le PCG (Annexe 5, § 2.2), l'exercice des options est probable lorsque la valeur intrinsèque de ces options à la clôture (correspondant à la différence entre le cours de bourse à cette date et le prix d'exercice de l'option) est positive.

Conséquences de l'évaluation de la probabilité d'exercice des options en fonction des données disponibles à la clôture Si à la clôture de l'exercice, la valeur des actions (cours de bourse pour les actions cotées) est inférieure au prix d'exercice des options, l'exercice des options n'est pas probable et aucune provision ne doit être comptabilisée, et ce, même s'il est probable que la valeur remontera les exercices suivants.

Remarque
Couverture du plan par rachat des actions au prix d'exercice : si l'entreprise a couvert son obligation en rachetant des actions au prix de levée de l'option, la provision à comptabiliser est nulle.

b. Montant à provisionner La provision correspondant à la sortie de ressources attendue par l'entreprise (c'est-à-dire la moins-value attendue), elle est calculée à partir des trois éléments suivants (PCG, annexe 5, § 4) :

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 11).

1. Coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan d'attribution **ou coût probable de rachat évalué à la date de clôture** des comptes.

Le coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan correspond :

- au coût d'achat (majoré des primes d'options payées pour racheter les actions, le cas échéant) lorsque les actions ont déjà été rachetées et affectées au plan dès leur acquisition ;

- à la valeur nette comptable à la date de l'affectation des actions au plan lorsqu'elles étaient détenues antérieurement par la société sans toutefois être affectées au plan. Sur la détermination de cette valeur nette comptable, voir n° 3186-1 II.e.

Le coût probable de rachat correspond :

- lorsque l'action est cotée, au cours de bourse ;

- en l'absence de cotation, à la valeur estimée à la date de rachat (à notre avis).

2. Nombre probable d'actions qui seront remises aux bénéficiaires Ce nombre est déterminé en fonction :

- de la probabilité (appréciée à la clôture de l'exercice) de réalisation des conditions de présence et de performance prévues par le plan ;

- de la probabilité d'exercice des options (voir **a.** ci-avant).

3. Prix d'exercice de l'option.

Remarque
Calcul de la provision :

- **Pluralité de plans** : dans le cas où plusieurs plans d'options d'achat d'actions ont été mis en place par l'entreprise, la provision devrait, à notre avis, être **appréciée plan par plan,** chaque plan constituant une obligation distincte. Le coût d'entrée des actions est donc calculé en retenant le coût moyen de l'ensemble des actions affectées au plan (en ce sens, Bull. CNCC n° 129, mars 2003, EC 2002-46, p. 179 s.) ;

- **Réévaluation de la provision au cours du plan** : voir n° 3195-3.

c. Etalement obligatoire de la provision La provision doit être étalée lorsque le plan conditionne la remise des actions aux bénéficiaires à leur présence dans l'entreprise à l'issue d'une période future qu'il détermine (PCG, annexe 5, § 3).

En effet, la condition de présence suppose que les bénéficiaires doivent rendre des services à l'entreprise pour obtenir l'élément de rémunération que constitue l'attribution des options.

La provision est étalée sur la période pendant laquelle les bénéficiaires rendront ces services (PCG, annexe 5, § 3), c'est-à-dire **linéairement sur la période d'acquisition** des droits (PCG, annexe 5, § 4).

Inversement, l'absence de condition de présence dans le plan signifie que les services ont déjà été rendus. Dans ce cas, la charge n'est pas étalée mais immédiatement comptabilisée dès la décision d'attribution (PCG, annexe 5, § 3).

Remarque
Plans de groupe : lorsque les bénéficiaires sont des salariés ou des dirigeants d'autres sociétés du groupe auquel appartient la société émettrice du plan, cette dernière comptabilise en revanche la charge en totalité dès la décision d'attribution. En effet, les bénéficiaires ne rendant pas de services à la société émettrice mais à la société du groupe à laquelle ils appartiennent, la sortie de ressources est sans contrepartie pour la société émettrice.
En cas de refacturation intragroupe, voir **III.** ci-après.

Fiscalement, Sur la déductibilité des provisions comptabilisées dans le cadre de plans de groupe, voir ci-après **d.**

d. Comptabilisation de la provision L'attribution de stock-options constituant un élément de rémunération, cette provision est comptabilisée en **charges de personnel,** par le crédit d'un sous-compte du compte 15 « Provisions ».

Cette comptabilisation en charges de personnel peut éventuellement se faire par l'intermédiaire du compte « Transfert de charges » (PCG, annexe 5, § 4). Elle ne vise, à notre avis, que la quote-part de la charge relative au personnel de l'entreprise.

Fiscalement, Cette provision est déductible (BOI 4 N-1-11, n° 9).

Cas particulier des plans de groupe Selon l'Administration (BOI 4 N-1-11, n° 12), seule la quote-part de la provision dotée par la société émettrice à raison de son propre personnel bénéficiaire est déductible, même en présence d'une convention de refacturation (voir **III.** ci-après). En conséquence, la quote-part de provision afférente aux salariés bénéficiaires des autres sociétés du groupe doit être réintégrée sur l'imprimé n° 2058-1 (ligne WI) l'exercice de sa dotation, et sa reprise ultérieure déduite (ligne WU).
Sur les conséquences fiscales en cas de refacturation intragroupe, voir ci-après **III.**

III. Refacturation intragroupe
Lorsque le plan de stock-options a été mis en place au niveau du groupe, les sociétés du groupe peuvent être **refacturées,** dans le cadre d'une convention de refacturation, des coûts supportés par la société émettrice du plan à raison du personnel bénéficiaire de ces autres sociétés. Il en résulte le traitement suivant :

- chez la société émettrice du plan : une charge est, le cas échéant (voir II. ci-avant), immédiatement comptabilisée dès l'attribution des options à raison des bénéficiaires des autres sociétés du groupe. Elle est néanmoins compensée par la constatation d'un produit à recevoir pour le même montant ;

En effet, la convention de refacturation rend ce produit certain à la fois dans son principe et dans son montant.

Fiscalement, Seule la quote-part de la provision dotée par la société émettrice à raison de son propre personnel bénéficiaire est déductible, même en présence d'une convention de refacturation (voir ci-avant **II d.**). En pratique, afin d'éviter une double imposition temporaire (voir ci-après), le produit à recevoir comptabilisé à hauteur des provisions dotées pour le personnel des sociétés bénéficiaires du plan devrait pouvoir, à notre avis, être déduit extra-comptablement (ligne XG de l'imprimé n° 2058-A). Toutefois, cette solution guidée par l'équité n'a pas été à ce jour formellement admise par l'Administration. Sur l'imposition de ce produit lors de la refacturation effective, voir n° 3195-5 III.

- chez les sociétés du groupe refacturées : la refacturation constitue, dans les comptes des autres sociétés du groupe, une charge devant faire l'objet d'une **provision** dès l'attribution des options lorsque la convention le prévoit (PCG, annexe 5, § 2.2).

En effet, dans ces conditions, la société refacturée a, dès la mise en place du plan, une obligation à l'égard de la société émettrice du plan entraînant une sortie de ressources sans contrepartie équivalente pour la société à hauteur des prestations de services déjà rendues par les bénéficiaires.

Cette provision est à étaler sur la période d'acquisition des droits par les bénéficiaires.

Fiscalement, Cette provision est déductible (BOI 4 N-1-11, n° 12), à hauteur des dépenses susceptibles d'être fiscalement refacturées par l'émettrice, voir n° 3195-5 II. Sur les modalités d'estimation du montant de la provision déductible en cas de plan étranger, voir BOI 4 N-1-11, n° 12.

IV. Dispositions communes aux options de souscription et d'achat d'actions

a. Assujettissement aux cotisations sociales

Socialement, (voir Mémento Social n° 55915) Sont soumis à cotisations sociales :

- la fraction du **rabais excédant 5 %** de la valeur de l'action déterminée au moment où l'option est attribuée et due lors de la levée de l'option ;

- l'avantage correspondant à la différence entre la valeur de l'action à la date de la levée de l'option et le **prix de souscription ou d'achat** payé par le bénéficiaire (**plus-value d'acquisition**) lorsque les titres sont cédés pendant le délai d'indisponibilité fiscale (sur ce délai, voir Mémento Social n° 55915).

L'assujettissement aux cotisations sociales est à provisionner dès lors qu'il est probable. En effet (cf. PCG, art. 312-1 s.), dès l'attribution des options, l'employeur a l'obligation vis-à-vis des bénéficiaires du plan d'émettre des actions si les options sont levées et donc de payer, le cas échéant, aux organismes sociaux des charges sociales. Ce paiement étant sans contrepartie pour l'employeur, une provision doit donc être constatée à la clôture chez la société employant les bénéficiaires s'il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, que les options seront levées et les actions ainsi souscrites cédées par les bénéficiaires.

La provision ne vise que les cotisations patronales, seules cotisations à la charge de l'employeur. Les cotisations salariales étant à la charge des bénéficiaires, elles seront déduites des montants dus et ne donneront lieu qu'à la comptabilisation d'écritures au bilan.

Si l'assujettissement n'apparaît qu'éventuel à la date d'arrêté des comptes, ou si, exceptionnellement, il ne pouvait être déterminé avec une fiabilité suffisante, une information chiffrée sur le risque d'assujettissement maximum correspondant au cas où toutes les actions seraient cédées dans le délai d'indisponibilité fiscale devrait, à notre avis, être utilement donnée dans l'annexe et ce, dès la date d'octroi (voir PCG, art. 312-3 et 312-4).

Remarque
Caractère probable ou éventuel : le caractère probable ou éventuel du paiement des cotisations sociales varie en fonction d'un certain nombre de critères :
1. L'assujettissement du rabais Comme pour la provision pour remise d'actions (voir ci-avant), le caractère probable de l'assujettissement du rabais est fonction de la probabilité d'exercice des options et de la probabilité de réalisation des conditions de présence et de performance, évaluées en fonction des données disponibles à la clôture de l'exercice.

Ce risque d'assujettissement fait l'objet d'une provision jusqu'à la date de levée des options. Passé cette date, les cotisations sociales dues constituent une charge à payer.

2. L'assujettissement de la plus-value d'acquisition en cas de cession des actions dans le délai d'indisponibilité fiscale :

- **jusqu'à la date de levée de l'option,** il dépend de la conjonction de deux probabilités : probabilité (estimée à la clôture de l'exercice) que les bénéficiaires lèvent leurs options (voir ci-avant) et probabilité qu'ils cèdent leurs actions une fois les options levées dans le délai d'indisponibilité fiscale (fonction de l'évolution du titre), mais également de l'activité de l'entreprise, de la rotation du personnel, des catégories de personnel concernées par le plan (dirigeants, dirigeants et cadres, ensemble des salariés), de l'arbitrage que feront les bénéficiaires : céder (ou non) les titres dans le délai d'indisponibilité fiscale en supportant (ou non) les charges sociales et l'impôt sur le revenu sur la plus-value d'acquisition, et enfin du temps restant à courir jusqu'à l'expiration du délai ;

- **après cette date,** il dépend uniquement de la probabilité de cession des actions dans le délai d'indisponibilité fiscale.

b. Contribution patronale spécifique

Socialement, L'entreprise employant des bénéficiaires auxquels des options ont été octroyées est redevable d'une contribution patronale dès la décision d'attribution des options ; cette contribution est exigible un mois après la décision (voir n° 908 et Mémento Social n° 55905).

Sur le plan comptable, la contribution patronale constitue une charge de l'exercice de décision d'attribution, à comptabiliser dans le compte 648 « Autres charges de personnel », **sans possibilité de l'étaler** sur la durée d'acquisition des droits par les bénéficiaires (Avis CNC n° 2008-17, § 7 ; voir également Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EC 2008-08, p. 579 s.).

Pour des détails sur cette contribution ainsi que sur les écritures à enregistrer, voir n° 908.

Fiscalement, La contribution patronale constituant une cotisation sociale obligatoire (BOI 4 A-10-08, n° 10 note 2), elle est immédiatement déductible (D. adm. 4 C-4422, n° 1).

V. Synthèse

Le tableau suivant, établi par nos soins, présente les situations dans lesquelles une provision doit être comptabilisée :

Provision à comptabiliser

Situations visées	Option de souscription	Option d'achat	Refacturation
Cours de bourse à la clôture < Prix d'exercice de l'option	Non Voir n° 3195-1 IV.	Non Voir n° 3195-1 II.	Non
Cours de bourse à la clôture > Prix d'exercice de l'option		Oui Voir n° 3195-1 II.	Oui selon les conditions de refacturation Voir n° 3195-1 III.
Charges sociales (si assujettissement)	Oui Voir n° 3195-1 IV.	Oui Voir n° 3195-1 IV.	Oui Voir n° 3195-1 III.

3195-2



Contrôle des CAC

Les commissaires aux comptes doivent donner, dans leur **rapport à l'assemblée qui autorise l'attribution** des options (C. com. art. L 225-177), leur avis sur les modalités proposées pour la fixation du prix de souscription ou d'achat (C. com. art. R 225-144, al. 2), un prix différent pour chaque tranche d'option pouvant être fixé (Bull. CNCC n° 102, juin 1996, EC 96-79, p. 287).

Selon la NI.V de la CNCC, tome 4 « Régimes d'accès au capital en faveur des salariés » (juin 2011), § 2.22.3, les commissaires aux comptes :

- vérifient que le rapport de l'organe compétent à l'assemblée générale contient les informations sur les motifs de l'ouverture des options de souscription ou d'achat d'actions ainsi que sur les modalités proposées pour la fixation du prix de souscription ou d'achat (C. com. art. R 225-144) ;

- vérifient que le rapport de l'organe compétent ou le texte des résolutions soumises à l'assemblée générale indique le délai pendant lequel l'autorisation de l'assemblée générale peut être utilisée et les options pourront être exercées ;

- apprécient si les modalités proposées pour la fixation du prix de souscription ou d'achat (qui ne doit pas être inférieur à 80 % de la moyenne des vingt derniers cours de bourse pour les actions cotées et qui doit être fixé conformément aux méthodes objectives retenues en matière d'évaluation d'actions pour les actions non cotées ; pour plus de détails, voir C. com. art. L 225-177, al. 4) sont conformes aux dispositions légales et si la présentation de ces modalités dans le rapport de l'organe compétent est de nature à permettre aux actionnaires de se prononcer en connaissance de cause sur l'opération.

Dans les sociétés dont les actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé, la simple indication dans le rapport de l'organe compétent que le prix de souscription ou d'achat des actions sera déterminé conformément aux dispositions de l'article C. com. L 225-177 ou bien la reprise du texte de cet article dans le rapport, ne permettent pas aux actionnaires de se prononcer en connaissance de cause sur l'opération et devraient donner lieu à une observation dans le rapport du commissaire aux comptes (NI.V.t.4 précitée).

Pour des exemples de rapports, voir NI.V.t.4, § 2.4.

Remarques

1. SAS non dotées d'un CAC Le Code de commerce prévoyant l'intervention du commissaire aux comptes en cas d'octroi d'options, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un pour réaliser cette opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

2. Pas de rapport complémentaire Les textes légaux et réglementaires n'exigent pas de rapport complémentaire du commissaire aux comptes lorsque l'organe compétent attribue les options de souscription ou d'achat d'actions. De même, lors de la levée des options par les bénéficiaires, l'augmentation du capital qui en résulte ne donne pas non plus lieu à l'établissement d'un rapport par le commissaire aux comptes (NI.V. t.4, § 2.22.3).

3. Modification d'une des caractéristiques du plan d'options de souscription ou d'achat d'actions Selon le bulletin CNCC, bien que les textes ne précisent pas les règles à suivre en cas de modifications apportées aux caractéristiques du plan de souscription ou d'achat d'actions qui a été autorisé alors que les options n'ont pas encore été consenties, il paraît logique que, par parallélisme des formes, les modifications soient adoptées selon les mêmes procédures que celles qui régissent l'ouverture du plan. Il appartient donc au commissaire aux comptes de présenter un rapport à l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires appelée à statuer sur les modifications envisagées (Bull. n° 166, juin 2012, EJ 2011-31, p. 394).

Conventions réglementées

En cas d'attribution d'options à des dirigeants sociaux, il n'y a pas lieu, à notre avis, de mettre en oeuvre la procédure des conventions réglementées (la procédure d'octroi de stock-options étant au moins aussi stricte), à l'exception des cas où des options sont attribuées ou maintenues en raison du changement ou de la cessation des fonctions d'un dirigeant de société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir Mémento Sociétés n° 69433).

Information à fournir

Voir n° 3195-9.

3195-2

Commissariat aux comptes - Profession comptable - **Plan d'options de souscription ou d'achat d'actions** - Un nouveau rapport spécial peut devoir être établi par le CAC *FRC 11/12 Inf. 10*

Pendant la durée du plan

3195-3

Les entreprises ayant octroyé des **options d'achat d'actions** doivent enregistrer les opérations suivantes :

En revanche, aucune écriture ne doit être comptabilisée par les entreprises ayant octroyé des **options de souscription d'actions** (voir n° 3195-1 I.).

I. Jusqu'au rachat des actions propres

Juridiquement, En cas d'octroi d'options d'achat, la société émettrice du plan doit, **préalablement à l'ouverture de ces options,** acheter les actions qui seront attribuées aux bénéficiaires s'ils lèvent les options (C. com. art. L 225-179, al. 1). En l'absence de délai minimum prévu par la loi, la société peut acheter ses actions la veille du jour où les salariés ont la possibilité de lever leurs options (Rép. Mesmin, AN 15 mars 1993, p. 967).

a. Lors de la mise en place éventuelle d'une couverture du plan d'options d'achat d'actions à l'ouverture de la période de levée des options, par l'achat d'options d'achat d'actions propres (achat de calls) Pour comptabiliser la prime versée, deux approches peuvent, à notre avis, être retenues :

1. Soit la prime constitue le coût de la couverture Dans ce cas, elle est comptabilisée à l'actif et étalée sur la durée de cette couverture.

2. Soit la prime est incluse dans le coût probable de rachat des actions à la clôture Ce coût probable de rachat est donc égal à la somme du prix d'exercice de l'option d'achat des actions propres et de la prime. En pratique, ce coût probable est généralement aligné sur le prix d'exercice de l'option par les bénéficiaires du plan. Cette approche conduit à :

- maintenir la prime à l'actif pour sa valeur brute s'il est probable que les options seront exercées par les bénéficiaires (c'est-à-dire si le prix d'exercice de leur option est inférieur au cours de bourse à la clôture) ;

- au contraire, déprécier la prime lorsque l'exercice des options n'est pas probable (c'est-à-dire lorsque le prix d'exercice des options par les salariés est inférieur au cours de bourse à la clôture).

b. Lors du rachat par la société de ses propres actions :

1. Lorsque **les actions rachetées** sont explicitement affectées à l'attribution aux salariés et/ou aux dirigeants, elles sont inscrites pour leur prix de rachat au débit du compte **502 « Actions propres »** (PCG, art. 445/50 et avis CU CNC n° 98-D) :

- dans le sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » lorsque les actions sont **affectées à des plans déterminés** ;

- dans le sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse » **à défaut** d'affectation dès le rachat à un plan déterminé.

S'il y a lieu, à notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.44), une **mention dans l'annexe** devrait indiquer l'indisponibilité de ces titres en raison de leur finalité d'affectation (attribution aux salariés et/ou aux dirigeants dans le cadre de l'option d'achat).

Fiscalement, Les actions propres constituent des titres de placement (voir n° 1918-3).

2. Les **frais de rachat** engagés constituent, à notre avis, des frais d'acquisition des titres rachetés. En conséquence, ils sont à comptabiliser selon l'option choisie par ailleurs par l'entreprise pour comptabiliser les frais d'acquisition de ses valeurs mobilières de placement, c'est-à-dire généralement en charges.

Ils sont néanmoins à inscrire dans le coût des actions rachetées lorsque cette option a été retenue (voir n° 1832-2).

Fiscalement, Il en est de même. En effet, ces frais sont en principe immédiatement déductibles (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-3-88 et BOI 4 N-1-08, n° 31). Toutefois, ils sont à incorporer dans le coût d'entrée des titres autodétenus en tant que frais d'acquisition lorsque cette option a été retenue par la société pour ses autres titres de placement (BOI 4 N-1-08, n° 37), ce qui retarde leur déduction. Sur cette option, voir n° 1832-2.
Cas des plans de groupe Sur le traitement fiscal des frais de rachat par la société émettrice lorsque le rachat est effectué pour le personnel d'autres sociétés du groupe, voir n° 3195-5 II et III. (tableau de synthèse).

II. De la clôture de l'exercice de rachat à la clôture du dernier exercice de levée des options
S'il subsiste des actions propres (elles correspondent alors aux options non encore levées), leur traitement à la clôture dépend de la probabilité d'exercice des options qu'elles couvrent :

a. Actions rachetées affectées au plan dont l'exercice est probable (comptabilisées dans le sous-compte 502-1, voir ci-avant)
Elles sont couvertes par une provision inscrite au passif, calculée sur la base du coût d'entrée des actions (voir n° 3195-1 II.).
En conséquence, en contrepartie, selon le PCG (art. 332-11 et annexe 5, § 5) :

- ces actions ne doivent pas être dépréciées ;

- leur valeur comptable reste égale à leur coût d'entrée **jusqu'à leur attribution définitive** aux bénéficiaires.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 14).

Cette valeur comptable est égale (PCG, art. 332-11) :

- **au prix d'achat** lorsque les actions ont été affectées dès l'origine au plan ;

- **ou** lorsque les actions ont été reclassées des comptes 2771 « Actions propres ou parts propres » ou 502-2 vers le sous-compte 502-1, **à leur valeur nette comptable à la date du reclassement** (voir n° 3186-1 II.e).

Remarque
Lien avec la provision au passif :

- cette valeur comptable est celle qui sert de base au calcul de la provision (voir n° 3195-1 II.) ;

- le nombre d'actions classées dans le compte 502-1 et non dépréciées ne peut être supérieur au nombre d'actions pris en compte dans le calcul de l'obligation envers les bénéficiaires comptabilisée au passif du bilan (PCG, annexe 5, § 5).

b. Actions rachetées non couvertes par une provision au passif, l'exercice des options n'étant pas probable à la clôture (actions comptabilisées dans le sous-compte 502-2, voir ci-avant). Ces actions n'étant pas couvertes par une provision au passif, elles doivent suivre les règles générales de dépréciation.
La dépréciation est donc calculée par comparaison avec la moyenne des cours du dernier mois de l'exercice (voir n° 1846-1).
Pour les sociétés non cotées, voir n° 1846-2.

Fiscalement, Ces titres constituant des titres de placement (voir n° 1918-3), la (provision pour) dépréciation est en principe déductible du résultat imposable au taux de droit commun (voir n° 1846-2 et 1854).

La comptabilisation de la dépréciation est alors, en pratique, partiellement compensée, le cas échéant, par la reprise de la provision comptabilisée au passif.

Lorsque les actions ont été rachetées au prix de la levée d'option, la provision comptabilisée est nulle (voir n° 3195-1). Les actions rachetées doivent néanmoins être considérées comme « couvertes » et sont à maintenir dans le compte 502-1. Elles ne doivent donc pas être dépréciées.

c. Valorisation des titres à la clôture Le tableau suivant, établi par nos soins, présente la valorisation à retenir à la clôture selon le classement comptable des titres :

Classement comptable	Objectifs du rachat	Valeur d'inventaire	Dépréciation lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la VNC ?
Compte 2771 « Actions propres ou parts propres »	Absence d'affectation explicite (voir n° 3186-1)	- Pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé : cours de bourse à la clôture - Pour les autres sociétés : voir n° 1843-2 ou 1846-2	Oui
Compte 2772 « Actions propres ou parts propres en voie d'annulation »	Réduction de capital (voir n° 3186-1)		Oui
Compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés »	Attribution aux bénéficiaires : affectation à un plan déterminé (actions « couvertes » par une provision) (voir n° 3195-3)		Non
Compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse »	- Attribution aux bénéficiaires mais pas d'affectation à un plan déterminé (actions non « couvertes » par une provision) (voir n° 3195-3) - Régularisation des cours (voir n° 3186-1)		Oui

d. Provision représentative de l'obligation de livrer les titres La provision constituée lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 II.) doit être réévaluée à chaque clôture, au cours de la période d'option prévue dans le plan, en fonction (PCG, annexe 5, § 4) :

- du coût probable de rachat (lorsque les actions n'ont pas été rachetées, pour les exercices avant la période de levée des options) ;

- du nombre d'actions à remettre, déterminé en fonction de la satisfaction des conditions prévues par le plan (présence, performance) ;

- et de l'évolution de la valeur de l'action (cours de bourse à la clôture pour les sociétés cotées), qui fait que l'exercice des options est probable ou non.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 5 et 10).

Les dotations et reprises sont présentées dans les charges de personnel, éventuellement par l'intermédiaire du compte « Transfert de charges » (PCG, annexe 5, § 4).



Exemple (établi par nos soins) Une entreprise annonce le 1er janvier n un plan d'attribution de 1 000 options d'achat que les salariés peuvent lever au terme d'une période d'acquisition de 4 ans, à l'issue de laquelle les salariés doivent être présents dans l'entreprise. Le prix d'exercice de l'option est de 8.

a. Au 31/12/n : l'entreprise n'a pas acheté les titres mais compte servir le plan en actions rachetées. Le cours de bourse à la clôture est de 10. L'entreprise estime que 900 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel. Le plan prévoyant explicitement que la période d'acquisition requise par le conseil d'administration correspond à une période au

cours de laquelle le salarié doit être présent, l'obligation est étalée sur la période d'acquisition, soit 4 ans. D'où :

- Evaluation de l'**obligation au 31/12/n** : 900 × (10 - 8) = 1 800

- Provisionnement de l'obligation fin n : 1/4 × 1 800 = 450

- Comptabilisation d'une **charge en n** : 450

b. Au 31/12/n + 1 : l'entreprise rachète à la clôture 1 000 actions à un cours de 11. Elle estime que 950 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.
Les actions rachetées sont comptabilisées dans le compte 502 « Actions propres » pour un montant de 1 000 × 11 = 11 000. Selon le PCG (voir ci-avant), ce compte est subdivisé en deux sous-comptes :

- le compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectés à des plans déterminés », débité pour 10 450 (950 actions qui devraient être attribuées × 11),

- le compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés », débité pour 550 (50 actions × 11).

D'où :

- Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n + 1** : 950 × (11- 8) = 2 850

- Provisionnement de l'obligation au 31/12/n + 1 : 1/2 × 2 850 = 1 425

- Montant déjà provisionné au 31/12/n : 450

- Comptabilisation d'une **charge en n + 1** : 975 = 1 425 (obligation provisionnée au 31/12/n + 1) - 450 (obligation provisionnée au 31/12/n).

c. Au 31/12/n + 2 : le cours chute à 7. Le cours de bourse (7) étant inférieur au prix d'exercice de l'option (8), la probabilité d'exercice des options est nulle. La provision pour remise d'actions est donc nulle.
En conséquence :

- les actions comptabilisées au 31/12/n + 1 dans le compte 502-1 ne peuvent plus être considérées comme étant affectées à un plan déterminé et doivent être reclassées dans le compte 502-2 ;

- la provision comptabilisée au 31/12/n + 1 doit être reprise ;

- la totalité des actions rachetées doit être dépréciée (en l'absence de provision « couvrant » les actions autodétenues).

Le tableau suivant, établi par nos soins, récapitule le traitement comptable à retenir au au 31/12/n + 2 :

Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n + 2** :	0
Montant de la provision au 31/12/n + 2 :	0
Comptabilisation d'un **produit** (reprise de provision) en n + 2 de :	0 (provision au 31/12/n + 2) - 1 425 (provision au 31/12/n + 1) = 1 425
Comptabilisation d'une **charge** (dotation pour dépréciation des titres) :	4 000 1 000 actions × [11 (coût d'entrée) - 7 (cours de clôture)]
Total Provision + Dépréciation à la clôture	4 000 (dépréciation uniquement)

d. Au 31/12/n + 3 : le cours de bourse s'établit à 9. Il est donc probable que les salariés lèveront leurs options et l'entreprise estime d'ailleurs que 1 000 actions seront effectivement cédées au personnel au début de l'année n + 4.
Les 1 000 actions doivent donc être reclassées du compte 502-2 au compte 502-1, à la date à laquelle le cours de bourse est égal au prix d'exercice (8). La **valeur de reclassement** à retenir est ce cours de bourse, qui devient la **nouvelle valeur brute** des titres.
Or, la valeur nette comptable unitaire au 31/12/n + 3 des titres affectés au plan reclassés en compte 502-1 étant de 8 :

- la partie de la dépréciation correspondant à la différence entre le cours de clôture au 31/12/n + 2 (7, retenu pour calculer la dépréciation au 31/12/n + 2) et le cours de reclassement (8) doit être reprise ;

- en revanche, il n'est pas possible de reprendre la dépréciation correspondant à la différence entre le cours d'achat (11) et le cours de à la date de reclassement (8).

Cette nouvelle valeur brute (8) étant égale au prix d'exercice de l'option, aucune provision ne doit être comptabilisée (la sortie de ressources attendue étant nulle).
Le tableau suivant, établi par nos soins, récapitule le traitement comptable à retenir au 31 décembre n + 3 :

Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n + 3** :	0 [1 000 actions × (8 - 8)]
Montant de la provision au 31/12/n + 2 :	0
Comptabilisation d'une **charge** de :	0
Comptabilisation d'un **produit** (reprise de dépréciation des titres) :	1 000 1 000 actions × [8 (cours à la date de reclassement) - 7 (cours de clôture n + 2)]
Total Provision + Dépréciation à la clôture	1 000 La dépréciation résiduelle [3 000 = 1 000 actions × 11 (coût d'acquisition - 8 (cours à la date de reclassement)] ne peut pas être reprise, la valeur nette comptable au 31/12/n + 3 étant la nouvelle valeur brute des titres

e. 1er janvier n + 4 (levée d'option) : les salariés lèvent leurs options d'achat pour 8 par option. L'entreprise enregistre une moins-value d'attribution de 3 000 [1 000 × 11 (coût d'acquisition des actions) - 8 (prix d'exercice de l'option)]. Cette moins-value est compensée par la reprise de la dépréciation des titres maintenue lors du reclassement des actions effectué au cours de l'exercice n + 3 (3 000) (voir tableau ci-avant, dépréciation résiduelle).

Information à fournir

3195-4

Voir n° 3195-9.

Lors de la levée des options

3195-5

I. Options de souscription d'actions

a. Augmentation de capital Lorsqu'une société octroie à ses salariés et/ou ses dirigeants des options de souscription d'actions, l'augmentation de capital est définitivement réalisée du fait de la déclaration de levée d'option et du paiement du prix de souscription par les bénéficiaires (C. com. art. L 225-178, al. 2). En conséquence, le capital social augmente au fur et à mesure de la levée des options.
La levée des options (qui peut s'échelonner sur plusieurs exercices) est assimilée à un apport en numéraire et doit donc, à notre avis (en ce sens également Bull. CNCC n° 75, septembre 1989, EC 89-48, p. 380 s.), être comptabilisée comme une

augmentation de capital **classique** (voir n° 3169), la prime d'émission étant égale à la différence entre le prix de souscription payé par les bénéficiaires et le montant nominal de l'action.

Sur l'absence d'obligation pour le CAC d'établir un rapport, voir n° 3195-2.

b. Absence de charge La « charge de dilution », correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions nouvelles émises à la date de la levée des options et le prix de souscription payé, n'est pas constatée dans les comptes.

En effet, la remise d'actions nouvelles n'entraîne, contrairement à la remise d'actions rachetées (voir n° 3195-1 II.), aucune sortie de ressources pour la société émettrice (voir n° 3195-1 I.).

Fiscalement, Il en est de même : la levée d'options est constitutive d'un apport et ne peut donc dégager une moins-value (BOI 4 N-3-88, n° 31 et 32 ; BOI 4 N-1-08, n° 32 ; D. adm. 4 N-2421, n° 4 et 5). Selon le Conseil d'Etat, aucune moins-value (ou charge de dilution) ne peut être constatée dès lors que les actions attribuées aux salariés ne sont pas, contrairement à celles octroyées dans le cadre d'options d'achat d'actions, inscrites dans les comptes de la société émettrice avant la levée des options (CE 16 janvier 2006, n° 260150).
Toutefois, la société émettrice peut, dans le cadre de **plans** dits « **démocratiques** » remplissant certaines conditions, déduire la charge de dilution (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-1-08, n° 58 à 73) :

1. Plans de souscription d'options concernés La déduction, qui s'applique aux seules émissions d'actions autorisées par AGE réunie depuis le 1er janvier 2006 (BOI 4 N-1-08, n° 85 à 87), est soumise aux deux conditions suivantes (BOI précité, n° 62) :

a. Caractère « démocratique » Le plan d'options de souscription doit bénéficier à l'ensemble des salariés de l'entreprise (BOI précité, n° 64 à 67), ce qui exclut, en principe, de prévoir des conditions d'attribution des options liées par exemple à l'ancienneté ou à la performance. Toutefois, deux assouplissements sont prévus :

- le périmètre des bénéficiaires peut être restreint par une condition d'ancienneté de 3 mois maximum (BOI précité, n° 65),

- une condition de performance collective permettant, si elle est atteinte, à l'ensemble des salariés de se voir attribuer des actions gratuites ou des options de souscription (par exemple, croissance du cours de bourse) peut être définie (BOI précité, n° 65).

Le plan peut également bénéficier à des mandataires sociaux (non salariés). Toutefois, la déductibilité de la charge de dilution est dans ce cas limitée aux seules actions émises au profit des salariés, à l'exclusion de celles émises au profit des mandataires sociaux (BOI précité, n° 60).

b. Proportions définies par la loi Les actions doivent être attribuées aux salariés soit de manière uniforme, soit proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, soit par une combinaison de ces différents critères. La définition de ces critères est en principe identique à celle prévue pour la répartition de la réserve spéciale de participation des salariés. Pour des précisions sur la mise en oeuvre de ces critères, voir BOI 4 N-1-08, n° 68 à 73.

2. Modalités de la déduction Cette charge n'étant pas comptabilisée (voir ci-avant), elle doit être déduite de manière extra-comptable (imprimé n° 2058-A, ligne XG) (BOI précité, n° 80) sur l'exercice (ou les exercices) au cours duquel (desquels) les actions sont émises (BOI précité, n° 74).

3. Montant déductible La charge de dilution fiscalement déductible est égale à la différence entre (BOI 4 N-1-08, n° 76) :

- la valeur du titre au jour de la levée (sur la détermination de cette valeur, voir BOI précité, n° 78) ;

- et le prix de levée de l'option (pour des précisions, voir BOI précité, n° 79 et 80).

4. Obligations déclaratives La société émettrice doit joindre à sa déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel elle pratique cette déduction un état précisant les éléments de détermination du montant de la déduction pratiquée et les modalités juridiques de l'émission d'actions à l'origine de cette déduction (CGI A III, art. 46 quater-0 YD ; BOI précité, n° 82 et 84). Pour un modèle de déclaration, voir l'annexe 3 à l'instruction 4 N-1-08.

5. Plans de groupe « démocratiques » (BOI précité, n° 61) La charge de dilution supportée par la société émettrice française à raison des actions émises au profit des salariés d'autres sociétés du groupe ne peut pas être déduite de son résultat fiscal. En revanche, les sociétés du groupe (consolidé) peuvent déduire la quote-part de charge attribuable à leurs salariés à condition que ces derniers soient tous bénéficiaires du plan. Cette déduction n'est pas subordonnée à la refacturation préalable de la charge par la société émettrice du plan.
Sur les modalités de déduction de la charge ainsi que les obligations déclaratives, voir **2.** et **4.** ci-avant. Sont considérées comme faisant partie du groupe, les sociétés :

- incluses dans le périmètre de consolidation du fait d'un contrôle exclusif, conjoint ou d'une influence notable ;

- contrôlées ou sous influence notable mais exclues du périmètre de consolidation en application de l'article L 233-19 du Code de commerce (voir Mémento Comptes consolidés n° 2522 à 2562) ;

- acquises en cours d'exercice et qui ont vocation à entrer dans le périmètre de consolidation.

Pour une comparaison du traitement comptable et fiscal selon le mécanisme choisi (option de souscription ou d'achat d'actions, plan « démocratique » ou non), voir ci-après.

Sur le plan comptable, l'**économie d'impôt** résultant de la déductibilité fiscale de la charge de dilution (voir ci-avant) est à comptabiliser dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est réalisée (c'est-à-dire, l'exercice d'émission des actions) (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EC 2008-30, p. 568).

Le fait que cette économie porte sur une charge non comptabilisée ne fait pas obstacle à sa comptabilisation en minoration de la charge d'impôt.

Cas des plans de groupe La charge de dilution étant déductible par les sociétés employant les salariés bénéficiaires à raison des actions émises au profit de leurs salariés (et non en totalité par la société émettrice des actions, voir ci-avant), le produit correspondant est comptabilisé par chaque société du groupe.

Fiscalement, L'économie d'impôt vient en diminution du montant de l'impôt à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne I7).

c. Frais d'augmentation de capital Selon le PCG (Annexe 5, § 6), les frais engagés par la société émettrice du fait de la levée d'option (frais d'augmentation de capital ; charges exposées du fait de la levée des options par les bénéficiaires, tels que rémunérations des intermédiaires, etc.) sont à imputer sur la prime d'émission. Si cette dernière n'est pas suffisante pour absorber la totalité des frais, l'excédent est comptabilisé en charges.

Fiscalement, Ces frais sont en principe immédiatement déductibles (CGI, art. 217 quinquies ; D. adm. 4 N-2421, n° 6 et 7 ; BOI 4 A-13-05, n° 46 ; BOI 4 N-1-08, n° 37). En conséquence, les frais imputés sur la prime d'émission doivent faire l'objet d'une déduction extra-comptable (ligne XG) sur l'imprimé n° 2058-A (voir n° 3169).
Cas des plans de groupe Les frais d'augmentation de capital sont déductibles uniquement chez la société émettrice et ne peuvent être refacturées aux autres sociétés du groupe (BOI précité, n° 40). Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir ci-après.

II. Options d'achat d'actions

a. Plus ou moins-value de levée d'option Lors de la levée des options par les bénéficiaires (achat des actions), la **différence** entre le prix de rachat par la société et le prix d'achat par les bénéficiaires (prix de levée de l'option) constitue une charge ou un produit à inscrire :

- dans un premier temps, aux comptes 6783 « Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations émises par elle-même » ou 7783 « Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même » prévus par le PCG (art. 445/50) ;

Le bulletin CNCC (n° 75, septembre 1989, EC 89-48, p. 380 s.) analyse également la levée de l'option par le salarié comme une cession d'actions par la société au salarié.

- puis, dans un second temps, parmi les charges de personnel (pour la quote-part concernant le personnel de l'entreprise), par l'intermédiaire d'un compte de transfert de charges (PCG, annexe 5, § 4).

Pour la détermination du **résultat** dégagé à l'occasion de la vente des actions rachetées (achetées par les bénéficiaires), les titres les plus anciens sont, selon le PCG (art. 445/50), réputés vendus les premiers (**méthode Fifo**).

Fiscalement, Il en est de même, les titres étant des titres de placement (voir n° 1882).

Remarque
Pluralité de plans : lorsque les actions rachetées ont été cantonnées par plan lors de leur acquisition, le résultat de cession est calculé en utilisant la méthode Fifo plan par plan, c'est-à-dire en ne retenant que les actions cantonnées au plan pour le calcul du Fifo (en ce sens, Bull. CNCC n° 129, mars 2003, EC 2002-46, p. 179 s.).

Fiscalement, La société émettrice peut déduire au taux de droit commun la moins-value pouvant résulter de la différence entre le prix auquel elle a dû racheter ses propres actions et les sommes versées par ses salariés (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-3-88 et BOI 4 N-1-08, n° 31).
Cas des plans de groupe La société émettrice peut déduire la moins-value subie du fait de la levée de leurs options d'achat par les salariés des autres sociétés du groupe à condition de la refacturer à ces sociétés (voir ci-après et BOI 4 N-1-08, n° 51). En l'absence de refacturation, la moins-value est non déductible chez l'émettrice. Sur le traitement fiscal du produit de cette refacturation, voir ci-après.
Cas des salariés détachés Bien que l'Administration ne se soit pas prononcée sur ce point, la répartition de la moins-value entre les sociétés du groupe pour lesquelles le salarié a travaillé devrait, à notre avis, suivre les mêmes principes que ceux énoncés pour l'imposition du gain chez le salarié lorsque celui-ci a été détaché pendant la période de référence, comprise entre la date d'attribution et la date de levée (BOI 14 A-3-12, pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 88790).
Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir ci-après **III.**

Pour une comparaison du traitement comptable et fiscal selon le mécanisme choisi (option de souscription ou d'achat d'actions, plan « démocratique » ou non), voir ci-après **IV.**



Exemple Rachat d'actions par la société pour 110 000.
Prix d'exercice de l'option fixé : 105 000.
Le compte 4246 (Participation des salariés-réserve spéciale) ou 4563 (Associés-versements reçus sur augmentations de capital) a été auparavant crédité des sommes acquises ou versées par les salariés.

La provision comptabilisée lors de l'attribution des options (voir n° 3195-1 II.) est reprise.

Fiscalement, La provision ayant été déduite lors de sa dotation (voir n° 3195-1 II.), sa reprise est imposable au taux de droit commun.

b. Frais engagés Les frais correspondant aux levées d'options d'achat sont comptabilisés en charges par la société émettrice.

Il s'agit notamment :

- des frais de gestion des actions rachetées jusqu'à leur attribution définitive aux bénéficiaires (frais financiers de portage de titres, etc.) ;

- des charges exposées lors des levées d'option par les bénéficiaires : rémunération des intermédiaires, frais d'inscription sur les registres de transferts, etc.

Fiscalement, Ces charges sont déductibles (CGI, art. 217 quinquies et BOI 4 N-3-88 ; BOI 4 N-1-08, n° 31).
Cas des plans de groupe La société émettrice peut déduire les charges engagées du fait de la levée de leurs options d'achat par les salariés des autres sociétés du groupe à condition de les refacturer à ces sociétés (BOI 4 N-1-08, n° 51). L'Administration ne peut pas remettre en cause l'absence de refacturation, les charges non refacturées restant toutefois dans ce cas non déductibles chez l'émettrice. En revanche, les charges générales de la société émettrice, telles que les frais financiers de portage de titres, sont déductibles uniquement par cette dernière et ne peuvent être refacturées (BOI précité, n° 40). Sur le traitement fiscal du produit de cette refacturation, voir ci-après.
Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir n° 3195-5 III.

III. Refacturation intragroupe Lorsque le plan de stock-options mis en place concerne plusieurs sociétés du groupe, les charges supportées par la société émettrice du plan au titre du personnel bénéficiaire des autres sociétés sont généralement refacturées à ces dernières dans le cadre d'une convention de refacturation.

Fiscalement, Selon l'Administration, les charges sont à répartir en trois catégories :

- les charges qui ne sont pas déductibles du résultat fiscal (ni de celui de la société émettrice, ni de celui des sociétés du groupe employant les salariés bénéficiaires),

- les charges qui sont déductibles uniquement par la société émettrice et qui ne peuvent pas être refacturées aux autres sociétés du groupe,

- les charges qui ne sont déductibles chez l'émettrice qu'à condition d'être refacturées aux autres sociétés du groupe.

La décision de refacturer est une décision de gestion : l'absence de refacturation ne peut être contestée par l'Administration mais elle conditionne la déduction de la charge chez l'émettrice et la société employeur (BOI 4 N-1-08, n° 45). Ainsi, en l'absence de refacturation, la charge n'est déductible ni chez la société émettrice, ni chez l'employeur. En cas de refacturation, la facture doit indiquer la date et la valeur d'acquisition des actions, ce qui suppose un suivi individualisé des actions en fonction de leur destination (BOI précité, n° 41).
Le tableau suivant (établi par nos soins) présente une synthèse du traitement fiscal des refacturations intragroupe tel qu'il est prévu par l'Administration fiscale (BOI 4 N-1-08 du 4 avril 2008) :

Traitement fiscal chez la société émettrice	Nature de la charge	Refacturation fiscale
« Charges » non déductibles	« Charge » de dilution (a)	**Non**
Charges déductibles uniquement chez la société émettrice	- Charges générales de la société émettrice : • Frais d'augmentation de capital • Frais financiers liés au portage des titres - Charges de moins-values en cas d'annulation du plan	**Non** Si la société émettrice décide néanmoins de refacturer :

Traitement fiscal chez la société émettrice	Nature de la charge	Refacturation fiscale
	ou de non-exercice des options	- charge non déductible chez la société refacturée - produit imposable chez la société émettrice
Charges déductibles uniquement si elles sont refacturées aux autres sociétés du groupe	Quote-part des charges ci-après afférentes aux salariés des autres sociétés du groupe : • Moins-value sur rachat d'actions en cas d'attribution effective des actions • Frais de rachat des titres destinés à être remis • Frais de gestion des actions rachetées ou émises jusqu'à leur date d'attribution définitive aux salariés • Charges exposées du fait de l'acquisition des titres par les salariés (rémunération des intermédiaires, inscription au registre des transferts)	**Oui** En cas de refacturation : - charge déductible chez la société refacturée - produit imposable chez la société émettrice Si la société émettrice décide néanmoins de ne pas refacturer les charges : - charge non déductible chez la société non refacturée - charge non déductible chez la société émettrice
(a) Hors plans « démocratiques », voir n° 3195-5 I.		

Sur le plan comptable, les écritures suivantes sont alors à comptabiliser :

1. Chez la société émettrice du plan La charge refacturée aux autres sociétés du groupe au titre du plan de stock-options concernant leurs salariés et/ou leurs dirigeants conduit à transférer le produit à recevoir constaté lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 III.) en créance.

Sur les charges devant être refacturées pour permettre leur déduction fiscale, voir tableau récapitulatif ci-avant.
Sur la provision à constituer dès l'attribution des actions, voir n° 3195-1 III.

Fiscalement, Le produit de refacturation, non imposé lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 III.), est imposable (BOI 4 N-1-08, n° 45 ; voir tableau ci-avant) ; une réintégration extra-comptable est donc nécessaire (ligne WQ sur l'imprimé n° 2058-A).

2. Chez les sociétés du groupe bénéficiaires du plan La quote-part de frais refacturée par la société émettrice du plan aux autres sociétés du groupe au titre des plans de stock-options concernant les salariés et/ou les dirigeants de ces sociétés constitue, pour ces dernières, une charge de personnel.

Sur la nature des frais refacturés, voir ci-avant.

Fiscalement, Les charges refacturées sont déductibles (à l'exclusion de la charge de dilution, des charges générales de la société émettrice et des charges de moins-values en cas d'annulation du plan ou de non-exercice des options, voir tableau ci-avant) (BOI 4 N-1-08, n° 45). En l'absence de refacturation, aucune charge ne peut être déduite (voir tableau ci-avant).
Cas particuliers des plans étrangers Les charges et moins-values refacturées par une société émettrice étrangère à une société française du groupe au titre des options attribuées à ses salariés peuvent être déduites si le plan de stock-options remplit les conditions posées par la législation française (D. adm. 4 N-2431, n° 1).
Sur les règles spécifiques applicables pour le calcul de la moins-value, voir BOI 4 N-1-08, n° 48.

En contrepartie de la comptabilisation de cette charge, la provision constituée lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 II.) est reprise.

IV. Assujettissement aux charges sociales
En cas de rabais consenti sur le prix de souscription ou d'achat des actions par les bénéficiaires des options, la société employant les bénéficiaires peut être assujettie à cotisations sociales patronales (voir n° 3195-1 IV.), qui sont à comptabiliser selon leur nature, donc parmi les charges d'exploitation.
En contrepartie, la provision constituée lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 IV.) est reprise.

V. Comparaison du résultat comptable et fiscal selon le mécanisme choisi

<table>
<tr><th colspan="2">Mécanisme choisi</th><th>Charge comptable</th><th>Montant déductible</th></tr>
<tr><td>Options d'achat d'actions (1)</td><td>Plan « démocratique » ou non</td><td colspan="2">Valeur du titre au jour du rachat par l'entreprise de ses propres actions (si titres affectés au plan dès leur acquisition)
ou VNC au jour de leur affectation au plan
-
Prix d'exercice de l'option</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Options de souscription d'actions (2)</td><td>Plan non « démocratique »</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Plan « démocratique » (3)</td><td></td><td>Valeur du titre au jour de la levée (augmentation de capital)
-
Prix d'exercice de l'option</td></tr>
<tr><td colspan="4">(1) Voir II. ci-avant.
(2) Voir I. ci-avant.
(3) Pour les plans respectant les conditions fixées par la loi, voir I. ci-avant.</td></tr>
</table>

Information à fournir

3195-6

Voir n° 3195-9.

Absence d'exercice d'option

3195-7

I. Options de souscription d'actions
L'absence d'exercice d'options de souscription d'actions n'entraîne aucune conséquence pour la société émettrice du plan.

II. Options d'achat d'actions

a. Sort des actions non rachetées par les bénéficiaires des options Lorsque les options d'achat d'actions ne sont pas levées par les bénéficiaires (par exemple, délai d'option arrivé à échéance ou prix d'exercice supérieur au cours de bourse ou bénéficiaire ayant quitté le groupe), la société ayant octroyé les options peut (Mémento Sociétés n° 69810 et 69811) :

- soit utiliser les actions propres acquises dans le cadre d'un nouveau plan d'options d'achat d'actions ou d'attribution gratuite d'actions ;

Dans ce cas, en attendant l'affectation au nouveau plan, les actions propres sont momentanément reclassées du sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » vers le sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ». Elles doivent alors faire l'objet d'une dépréciation (le cas échéant), voir n° 3195-3 II.

- soit les annuler par voie de réduction de capital (voir n° 3179) ce qui suppose un reclassement préalable (voir n° 3186-1 II.e.) ;

Conformément au PCG (Annexe 5, § 5) et à l'avis CU CNC n° 2002-D du 18 décembre 2002, les actions sont transférées à leur valeur nette comptable à la date du reclassement, ce qui implique, à notre avis, de les déprécier (le cas échéant) préalablement à ce

reclassement.
En effet, même si la dépréciation des actions affectées à un plan déterminé n'est pas comptabilisée en tant que telle (voir n° 3195-3 II.), elle est néanmoins prise en compte dans la provision au passif, cette dernière étant calculée sur la base du coût d'entrée des actions. Or, dans la mesure où la provision doit être reprise (voir ci-après), les actions ne sont plus couvertes par un passif et doivent donc, conformément au principe général, être dépréciées (voir n° 3195-3 II.).

Remarque
Méthode à retenir : à notre avis, comme en cas de levée d'option par les bénéficiaires (voir n° 3195-5 II.), il convient de retenir la **méthode Fifo** sur l'ensemble des actions propres détenues et classées en VMP. Toutefois, si les actions propres ont été cantonnées plan par plan lors de leur acquisition, il est possible de retenir la méthode Fifo par plan (en ce sens, Bull. CNCC n° 129, mars 2003, EC 2002-46, p. 179 s.).

- soit les vendre.

Fiscalement, La plus ou moins-value réalisée par la société émettrice des options lors de cette revente est imposée ou déduite de son résultat fiscal dans les conditions de droit commun (BOI 4 N-1-08, n° 52).
Cas des plans de groupe La société émettrice ne peut pas refacturer aux autres sociétés du groupe la moins-value de cession des actions à raison de la non-levée de l'option par leurs propres salariés. Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir n° 3195-5 III.

b. Reprise de la provision Quelle que soit la solution retenue par la société, la provision comptabilisée lors de la mise en place du plan au titre de l'obligation de livrer les actions (voir n° 3195-1 II.) est reprise, sans charge en contrepartie, en l'absence d'attribution définitive des actions aux bénéficiaires des options.

Cette reprise de provision est néanmoins compensée par la constatation de la dépréciation des actions (le cas échéant, voir ci-avant).

Fiscalement, La provision ayant été déduite lors de sa dotation (voir n° 3195-1 II.), sa reprise est imposable au taux de droit commun.

III. Annulation de plans
En cas d'annulation de plans :

- les **indemnités compensatrices** versées (le cas échéant) par la société émettrice du plan aux bénéficiaires des options afin de compenser le préjudice que ces derniers subissent du fait de l'annulation constituent, à notre avis, des charges de rémunération à comptabiliser dans le compte 6414 « Indemnités et avantages divers » ;

Fiscalement, L'indemnité versée à un salarié en compensation du non-exercice de son option a la nature d'une rémunération [CE 23 juillet 2010, n° 31445 ; Rescrit du 4 février 2006, n° 2006-19 (FP)]. En conséquence, ces indemnités devraient en principe être admises en déduction, sous réserve qu'elles ne soient pas manifestement excessives.

- sur le sort des **actions rachetées par l'entreprise et figurant au bilan** (le cas échéant), voir II.a. ci-avant.

-

Fiscalement, La plus ou moins-value réalisée par la société émettrice des options lors de la revente de ses actions (le cas échéant) est imposée ou déduite de son résultat fiscal dans les conditions de droit commun (BOI 4 N-1-08, n° 52).
Cas des plans de groupe Selon Paul Perpère (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC, la société émettrice ne peut pas refacturer aux autres sociétés du groupe la moins-value de cession des actions éventuellement constatée.

Lors de la vente des titres par les bénéficiaires

3195-8

En cas de cession ou de conversion des actions par les bénéficiaires pendant leur période d'indisponibilité fiscale, la plus-value d'acquisition est soumise à cotisations sociales (voir n° 3195-1 IV.).
Les cotisations sociales patronales sont à comptabiliser en charges d'exploitation, voir n° 3195-5 IV.
En contrepartie, la provision constituée à ce titre (le cas échéant) lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 IV.) est reprise.

Information à fournir

3195-9

Sociétés concernées

Cette information doit être fournie par toutes les sociétés par actions (y compris les SAS) :

- françaises (Ansa, février-avril 2002, Bull. n° 311 et Bull. CNCC n° 126, juin 2002, EJ 2002-45, p. 271 s.) ;

Les sociétés étrangères sont toutefois tenues de fournir cette information en cas de prospectus (Bull. COB n° 364, janvier 2002, p. 5).

- cotées ou non ;

- ayant émis des stock-options ou contrôlant des sociétés ayant octroyé des stock-options à leurs mandataires sociaux et/ou à leurs salariés.

Contenu

Il porte sur les éléments suivants :

I. Information de l'Administration fiscale
(voir Doc. FL PB-I-59000 à 59115) Pour permettre aux bénéficiaires des attributions de bénéficier des avantages fiscaux liés à ces opérations, les sociétés émettrices sont soumises à des obligations déclaratives, matérialisées, à compter du 1[er] janvier 2013 (pour les options exercées à compter de 2012), par le report sur la DADS des informations requises pour le calcul de l'imposition (CGI A II, art. 91 bis modifié par le décret n° 2012-130 du 30 janvier 2012 ; CGI A III, art. 39).

II. Information de l'assemblée émettrice des options

a. Rapport spécial L'assemblée générale ordinaire de la société émettrice des options (C. com. art. L 225-184) et l'assemblée générale ordinaire de la société contrôlant majoritairement, directement ou indirectement la société émettrice (C. com. art. L 225-180 II) sont informées, annuellement :

- du nombre et du prix des options consenties,

- de leurs bénéficiaires,

- du nombre des actions souscrites ou achetées par les bénéficiaires.

Ces informations doivent être fournies dans un **rapport spécial établi par le conseil d'administration ou le directoire** qui doit **également** rendre compte (C. com. art. L 225-184) :

1. de façon **nominative et individuelle, concernant les mandataires sociaux de la société émettrice** :

Les mandataires visés sont, dans les SA, le président, les DG, les membres du directoire et du conseil de surveillance et les administrateurs (Com. Ansa, n° 3061, avril 2001, p. 5). En revanche, les mandataires spéciaux désignés et les membres des comités créés par le conseil d'administration en application de l'article C. com. R 225-29 ne semblent pas concernés (Bull. COB n° 367, avril 2002, p. 63 s.).

- du nombre, des dates d'échéance et du prix des **options** de souscription ou d'achat d'actions qui, durant l'année et à raison des mandats et fonctions exercés dans la société, ont été **consenties** à chacun de ces mandataires **par la société émettrice et par celles qui lui sont liées** (au sens de l'article C. com. L 225-180 ; voir Mémento Sociétés n° 69470) ;

- du nombre, des dates d'échéance et du prix des **options** de souscription ou d'achat d'actions qui ont été **consenties** durant l'année à chacun des mandataires de la société émettrice **par les sociétés que celle-ci contrôle** au sens de l'article C. com. L 233-16 (voir n° 4612), à raison des mandats et fonctions que ces mandataires exercent dans ces sociétés ;

- du nombre et du prix des **actions souscrites ou achetées** durant l'exercice par ces mandataires **en levant une ou plusieurs des options** détenues sur les sociétés visées aux deux alinéas précédents.

Toutefois, selon l'Ansa (Com. n° 3138, mai 2002) les sociétés contrôlantes doivent donner une information globale et non nominative de l'ensemble des options accordées par les sociétés de groupe, que les mandataires sociaux ou salariés des sociétés contrôlantes et contrôlées en aient reçu ou pas (voir également Mémento Sociétés n° 69470).

2. de façon **nominative et individuelle, concernant les 10 salariés non mandataires les « mieux servis » de la société émettrice** :

Remarque
Identification des salariés : l'identification de ces 10 salariés doit être réalisée :

- en faisant le cumul des options d'achat et de souscription,

- pour l'exercice écoulé et non pas en cumul,

- en distinguant les options consenties et les options levées.

Il peut donc y avoir jusqu'à 20 salariés les mieux servis, pouvant en outre être différents d'un exercice à l'autre :

- 10 pour les options consenties,

- 10 pour les options levées.

- du nombre, du prix et des dates d'échéance des **options** de souscription ou d'achat d'actions **consenties,** durant l'année, **par la société et par les sociétés ou groupements qui lui sont liés** (au sens de l'art. C. com. L 225-180, voir Mémento Sociétés n° 69470), à chacun de ces dix salariés dont le nombre d'options ainsi consenties est le plus élevé ;

Selon l'Ansa, lorsque la société pratique des options égalitaires (par exemple : 20 personnes se voient consentir le même montant d'options), la société devra alors, en vertu du principe de non-discrimination, publier dans le rapport spécial tous les noms des bénéficiaires et toutes les options égalitaires en cause (Com. n° 3061, avril 2001, p. 5).

- du nombre et du prix des **actions** qui, durant l'année, ont été **souscrites ou achetées, en levant une ou plusieurs options** détenues sur les sociétés susvisées, par chacun de ces dix salariés dont le nombre d'actions ainsi souscrites ou achetées est le plus élevé.

3. concernant l'ensemble des salariés bénéficiaires :

- du nombre, du prix et des dates d'échéance des options consenties durant l'année à l'ensemble des salariés bénéficiaires ;

- du nombre des salariés bénéficiaires et de la répartition des options entre les catégories de bénéficiaires (C. com. art. L 225-184, disposition applicable aux attributions autorisées par les AGE réunies à compter du 4 décembre 2008).

Remarque
Sociétés devant établir le rapport : seule la **société qui accorde des options** est tenue d'établir le rapport spécial (sous réserve du cas des sociétés contrôlantes, voir a. ci-avant). Les sociétés liées et/ou contrôlées dont les mandataires reçoivent des options de la société mère ou d'une société participante, en raison d'un mandat exercé chez elle, n'ont pas cette obligation d'information de leurs actionnaires.
Toutefois, une société contrôlante, même si elle n'a pas offert d'options, doit faire état dans un rapport spécial à l'assemblée des options accordées à ses mandataires sociaux par les sociétés contrôlées à raison des mandats et fonctions exercés dans celle-ci (C. com. art. L 225-108-II, al. 1 et Com. Ansa n° 3118, janvier 2002).

Le non-respect de ces dispositions constituerait une irrégularité.
Il n'est assorti d'aucune sanction pénale mais le défaut de communication du rapport spécial à l'assemblée pourrait donner lieu à une procédure d'injonction de faire (voir n° 5036).

En l'absence de disposition spécifique le prévoyant, le rapport n'a ni à être expédié aux actionnaires, ni à être déposé au greffe (voir Mémento Sociétés n° 69470).

Sur l'incidence sur la mission du commissaire aux comptes, voir n° 3195-10.

b. Rapport de gestion Les sociétés ayant octroyé des options de souscription et d'achat d'actions à leurs dirigeants doivent fournir certaines informations dans leur rapport de gestion : information sur les rémunérations versées aux mandataires sociaux (voir n° 3697 V. et n° 3697-1 I.) d'une part, sur les conditions relatives à l'exercice des options et à la cession des actions acquises suite à la levée d'option (voir n° 3697 VII.) d'autre part.

c. Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne Une information doit être fournie sur les principes et les règles arrêtés par le conseil pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux (voir n° 3699-2).

III. Information dans l'annexe
Selon le PCG (Annexe 5, § 7), les informations suivantes doivent être fournies en annexe :

a. Principales caractéristiques du plan :

- prix d'exercice ;

- nombre total d'actions pouvant être émises ou achetées ;

- valeur des actions retenue comme assiette de la contribution sociale de 10 % ;

- conditions d'acquisition des actions ou d'exercice des options d'achat : performance et/ou présence ;

- nombre d'options attribuées pendant l'exercice et au cours de l'exercice précédent ;

- nombre d'options attribuées cumulées depuis la date d'attribution pour chaque plan.

b. Informations sur les passifs éventuels (choix ouvert entre attribution d'actions nouvelles ou attribution d'actions existantes).

c. Nombre d'options annulées. Montant de la charge comptabilisée au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.

d. Montant du passif enregistré au bilan.

e. Détail du compte 502 (nombre d'actions, coût d'entrée) et informations sur l'affectation dans les deux sous-comptes et la dépréciation correspondante.

Remarque
Options exercées dans l'exercice : cette information est requise par ailleurs dans l'annexe au titre de l'information sur les titres composant le capital social (voir n° 3447).

3195-10

Contrôle de cette information par le commissaire aux comptes

S'agissant de documents mis à disposition des actionnaires, il y a lieu d'en vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels conformément aux dispositions de la NEP 9510 (NI.V CNCC, t. 4, § 2.22.3).

Le non-établissement du rapport sur les stock-options constitue une irrégularité dont le commissaire aux comptes devra faire mention dans son rapport sur les comptes annuels (NEP 9510, § 20).

2. Attribution gratuite d'actions

3196

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 69402 à 69408 , 69980 à 70380 et Note d'information NI.V t.4 « Régimes d'accès au capital en faveur des salariés » (juin 2011), § 3.1.

Lors de l'attribution gratuite des actions (mise en place du plan)

3196-1

I. Attribution gratuite d'actions à émettre
Aucune charge de rémunération ne doit être constatée au titre de l'avantage accordé au personnel (PCG, annexe 5, § 2.1 sur renvoi de l'article 332-10).

En effet, même si l'attribution d'actions gratuites constitue un élément de rémunération, l'entreprise ne subit aucune sortie de ressources lors de la remise des actions nouvelles émises. La « charge » résultant de l'opération est en réalité une charge de dilution supportée par les actionnaires préexistants.

Fiscalement, Il en est de même, la « charge de dilution » n'étant pas déductible, voir n° 3196-5 I.

En revanche, l'entreprise doit comptabiliser la cotisation patronale spécifique ainsi que, le cas échéant, la provision pour assujettissement aux cotisations sociales (voir ci-après).

II. Attribution gratuite d'actions existantes
Lors de l'attribution d'actions gratuites existantes, l'entreprise doit traduire dans ses comptes le fait que l'opération donnera lieu, à la date de remise des actions aux bénéficiaires (les salariés et/ou les dirigeants), à une sortie de ressources sans contrepartie équivalente attendue de leur part. Cette sortie de ressources correspond à la moins-value attendue lors de la remise des actions.

En effet, à la date de remise des actions, les bénéficiaires auront déjà fourni la contrepartie à l'entreprise (c'est-à-dire, le travail et l'investissement réalisés pendant la période d'acquisition de leurs droits à recevoir les actions).

a. Obligation de constituer une provision L'entreprise doit constituer une provision dès que la sortie de ressources est probable. Selon le PCG (Annexe 5, § 2.2), le caractère probable s'apprécie en fonction des éléments suivants :

1. Décision d'attribuer des actions rachetées sur le marché La sortie de ressources est probable lorsque la décision de racheter ou d'affecter des actions existantes résulte des termes du plan d'attribution ou a été prise par l'assemblée générale ou l'organe exécutif.

En l'absence de décision explicite sur les modalités d'attribution des actions, il convient de rechercher l'intention de l'entreprise tout au long de la période d'acquisition des droits par les bénéficiaires. Lorsque l'intention de racheter des titres est avérée (par exemple, par un engagement de l'entreprise de racheter ses actions à échéance proche de la date d'attribution effective aux bénéficiaires ou par la pratique habituelle de la société de ne pas diluer les actionnaires existants ou par une communication des dirigeants en ce sens), la provision est à comptabiliser. A défaut, le passif reste éventuel : il n'est pas comptabilisé mais doit être mentionné en annexe (PCG, annexe 5, § 2.3).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 10).

2. Probabilité de remise des actions aux bénéficiaires Le caractère probable de la sortie de ressources dépend de la probabilité de réalisation des conditions de présence et de performance prévues par le plan, qui doit être appréciée à la clôture de l'exercice.

b. Montant à provisionner La provision correspondant à la sortie de ressources attendue par l'entreprise (c'est-à-dire la moins-value attendue), elle est calculée à partir des deux éléments suivants (PCG, annexe 5, § 4) :

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 11).

1. Coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan d'attribution **ou coût probable de rachat évalué à la date de clôture** des comptes.

Le coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan correspond :

- au coût d'achat (majoré des primes d'options payées pour racheter les actions, le cas échéant) lorsque les actions ont déjà été rachetées et affectées au plan dès leur acquisition ;

- à la valeur nette comptable à la date de l'affectation des actions au plan lorsqu'elles étaient détenues antérieurement par la société et non encore affectées au plan. Sur la détermination de cette valeur nette comptable, voir n° 3196-3 II.

Le coût probable de rachat à la clôture correspond :

- lorsque l'action est cotée, au cours de bourse ;

- en l'absence de cotation, à la valeur estimée à la date probable de rachat (à notre avis).

2. Nombre probable d'actions qui seront remises aux bénéficiaires Ce nombre est déterminé à la clôture de l'exercice en fonction de la probabilité de réalisation des conditions de présence et de performance prévues par le plan.

Sur la réévaluation de la provision au cours de la période d'acquisition, voir n° 3196-3 II.

c. Etalement obligatoire de la provision La provision doit être étalée lorsque le plan conditionne la remise des actions aux bénéficiaires à leur présence dans l'entreprise à l'issue d'une période future qu'il détermine (PCG, annexe 5, § 3).

En effet, la condition de présence suppose que les bénéficiaires doivent rendre des services à l'entreprise pour obtenir l'élément de rémunération que constitue l'attribution des actions.

La provision est étalée sur la période pendant laquelle les bénéficiaires rendront ces services (PCG, annexe 5, § 3), c'est-à-dire **linéairement sur la période d'acquisition** des droits (PCG, annexe 5, § 4).

Inversement, l'absence de condition de présence dans le plan signifie que les services ont déjà été rendus. Dans ce cas, la charge n'est pas étalée mais immédiatement comptabilisée dès la décision d'attribution (PCG, annexe 5, § 3).

Remarque
Plans de groupe : lorsque les bénéficiaires sont des salariés ou des dirigeants d'autres sociétés du groupe auquel appartient la société émettrice du plan, cette dernière comptabilise en revanche la charge en totalité dès la décision d'attribution. En effet, dans ce cas, les bénéficiaires ne rendent pas de services à la société émettrice mais à la société à laquelle ils appartiennent. En cas de refacturation intragroupe, voir **III.** ci-après.

Fiscalement, Selon l'Administration (BOI 4 N-1-11, n° 12), seule la quote-part de la provision dotée par la société émettrice à raison de son propre personnel bénéficiaire est déductible, même en présence d'une convention de refacturation (voir III. ci-après).

d. Comptabilisation de la provision L'attribution d'actions gratuites constituant un élément de rémunération, cette provision doit être comptabilisée en **charges de personnel,** par le crédit d'un sous-compte du compte 15 « Provisions ».

Fiscalement, Cette provision est déductible (BOI 4 N-1-11, n° 9).

Cette comptabilisation en charges de personnel peut éventuellement se faire par l'intermédiaire d'un compte de transfert de charges (PCG, annexe 5, § 4). Elle ne vise à notre avis, que la quote-part de la charge relative au personnel de l'entreprise.

III. Refactuation intragroupe

Voir n° 3195-1 III.

IV. Dispositions communes aux attributions gratuites d'actions nouvelles ou existantes

a. Contribution patronale spécifique Voir n° 3195-1 IV.

b. Assujettissement aux cotisations sociales

Socialement, L'avantage tiré de l'attribution gratuite d'actions, égal à la valeur des titres au jour de l'acquisition, est exclu de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, à condition de respecter une période de conservation des titres (sur cette période, voir Mémento Social n° 55940). Pour plus de détails sur le régime social de ce dispositif, voir Mémento Social n° 55945.

L'assujettissement aux cotisations sociales patronales doit être provisionné dès lors qu'il est probable (pour des détails, voir n° 3195-1 IV.).

3196-2

Contrôle des CAC

Ils doivent présenter un rapport à l'assemblée qui autorise l'attribution gratuite d'actions (C. com. art. L 225-197-1).

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes en cas d'attribution gratuite d'actions, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un pour réaliser cette opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

Selon la Note d'information CNCC NI.V.t.4 « Régimes d'accès au capital en faveur des salariés » (juin 2011), § 3.22.1, en l'absence de textes légaux et réglementaires fixant le contenu du rapport de l'organe compétent et du commissaire aux comptes, les travaux du commissaire aux comptes appelé à émettre un rapport peuvent consister à :

- vérifier que la demande d'autorisation d'attributions d'actions gratuites faite à l'assemblée par l'organe compétent s'inscrit dans le cadre des dispositions légales relatives aux attributions gratuites d'actions ;

- rendre compte, dans son rapport, de ses éventuelles observations sur le contenu du rapport de l'organe compétent.

Pour un exemple de rapport, voir NI.V.t.4, § 3.41.
Pour un exemple de rapport du commissaire aux comptes sur l'attribution d'actions de préférence gratuites à émettre, voir Note d'information CNCC NI.V tome 5 « Emision d'actions de préférence », juin 2012, § 7.3.

Remarque
Pas de rapport complémentaire : les textes légaux et réglementaires n'exigent pas de rapport complémentaire du commissaire aux comptes lorsque le conseil d'administration (le directoire) attribue les actions gratuites (NI..V.t.4, § 3.22.1).

Pendant la durée du plan

3196-3

Les entreprises ayant attribué gratuitement des **actions existantes** doivent enregistrer les opérations suivantes :

En revanche, aucune écriture ne doit être comptabilisée par les entreprises ayant décidé d'attribuer des **actions nouvelles à émettre.**

I. Lors du rachat par la société de ses propres actions

a. Actions rachetées Les actions acquises en vue d'être attribuées aux bénéficiaires sont inscrites pour leur prix de rachat au débit du compte 502 « Actions propres » (PCG, art. 445/50) :

- dans le sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » lorsque les actions sont **affectées à des plans déterminés** dès leur acquisition ;

- dans le sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse » **à défaut** d'affectation dès le rachat à un plan déterminé.

Fiscalement, Les actions propres constituent des titres de placement (voir n° 1918-3).

b. Frais de rachat Les frais de rachat engagés constituent, à notre avis, des frais d'acquisition des titres rachetés. En conséquence, ils sont à comptabiliser selon l'option choisie par ailleurs par l'entreprise pour comptabiliser les frais d'acquisition de ses valeurs mobilières de placement, c'est-à-dire : soit directement en charges de la période, soit dans le coût d'entrée des actions rachetées (voir n° 1832-2). Néanmoins, sauf si la valeur de marché des VMP permet de justifier leur maintien, ils devraient être dépréciés à la clôture lorsque les actions propres ne sont pas affectées à des plans déterminés.

Fiscalement, Ces frais sont en principe immédiatement déductibles (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-3-88 et BOI 4 N-1-08, n° 37). Toutefois, ils sont à incorporer dans le coût d'entrée des titres en tant que frais d'acquisition lorsque cette option a été retenue par la société pour ses autres titres de placement (BOI 4 N-1-08, n° 37) ce qui retarde leur déduction. Sur cette option, voir n° 1832-2. **Cas des plans de groupe** Sur le traitement fiscal des frais de rachat par la société émettrice lorsque le rachat est effectué pour les salariés d'autres sociétés du groupe, voir n° 3196-5. Pour un tableau de synthèse du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir n° 3195-5 III.

II. A la clôture de l'exercice de rachat et des exercices ultérieurs

a. Actions rachetées affectées au plan (comptabilisées dans le sous-compte 502-1, voir ci-avant) Elles sont couvertes par une provision inscrite au passif, calculée sur la base du coût d'entrée des actions (voir n° 3196-1 II.). En conséquence, en contrepartie, selon le PCG (art. 332-11 et annexe 5, § 5) :

- ces actions ne doivent pas être dépréciées ;

- leur valeur comptable reste égale à leur coût d'entrée **jusqu'à leur livraison** aux bénéficiaires.

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 14).

Cette valeur comptable est égale (PCG, art. 332-11) :

- **au prix d'achat** lorsque les actions ont été affectées dès l'origine au plan ;

- **ou** lorsque les actions ont été reclassées des comptes 2771 « Actions propres ou parts propres » ou 502-2 vers le sous-compte 502-1, **à leur valeur nette comptable à la date du reclassement** (voir n° 3186-1 II.e).

Il s'agit des actions qui :

- lors de leur acquisition, n'ont pas été affectées à un plan déterminé et, de ce fait, ont été comptabilisées soit dans le compte 2771 « Actions propres ou parts propres » (voir n° 3186-1) soit dans le compte 502-2 (voir ci-avant),

- et, qui, par la suite, ont été affectées de manière précise et doivent donc être reclassées dans le compte 502-1. Lorsque les actions reclassées proviennent du compte 2771, le reclassement doit résulter d'une décision des organes compétents (en ce sens, PCG, annexe 5, § 5).

Cette valeur nette comptable devenant la nouvelle valeur brute des actions, la dépréciation éventuellement constatée antérieurement ne peut pas être reprise, elle est donc définitive.

Remarque
Lien avec la provision au passif :

- cette valeur comptable est celle qui sert de base au calcul de la provision (voir n° 3196-1 II.) ;

- le nombre d'actions classées dans le compte 502-1 et non dépréciées ne peut être supérieur au nombre d'actions pris en compte dans le calcul de l'obligation envers les bénéficiaires comptabilisée au passif du bilan (PCG, annexe 5, § 5).

b. Actions rachetées non couvertes par une provision au passif (comptabilisées dans le sous-compte 502-2, voir ci-avant).

Il s'agit des actions initialement affectées au plan, mais qui, en l'absence de probabilité d'attribution à la clôture, doivent être considérées comme non affectées et sont reclassées du sous-compte 502-1 vers le sous-compte 502-2. Tel est le cas, par exemple, lorsque l'entreprise estime à la clôture que le nombre d'actions à attribuer sera finalement moindre que ce qu'elle avait prévu (du fait, par exemple, du départ de bénéficiaires).

En l'absence d'affectation à un plan, les actions ne sont pas couvertes par une provision au passif. En conséquence, elles doivent suivre les règles générales de dépréciation. La dépréciation est donc calculée par comparaison avec la moyenne des cours du dernier mois de l'exercice (voir n° 1846-1). Pour les sociétés non cotées, voir n° 1846-2.

Fiscalement, Ces titres constituant des titres de placement (voir n° 1918-3), la (provision pour) dépréciation est en principe déductible du résultat imposable au taux de droit commun (voir n° 1846, 1846-2 et 1854).

La comptabilisation de la dépréciation est alors, en pratique, compensée par la reprise de la provision comptabilisée au passif et devant être reprise.

c. Valorisation des titres à la clôture Voir n° 3195-3 II.c.

d. Provision représentative de l'obligation de livrer les titres Au cours de la période d'acquisition, la provision constituée lors de la mise en place du plan (voir n° 3196-1 II.) doit être réévaluée à chaque clôture, pour tenir compte (PCG, annexe 5, § 4) :

- du coût probable de rachat (lorsque les actions n'ont pas été rachetées) ;

- du nombre d'actions à remettre, déterminé en fonction de la satisfaction des conditions prévues par le plan (présence, performance) ;

- et des services rendus (étalement de la provision sur la durée d'acquisition des droits).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-11, n° 5 et 10).



Exemple Cet exemple est issu de la note de présentation de l'avis CNC n° 2008-17 du 6 novembre 2008. Une entreprise annonce le 1er janvier n un plan d'attribution de 1 000 actions devant être rachetées sur le marché pour être attribuées gratuitement début n + 4, au terme d'une période d'acquisition de 4 ans à l'issue de laquelle les salariés doivent être présents dans l'entreprise.

a. Au 31/12/n : le cours de bourse à la clôture est de 10. L'entreprise estime que 900 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.
Le plan prévoyant explicitement que la période d'acquisition requise par le conseil d'administration correspond à une période au cours de laquelle le salarié doit être présent, l'obligation est étalée sur la période d'acquisition, soit 4 ans. D'où :

- Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n** : 900 × 10 = 9 000

- Provisionnement de l'obligation au 31/12/n : 1/4 × 9 000 = 2 250

- Comptabilisation d'une **charge en n** : 2 250

b. Au 31/12/n + 1 : l'entreprise rachète à la clôture 1 000 actions à un cours de 20. Elle estime que 950 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.
Les actions rachetées sont comptabilisées dans le compte 502 « Actions propres » pour un montant de 1 000 × 20 = 20 000. Selon le PCG (voir ci-avant), ce compte est subdivisé en deux sous-comptes :

- le compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés », débité pour 19 000 (950 actions qui devraient être attribuées × 20),

- le compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés », débité pour 1 000 (50 actions × 20).

- Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n + 1** : 950 × 20 = 19 000

- Provisionnement de l'obligation au 31/12/n + 1 : 1/2 × 19 000 = 9 500

- Montant déjà provisionné en n : 2 250

- Comptabilisation d'une **charge en n + 1** : 7 250 = 9 500 (obligation provisionnée au 31/12/n + 1) - 2 250 (obligation provisionnée au 31/12/n).

c. Au 31/12/n + 2 : le cours chute à 15. L'entreprise continue d'estimer que 950 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.
Le tableau suivant, établi par nos soins, détaille le calcul de la provision devant figurer au passif du bilan au 31/12/n + 2 :

Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n + 2** :	19 000 (950 actions × 20) 20 = **valeur brute** des actions rachetées (idem à n + 1)
Montant de la provision au 31/12/n + 2 :	14 250 (3/4 × 19 000)
Comptabilisation d'une charge en n + 2 de :	14 250 - 9 500 (provision au 31/12/n + 1) = 4 750
Comptabilisation d'une dotation pour dépréciation des titres :	250 Concerne les **titres non affectés** au plan [50 actions × (20 - 15)] (1)
Total Provision + Dépréciation à la clôture	14 500
(1) Les 950 actions destinées à être attribuées et comptabilisées dans le compte 502-1 ne sont pas dépréciées.	

d. Au 31/12/n + 3 : l'entreprise sait que 950 actions seront effectivement attribuées au personnel au début de l'année n + 4. Par hypothèse (et par simplification), le cours de bourse à la clôture est de 15.

Evaluation de l'**obligation totale au 31/12/n + 3** :	19 000 (950 actions × 20) 20 = **valeur brute** des actions rachetées **(idem à n + 1 et n + 2)**
Montant de la provision au 31/12/n + 3 :	19 000
Comptabilisation d'une charge en n + 3 de :	19 000 - 14 250 (provision au 31/12/n + 2) = 4 750
Dépréciation des titres au 31/12/n + 3 :	250 (idem n + 2 en l'absence de variation du cours de bourse)
Total Provision + Dépréciation à la clôture	19 250

Information à fournir

3196-4

Voir n° 3196-8.

A la livraison des actions (à l'issue de la période d'acquisition)

3196-5

I. Actions nouvellement émises

a. Augmentation de capital Selon le PCG (Annexe 5, § 2.1), en l'absence de texte législatif précisant les conditions de libération du capital, l'augmentation de capital est réalisée par incorporation des réserves disponibles.

La contrepartie de l'augmentation de capital doit être au minimum égale au nominal de l'action, ce qui suppose l'existence de réserves disponibles suffisantes, à hauteur du nominal des actions à émettre. Selon l'Ansa (Com. n° 05-069, CJ du 20 décembre 2005 et n° 07-010, CJ du 7 février 2007) :

- la constitution d'une prime d'émission n'a pas lieu d'être ;

- l'augmentation de capital correspondant à l'émission des actions attribuées gratuitement ne peut résulter que d'une incorporation des réserves disponibles.

b. Absence de charge La « charge de dilution », égale à la valeur réelle des actions gratuites émises puis attribuées, ne peut donner lieu à constatation d'une charge dans les comptes.

En effet, la remise d'actions nouvelles n'entraîne, contrairement à la remise d'actions rachetées (voir n° 3196-1 II.), aucune sortie de ressources pour la société émettrice (voir n° 3196-1 I.).

Fiscalement, Cette « charge » ne peut pas être admise en déduction (BOI 4 N-1-08, n° 36). Toutefois, la société émettrice peut, dans le cadre de **plans « démocratiques »** remplissant certaines conditions, déduire la charge de dilution (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-1-08, n° 58 à 73) :

1. Plans d'attribution d'actions gratuites concernés Voir n° 3195-5 I.

2. Modalités de la déduction Voir n° 3195-5 I.

3. Montant déductible La charge de dilution fiscalement déductible est égale à la valeur du titre au jour de l'attribution effective des actions, c'est-à-dire au jour de l'augmentation de capital (BOI 4 N-1-08, n° 76 à 78).

4. Obligations déclaratives Voir n° 3195-5 I.

5. Plans de groupe « démocratiques » Voir n° 3195-5 I.

Pour une comparaison du traitement comptable et fiscal selon le mécanisme choisi (attribution d'actions gratuites nouvellement émises ou existantes, plan « démocratique » ou non), voir ci-après.

Sur le plan comptable, l'**économie d'impôt** résultant de la déductibilité fiscale de la charge de dilution est à comptabiliser dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est réalisée (c'est-à-dire, l'exercice d'émission des actions) (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EC 2008-30, p. 568).

Cas des plans de groupe La charge de dilution étant déductible par les sociétés employant les salariés bénéficiaires à raison des actions émises au profit de leurs salariés (et non en totalité par la société émettrice des actions, voir n° 3195-5 I.), le produit correspondant est comptabilisé par chaque société du groupe.

Fiscalement, L'économie d'impôt vient en diminution du montant de l'impôt à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne I7).

c. Frais d'augmentation de capital En l'absence de création de prime d'émission, les frais engagés par la société émettrice du fait de l'émission d'actions doivent être inscrits en charges (PCG, annexe 5, § 6).

Fiscalement, Ces frais sont déductibles (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-1-08, n° 37 ; BOI 4 A-13-05, n° 46). **Cas des « plans groupe »** Les frais d'augmentation de capital sont déductibles uniquement chez la société émettrice et ne peuvent être refacturés (BOI précité, n° 40). Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir n° 3195-5 III.

II. Actions existantes

a. Prix de rachat des actions Lors de la livraison des actions aux attributaires à l'issue de la période d'acquisition, la valeur nette comptable des actions attribuées constitue une charge à inscrire :

- dans un premier temps, au compte 6783 « Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations émises par elle-même » (PCG, art. 445/50) ;

- dans un second temps, parmi les charges de personnel (pour la quote-part concernant le personnel de l'entreprise), par l'intermédiaire d'un compte de transfert de charges (PCG, annexe 5, § 4).

Fiscalement, La société émettrice peut déduire au taux de droit commun les moins-values correspondant à la valeur de rachat par la société des actions qu'elle attribue gratuitement (CGI, art. 217 quinquies ; BOI 4 N-1-08, n° 33 et 35). L'attribution des actions est réputée porter sur les titres acquis à la date la plus ancienne (BOI précité, n° 35).
Cas des plans de groupe La société émettrice peut déduire la moins-value subie du fait de l'attribution gratuite d'actions à des salariés d'autres sociétés du groupe à condition de la refacturer à ces sociétés (BOI 4 N-1-08, n° 39). Sur le traitement fiscal du produit résultant de cette refacturation, voir ci-après.
Sur la répartition des moins-values dans le cas spécifique des salariés détachés, voir n° 3195-5.
Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir n° 3195-5 III.

Pour une comparaison du traitement fiscal et comptable selon le mécanisme choisi (attribution gratuite d'actions nouvellement émises ou existantes), voir ci-après.

La provision comptabilisée lors de la mise en place du plan (voir n° 3196-1 II.) est reprise.

Fiscalement, La provision ayant été déduite lors de sa dotation (voir n° 3196-1 II.), sa reprise est imposable au taux de droit commun.

b. Frais engagés Les frais relatifs à l'attribution définitive des actions aux bénéficiaires sont comptabilisés en charges par la société émettrice.

Il s'agit notamment :

- des frais de gestion des actions rachetées jusqu'à l'attribution définitive des actions aux bénéficiaires (en principe, au minimum deux ans après la décision d'attribution) : frais financiers de portage des titres, etc. ;

- des charges exposées du fait de l'acquisition définitive des titres par les bénéficiaires : rémunération des intermédiaires, frais entraînés par les inscriptions au registre de transferts, etc.

Fiscalement, Ces charges sont déductibles (CGI, art. 217 quinquies et BOI 4 N-3-88 ; BOI 4 N-1-08, n° 37).
Cas des plans de groupe La société émettrice peut déduire les charges engagées du fait de la levée de l'option d'achat par les salariés des autres sociétés du groupe à condition de les refacturer à ces sociétés (BOI 4 N-1-08, n° 39). L'Administration ne peut remettre en cause l'absence de refacturation, les charges non refacturées restant toutefois non déductibles chez l'émettrice. Sur le traitement fiscal du produit de cette refacturation, voir ci-après. En revanche, les charges générales de la société émettrice, telles que les frais de portage de titres, sont déductibles uniquement à son niveau et ne peuvent être refacturées (BOI précité, n° 40). Pour un tableau récapitulatif du traitement fiscal des refacturations intragroupe, voir n° 3195-5 III.

III. Refacturation intragroupe

Sur les écritures à comptabiliser lorsque le plan d'attribution gratuite d'actions mis en place concerne plusieurs sociétés du groupe, voir n° 3195-5 III. (stock-options).

Fiscalement, Sur le traitement de la refacturation, voir n° 3195-5 III. (stock-options).
Cas particuliers des plans étrangers Les charges et moins-values refacturées par une société émettrice étrangère à une société française du groupe au titre des actions gratuites attribuées à ses salariés peuvent être déduites si le plan d'attribution remplit les conditions posées par la législation française. Sur les règles spécifiques applicables pour le calcul de la moins-value, voir BOI 4 N-1-08, n° 48.

IV. Comparaison du résultat comptable et fiscal selon le mécanisme choisi (actions nouvelles ou existantes)

Mécanisme choisi		**Charge comptable**	**Montant déductible**
Attribution gratuite d'actions existantes [1]	Plan « démocratique » ou non	Valeur du titre **au jour du rachat par l'entreprise de ses propres actions** (si affectation au plan dès l'acquisition) ou VNC **à la date d'affectation** au plan	
Attribution gratuite d'actions	Plan non «		

Mécanisme choisi		Charge comptable	Montant déductible
nouvellement émises (2)	démocratique »		
	Plan « démocratique » (3)		Valeur du titre **au jour de l'augmentation de capital**
(1) Voir II. ci-avant. (2) Voir I. ci-avant. (3) Pour les plans respectant les conditions fixées par la loi, voir **I.** ci-avant.			

Information à fournir

3196-6

Voir n° 3196-8.

Lors de la vente des titres par le bénéficiaire

3196-7

En cas de cession ou de conversion des actions reçues à titre gratuit par le bénéficiaire pendant leur période d'indisponibilité fiscale, la plus-value d'acquisition est soumise à cotisations sociales (voir n° 3196-1 **IV.**).
Les cotisations sociales patronales sont à comptabiliser en charges d'exploitation (voir n° 3195-5 **IV.**).
En contrepartie, la provision constituée à ce titre lors de la mise en place du plan (voir n° 3195-1 **IV.**) est reprise.

Information à fournir

3196-8

Les informations à fournir sont les suivantes :

I. Information de l'assemblée

a. Rapport spécial L'assemblée générale ordinaire de la société ayant procédé à une attribution gratuite d'actions (C. com. art. L 225-197-4) et l'assemblée générale ordinaire de la société contrôlant majoritairement, directement ou indirectement, celle qui attribue gratuitement des actions (C. com. art. L 225-197-5) sont tenues informées chaque année des opérations d'attribution gratuite d'actions réalisées.
Ces informations doivent être fournies dans un rapport spécial qui doit également rendre compte :

Remarque
Information identique à celle sur les stock-options : ces dispositions sont calquées sur celles relatives aux options de souscription ou d'achat d'actions (voir n° 3195-9).

1. concernant les mandataires sociaux de la société attribuant les titres :

- du nombre et de la **valeur des actions** qui, durant l'année et à raison des mandats et fonctions exercés dans la société, ont été attribuées à chacun de ces mandataires par la société et par celles qui lui sont liées (dans les conditions prévues à l'article C. com. L 225-197-2, voir Mémento Sociétés n° 70011) ;

- du nombre et de la valeur des actions qui ont été attribuées gratuitement durant l'année, à chacun de ces mandataires, à raison des mandats et fonctions qu'ils y exercent, par les sociétés contrôlées au sens de l'article C. com. L 233-16 (voir n° 4612).

Remarque
Valeur des actions attribuées : la CNCC considère que les actions gratuites doivent être évaluées à la date à laquelle l'organe compétent en a décidé l'attribution (NI.V.t.4 § 3.11.7). Par ailleurs, en l'absence de précision dans les textes légaux et réglementaires sur les modalités d'évaluation de ces actions, la CNCC a précisé qu'il appartenait à la société de déterminer les modalités d'évaluation appropriées. Par exemple, si les actions attribuées font l'objet d'une cotation sur un marché actif, le cours du jour de la réunion de l'organe compétent qui décide de l'attribution d'actions gratuites devrait généralement être retenu (NI.V.t.4, § 3.11.7).

2. concernant les 10 salariés non mandataires sociaux « les mieux servis » de la société attribuant les titres :

- du nombre et de la valeur des actions qui, durant l'année, ont été attribuées gratuitement par la société et par les sociétés ou groupements qui lui sont liés (dans les conditions prévues à l'art. C. com. L 225-197-2 ; voir Mémento Sociétés n° 70010), à chacun des dix salariés de la société non mandataires sociaux dont le nombre d'actions attribuées gratuitement est le plus élevé.

Sur la valeur des actions attribuées, voir remarque ci-avant.

Sur le contrôle du rapport spécial par le commissaire aux comptes, voir n° 3195-10.

3. concernant l'ensemble des salariés bénéficiaires :

- du nombre et de la valeur des actions qui, durant l'année, ont été attribuées gratuitement à l'ensemble des salariés bénéficiaires,

Sur la valeur des actions attribuées, voir remarque ci-avant.

- du nombre des salariés bénéficiaires et de la répartition des actions attribuées entre les catégories de ces bénéficiaires (C. com. art. L 225-197-4 ; disposition applicable aux attributions autorisées par les AGE réunies à compter du 4 décembre 2008).

Pour plus de détails sur le rapport spécial, voir Mémento Sociétés n° 70150.

b. Rapport de gestion Les sociétés ayant attribué gratuitement des actions (nouvelles ou existantes) à leurs dirigeants doivent fournir certaines informations dans leur rapport de gestion (voir n° 3697).

c. Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne Une information doit être fournie sur les principes et les règles arrêtés par le conseil pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux (voir n° 3699-2).

II. Information dans l'annexe
Selon le PCG (Annexe 5, § 7), les informations suivantes doivent être fournies en annexe :

a. Principales caractéristiques du plan :

- nombre total d'actions pouvant être émises ou achetées ;

- valeur des actions retenue comme assiette de la contribution sociale de 10 % ;

- conditions d'acquisition des actions : performance et/ou présence ;

- nombre d'actions attribuées pendant l'exercice et au cours de l'exercice précédent ;

- nombre d'actions attribuées cumulées depuis la date d'attribution pour chaque plan.

b. Informations sur les passifs éventuels (choix ouvert entre attribution d'actions nouvelles ou attribution d'actions existantes).

c. Montant de la charge comptabilisée au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.

d. Montant du passif enregistré au bilan.

e. Détail du compte 502 (nombre d'actions, coût d'entrée) et informations sur l'affectation dans les deux sous-comptes et la dépréciation correspondante.

Remarque
Information concernant le capital : les actions nouvelles livrées au cours de l'exercice seront nécessairement indiquées dans l'annexe au titre des informations concernant le capital social (voir n° 3447).

III. Information des bénéficiaires
(sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé) Voir n° 5095.

IV. Information de l'Administration fiscale
A compter du 1er janvier 2013 (pour les attributions définitivement acquises à compter de 2012), les sociétés émettrices sont soumises aux mêmes obligations qu'en matière de stock-options (CGI A III, art. 38-0 septdecies créé par le décret n° 2012-131 du 30 janvier 2012 ; voir n° 3195-9).

Contrôle de cette information par le commissaire aux comptes

3196-9

S'agissant de documents mis à disposition des actionnaires, il y a lieu d'en vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels conformément aux dispositions de la NEP 9510 (NI.V de la CNCC, t.4, § 3.22.2).

Le non-établissement du rapport sur les stock-options constitue une irrégularité dont le commissaire aux comptes doit faire mention dans son rapport sur les comptes annuels (NEP 9510, § 20).

3. Emission ou cession de titres réservée aux salariés adhérents d'un PEE

3197

Juridiquement, Les sociétés peuvent procéder à des augmentations de capital réservées aux adhérents d'un PEE (C. trav. art. L 3332-18) ou céder leurs actions à ces adhérents, dans la limite de 10 % des titres qu'elles ont émis (C. trav. art. L 3332-24). Dans ce cas, tous les adhérents au PEE pouvant faire des versements peuvent souscrire à l'augmentation de capital (ou acquérir les titres) (Circ. intermin. du 14 septembre 2005, dossier PEE, fiche n° 4 ; JO 1er novembre, p. 17179 ; Doc. FL PB-I-37800 s.).
Par ailleurs, sur l'obligation :

- lors de toute décision d'augmentation de capital en numéraire, de proposer un projet de résolution tendant à la réalisation d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un PEE (C. com. art. L 225-129-6, al. 1er), voir Mémento Sociétés n° 70450 ;

- tous les 3 ans (ou, le cas échéant, tous les 5 ans), tant que l'actionnariat salarié représente moins de 3 % du capital social, de proposer une augmentation de capital réservée aux salariés (C. com. art. L 225-129-6, al. 2), voir Mémento Sociétés n° 70453.

Ces deux obligations cumulatives ne s'appliquent pas aux sociétés contrôlées (au sens de l'article C. com. L 233-16) par une société qui a mis en place un dispositif d'épargne salariale dont peuvent bénéficier l'ensemble des salariés de ces sociétés (C. com. art. L 225-129-6, al. 3).
Voir également NI.V CNCC, tome 4, « Régime d'accès au capital en faveur des salariés », § 1.1.
Les modalités de réalisation des augmentations de capital réservées aux adhérents des PEE sont prévues par l'article C. com. L 225-138-1. Pour plus de détails sur ces modalités, voir Mémento Sociétés n° 70460 à 70464.

Lors de la décision

3197-1

I. Emission de titres
Aucune charge de rémunération ne doit être constatée lors de la décision d'émettre des actions au profit des salariés adhérents d'un PEE.

Sur la comptabilisation de l'abondement de l'employeur, voir n° 305.

II. Cession de titres
Dès la décision de céder les titres aux salariés adhérents d'un PEE, l'entreprise doit traduire dans ses comptes l'obligation de cession.

a. Conditions de constitution d'une provision Dès la décision de cession, l'entreprise a une obligation contractuelle à l'égard des salariés bénéficiaires de la cession d'actions dont il est probable qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ceux-ci.

Remarque
Caractère probable de la sortie de ressources : le caractère probable dépend de la probabilité de rachat des actions par les salariés, qui s'apprécie notamment en fonction de l'évolution du titre, du niveau de la décote pratiquée sur le prix de cession, de la rotation du personnel.

Lorsque le prix de cession aux salariés (tenant compte de la décote accordée) est inférieur au cours de bourse ou au prix de rachat probable de l'action par l'entreprise (en cas de contrat de liquidité), une provision devrait, à notre avis, être constatée à la clôture de l'exercice au cours duquel la décision a été prise. En effet, dans ce cas, l'acquisition des actions par les salariés est probable.

b. Montant En **pratique,** une provision sera constituée pour la différence entre le prix de cession aux salariés et :

- le prix probable d'acquisition par l'entreprise si les actions n'ont pas encore été achetées (à notre avis cours de clôture, par analogie avec le traitement des options et actions gratuites) ;

- le cours d'achat à terme augmenté de la prime si l'entreprise est couverte à la clôture par des achats d'options d'achat d'actions propres (sur le traitement comptable de la prime versée, voir n° 3195-1 et n° 3195-3) ;

- la valeur nette comptable des actions propres si celles-ci sont déjà rachetées.

Contrôle des CAC

3197-2

Conformément aux dispositions prévues par l'article C. com. L 225-135 (augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription), l'assemblée approuvant l'opération statue sur présentation de deux rapports : l'un du conseil d'administration ou du directoire, l'autre du commissaire aux comptes (voir n° 3438). En cas de délégation de pouvoir ou de compétence de l'assemblée générale à l'organe compétent, le commissaire aux comptes émettra par ailleurs un rapport complémentaire au rapport complémentaire de l'organe compétent au moment de l'utilisation par celui-ci de la délégation qui lui a été consentie.
En ce qui concerne les mentions devant figurer dans son rapport, le commissaire aux comptes fait application des dispositions de l'article C. com. R 225-115, le cas échéant de l'article R 225-116, et de la NI.V CNCC, tome 3 « Suppression du droit préférentiel de souscription », § 2.

Concernant les travaux du commissaire aux comptes relatifs à l'appréciation de la **justification du choix des éléments de calcul du prix d'émission et de son montant ou des modalités de sa détermination,** la simple indication dans le rapport de l'organe compétent, pour les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, que le prix d'émission des actions sera déterminé conformément aux dispositions de l'article C. trav. L 3332-20 ou bien la reprise du texte de cet article dans le rapport, ne permettent pas aux actionnaires de se prononcer en connaissance de cause et devraient donner lieu à une observation dans le rapport du commissaire aux comptes (NI.V.t.3, § 1.21).

Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 1.41

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser l'opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un pour réaliser cette opération (en ce sens, Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

Préalablement à la cession des titres aux salariés

3197-3

I. Lors du rachat des actions par la société

- Lorsqu'elles sont affectées explicitement à l'attribution aux salariés, les actions rachetées sont inscrites pour leur prix de rachat au débit du compte **502 « Actions propres ».**

- Les **frais de rachat** engagés constituent, à notre avis, des frais d'acquisition des titres rachetés. En conséquence, ils sont à comptabiliser selon l'option choisie par ailleurs par l'entreprise pour comptabiliser les frais d'acquisition de ses valeurs mobilières de placement, c'est-à-dire : soit directement en charges de la période, soit dans le coût d'entrée des actions rachetées (voir n° 1832-2).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 N-1-08, n° 55). En effet, ces frais sont en principe immédiatement déductibles, à condition qu'ils remplissent les conditions de déduction prévues à l'article 39-1-5° du CGI. Toutefois, ils sont à incorporer dans le coût d'entrée des titres en tant que frais d'acquisition lorsque cette option a été retenue par la société pour ses autres titres, ce qui retarde leur déduction.

II. A la clôture de l'exercice de rachat et des exercices suivants
(s'il subsiste des actions propres non encore cédées) Une dépréciation est, le cas échéant, à déterminer selon la règle générale (sur cette règle, voir n° 1846 s.).
Toutefois, sur l'absence de dépréciation à notre avis lorsqu'une provision a été comptabilisée au passif, voir n° 3195-3.

Fiscalement, S'agissant de titres de placement (voir n° 1918-3), la (provision pour) dépréciation est déductible au taux de droit commun (voir n° 1846-1 et 1846-2, 1854).

Réalisation de l'opération

3197-4

I. Emission d'actions au profit des salariés adhérents d'un PEE

a. Augmentation de capital L'augmentation de capital est comptabilisée comme une augmentation de capital classique, la prime d'émission étant égale à la différence entre les sommes versées par les salariés et par l'entreprise (abondement) et le montant de l'augmentation du capital social.

Socialement, L'avantage tiré de cette émission est exclu de l'assiette des cotisations sociales (voir Mémento Social n° 55720).

Sur la comptabilisation de l'abondement de l'employeur, voir n° 905.

b. Absence de charge La « charge de dilution » correspondant à la différence entre la valeur des titres à la date de l'augmentation de capital et le prix de souscription par les salariés n'est pas constatée dans les comptes.

En effet, comme en cas d'option de souscription d'actions (voir n° 3195-5 I), cette charge de dilution n'est pas supportée par la société mais par ses actionnaires préexistants.

Fiscalement, En revanche, la charge de dilution est déductible (CGI, art. 217 quinquies), sans condition (BOI 4 N-1-08, n° 63), étant rappelé que tous les salariés peuvent adhérer au plan d'épargne de leur entreprise et tous les adhérents d'un PEE peuvent souscrire à une augmentation de capital réservée aux adhérents du PEE (C. trav. art. L 3332-1 et L 3332-18 à 3332-24) ; voir n° 3197). Cette charge n'étant pas comptabilisée, elle doit être déduite de manière extra-comptable sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) (BOI 4 N-1-08, n° 80). Cette déduction est pratiquée sur l'exercice (ou les exercices) au cours duquel (desquels) les actions sont émises (BOI précité, n° 74).
La société émettrice doit joindre à sa déclaration de résultats de l'exercice au titre duquel elle pratique cette déduction un état précisant les éléments de détermination du montant de la déduction pratiquée et les modalités juridiques de l'émission d'actions à l'origine de cette déduction (CGI A III, art. 46 quater-0 YD ; BOI précité, n° 82 et 84). Pour un modèle de déclaration, voir l'annexe 3 à l'instruction 4 N-1-08 du 9 avril 2008.

c. Frais d'augmentation de capital Les frais engagés par la société émettrice du fait de l'émission des actions (frais d'augmentation de capital ; frais de gestion des titres destinés à être remis aux salariés adhérents du PEE) constituent, à notre avis, des frais d'augmentation de capital (voir n° 2327 III). En conséquence, ils sont (C. com. art. L 232-9, al. 2 et art. R 123-186 ; PCG, art. 361-1 ; voir n° 2328 II et n° 3169) :

- soit imputés sur la prime d'émission (méthode préférentielle),

- soit comptabilisés directement en charges de la période,

- soit comptabilisés à l'actif, ils sont alors amortis (voir n° 2329 à 2332).

Fiscalement, Ces frais sont en principe immédiatement déductibles (BOI 4 N-1-08, n° 55). En conséquence, les frais imputés sur la prime d'émission doivent faire l'objet d'une déduction extra-comptable (ligne XG) sur l'imprimé n° 2058-A (voir n° 3169). En revanche, si ces frais ont été comptablement immobilisés et amortis, ils sont, à notre avis, déductibles au rythme des amortissements pratiqués.

II. Cession des actions aux salariés

a. Plus ou moins-value de cession La différence entre le prix de rachat par la société et le prix de cession aux salariés constitue une charge ou un produit à inscrire aux comptes 6783 « Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations par elle-même » ou 7783 « Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations par elle-même ».

Fiscalement, La moins-value (plus-value) est déductible (imposable) au taux de droit commun (BOI 4 N-1-08, n° 54).

En contrepartie, la provision constituée lors de la décision de cession des titres (voir n° 3197-1) est reprise.

b. Frais engagés Les frais résultant de la cession des titres sont comptabilisés en charge de l'exercice.

Fiscalement, Ces charges sont déductibles (BOI 4 N-1-08, n° 55).

III. Comparaison du résultat comptable et fiscal selon le mécanisme choisi

<table>
<tr><th>Mécanisme choisi</th><th>Charge comptable</th><th>Montant déductible</th></tr>
<tr><td>Cession de titres réservée aux salariés adhérents d'un PEE</td><td colspan="2">Valeur du titre au jour du rachat par l'entreprise de ses propres actions
-
Prix d'achat</td></tr>
<tr><td>Augmentation de capital réservée aux salariés adhérents d'un PEE</td><td></td><td>Valeur du titre à la date de l'augmentation de capital
-
Prix de souscription</td></tr>
</table>

4. Augmentation de capital dans le cadre des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)

3198

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 69890 à 69920 et la NI.V CNCC, t. 4 « Régimes d'accès au capital en faveur des salariés » (juin 2011), § 4.1.

Sur le plan comptable

Tant que le bon n'est pas exercé, aucune écriture n'est passée. Lors de l'exercice du bon, l'augmentation est comptabilisée, à notre avis, comme une augmentation de capital classique, la prime d'émission étant égale à la différence entre les sommes versées par les salariés et le montant de l'augmentation de capital. La péremption des bons n'a aucune incidence, leur valeur étant nulle.

Information à fournir dans l'annexe

Par analogie avec le PCG (art. 531-2/23) et l'avis CNC n° 35 sur le traitement des bons de souscription, sont à notre avis indiqués jusqu'à la péremption des bons :

- les modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice,

- les mouvements sur les bons : nombre de bons exercés, annulés, en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur,

- l'effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

Fiscalement, Les sociétés émettrices et les bénéficiaires des BSPCE sont soumis à des obligations déclaratives, analogues à celles prévues pour les stock-options (CGI A III, art. 41 V bis modifié par le décret n° 2012-131 du 30 janvier 2012 ; voir n° 3195-9), permettant à ces derniers de bénéficier d'un régime de faveur pour l'imposition des gains résultant de la cession des titres obtenus en exerçant les BSPCE (CGI, art. 163 bis, pour plus de détails sur ce régime et ses conditions d'application, voir Mémento Fiscal n° 88800 et 88805).

Contrôle des CAC

Les commissaires aux comptes doivent établir un rapport pour l'AGE autorisant l'émission des bons (C. com. art. L 228-92) et, le cas échéant, un rapport complémentaire lorsque l'AGE a délégué son pouvoir ou sa compétence à l'organe compétent (C. com, art. R 225-116).

Pour plus de détails et des exemples de rapports, voir NI.V CNCC, t.4 « Régimes d'accès au capital en faveur des salariés », juin 2011, § 4.

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes dans cette situation, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un (en ce sens, Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

C. Entreprises individuelles

Définition du capital individuel

3199-1

A la création de l'entreprise exploitée sous la forme individuelle (voir développements n° 3519), le capital initial est égal à la différence entre la valeur des éléments actifs et la valeur des éléments passifs que l'exploitant, à défaut de règle de droit, décide d'inscrire au bilan de son entreprise. Ce capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital et par l'affectation des résultats (PCG, art. 441/10).
Compte tenu de **l'unicité du patrimoine** d'une personne physique (C. civ. art. 2092), le capital affecté au bilan est une **création comptable** et une **fiction juridique.** Le commerçant engage indistinctement son actif commercial et son actif privé par tous les actes qu'il accomplit. Par dérogation (C. com. art. L 526-1 à 526-4), il peut déclarer insaisissables les droits sur l'immeuble dans lequel est fixée sa résidence principale ainsi que sur tout bien foncier bâti ou non bâti non affecté à un usage professionnel (voir n° 3519).

Remarque
Création d'une EIRL : depuis le 1er janvier 2011, toute personne physique peut créer une Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée (EIRL) et ainsi séparer son patrimoine en deux parties afin de limiter le gage des créanciers professionnels aux seuls biens affectés à l'activité professionnelle (voir n° 3530-1 à 3530-5).

Comptabilisation

3199-2

Le capital initial (défini au n° 3199-1) est porté au compte **101 « Capital individuel ».** Les apports ou/et les retraits personnels de l'exploitant et, le cas échéant, de sa famille sont enregistrés en cours d'exercice au compte spécial **108 « Compte de l'exploitant ».** Le solde de ce compte est viré au compte 101 « Capital individuel » en fin d'exercice (PCG, art. 441/10).

Les **retraits** consistent en (Rép. Sergheraert, AN 2 décembre 1978, p. 8687) :

- prélèvements **en nature** de créances, de biens ou services objets de l'activité qui concourent à la détermination du résultat (voir n° 805) ; ceux-ci doivent être valorisés à la valeur réelle, au jour du retrait (voir Mémento Fiscal n° 17755) ;

Sur les conséquences de la prise en compte d'une autre valeur, voir n° 3522.

- prélèvements **financiers** opérés sur un compte de trésorerie affecté au commerce, qu'il s'agisse de prélèvements directs (retraits de fonds) ou indirects (paiement d'une dépense privée).

Il ne faut pas confondre l'enregistrement de ces prélèvements financiers et la constatation en charge de la rémunération de l'exploitant (voir n° 890).

A l'inverse, les **compléments d'apports** financiers peuvent consister (à notre avis) en des versements dans la caisse ou sur un compte bancaire de l'entreprise ou en des règlements sur la trésorerie privée de l'exploitant de dépenses de l'entreprise.

Si le solde du **compte de l'exploitant** (108) est **débiteur,** du fait que les prélèvements de l'exercice ont excédé les apports, son virement au **capital individuel** (101) peut rendre ce dernier **négatif.** Dans ce cas, il est présenté au bilan au passif en négatif.

Fiscalement, Dans ce cas, les frais et charges de l'exercice correspondant aux emprunts et découverts bancaires contractés pour faire face aux prélèvements de l'exploitant sont considérés comme supportés dans l'intérêt de l'exploitant et non dans celui de l'entreprise ; ils ne sont donc **pas admis en déduction** du résultat imposable, sauf ceux qui se rapportent à la fraction des sommes empruntées excédant le solde débiteur du compte de l'exploitant (jurisprudence constante, notamment CE 26 juillet 1978, n° 6420 ; voir Mémento Fiscal n° 8755).
La quote-part non déductible est déterminée par le rapport du solde débiteur moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant (ou le montant moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant s'il est inférieur) au montant moyen des prêts et avances de l'exercice (D. adm.4 C-54, n° 4).
La réintégration des frais financiers doit être opérée quelles que soient la destination des emprunts, y compris donc s'ils financent des investissements durables, et la situation, créditrice ou débitrice, du compte de l'exploitant à la date où ils sont contractés (CE 13 novembre 1998, n° 143728, 144602, 147233 ; CE 28 juillet 2000 n° 186415, 9e et 10e s.-s.). Voir Doc. FL BIC-XI-4300 s.

II. Réserves et report à nouveau

A. Fonctionnement des comptes de réserves

3200

Les réserves sont des bénéfices affectés durablement à l'entreprise jusqu'à décision contraire des organes compétents (PCG, art. 441/10).

Elles peuvent toutefois (précision du PCG 82, p. I.40) exceptionnellement avoir pour origine le virement d'un élément de la situation nette fait en application de dispositions légales, réglementaires, statutaires ou contractuelles. Le PCG en donnait les exemples suivants :

- primes d'émission affectées, susceptibles de revenir ultérieurement aux obligataires dans l'attente de la conversion d'obligations en actions ;

- primes d'apports proprement dits affectées en vue de la conversion d'actions amorties (totalement ou partiellement) en actions de capital.

Le compte 106 « Réserves » est crédité,

3200-1

lors de l'affectation des bénéfices, des montants destinés (PCG, art. 441/10) :

I. à la réserve légale (compte 1061)

Voir n° 3202 ;

II. aux réserves indisponibles (compte 1062)

Par **exemple** « Réserves pour actions propres et parts propres » (C. com. art. L 225-210 ; voir n° 3184), bien que ce texte ne prévoie pas de les isoler dans un compte particulier et « Réserves indisponibles spéciales » des sociétés coopératives agricoles (Code rural, art. L 522-5 et L 523-7 ; voir Mémento Agriculture n° 68740) ;

III. aux réserves statutaires et contractuelles (compte 1063)

Les réserves statutaires sont des réserves dont la dotation, prescrite par les statuts, **s'impose à l'assemblée** générale **ordinaire annuelle** appelée à répartir les bénéfices sociaux de l'exercice écoulé. Elles ne peuvent être utilisées **ni** pour une **distribution** aux actionnaires ou associés, **ni** pour un **achat ou** un **remboursement de parts** ou d'actions de la société. En revanche, sauf disposition contraire des statuts, elles peuvent être affectées à l'apurement des pertes ou à une augmentation du capital social. Elles peuvent être supprimées sur décision des associés ou actionnaires prise dans les conditions prévues pour les modifications des statuts ;

IV. aux réserves réglementées

(compte 1064), telles que :

- réserve spéciale des plus-values nettes à long terme : compte 10641 (l'obligation de doter cette réserve est supprimée pour les plus-values réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004 ; voir n° 3208) ;

- réserve consécutive à l'octroi de subventions d'investissement : compte 10643 (voir n° 3253) ;

- autres réserves réglementées : compte 10648.

V. aux autres réserves

(compte 1068), telles que :

- réserves diverses (compte 10688).

Le compte 106 « Réserves » est débité

3200-2

des prélèvements sur les réserves concernées pour les incorporer au capital, les distribuer aux associés et amortir les pertes (PCG, art. 441/10).
Sur les écritures d'affectation du résultat, voir n° 2980 s.
Sur la notion de réserves libres, voir n° 2986.

Les **réserves facultatives** peuvent être affectées :

- à l'apurement des pertes (voir n° 2993) ;

- à une distribution aux actionnaires sur décision de l'AGO (voir n° 2993) ;

- à une augmentation du capital social (voir n° 3171) ;

- à un rachat d'actions, de parts bénéficiaires ou de parts sociales (voir n° 3184 s.).

Réserve légale

3202

Dans les sociétés par actions et dans les SARL, une fraction des bénéfices nets annuels doit obligatoirement être portée à un compte de réserve intitulé **« Réserve légale »** à peine de nullité de toute délibération contraire (C. com. art. L 232-10), voir Mémento Sociétés n° 76270 à 76276.
Le calcul de l'affectation à la réserve légale s'effectue ainsi :

- compensation entre le bénéfice de l'exercice et les éventuelles pertes antérieures (report à nouveau débiteur) ;

- si le solde ainsi calculé est positif, affectation en priorité au minimum de 5 % de ce solde à la réserve légale (compte 10611).

Cette affectation cesse d'être obligatoire lorsque la réserve atteint 10 % du capital social. Toutefois, en cas d'augmentation de capital et/ou de réduction de capital motivée par des pertes, la dotation à la réserve légale doit être poursuivie et/ou être reconstituée jusqu'à ce que la réserve légale atteigne 10 % du nouveau capital. En revanche, si la réduction de capital n'est pas motivée par des pertes (remboursements ou rachats de parts ou d'actions), la fraction de réserve légale qui excède 10 % du capital après réduction devient disponible pour toute affectation décidée par l'assemblée générale ordinaire des associés.

Lorsque le bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures est insuffisant ou négatif, la dotation à la réserve légale peut être complétée ou constituée par **prélèvement** sur toute réserve disponible, notamment les **primes liées au capital** : prime d'émission, de fusion ou d'apport (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8117 et Mémento Sociétés n° 49724).

Report à nouveau

3203

Le résultat ou la fraction de résultat dont l'affectation a été renvoyée par l'assemblée générale des associés est porté(e), selon son caractère bénéficiaire ou déficitaire, au crédit du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » ou au débit du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » par le débit du compte 120 « Résultat de l'exercice-bénéfice » ou le crédit du compte 129 « Résultat de l'exercice-perte » (PCG, art. 441/11 et 441/12).

Est également portée au compte 11 « Report à nouveau » (solde créditeur ou débiteur) l'incidence des changements de méthodes comptables et de certaines corrections d'erreurs (voir n° 364-2).

A notre avis, les définitions suivantes, qui figuraient dans le PCG 82 (p. I.40), peuvent être retenues (précision du PCG 82, p. I.40).
110. Report à nouveau **(solde créditeur)** : bénéfice dont l'affectation est renvoyée par l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes de l'exercice, à la décision de l'assemblée générale ordinaire appelée à statuer sur les résultats de l'exercice suivant.
119. Report à nouveau **(solde débiteur)** : pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs qui n'ont pas été imputées sur des réserves ni résorbées par une réduction du capital social et qui devront être déduites du bénéfice de l'exercice suivant ou ajoutées au déficit dudit exercice.

Le report à nouveau peut également être débiteur en raison de l'impôt négatif d'un changement de méthode (voir n° 364-2), de l'annulation d'actions propres (voir n° 3179-3), de la reconstitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme en cas de fusion (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8154).

Remarques
(pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 76320) **1. Absence de bénéfices ultérieurs suffisants ou de primes liées au capital disponibles** (primes d'émission, d'apport ou de fusion) Dans ce cas, le report à nouveau débiteur peut être apuré en utilisant la réserve légale (voir Mémento Sociétés n° 76275) ou en effectuant un « coup d'accordéon » (voir n° 3181).
2. Conséquences de l'existence d'un **report à nouveau débiteur** sur l'affectation du résultat Voir n° 2993.

Intérêts intercalaires alloués aux associés

3204

[opération interdite par la loi (C. com. art. L 232-15, al. 1), sauf si (al. 2) l'Etat a accordé aux actions la garantie d'un dividende minimal].
En l'absence de bénéfices, les intérêts intercalaires, alloués aux apports des associés en vertu d'une clause de garantie par l'Etat d'un dividende minimal, sont inscrits au compte 11 « Report à nouveau » (PCG, art. 441/11).

Cette information est à fournir, à notre avis, dans l'annexe.

B. Réserve spéciale des plus-values nettes à long terme (RSPVLT)

Virement à un autre compte de réserve

3208

Le virement de tout ou partie des sommes maintenues dans la réserve spéciale (réserves supérieures à 200 M €, voir Doc. FL BIC-VII-10680) à un compte de réserve libre constitue un prélèvement sur la RSPVLT.

Fiscalement, Ce prélèvement visé à l'article 209 quater 2 du CGI entraîne le paiement d'un complément d'IS (voir n° 3212). Une société ne peut échapper à cette conséquence en soutenant que cette écriture est erronée (CE 28 février 1997, n° 127890).

Cas particulier Virement à la réserve légale : le virement de la RSPVLT à la réserve légale ne constitue pas un prélèvement au sens de l'article 209 quater 2 du CGI, cette dernière ne pouvant faire l'objet d'aucune distribution durant la vie sociale (C. com. art. L 232-10 s.). Il n'entraîne donc pas l'exigibilité du complément d'IS (CE 28 novembre 1997, n° 147628).

Autres affectations de la réserve spéciale des plus-values à long terme

Distribution de la réserve spéciale

3212

Juridiquement, Selon l'Ansa (communication n° 3029, mars-mai 2000, p. 13), les dividendes de l'exercice peuvent être prélevés en priorité sur la réserve spéciale, même si le bénéfice de l'exercice est suffisant pour permettre la distribution. En effet, la réserve spéciale ne constituant pas une réserve au sens juridique, elle s'agrège au bénéfice distribuable et constitue avec lui la masse sur laquelle des dividendes de l'exercice sont prélevés en priorité, conformément à l'article C. com.L 232-11. Sur les précautions à prendre dans la rédaction de la résolution, voir communication précitée.

Fiscalement, La distribution de la réserve spéciale des plus-values à long terme donne lieu au paiement du complément d'IS ayant pour effet de porter l'imposition totale de la plus-value au taux normal d'IS (CGI, art. 209 quater 2). En conséquence, il y a lieu de réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) les 7/9e, 11/17e, 23/41e, 43/81e ou 1/3 des sommes prélevées (montant brut) selon que ces sommes portent sur des plus-values à long terme respectivement imposées aux taux de 10 %, 15 %, 18 %, 19 % ou 25 %. En outre, les prélèvements effectués sur la réserve sont mentionnés sur le tableau n° 2059-D (cadre I, ligne 13).



Exemple

Taux des PVLT	10 %	15 %	18 %	19 %	25 %
- Plus-value brute	100	100	100	100	100
- Réserve spéciale des plus-values à long terme distribuée en totalité	90	85	82	81	75
- Complément d'IS (par rapport à 33,1/3 %) [1]	23	18	15	14	8
(1) hors contributions additionnelles (voir n° 2855-1 et 2 et n° 2857)					

Le complément d'IS est comptabilisé en charge, comme l'IS.

Remarque
Il n'est pas possible à notre avis de provisionner dès la clôture de l'exercice le complément d'IS et les contributions additionnelles afférents aux sommes prélevées sur la réserve spéciale dont la distribution ne sera approuvée et effective que l'exercice suivant. En effet, tant que la décision de distribution n'est pas prise, l'entreprise n'a pas l'obligation de payer ces contributions (PCG art. 312-1 s.). En revanche, une information dans l'annexe nous paraît devoir être fournie si les sommes sont significatives.

Incorporation de la réserve spéciale au capital

3212-1

Voir n° 3170.

Fiscalement, L'incorporation au capital de la réserve spéciale entraîne une imposition complémentaire d'IS (CGI, art. 209 quater-2). Sur les retraitements extra-comptables en résultant, voir n° 3212.

Imputation de pertes sur la réserve spéciale

3213

L'imputation de pertes sur la réserve spéciale constitue un prélèvement donnant lieu au paiement du complément d'IS (CGI, art. 209 quater 2). Sur les retraitements extra-comptables en résultant, voir n° 3212.

Dissolution de la société

3214

Le complément d'impôt n'est pas exigible dans ce cas (CGI, art. 209 quater 3), même si le prélèvement est opéré postérieurement à la date de dissolution de la société, sans qu'il soit nécessaire de procéder à sa liquidation (BOI 4 E-2-98, n° 12).

Cas particulier

(réserve spéciale)

Sur le sort de la réserve spéciale en cas de **fusion** (reconstitution de la réserve spéciale chez l'absorbante), voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8154.

Sort du compte d'ordre créé avant 1984 lors d'une réévaluation ultérieure

3216

Ce compte d'ordre n'a pu être créé que dans la mesure où existaient lors de la cession des biens des plus-values latentes sur d'autres éléments de l'actif qui disparaissent du fait de leur réévaluation.

Cette situation sera de moins en moins fréquente, aucun compte d'ordre ne pouvant être créé (depuis 1984) et celui créé avant 1984 devant être apuré par affectation des premiers résultats bénéficiaires.

a. Lorsqu'une réévaluation légale 1976 a été effectuée, il a fallu supprimer le double emploi à l'actif, la réserve spéciale des plus-values à long terme se trouvant incluse dans la réserve de réévaluation. D'où la nécessité, à notre avis, d'éclater le compte 1053 « Réserve de réévaluation » en deux sous-comptes, par exemple :

- 10534. « Réserve réglementée » (CGI, art. 238 bis I ; réévaluation de 1976),

- 10535. « Réserve des plus-values nettes à long terme ».

b. Lorsque, depuis 1984, une réévaluation est pratiquée, à notre avis, la situation est similaire : éclatement du compte 1052 « Ecarts de réévaluation libre » entre, par exemple :

- 10521. « Ecarts non affectés »,
- 10522. « Ecart affecté à la réserve des plus-values à long terme ».

C. Autres réserves spéciales

Réserves spéciales constituées en franchise d'impôt

3219

Le CGI autorise de telles provisions dès lors que certaines conditions de constitution et/ou d'utilisation sont respectées.

Réserve spéciale des profits de construction

3219-1

Cette réserve a été constituée sur des **profits réalisés avant le 1er janvier 1987.**

En cas d'incorporation au capital, elle est isolée dans une subdivision du compte 1018 « Capital soumis à des réglementations particulières ».

Réserve spéciale pour fluctuations des cours

3219-2

Cette réserve a été constituée par les sommes transférées le premier exercice clos à compter du 31 décembre 1997 et dans la limite de 9 146 941 € (conversion arrondie du seuil de 60 millions de francs) de la provision pour fluctuations des cours supprimée par la loi de finances pour 1998 (voir Mémento Fiscal n° 10035).

A notre avis, la provision a été transférée dans une subdivision du compte 10648 « Autres réserves réglementées ».
En cas d'**incorporation au capital,** le compte 10648 est débité par le compte 1018 « Capital soumis à des réglementations particulières » (voir n° 3170).
En cas d'**imputation de pertes** (à hauteur des déficits fiscaux et des moins-values à long terme), le compte 10648 est débité selon le cas, pour le même montant, par le crédit d'un compte de réserve ordinaire ou du compte de report à nouveau.

Fiscalement, Les prélèvements sur la réserve spéciale pour fluctuation des cours sont rapportés au résultat imposable de l'exercice en cours lors de ce prélèvement, sauf dans les trois cas suivants (CGI, art. 39-1-5° ; BOI 4 E-2-98, n° 9 à 16) :

- imputation de pertes ;
- dissolution de la société ;
- incorporation de la réserve spéciale au capital.

Dans les autres cas (par exemple, distribution aux associés, virement à un autre compte de réserve), il y a donc lieu de réintégrer les sommes prélevées sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).
Les prélèvements effectués sur la réserve sont également mentionnés sur le tableau n° 2059-D (cadre II).

III. Provisions réglementées

Généralités

Définition

3220

Ce sont des « provisions » ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en **application de dispositions légales** (PCG, art. 322-2 et 441/14).

Remarque
Notion étendue : selon les informations recueillies auprès du Conseil d'Etat lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC, une provision réglementée devrait également pouvoir être constituée en application d'une jurisprudence du Conseil d'Etat lorsque cette décision ne fait qu'interpréter la loi. En effet, dans ce cas, il devrait être possible de considérer que la provision réglementée est bien constituée en application d'une disposition légale.

Pour l'incidence de cette position sur la dépréciation des stocks de matières premières et produits intermédiaires, voir n° 1202-2 et sur le rattachement des charges correspondant à des prestations continues, voir n° 519-1.

Elles doivent être créées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites (PCG, art. 441/14), l'octroi d'un régime fiscal qui leur est propre étant subordonné à une telle comptabilisation. Ont notamment le caractère de provisions réglementées les provisions (PCG, art. 441/14) :

- pour investissement (participation des salariés), voir n° 3226 s. ;

- pour hausse des prix, voir n° 1231-1 ;

- autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution des gisements miniers et pétroliers, etc.), voir n° 3225.

Sont **assimilés** du point de vue de leur fonctionnement comptable à des provisions réglementées :

- les amortissements dérogatoires [complément fiscal ne correspondant pas à une dépréciation ; voir n° 1475 s. (immobilisations corporelles), n° 1722 (immobilisations incorporelles), n° 1832-1 (frais d'acquisition de titres)],

- la provision spéciale de réévaluation consécutive à l'application de l'article 238 bis I II et J II du CGI (réévaluation de 1976), voir n° 3330.

Nature des « provisions réglementées »

3221

Le terme de « provisions réglementées » donné par le droit fiscal peut aller au-delà de la définition des provisions qui correspondent à des risques ou des charges. Il ne s'agit pas de provisions constatées selon les principes comptables.

Ces provisions ont le caractère de réserves non libérées d'impôt, sur lesquelles pèse une charge différée ou latente d'impôt qui n'est pas comptabilisée ; d'où leur inclusion dans les **capitaux propres, mais pas** dans la **situation nette.**

Distinction entre provisions comptables et « provisions réglementées »

3221-1

Selon l'OEC (Rec. 18 n° 1 : « Les provisions »), lorsque ces provisions réglementées couvrent une dépréciation (ou un risque) réelle, elles doivent, pour la quote-part correspondant à la dépréciation (ou au risque) réelle, être portées en diminution de l'actif (ou au passif) ; sinon, pour l'OEC, « la présentation du bilan et du compte de résultat serait dénaturée ».
Il en serait ainsi si les entreprises ne constituaient pas, alors qu'elles seraient économiquement justifiées, des dépréciations de créances douteuses, de titres ou de stocks (ou pour risques et charges), du fait qu'elles seraient couvertes par des provisions :

- pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger, ou pour prêts d'installation d'anciens salariés ;

- pour implantation à l'étranger par l'intermédiaire d'une société (en perte).

Selon l'OEC, cette mauvaise présentation ne pourrait être corrigée par une information donnée en annexe, car les provisions réglementées étant incluses dans les capitaux propres auxquels la législation sur les sociétés fait souvent référence, ces derniers s'en trouveraient quand même faussés. De plus, elles seraient dotées ou reprises dans le résultat exceptionnel, ce qui donnerait une mauvaise image du résultat courant.
Dans ces conditions, pour l'OEC, « les entreprises doivent opter pour l'un des deux systèmes suivants » :

- **cumul des provisions** : « soit comptabiliser, en plus de la provision réglementée, une provision correspondant au risque réel, ce qui conduit à charger deux fois le résultat net » ;

- **non-cumul des provisions** : « soit reprendre, dans le cas où elle a déjà été antérieurement constituée, ou ne pas doter la partie de la provision réglementée correspondant au risque réel pour comptabiliser cette partie dans les provisions économiquement justifiées ».

Fiscalement, Il convient de s'interroger sur l'incidence des deux méthodes :

1. Le **cumul des provisions,** c'est-à-dire le **cumul des déductions fiscales** des provisions, est **explicitement interdit** pour les provisions suivantes :

- **Provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme export** : pour l'Administration (BOCD 1960-II-1235) « une provision pour créances douteuses ne pourrait être valablement constituée (donc déductible) que dans la mesure où le montant du risque pour l'ensemble de ces créances (non couvert par ailleurs) excéderait à la clôture d'un exercice donné, le montant de la provision fiscale effectivement pratiquée ».
Ainsi, en cas de cumul des provisions, la provision comptable (créances douteuses) qui correspond au risque de non-paiement ne serait pas déductible.

- **Provision pour implantation à l'étranger** : selon l'article 39-1-5° du CGI (commenté par BOI 4 H-17-88) la dépréciation éventuellement constituée par une entreprise en vue de faire face à la dépréciation d'une participation dans une filiale implantée à l'étranger n'est admise sur le plan fiscal au régime des moins-values à long terme que pour la fraction de son montant qui excède les sommes déduites en application des dispositions des articles 39 octies A, 39 octies B et 39 octies D (c'est-à-dire les provisions pour implantation à l'étranger concernant **tous** les régimes) et non rapportées au résultat de l'entreprise (voir n° 3230).

2. Le **non-cumul des dépréciations et provisions comptables et réglementées,** qui se traduit soit par la transformation d'une provision réglementée en une dépréciation ou une provision comptable, soit par la scission de la dotation à effectuer entre dépréciation et provision comptable et provision réglementée, **ne devrait pas avoir pour conséquence la perte de l'avantage fiscal.**
En effet, le CGI exige seulement la constatation de cette provision, sans préciser de poste. **Toutefois, l'Administration ne paraît pas admettre la déductibilité** de la dépréciation ou de la provision transformée ou scindée.

Il en résulte, à notre avis, les **conséquences pratiques** suivantes :

I. Une dépréciation ou une provision comptable n'est pas nécessaire
La provision constituée a un caractère purement fiscal et doit être constatée en « Provisions réglementées ».

Par exemple, dépréciation des stocks de produits intermédiaires, voir n° 1202-2.

Fiscalement, Ce cas ne soulève aucune difficulté.

II. Une dépréciation ou une provision comptable est nécessaire
Elle doit, selon les règles comptables, être constatée en dépréciation ou en provision pour risques.

En effet, la **comptabilisation en provisions réglementées** de cette provision déductible fiscalement alors qu'elle couvre un risque réel est **impossible,** car elle aboutirait à une majoration fictive des capitaux propres et du résultat courant pouvant entraîner le délit de présentation de comptes ne donnant pas une image fidèle.
Selon le bulletin CNCC (n° 72, décembre 1988, EC 88-33, p. 497 s.), l'absence de comptabilisation d'une telle dépréciation ou provision conduira le **commissaire aux comptes** à apprécier l'importance relative, sur les comptes annuels, de l'irrégularité ainsi constatée afin de déterminer s'il convient de refuser de certifier les comptes ou de les certifier avec réserve.

a. si celle-ci est inférieure à la provision fiscale qu'il est possible de constituer, le complément de provision, de caractère purement fiscal, est constaté en « Provisions réglementées » ;

b. si celle-ci est supérieure à la provision fiscale, aucune provision réglementée n'est constituée.

A notre avis, le **cumul des provisions** (dépréciation et provision comptables + provision fiscale) **paraît devoir être écarté** (bien qu'énoncé dans la Rec. OEC et le Bull. CNCC précités), car il présente deux inconvénients : l'un comptable (diminution du résultat), l'autre fiscal (non-déduction de la dépréciation et provision comptables à hauteur de la provision fiscale pouvant être constituée en franchise d'impôt).

La constatation de la dépréciation ou de la provision comptable en fonction des règles comptables est la **seule solution** à notre avis **satisfaisante, mais** elle semble engendrer un risque de non-déductibilité de la provision fiscale ; **c'est pourquoi,** à notre avis, afin d'éliminer ce risque, et s'agissant d'un simple problème de présentation, les entreprises prendront soin :

- d'arrêter leurs **comptes annuels,** de les communiquer et de les publier **en fonction des règles comptables** ;

- d'établir la **liasse fiscale en modifiant le bilan** (en portant la totalité de la provision en provision réglementée) et en remplissant le tableau n° 2056 des provisions comme si la provision était une provision réglementée (il ne paraît pas nécessaire de modifier la dotation au compte de résultat).

Pour des exemples, voir n° 3232.

Conditions de constitution

3222

Les provisions réglementées sont constituées en fonction des textes du CGI les régissant.

Fiscalement, Pour être déductibles, elles doivent avoir été effectivement constatées dans les écritures comptables de l'exercice (CGI, art. 39-1-5°). Leur omission sur le tableau des provisions donne lieu à une amende fiscale (CGI, art. 1763 ; voir n° 2574).

Leur constitution est **facultative.** C'est une **décision de gestion** (motivée notamment par le souci de bénéficier d'un avantage fiscal). D'où la nécessité de commentaires dans l'annexe.

Schéma de comptabilisation

3224

Leur fonctionnement est identique à celui des provisions (PCG, art. 441/14) :

- la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistrée au débit de la subdivision correspondante du compte 687 par le crédit de l'un des comptes 142 à 148 (voir liste des comptes du PCG n° 7001) ;

- les subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur provisions - Produits exceptionnels » enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit de l'un des comptes 142 à 148.

Sur les conséquences en matière d'**impôts différés,** voir n° 2885-5 et 2885-6.

Différentes provisions réglementées

3225

Il s'agit principalement de provisions réglementées relatives :

a. aux immobilisations :

- provision pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers (CGI, art. 39 ter à 39 ter B ; régime supprimé pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010 pour la reconstitution de gisements pétroliers) voir doc. FL BIC-XII-63000 s.

- provision pour investissement liée à la participation des salariés, à l'intéressement versé sur un PEE, un PEI, un Perco (voir n° 3226 s.).

b. aux stocks (voir n° 1231 s.) : provision pour hausse des prix.

Tel est également le cas des provisions constituées pour permettre la déduction fiscale des dépréciations de stocks de produits intermédiaires non comptabilisées, voir n° 1202-2.

c. à d'autres éléments d'actifs :

- provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger (voir n° 3232 s.),

- provision pour prêts d'installation à d'anciens salariés (voir n° 3234 s.).

d. à des opérations spécifiques :

- amortissements dérogatoires (voir n° 1475 s.),

- provision exceptionnelle des entreprises de presse (voir n° 3231),

- provision pour implantation à l'étranger (voir n° 3230 s.).

Les provisions réglementées relatives aux stocks et aux immobilisations ayant été examinées dans les chapitres en traitant (voir les renvois ci-avant), nous nous limiterons à exposer les autres provisions réglementées.

Provision pour investissement

3226

Depuis les exercices clos à compter du 17 août 2012, les provisions pour investissement ne sont plus déductibles (CGI, art 237 bis A modifié par l'art. 13 de la 2e loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958). S'agissant de provisions constituées pour des raisons fiscales uniquement, elles ne sont donc plus constituées par les entreprises.
Les provisions pour investissement figurant au bilan d'ouverture du premier exercice clos à compter du 17 août 2012 ne sont pas immédiatement rapportées mais continuent de suivre le régime antérieur (voir ci-après **a.** et **b.**). Ainsi, selon le PCG (art. 441/14), la provision doit être reprise au compte de résultat (crédit du compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées ») :

a. si elle n'a pas été utilisée (au sens financier) à l'acquisition ou à la création d'immobilisations, à la clôture de l'exercice au cours duquel le délai d'utilisation a expiré soit à la clôture du 2e exercice suivant celui à la clôture duquel elle a été constituée (CGI, art. 237 bis A-II-4) ;

Fiscalement, Cette reprise étant imposable, aucune correction extra-comptable n'est à opérer.

b. si elle a été utilisée (au sens financier), à la clôture de l'exercice au cours duquel elle est définitivement libérée de l'impôt, soit à l'expiration de la période d'indisponibilité des droits des salariés [5 ans ou 3 ans dans le cadre de la participation (voir Mémento Social n° 55265), 5 ans dans le cadre de l'intéressement affecté à un PEE, date de la mise à la retraite dans le cadre du Perco].

Les éléments acquis en emploi de la provision pour investissement sont portés à l'actif pour leur coût de revient et amortis dans les conditions de droit commun.

Fiscalement, Selon l'instruction administrative du 30 mai 1968, n° 156, la provision constituée dans le cadre de la participation est alors **virée à un compte de réserves.** Cependant, selon le Bull. CNC (n° 24, octobre 1975, p. 10), « un virement direct de la provision aux réserves n'est pas conforme à l'expression comptable des règles juridiques en vigueur dans les sociétés commerciales ». La provision est donc reprise en résultat et il n'y a pas lieu lors de l'affectation du résultat de créer une réserve spécifique. En conséquence, à notre avis, les sociétés sont conduites à la reprendre en résultat, puis à la **déduire extra-comptablement** du résultat fiscal sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WU).



Exemple (dans le cadre de la participation)

31/12/2011 : comptabilisation de la participation des salariés

01/04/2012 : ouverture de la période d'indisponibilité des droits (durée prévue par l'accord : 5 ans)

31/12/2012 :	- déduction fiscale de la participation des salariés comptabilisée en charge l'exercice précédent - constitution d'une provision pour investissement pour la partie de participation correspondant à l'accord dérogatoire
31/12/2014 :	reprise éventuelle de la provision pour investissement en cas d'investissement insuffisant
01/04/2017 :	fin de la période d'indisponibilité des droits
31/12/2017 :	reprise, non imposable, de la provision pour investissement constituée au 31/12/n + 1

Sur le sort de la provision **en cas de fusion,** voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7906.

Provision pour implantation à l'étranger

Rappel : les provisions pour implantation à l'étranger ne peuvent plus être constituées à raison d'**investissements réalisés depuis le 1er janvier 2004** (CGI, art. 39 octies D ; BOI 4 E-1-04), sauf si ces investissements :

- sont effectués dans le cadre d'une implantation de services, industrielle ou agricole ;

- et ont fait l'objet d'une demande d'agrément déposée avant le 1er janvier 2004.

Constitution de la provision

3230

S'agissant d'une provision de nature fiscale, les règles en sont prévues par le CGI (art. 39 octies A à D).

Pour l'exposé des différents régimes, voir tableau, n° 3230-3.

Deux situations peuvent se présenter selon que les titres représentatifs de l'investissement à l'étranger doivent ou non faire l'objet d'une dépréciation en fonction des règles comptables.

I. Aucune dépréciation n'est nécessaire
Dans ce cas, la provision pour implantation à l'étranger constitue pour sa totalité une provision réglementée. Elle est créditée au compte 148 « Autres provisions réglementées » par le débit du compte 6874 « Dotations aux autres provisions réglementées ».

Fiscalement, Elle est déductible du bénéfice imposable au taux de droit commun.

II. Une dépréciation est nécessaire
Elle doit, dans tous les cas, être constatée en moins de l'actif (en ce sens Bull. CNCC n° 81, mars 1991, EC 90-90, p. 154 s.) par le débit d'une dotation de caractère financier.
Si la provision pour implantation à l'étranger est d'un montant supérieur à la dépréciation, le complément est porté en provision réglementée (première solution retenue dans Rec. OEC n° 1-18) par le débit d'une dotation de caractère exceptionnel.

Fiscalement, Pour éviter tout risque fiscal (voir n° 3221-1), l'entreprise prendra soin :

- de présenter un bilan fiscal passif avec la totalité de la provision réglementée ;

- de présenter un bilan fiscal actif sans dépréciation, sauf si la provision comptable est supérieure à la provision réglementée (dans ce cas, seul le supplément figurera en moins de l'actif) ;

- de présenter le tableau fiscal des provisions (n° 2056) en tenant compte du bilan fiscal décrit ci-avant.

En revanche, la dotation financière n'a pas besoin, à notre avis, d'être reclassée en exceptionnel sur le compte de résultat de la liasse fiscale.

Dans ces conditions :

- la provision réglementée est déductible du résultat imposable au taux de droit commun, à hauteur des **pertes subies** pendant les **cinq premières années** d'activité par l'établissement ou par la filiale (pour la part des pertes correspondant aux droits de la société mère) **mais sans excéder le montant de l'investissement** réalisé ou 3 M € en cas d'implantation de services (voir Doc. FL BIC-XII-68000 s.) ;

- le supplément éventuel de (provision pour) dépréciation constitue une moins-value à long terme (s'agissant d'actions ou de parts de sociétés).

La solution comptable **de cumuler** une dépréciation et la provision pour implantation à l'étranger (deuxième solution retenue dans Rec. OEC n° 1-18) nous paraît devoir être **écartée** (voir n° 3221-1).

Obligations déclaratives liées à la constitution de la provision

3230-1

Selon le décret n° 92-469 du 21 mai 1992 (et BOI 4 H-16-92), doivent être joints à la déclaration de résultat de chaque exercice pour chaque établissement ou filiale :

- un bilan et un compte de résultat certifiés par un commissaire aux comptes de l'Etat d'implantation et par un traducteur juré,

- un bilan et un compte de résultat convertis au taux de clôture et retraités des plus ou moins-values de cession d'immobilisations, des dépréciations et des provisions et charges à payer non déductibles,

- le détail des immobilisations, amortissements, dépréciations et provisions,

- les rectifications apportées au résultat étranger pour le rendre conforme aux dispositions du CGI,

- la répartition du capital à la clôture de l'exercice.

Sort de la dépréciation ou de la provision

3230-2

Les provisions existantes, dont la constitution n'est désormais plus autorisée, continuent d'être réintégrées conformément aux règles de droit commun définies ci-après.

I. La **dépréciation** suit les règles générales de reprise (devenue sans objet, cession, etc.) ;

II. La **provision réglementée** est reprise en fonction des règles fiscales (compte 7874 « Reprises sur autres provisions réglementées »).

Fiscalement, Les provisions doivent être reprises soit **à hauteur des bénéfices** réalisés par l'implantation étrangère, et **au plus tard** la **dixième année** suivant celle de déduction de la provision, soit **par fractions égales** pendant les **cinq exercices consécutifs à partir du sixième exercice** suivant celui du premier investissement (voir tableau n° 3230-3).

Remarque
Si une dépréciation apparaît sur les titres de la filiale pour un montant qui est déjà couvert par la provision réglementée, la dépréciation constituée pour y faire face sera déductible du résultat imposé au taux de droit commun, étant donné que l'entreprise devra, à due concurrence, reprendre la provision réglementée dans ce même résultat.

Synthèse

3230-3

Le tableau ci-après, publié par l'Administration (BOI 4 E-1-04) synthétise les modalités de constitution et de reprise des provisions pour implantation à l'étranger ainsi que des différentes dates de suppression du dispositif.

	Implantations commerciales	**Implantations de services**	**Implantations industrielles ou agricoles**
Base légale	CGI, art. 39 octies D	CGI, art. 39 octies D, IV	CGI, art. 39 octies A, II
Montant de la provision	Pertes subies entre n et n + 5, dans la limite de l'investissement	Pertes subies entre n et n + 5, dans la limite de l'investissement, plafonné à 3 millions d'euros	50 % des sommes investies entre n et n + 5
Réintégration de la provision	A hauteur des bénéfices réalisés par l'implantation étrangère, au plus tard en n + 10	A hauteur des bénéfices réalisés par l'implantation étrangère, au plus tard en n + 10	Par fractions égales aux résultats imposables de n + 6 à n + 10
Suppression du dispositif	Investissements réalisés à compter du 1/1/2004	Agréments déposés à compter du 1/1/2004	Agréments déposés à compter du 1/1/2004

Provision exceptionnelle des entreprises de presse

3231

Les entreprises de presse écrite ou en ligne concernées (voir Mémento Fiscal n° 10030 a.) sont autorisées (CGI, art. 39 bis A ; BOI 4 E-4-98 et BOI 4 E-1-08) à retrancher de leurs bénéfices imposables jusqu'en 2012, sous certaines conditions et dans certaines proportions, les provisions constituées en vue :

- d'acquérir des matériels, mobiliers, terrains et constructions nécessaires à l'exploitation du journal ou de la publication ;

- de prendre des participations majoritaires ou minoritaires dans certaines entreprises ;

- de constituer des bases de données extraites du journal et d'acquérir du matériel nécessaire à leur exploitation ou à leur transmission ;

- de financer des dépenses immobilisées imputables à la recherche, au développement technologique et à l'innovation.

Les provisions non utilisées dans un délai de cinq ans à compter de leur constitution sont réintégrées aux résultats imposables et majorées d'un intérêt de retard. Les éléments d'actif acquis au moyen de ces bénéfices ou provisions sont réputés amortis pour un montant égal à la fraction du prix d'achat ou du coût de production qui a été prélevée sur ces bénéfices ou provisions. Les sommes affectées à l'acquisition d'éléments non amortissables sont rapportées, par parts égales, aux résultats imposables de l'exercice d'acquisition et des quatre exercices suivants.

Le plan comptable professionnel des entreprises de presse (Avis de conformité du CNC n° 42, Annexe V) et le Guide comptable à l'usage des entreprises de presse (édition 1994) préconisent le schéma comptable suivant (sur la validité de ces plans et guides professionnels, voir n° 295) :

a. Constitution de la provision : cette provision a le caractère d'une **provision réglementée** à créditer au compte 142 « Provisions réglementées relatives aux immobilisations » (sous-compte 1425 « Provisions pour acquisition d'éléments d'actif - art. 39 bis CGI ») par le débit du compte 6872 « Dotations aux provisions réglementées (immobilisations) » (sous-compte 68721).

Sur les conséquences en matière d'impôts différés, voir n° 2885-5.

b. Emploi de la provision lors de l'acquisition d'éléments d'actif : débit du compte 142 « Provisions réglementées relatives aux immobilisations » par le crédit du compte 7872 « Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) » (sous-compte 78721 « Reprise sur provisions - art. 39 bis CGI »).

c. Constatation de l'amortissement massif fiscal à la date d'acquisition des biens : cet amortissement a le caractère d'un **amortissement dérogatoire** à créditer au compte 145 « Amortissements dérogatoires », par le débit du compte 68725 « Dotation aux amortissements dérogatoires ».

d. Constatation de l'amortissement comptable concernant les biens : l'amortissement pour dépréciation est calculé sur la **valeur brute du bien** et ne tient compte ni de la provision, ni de l'amortissement massif fiscal.
(a) 17 809 = 25 000 × 260/365
(b) 28 125 = 37 500 × 9/12.

e. Reprises des amortissements dérogatoires étalées sur la durée de l'amortissement comptable du bien : débit du compte 145 « Amortissements dérogatoires », par le crédit du compte 78725 « Reprises sur provisions - Amortissements dérogatoires ».



Exemple L'exercice n, l'entreprise bénéficie d'une provision de 200 000 ; l'exercice n + 1, elle l'affecte, au début de l'exercice, à l'acquisition d'un matériel d'une valeur de 300 000.
- Amortissement économiquement justifié : linéaire 5 ans, soit une dotation annuelle d'exploitation de 300 000 × 20 % = 60 000.
- Amortissement massif = provision affectée, soit une dotation exceptionnelle d'amortissements dérogatoires de 200 000. Ces amortissements dérogatoires seront repris chaque exercice à hauteur de 40 000 correspondant à la différence entre l'amortissement pour dépréciation de 60 000 et la dotation linéaire fiscale de 20 000 égale à (300 000 - 200 000) × 20 % = 20 000.

Dans le cas où la provision ne pourra être partiellement ou totalement utilisée, une provision pour impôt ainsi qu'une provision (pour une non-utilisation probable) ou une charge à payer (pour une non-utilisation certaine) au titre des pénalités de retard sont à constater.

Provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger

Constitution de la provision

3232

Les entreprises industrielles ou commerciales qui consentent des crédits dont la durée est comprise entre deux et cinq ans, pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger, peuvent constituer une **provision** destinée à faire face, **globalement,** au **risque de non-recouvrement de ces crédits** à hauteur de 10 % des crédits figurant au bilan (CGI, art. 39 1-5° -15e al ; sur les conditions pour en bénéficier, voir Doc. FL BIC-XII-52100 s.).

Sur l'impossibilité de cumuler fiscalement une dépréciation avec cette provision, voir n° 3221-1.

Deux situations peuvent se présenter :

I. Il n'existe aucune créance douteuse afférente à ces crédits
Dans ce cas la provision pour risques à moyen terme constituée jusqu'à hauteur de 10 % des crédits figurant au bilan est une provision de nature purement fiscale à enregistrer en **provision réglementée.**

II. Il existe des créances douteuses afférentes à ces crédits
La société **doit** constater le risque économiquement justifié en dépréciation et peut, le cas échéant, si cette dépréciation est inférieure à 10 % des crédits, comptabiliser le complément en provision réglementée.



Exemple 1 Le montant de la dotation possible à la provision réglementée pour crédit à moyen terme s'élève à 1 000 dont 400 correspondent à des risques de non-paiement.
Ecritures :

- débit du compte 6874 « Dotations aux autres provisions réglementées », par le crédit du compte 144 « Provisions réglementées », pour 600 ;

- débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » par le crédit du compte 491 « Dépréciations des comptes clients », pour 400.

Le résultat net est donc diminué de 1 000.



Exemple 2 Le montant de la provision réglementée pour crédit à moyen terme comptabilisée dans les années antérieures est de 1 000 dont 400 correspondent aujourd'hui à un risque de non-paiement.
Ecritures :

- débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » par le crédit du compte 491 « Dépréciations des comptes clients », pour 400.

- débit du compte 144 « Provisions réglementées » par le crédit du compte 7874 « Reprises sur autres provisions réglementées », pour 400.

L'impact sur le résultat net est nul.

Sort de la provision

3233

Etant déterminée chaque exercice en fonction des facultés fiscales offertes, il convient, à notre avis, de distinguer la variation :

- d'une part, de la fraction correspondant à une dépréciation des créances à débiter à 6817 ou à créditer à 7817 selon qu'elle a augmenté ou diminué ;

- d'autre part, le complément (provision réglementée) à débiter à 6874 ou à créditer à 7874 selon qu'il a augmenté ou diminué.

Provision pour prêts d'installation à d'anciens salariés

Constitution de la provision

3234

L'article 39 quinquies H du CGI autorise les entreprises qui, soit consentent des prêts à taux privilégié à des entreprises nouvelles fondées par des membres de leur personnel, soit souscrivent au capital initial de ces entreprises, à constituer en franchise d'impôt une provision spéciale (également appelée provision pour essaimage) sous certaines conditions et dans certaines limites (voir Mémento Fiscal n° 10030 d.).

Elle est créditée au compte 144 « Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif » par le débit du compte 6874 « Dotations aux autres provisions réglementées ».

Sort de la provision

3235

Selon la règle générale, elle est rapportée par tiers aux résultats, par le crédit du compte 7874, des exercices clos au cours des 5e, 6e et 7e années suivant celle de sa constitution.

Toutefois (BOI 4 E-3-97), la provision doit être réintégrée aux résultats imposables à hauteur de la fraction de son montant qui excède :

- la moitié du principal du prêt restant dû, pour les aides sous forme de prêts ;

- 75 % du capital qui n'a pas été remboursé ou cédé (c'est-à-dire en pratique 75 % de la valeur des titres conservés par l'entreprise) pour les aides consenties sous forme de souscription au capital ;

- le total formé par la moitié du prêt restant dû et 75 % du capital non remboursé ou cédé, pour les aides mixtes.

IV. Subventions d'investissement octroyées à l'entreprise

Définitions de l'ensemble des subventions

3245

Les différents types de subventions d'exploitation, d'équilibre et d'investissement ne sont plus définis dans le PCG, les définitions du PCG 82 n'ayant pas été reprises. Néanmoins, dans la logique de la réécriture du PCG à droit quasi-constant, tant que de nouvelles définitions n'auront pas été proposées par les organismes compétents, il nous paraît utile de rappeler ces définitions et de continuer à les appliquer, celles-ci n'étant pas contredites par des définitions générales nouvelles (voir n° 227 s.).
Le PCG 82 classe les subventions dans les trois catégories suivantes :

I. Subvention d'exploitation
(PCG 82, p. I.42) « Subvention dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation. »

Elle doit être prise en compte immédiatement en produit au compte 74 (voir n° 648-2).

II. Subvention d'équilibre
(PCG 82, p. I.41) « Subvention dont bénéficie l'entreprise pour compenser, en tout ou partie, la perte globale qu'elle aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée. »

Elle doit être prise en compte immédiatement en produit soit au compte 7715, soit au compte 74 (voir n° 2415).

III. Subvention d'investissement
(PCG 82, p. I.42) « Subvention dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme (autres subventions d'investissement) ».

Il paraît à notre avis possible d'étendre cette définition au remplacement et à la remise en état des immobilisations.

Les subventions d'« équipement » (terme retenu sur le plan fiscal) font partie des subventions d'investissement. Pour plus de détails sur les subventions, voir n° 3247.

Elle peut être, au choix de l'entreprise, soit prise en compte immédiatement en produit au compte 77, soit étalée par le biais du compte 13 (voir n° 3247).

Sur le cas particulier des subventions finançant des dépenses de recherche et de développement, voir n° 1691.
Sur les autres aides de l'Etat finançant des dépenses de recherche et de développement :

- Crédit d'impôt recherche, voir n° 1691-1 (projets de recherche et développement) ;

- Avances de l'Etat en faveur de la recherche dont le remboursement est conditionnel, voir n° 1691-2.

- Sur le cas particulier des subventions indirectes permettant l'acquisition d'une immobilisation pour un prix inférieur à sa valeur vénale, voir n° 1422.

Fiscalement, La distinction entre ces subventions ne s'effectue pas en fonction de leur objet mais de leur régime d'imposition (voir n° 3247).

Exemples de subventions

3245-1

Bonus écologique sur véhicule acquis : il constitue une aide de l'Etat attribuée à l'acquéreur du véhicule et versée en une seule fois, au plus tôt au moment de l'acquisition du véhicule éligible au dispositif (Décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007, art. 1 et 6). En conséquence, il répond, à notre avis, à la définition d'une subvention d'investissement.

Fiscalement, Selon Cyril Sniadower (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC, il en est de même, voir également n° 3248.

Date d'enregistrement de la subvention

3246

A notre avis, la situation est différente selon les clauses du contrat :

I. Absence de condition à l'attribution de la subvention
Lorsqu'elle est accordée sans condition, la subvention est comptabilisée à la date de son octroi, qui dépend de la procédure prévue pour accorder la subvention et de l'organe compétent pour son attribution.

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Garrec, AN 30 mars 1992, p. 1421 ; D. adm. 4 A-241, n° 3 et 4 et 4 A-2411, n° 1 ; CAA Nantes 18 février 2008, n° 06-2077 ; CAA Paris 11 juin 1998, n° 96-1322 et 96-1688 ; en ce qui concerne les subventions d'équipement : CGI, art. 42 septies).

II. Condition résolutoire
Si elle est accordée sous réserve de remplir dans x années certaines conditions techniques, à défaut de quoi il appartiendrait à l'entreprise de reverser les sommes reçues, il y a condition résolutoire. Dans ce cas, la subvention est acquise (et constatée en produits) **dès la signature** de l'accord (et non seulement lors de son encaissement) ;

Fiscalement, Il en est de même (Rép. Garrec, AN 30 mars 1992, p. 1421 ; D. adm. 4 A-2412, n° 35 et CE 30 juillet 2003, n° 236945).

Exemple de clause : « La subvention est accordée à l'entreprise sous réserve de remplir dans les 3 ans (par exemple) les conditions techniques suivantes : »
« Si, au bout de ces 3 ans, les conditions n'étaient pas remplies, il appartiendrait à l'entreprise de restituer les sommes éventuellement déjà versées. »

Si l'entreprise sait, à la clôture de l'exercice, qu'elle ne pourra **pas respecter ces conditions,** à notre avis, la constitution d'une charge à payer (ou d'une provision) s'impose pour le montant estimé de l'aide à restituer. (Cette solution est plus juste que celle consistant à réduire le montant de la subvention enregistrée en produits). Voir également n° 3252.
En cas de restitution, la subvention rendue constitue une charge de l'exercice au cours duquel le reversement intervient (compensée par la reprise de l'éventuelle provision).

Fiscalement, Cette charge est alors déductible (Rép. précitée).

III. Condition suspensive
Si elle n'est accordée que lorsque l'entreprise aura satisfait à certaines conditions techniques (par exemple, la justification de dépenses de recherche), il y a condition suspensive. Dans ce cas, la subvention ne pourra être enregistrée (en produits) tant que ces conditions n'auront pas été réalisées.

Fiscalement, Il en est de même (CE 30 juillet 2003, n° 236945 ; décision relative à une subvention d'équipement mais transposable, à notre avis, à toutes les subventions).

Exemple de clause : « La subvention ne sera accordée que lorsque l'entreprise aura satisfait aux conditions techniques suivantes : »

Dans ce cas, les avances reçues au titre de la subvention future sont à inscrire au compte 4419 « Etat-Avances sur subventions ».

Comptabilisation de la subvention

3247

Comme le précisait le PCG 82 (p. II.23), le compte 13 est destiné à la fois à faire apparaître au bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet, et à permettre aux entreprises subventionnées d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions. Il en résulte que :

I. La subvention peut être enregistrée en produit exceptionnel (juridiquement, l'enrichissement résultant de l'octroi de la subvention constitue un profit) : débit du compte 441 « Etat - Subventions à recevoir » ou d'un compte financier par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Sur les écritures à comptabiliser en cas de non-versement de la subvention, voir n° 3254.

II. La subvention peut être enregistrée dans les capitaux propres au compte 13 (PCG, art. 441/13) aux subdivisions :

- 131 « Subventions d'équipement », si elle est destinée à acquérir ou produire des valeurs immobilisées,

- ou 138 « Autres subventions d'investissement » si elle est destinée à financer des activités à long terme.

L'enregistrement de la subvention n'a donc pas d'impact sur le coût d'entrée de l'immobilisation subventionnée, voir n° 1420. Sur le traitement des subventions finançant des dépenses de **recherche et de développement,** voir n° 1691.

Ainsi, le profit en résultant peut être **échelonné sur plusieurs exercices** (sur les modalités d'étalement, voir ci-après n° 3248, et sa comptabilisation n° 3251) : débit du compte 441 (PCG, art. 444/44) ou d'un compte financier par le crédit du compte 131 ou 138 (ces comptes peuvent être subdivisés selon l'origine de la subvention : Etat, régions, etc. ; voir liste des comptes du PCG n° 7001).

Sur les conséquences en matière d'**impôts différés,** voir n° 2885-5.

Le guide comptable professionnel des transports routiers prévoit un compte 134 pour les subventions d'investissement assorties d'un cahier des charges pour un **service public** spécifique.

Sur la validité des guides comptables professionnels, voir n° 295.

Fiscalement,

1. En principe les subventions reçues par l'entreprise constituent un produit imposable de l'exercice au cours duquel elles sont acquises (CGI, art. 38-2 ; sur cette date, voir n° 3246). En effet, les subventions accordées à une entreprise entraînent, dans la mesure où elles sont définitivement acquises dès leur octroi, une augmentation de l'actif net de l'exercice en cours à la date de cet octroi.

2. Par exception des règles spéciales d'imposition sont prévues, en faveur de certaines subventions :

a. Subventions publiques d'équipement (qui font partie des subventions d'investissement au sens comptable ; voir n° 3245). Elles sont imposables :

- soit en totalité au titre de l'exercice de leur attribution ;

- soit, sur option de l'entreprise, de manière étalée en fonction du caractère amortissable ou non de l'immobilisation en cause (CGI, art. 42 septies-1 ; voir n° 3248).
Mais cette possibilité est réservée aux subventions (CGI, art. 42 septies-2) :

- utilisées pour la création, l'acquisition ou, dans certaines conditions, le financement par crédit-bail d'immobilisations déterminées (nature, prix de revient ; voir BOI 4 A-6-98, n° 11), c'est-à-dire identifiées dans la décision d'octroi de l'aide ; en cas de financement

partiel de plusieurs immobilisations amortissables, la répartition de la subvention entre celles-ci doit être indiquée dans la décision d'octroi (BOI 4 A-4-95, n° 8) ;

- allouées par l'Etat (sur le bonus écologique, voir n° 3245-1), les collectivités publiques ou tout autre organisme public, ce qui inclut (BOI précité n° 8) des organismes nationaux (Anah, Cram, Agefiph), mais aussi des organismes européens (Feder, Feoga), et par les groupements professionnels agréés.



Exemples

- une **prime régionale à la création d'entreprise** ne constitue pas une subvention d'exploitation ou d'équilibre mais une subvention d'équipement dont l'imposition **peut être étalée,** dès lors qu'elle a été intégralement affectée à l'acquisition de biens d'équipement (CAA Nantes 18 décembre 2002, n° 99-1379).

- **en revanche,** selon l'Administration (BOI 4 A-4-95, n° 5), dans la mesure où il est fait référence à la notion de subvention d'équipement, les subventions utilisées pour le financement de prises de participations ou plus généralement pour l'acquisition d'**immobilisations financières** sont **exclues du dispositif d'étalement** prévu par l'article 42 septies du CGI.

b. Aides publiques finançant des dépenses de recherche (CGI, art. 236-I bis ; voir Mémento Fiscal n° 8055). Pour plus de détails, voir n° 1691.

3. Retraitements extra-comptables : les définitions comptable et fiscale n'étant pas similaires, il en résulte des divergences entre le traitement comptable et fiscal des subventions d'investissement :

a. Pour les subventions étalées comptablement et imposables immédiatement (par exemple, si la subvention d'investissement n'est pas affectée à une immobilisation acquise ou créée, la subvention pourra être étalée sur le plan comptable sans pouvoir l'être sur le plan fiscal). Dans ce cas, il convient :

- lors de l'exercice d'enregistrement de la subvention, de réintégrer sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) la fraction de la subvention qui n'est pas enregistrée comptablement en produit ;

- et, les exercices suivants, de déduire sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) le produit enregistré comptablement.

Une autre solution serait également :

- dans les comptes individuels, de comptabiliser ces subventions en totalité en résultat (conformément à la possibilité offerte par le PCG) afin d'aligner le traitement comptable sur le traitement fiscal,

- et, dans les comptes consolidés (établis en règles françaises), de les retraiter en les étalant, conformément à l'article C. com. R 233-8-3° .

b. Pour les subventions comptabilisées directement en produit et que l'entreprise choisit d'étaler fiscalement :

- l'exercice d'enregistrement de la subvention : déduction sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG) de la fraction de la subvention qui n'est pas imposable immédiatement ;

- les exercices suivants : réintégration sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ) de la fraction imposable de la subvention.

Comptabilisation du suramortissement des immobilisations financées au moyen de certaines primes d'équipement

3247-1

Les immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes (accordées avant 2006) peuvent être amorties sur une base égale à leur prix de revient majoré de la moitié du montant de la prime (CGI, art. 39 quinquies FA). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 9540.

La base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen de ces primes accordées est majorée de la moitié du montant de la prime : ce « suramortissement » est imputé directement au résultat fiscal sur la liasse fiscale (BOI 4 D-3-82). **Il n'est donc pas comptabilisé.**

Lorsque les immobilisations sont décomposées, le suramortissement est réparti proportionnellement entre chacun de ces composants.

Fiscalement, Le suramortissement est à déduire extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XD).
En cas d'annulation ou de réduction de la prime, le suramortissement excédentaire précédemment déduit est rapporté extra-comptablement (D. adm. 4 D-244, n° 11) au titre de l'exercice au cours duquel la décision (d'annulation ou de réduction) est intervenue (imprimé n° 2058-A, ligne WQ).
En cas de cession d'un élément partiellement amorti, le suramortissement restant à pratiquer est déduit du résultat de l'exercice de cession (D. adm. 4 D-244, n° 12) de manière extra-comptable (imprimé n° 2058-A, ligne XD).
Le détail du calcul du suramortissement imputé sur les résultats de l'exercice doit être joint à la déclaration de résultat (D. adm. 4 D-244, n° 10).

Modalités d'échelonnement pour les subventions d'immobilisations amortissables

3248

I. Principe

Si l'entreprise choisit d'échelonner sur plusieurs exercices une subvention finançant une immobilisation amortissable, la reprise de la subvention d'investissement s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention (PCG, art. 362-1).

Des **dérogations** à ces règles peuvent être admises lorsqu'une telle mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment :

- par le régime juridique des entreprises, l'objet de leur activité, les **conditions posées** ou les **engagements demandés** par les autorités ou organismes ayant alloué les subventions (PCG, art. 362-1) ;

- lorsque l'immobilisation acquise à l'aide de la subvention est dépréciée (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-05, p. 287 s.). Si les circonstances d'attribution de la subvention le justifient, cette dernière peut être reprise à hauteur de la dépréciation (voir n° 1450 I).

Sur les subventions d'équipement reçues par les entreprises concessionnaires, voir n° 4133.

Lorsque **la subvention porte sur une immobilisation décomposée,** à notre avis :

- la subvention doit être affectée proportionnellement aux différents composants,

Cette solution correspond à l'approche suivie par l'avis CNC n° 2004-11 (relatif aux modalités d'application de l'approche par composants dans le secteur du logement social), qui dispose (§ 7.1) que « les subventions sont ventilées proportionnellement entre les différents composants ».

- la reprise de la subvention s'effectue sur la même durée et au même rythme que les amortissements constatés. Dans ce cas, lorsqu'un composant d'une immobilisation subventionnée sort du patrimoine de l'entreprise, la quote-part de subvention affectée à ce composant est totalement reprise (sauf si le composant est remplacé en cours de vie, suite à une panne non programmée par exemple).

Fiscalement, Il en est de même (BOI 4 A-13-05, n° 135). Toutefois, l'Administration admet :

- que l'imposition des subventions soit répartie sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de l'immobilisation concernée, cette durée étant elle-même calculée à partir de la durée d'amortissement fiscale de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant dans la valeur totale de l'immobilisation (pour un exemple de calcul de durée moyenne pondérée d'amortissement, voir BOI précité, n° 133) ;

- que la sortie de la valeur nette comptable d'un composant lors de son remplacement n'entraîne pas l'imposition anticipée de la fraction de la subvention attachée au composant remplacé.

En pratique, et dans un souci de simplicité, cette mesure fiscale devrait pouvoir, à notre avis, être retenue sur le plan comptable.

II. Subventions partielles

Ce cas n'est pas spécifiquement prévu par le PCG, mais nous paraît devoir être interprété de la manière suivante :
La reprise correspond à un montant égal à la dotation aux amortissements affecté du rapport : Subventions/Immobilisations afin de tenir compte du caractère partiel.

Fiscalement, Les subventions visées par l'article 42 septies du CGI et pour lesquelles l'entreprise fait le choix de l'imposition de manière étalée (voir n° 3247), sont rapportées aux bénéfices imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie. Ce rythme est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiquée à la clôture de l'exercice concerné sur le prix de revient de cette immobilisation et ce même prix de revient (BOI 4 A-6-98, n° 23). L'Administration a précisé que le rythme de référence auquel s'opère l'imposition des subventions d'équipement

correspond à l'**amortissement fiscal** de l'immobilisation, et doit donc tenir compte, le cas échéant, de l'amortissement dérogatoire (BOI 4 A-13-05, n° 95).

En pratique, et dans un souci de simplicité, ce rythme de référence (amortissement fiscal) devrait pouvoir, à notre avis, être retenu sur le plan comptable. En conséquence, les **reprises** portent sur la **totalité de la dotation** (dotation d'exploitation et complément fiscal d'amortissement dérogatoire).

Remarques

1. Immobilisation faisant l'objet d'un suramortissement Si l'immobilisation, acquise au moyen de certaines primes, a fait l'objet d'un **« suramortissement »,** ce « suramortissement » n'étant pas comptabilisé (voir n° 3247-1), la fraction rapportée au résultat est, à notre avis, à limiter aux amortissements effectivement pratiqués.

2. Classement au compte de résultat Les reprises de subvention constituent, à notre avis, dans leur totalité, un produit exceptionnel.

Cas particuliers :

a. Si l'entreprise sait qu'elle ne pourra pas respecter ses engagements Elle doit constituer une **provision pour risques,** égale au maximum au montant rapporté aux résultats de l'exercice et des exercices antérieurs (voir n° 3252).

b. Lorsque la subvention porte sur un bien déjà partiellement amorti lors de son octroi La reprise en résultat de l'exercice de cet octroi porte, à notre avis, sur la totalité des dotations pratiquées depuis que le bien est à l'actif (et non sur la dotation de cet exercice).

c. Dans le cas d'un crédit-bail Les subventions directement attribuées au crédit-preneur, ou par l'intermédiaire du crédit-bailleur mais immédiatement rétrocédées au crédit-preneur en application d'une obligation expresse contenue dans la décision d'octroi, peuvent, sur le plan fiscal, être réparties par parts égales (et non en fonction de l'amortissement s'il s'agit d'immobilisations amortissables) sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de **crédit-bail** (CGI, art. 42 septies-1 al. 4). Comptablement, en l'absence de précision du PCG, il est possible, à notre avis, d'appliquer les modalités prévues par le CGI.

d. Lorsque, du fait d'une valeur résiduelle prévisible supérieure au prix d'acquisition, la base amortissable est nulle (sur les conditions de prise en compte de la valeur résiduelle dans la base amortissable, voir n° 1458-2) A notre avis, la subvention est reprise au compte de résultat au rythme de l'amortissement du bien subventionné, ce rythme correspondant, à notre avis, par mesure de simplicité (voir ci-avant) à la durée fiscale d'amortissement de l'actif.
En effet, le fait que la base amortissable du bien acquis soit nulle n'a pas d'influence sur la durée d'amortissement prévue pour ce bien et donc sur le rythme de reprise de la subvention au compte de résultat.

e. La **rectification fiscale d'amortissements excessifs** pratiqués sur des immobilisations financées au moyen d'une subvention d'équipement entraîne une rectification corrélative de la quote-part de cette subvention imposée de manière étalée (CAA Nantes 15 février 2006, n° 03-752).

f. Bonus écologique La subvention est à étaler au rythme des amortissements pratiqués du véhicule. Sur le bonus écologique, voir n° 3245-1.

Fiscalement, Il en est de même : selon Cyril Sniadower (DLF), interrogé par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2008 », Les Echos Conférences - PwC, l'imposition du bonus peut être étalée sur la durée d'usage du véhicule (CGI, art. 42 septies) comme pour le régime des BNC (Rescrit 5 août 2008, n° 2008/18).
En outre, lorsque le prix d'acquisition du véhicule excède 18 300 € (plafond d'amortissement fiscal des véhicules, voir n° 1495-4), le bonus écologique est imposé en totalité et pas seulement à hauteur des amortissements déductibles.

Modalités d'échelonnement pour les subventions d'immobilisations non amortissables

3249

Si l'entreprise choisit d'échelonner une subvention finançant une immobilisation non amortissable sur plusieurs exercices, cette subvention est rapportée au résultat par fractions égales :

- **en cas de clause d'inaliénabilité** dans le contrat, en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ;

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 42 septies).

- **à défaut** de clause d'inaliénabilité dans le contrat, pour une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Fiscalement, Il en est de même (CGI, art. 42 septies) ; toutefois, la subvention est rapportée (sur 10 ans) à partir de l'année suivant celle de son attribution.
Ce décalage engendre un impôt différé sur la première année, qui disparaît la onzième année (voir traitement n° 2885-4).

Sur la tolérance administrative permettant d'étaler l'imposition de la subvention reçue pour l'acquisition d'un terrain sur la durée d'amortissement de la construction que l'entreprise s'est engagée à y construire, voir n° 1422.

Des **dérogations** à ces règles peuvent être admises (voir n° 3248).

Non-modification des modalités d'échelonnement

3250

Que les subventions d'investissement étalées en comptabilité entrent ou non dans le champ d'application de l'article 42 septies (qui fixe, sur le plan fiscal, les seules subventions pouvant être étalées ; voir n° 3245), leurs modalités d'échelonnement ne peuvent être modifiées.

En effet :

- sur le plan fiscal (Rép. Abelin, AN 9 juin 1979, p. 4904), une entreprise ne peut, après avoir choisi l'étalement, réintégrer la subvention sur une durée plus courte que la durée d'amortissement ; en outre, l'Administration précise désormais expressément que l'option prise pour l'étalement par les entreprises constitue une décision de gestion qui leur est opposable ;

- sur le plan comptable, les dispositions de l'article C. com. L 123-17 s'appliquent (voir n° 362 s.).

Comptabilisation de l'échelonnement de la subvention

3251

Les fractions de subvention devant être rapportées au résultat sont débitées au compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » par le crédit du compte 777 « Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » (PCG, art. 447/77).
Les comptes 131 (ou 138) et 139 sont soldés l'un par l'autre lorsque, pour une même subvention, le crédit du premier est égal au débit du deuxième (PCG, art. 441/13).
Seul figure **au bilan** le **montant net** de la subvention non encore inscrite au compte de résultat.



Exemple Subvention de 300 accordée pour l'achat d'un matériel de 600 début exercice 1 (amortissement en 3 ans).

Lorsque **l'immobilisation sort du patrimoine** de l'entreprise avant que la subvention ait été complètement « amortie », la subvention subsistant dans les comptes 131 (ou 138) et 139 est, à notre avis (en l'absence de précision du PCG), annulée par transfert au compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » et non portée en réduction de la valeur comptable de l'immobilisation.

Fiscalement, La fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est directement réintégrée dans le résultat de l'exercice de cession imposable au taux de droit commun (CGI, art. 42 septies). Le produit étant déjà constaté en comptabilité, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer.
Sur le sort des subventions d'investissement en cas :

- de fusions ou opérations assimilées, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7908,

- d'apport d'une entreprise individuelle à une société, voir n° 1529.

Sur la tolérance de l'Administration en cas de sortie d'un composant, voir n° 3248.

Cas particuliers

Utilisation partielle ou non conforme des subventions

3252

Les subventions doivent être comptabilisées en fonction de leur utilisation réelle et tout risque de reversement doit faire l'objet d'une provision dès que les conditions d'attribution cessent d'être remplies ou ne sont remplies que partiellement.

Selon le bulletin CNCC (n° 98, juin 1995, CNP 95-12, p. 230 et n° 101, mars 1996, CD 95-54 bis, p. 140), même si la vérification de la correcte utilisation des subventions reçues ne saurait, en tant que telle, constituer une démarche de contrôle systématique, elle s'inscrit dans le cadre des procédures d'audit, notamment pour s'assurer du traitement comptable régulier des subventions. A défaut, le commissaire aux comptes pourra être conduit à en tirer les conséquences dans son rapport sur les comptes annuels.

Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement

3253

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.22), le compte 10643 « Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement » est utilisé dans le cas où le contrat de subvention prévoit :

- la constitution par l'entreprise subventionnée d'une réserve dont le montant est lié à celui de la subvention d'investissement ;
- le maintien de ladite réserve au passif du bilan pendant une période déterminée.

Subvention non versée

3254

Du fait du non-versement, la créance comptabilisée lors de l'octroi de la subvention (voir n° 3247) devient une créance irrécouvrable à inscrire en perte (conformément aux règles générales, voir n° 593).
En contrepartie, la subvention comptabilisée en capitaux propres est à annuler : le compte 13 « Subvention » est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

V. Provisions susceptibles d'avoir le caractère de réserves

Provisions de propre assureur et provisions assimilées

3257

Les règles sur les passifs (PCG, art. 212-1 s. et 312-1 s. ; voir n° 2551 s.) interdisent la constitution de telles provisions. En effet, les obligations couvertes par ces provisions ne sont pas probables à la clôture de l'exercice mais seulement éventuelles (voir n° 2577-1).

Ces provisions visaient à couvrir des risques à caractère général liés à l'activité de l'entreprise, ses produits, sa localisation géographique, etc. et que les assurances refusent de couvrir généralement dès lors qu'ils échappent à toute répartition statistique claire.

A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, une information doit être fournie dans l'annexe sur ces passifs éventuels, voir n° 2833.

Exemple

Exemple Une entreprise souhaite se couvrir contre des risques industriels particuliers (explosion, pollution, attentats...) liés à son activité. Elle souhaite également se couvrir contre des risques liés à ses ventes (produits dangereux ou polluants, risques

techniques de réalisation...). Les compagnies d'assurance ne souhaitent pas couvrir ces risques. L'entreprise a toujours une obligation générale envers des tiers (salariés, riverains, acheteurs...) de ne pas nuire à ceux-ci. Dès lors que, par hypothèse, elle met en place un contrôle interne sérieux pour limiter ces risques, le non-respect de cette obligation n'est en général (sauf cas exceptionnel ou déjà avéré) pas probable à la clôture de l'exercice, mais seulement éventuel.
Aucune provision ne peut donc être constituée.
En revanche, une information circonstanciée dans l'annexe (risques non couverts, éventualités...) peut s'avérer très utile. Bien entendu, si le risque était avéré, une provision devrait être constituée suivant les règles générales des provisions pour litiges.

VI. Réévaluations

3305

Les immobilisations ont dû et doivent toujours être enregistrées à leur « coût d'entrée » ou « valeur d'origine » et, ensuite, seules leurs dépréciations sont constatées (méthode des coûts historiques).
Avant l'entrée en vigueur de l'article C. com. L 123-18, il avait été institué, à intervalles irréguliers, des régimes ponctuels de **réévaluation légale** ; c'est ainsi que des régimes de ce type ont existé en 1945, 1959 et 1977/1978 (réévaluation 1976) qui peuvent encore aujourd'hui avoir des incidences sur les comptes.
Depuis le 1er janvier 1984, la faculté de procéder à une **réévaluation libre** est prévue expressément dans le Code de commerce.

A. Réévaluations antérieures au 1/1/1984

Réévaluations légales 1945-1959

3306

Depuis l'ordonnance du 15 août 1945 divers textes ont été promulgués jusqu'à ce que la loi du 28 décembre 1959 supprime la faculté de procéder à la révision des bilans à raison des variations de prix postérieures au 30 juin 1959, tout en instituant pour le passé un système de réévaluation obligatoire pour les entreprises d'une certaine importance, facultative pour les autres. Il portait sur les immobilisations et leurs amortissements, le portefeuille-titres et les créances et dettes en monnaies étrangères.
Les plus-values dégagées par ces réévaluations devaient être portées dans une **réserve spéciale de réévaluation incorporable au capital.** Lorsqu'elles n'ont pas été incorporées au capital, elles figurent dans le compte 1051 **« Réserve spéciale de réévaluation ».**

Réévaluations libres 1960-1975

3307

Constitution de la réserve spéciale de réévaluation
Les plus-values consécutives à ces réévaluations ont été comprises :

- soit (à tort à notre avis) dans le résultat comptable et le résultat fiscal : inscription en profit exceptionnel, puis décision d'affectation aux réserves (compte « Réserve spéciale de réévaluation ») ;

- soit uniquement dans le résultat fiscal : inscription directe au compte « Ecart de réévaluation » en application de la recommandation du CNC (Avis n° 10 du 22 avril 1974), le même compte étant utilisé ; puis réintégration fiscale dans la liasse fiscale.

La contrepartie des plus-values d'actif entre le 1er janvier 1959 et le 31 décembre 1976 à l'occasion de telles réévaluations libres est virée au passif du bilan dans le poste « Ecart de réévaluation » à un compte distinct (décret du 11 juillet 1978, art. 17). Le PCG (art. 441/10 III.) a prévu à cet effet le compte 1052 **« Ecart de réévaluation libre ».**

3308

Possibilité ultérieure de capitalisation
Les réévaluations libres réalisées entre 1959 et la fin de 1976 (ou la clôture de l'exercice en cours au 31 décembre 1976) ont le caractère de « réévaluations de droit commun » et la plus-value dégagée à leur occasion sur les **immobilisations non amortissables** peut être incorporée au capital.
Lorsque cette réserve n'a pas été capitalisée et que les éléments correspondants (non amortissables) sont sortis de l'actif de l'entreprise, l'article 17 du décret du 11 juillet 1978 précise qu'elle est débitée par le crédit du compte de « Report à nouveau ». A due concurrence, le solde positif du compte de report à nouveau est incorporable lui aussi au capital (voir commentaires n° 1568-2).

Réévaluation légale 1976

3311

L'article 61 de la loi de finances pour 1977 (CGI, art 238 bis I) a institué un système légal de réévaluation des immobilisations non amortissables qui a été étendu aux immobilisations amortissables, sous réserve des adaptations nécessaires, par **l'article 69 de la loi de finances pour 1978** (CGI, art. 238 bis J). La réévaluation des immobilisations non amortissables et celle des immobilisations amortissables, bien que résultant de deux lois différentes, constituent les deux aspects d'un système unique de révision réglementée des bilans appelé « réévaluation légale 1976 » parce qu'il retient la valeur des immobilisations au 31 décembre 1976.
La caractéristique principale de cette opération a été d'être effectuée **sans incidence fiscale.**
Nous nous limiterons à exposer les conséquences comptables sur les exercices ultérieurs.
En ce qui concerne les autres aspects, qui ne présentent plus qu'un caractère documentaire et sans conséquence pratique, le lecteur pourra se reporter au BCF 12/78, p. 5 s. et pour la valeur d'utilité au n° 3360.

Nature de l'écart de réévaluation (1976)

3330

L'augmentation de valeur des immobilisations du fait de l'opération constitue l'« écart de réévaluation » dont la nature est différente selon qu'il s'agit d'immobilisations non amortissables ou amortissables.

Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 3460.

I. Immobilisations non amortissables : réserve de réévaluation
La réserve de réévaluation doit être inscrite sous un compte de capitaux propres « écart de réévaluation » figurant sur une ligne distincte au passif du bilan (ou de l'état en tenant lieu).

En l'absence de cette mention distincte, l'entreprise perd le bénéfice de la neutralité fiscale de la réévaluation (CAA Nancy 10 octobre 1989, n° 170).

Le montant de la plus-value de réévaluation est débité à un sous-compte du compte de valeur immobilisée concerné, par le crédit du compte **« Réserve de réévaluation »** (Bull. CNC n° 36, octobre 1978 n° 36.06). Dans le PCG, il s'agit du compte 1053. Sur l'utilisation ultérieure de cette réserve, voir n° 3343.

Remarque
Création d'un sous-compte : l'ouverture d'un sous-compte à l'actif n'est pas obligatoire mais est, à notre avis, souhaitable pour des raisons pratiques de suivi en cas de cession.

II. Immobilisations amortissables : provision spéciale de réévaluation
Au passif, la provision spéciale de réévaluation est portée au compte **« Provision spéciale de réévaluation »** - art. 238 bis J II du CGI (réévaluation de 1976). Dans le PCG (art. 441/14), elle fait partie des **provisions réglementées** : 146 « Provision spéciale de réévaluation ».

Dépréciation des immobilisations réévaluées

3340

La situation est différente selon qu'elles sont amortissables ou non :

- Immobilisations **incorporelles et corporelles non amortissables** : la dépréciation est dotée par imputation sur la réserve spéciale de réévaluation à concurrence de l'écart de réévaluation (voir n° 1561-1) ;

- Immobilisations **incorporelles et corporelles amortissables** : il en résulte une majoration des dotations aux amortissements et la reprise concomitante dans les produits exceptionnels de la provision spéciale de réévaluation (voir n° 1557-1) ;

- Immobilisations **financières,** voir n° 1905-3.

Cession des immobilisations réévaluées :

3341

- Immobilisations **incorporelles et corporelles non amortissables** : la situation est différente selon que l'écart de réévaluation a été incorporé au capital ou non (voir n° 1568-1) ;

- Immobilisations **incorporelles et corporelles amortissables** : la fraction résiduelle de la provision spéciale est rapportée au résultat exceptionnel et le résultat de la cession établi à partir de la valeur réévaluée (voir n° 1567-1) ;

- Immobilisations **financières** : la situation est différente selon que la cession est effectuée en CMP ou en Fifo (voir n° 1905-3).

Incidence de la réévaluation sur les stocks

3342

Elle consiste en une reprise de leur correction (voir n° 1253).

Utilisation de la réserve spéciale de réévaluation 1976

3343

Elle peut être incorporée au capital (créditée au compte 1013) mais ne peut être distribuée ou utilisée à compenser des pertes.

I. Incorporation au capital

En cas d'incorporation **partielle,** selon l'AMF (Bull. COB n° 109, novembre 1978, p. 6) : « Il serait rationnel que l'incorporation porte par priorité sur l'écart provenant de la réévaluation des éléments dont la détention présente un caractère de stabilité maximum : titres de filiales constituant un démembrement de l'entreprise, terrains sur lesquels sont édifiés les actifs industriels..., alors que les éléments d'actif incorporels présentent souvent un caractère de précarité peu compatible avec une incorporation au capital social. L'identification des biens sur lesquels porte la partie de l'écart incorporée écartera toute ambiguïté lors de cessions ultérieures de biens réévalués. En l'absence d'imputation précise, l'instruction prévoit que l'incorporation serait présumée (par l'administration fiscale) avoir été opérée proportionnellement sur chacune des plus-values dégagées par la réévaluation. »

Si, au moment de l'incorporation, une dépréciation des biens correspondants devait être constituée, seul le **solde** de réévaluation pourrait faire l'objet d'une incorporation (Bull. CNCC n° 51, septembre 1983, EC 83-25, p. 384).

En effet, la dépréciation est dotée par **imputation** sur la réserve de réévaluation jusqu'à concurrence de son montant.

II. Interdiction de distribution
Le texte ne prévoit pas expressément de sanctions pour assurer le respect de cette interdiction.

Fiscalement, La plus-value de réévaluation n'étant temporairement exonérée qu'à condition d'être inscrite à une réserve de réévaluation (CGI, art. 238 bis J II), sa distribution est sanctionnée par sa réintégration dans le bénéfice imposable (BODGI 4 A-14-78, n° 141).

La situation se trouve modifiée **après aliénation** d'une immobilisation réévaluée. La fraction non capitalisée de la « réserve de réévaluation » correspondant à la plus-value dégagée lors de la réévaluation de cette immobilisation doit être virée au crédit du compte de résultat (compte 7788) de l'exercice au cours duquel l'aliénation est intervenue et constitue un des éléments du résultat de l'exercice, ce dernier étant entièrement distribuable.

Fiscalement, Il en est de même (CAA Paris 2 octobre 2003, n° 00-752). Le montant de la réserve de réévaluation viré au compte de résultat constitue un produit imposable pouvant bénéficier, le cas échéant, du régime des plus-values à long terme (D. adm. 4 B-3212, n° 19 et 20).

Remarque
Incidence sur la distribution : ce mécanisme neutralise les effets de la réévaluation en ce qui concerne les ayants droit aux bénéfices sociaux. Ce sont eux, et non les ayants droit au boni de liquidation (et partant aux réserves), qui ont vocation à la réserve de réévaluation au cas où la plus-value qu'elle constate se trouve consolidée à la suite de la cession de l'immobilisation réévaluée. Par exemple, les sommes provenant de la plus-value de réévaluation inscrite dans les résultats de l'exercice seront distribuées aux usufruitiers et non pas aux nus-propriétaires.
De même, ces sommes devront être prises en compte pour la détermination des rémunérations calculées sur les bénéfices sociaux.

III. Interdiction d'imputation directe des pertes
sur la réserve de réévaluation Voir n° 3357-2.

Réévaluations libres de 1980 à 1983

3350

Compte tenu des précisions apportées sur les caractères et les limites des réévaluations libres, tant dans la loi de finances pour 1978 que dans certaines déclarations ministérielles, la situation se présentait comme suit :

- La réévaluation libre a été **interdite** de **1977 à 1979** aux entreprises comprises dans le champ d'application de la réévaluation légale, à titre obligatoire ou facultatif (Rép. Braconnier, Sén. 9 novembre 1977, p. 2650).

- A partir de 1980, la réévaluation libre est redevenue **licite** et a pu s'exercer **dans les conditions prévues par les textes** (déclaration du ministre de l'Economie et des Finances à l'Assemblée nationale le 18 novembre 1977). « Mais il convient d'observer que les **règles** édictées pour la **réévaluation légale** sont la traduction des principes généraux du droit comptable dont la portée n'est pas limitée à la mise en oeuvre de cette réévaluation. Il paraît dès lors difficile de s'en exonérer dans une comptabilité régulière et sincère » (Rép. Braconnier précitée).

Sur l'information à fournir en annexe, voir n° 3461.

a. « Il paraît résulter de cette interprétation qu'une réévaluation libre d'actifs non amortissables ne saurait à l'avenir, pour respecter les principes de régularité et de sincérité, adopter d'autres règles d'évaluation que la **valeur d'utilité** telle que la définissent l'article 61 de la loi de finances pour 1977 et l'article 4 du décret du 1er juin 1977 » (Bull. COB n° 100, janvier 1978, p. 7 s.).

L'AMF signalait à ce sujet (Bull. COB n° 152, octobre 1982, p. 7 et rapport COB 1982, p. 41) :

- s'agissant du « prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entreprise », l'accent est donc mis sur le **lien entre chaque bien et l'ensemble de l'entreprise** dont il fait partie : en dehors du cas des actifs dissociables de l'activité de l'entreprise, un bien ne saurait être évalué d'après sa valeur individuelle (prix de catalogue, valeur à la casse) mais d'après la fraction de la valeur de l'entreprise qui lui est attribuable ;

- les méthodes de réévaluation présentent parfois la forme simpliste de **coefficients d'indexation** dont l'application donne, selon les cas, des résultats supérieurs ou inférieurs à la valeur d'utilité qu'il conviendrait de rechercher ; les sociétés se réfèrent quelquefois au **« dire d'expert »** oubliant que l'expertise n'est pas une méthode d'évaluation et qu'elle ne saurait, en toute hypothèse, exonérer les dirigeants de leur responsabilité ;

- enfin, le cas des **sociétés déficitaires** est sans doute le plus difficile de tous au regard de la réévaluation des bilans et n'a pas toujours été traité, dans le passé, avec toute la prudence nécessaire de la part des intéressés. Si, en principe, les immobilisations d'une société temporairement déficitaire peuvent être réévaluées dans la mesure où elles représentent une potentialité de profits futurs, ou

bien si elles sont dissociables de l'activité de la société, il n'en va pas de même, sauf pour les actifs dissociables, des sociétés structurellement déficitaires et sans espoir de rétablissement dans un avenir prévisible. Il appartient donc aux dirigeants sociaux, sous le contrôle des commissaires aux comptes, de se livrer à une évaluation prudente des perspectives de redressement prévisible de leur société avant d'entreprendre la réévaluation de ses immobilisations.

b. L'observation des règles édictées pour la réévaluation légale (Rép. Braconnier précitée) pouvait s'entendre (aucune précision n'a été fournie par les organismes compétents) soit des règles d'évaluation à la valeur d'utilité pour l'entreprise, soit de l'ensemble des règles de l'opération, y compris donc son absence d'incidence sur le résultat. En conséquence :

- dans le premier cas, il nous paraît possible de pratiquer la dotation aux amortissements ou aux dépréciations sur la base de la valeur réévaluée **sans reprise** de l'écart provenant des immobilisations amortissables ;

- dans le deuxième cas, il nous paraît possible de pratiquer la dotation aux amortissements sur la base de la valeur réévaluée **avec reprise** de l'écart provenant des immobilisations amortissables.

Fiscalement, L'amortissement est calculé d'après la **nouvelle valeur comptable** de la réévaluation (Rép. Sergheraert, AN 17 mai 1982, p. 2040 ; voir n° 1557-2) et il en est de même pour la (provision pour) dépréciation ; d'où, lorsque la deuxième solution est retenue, la déduction extra-comptable de la reprise d'écart constatée dans l'exercice (l'écart ayant déjà été taxé l'exercice de la réévaluation).

c. L'**écart de réévaluation libre** ne pouvait être considéré comme un élément du résultat de l'exercice, le caractère d'**élément des capitaux propres** recommandé par le CNC ayant été retenu dans la réévaluation légale 1976 (Bull. COB n° 100, janvier 1978, p. 7 s. confirmé dans Bull. n° 160, juin 1983, p. 6).
Cet écart de réévaluation a été, selon le choix mentionné ci-avant :

- soit scindé entre l'écart relatif aux immobilisations non amortissables à inscrire au compte 1052 « Ecarts de réévaluation libre » et l'écart relatif aux immobilisations amortissables à comprendre dans les provisions réglementées (compte à créer, par exemple 1486 « Provision spéciale de réévaluation libre ») ;

- soit porté intégralement au compte 1052 « Ecarts de réévaluation libre ».

d. L'**écart de réévaluation** paraît pouvoir être **incorporé au capital** (Rép. Sergheraert précitée).

e. L'écart de réévaluation ainsi dégagé **ne saurait** (comptablement), toutefois, être utilisé pour **compenser des pertes** dans la mesure où le principe de prudence fait échec à ce que les montants correspondant à des plus-values non réalisées soient inclus dans les résultats (Rép. Longuet, AN 6 avril 1981, p. 1537 et Sergheraert précitée).

B. Réévaluations après 1983 : régime actuel

3355

Le Code de commerce permet aux commerçants de réévaluer leur bilan dans certaines conditions.

Quels postes d'actif peut-on réévaluer ?

3356

I. La réévaluation ne peut porter **que sur les immobilisations corporelles et financières** (C. com. art. L 123-18, al. 4 et PCG, art. 350-1).

Le fait que la réévaluation des immobilisations incorporelles ne soit pas explicitement interdite ne doit pas être traduit comme laissant la possibilité de les réévaluer (Bull. CNCC n° 55, septembre 1984, EC 84-38, p. 367 s. et BODGI 4 G-6-84, n° 270 s.).

Sont exclus par conséquent les immobilisations incorporelles (fonds commercial, brevets, marques), les stocks et les valeurs mobilières de placement.

Ainsi (Bull. CNCC n° 89, mars 1993, EC 92-41, p. 142 s.), le coût d'acquisition d'un contrat de crédit-bail immobilier, représentant un élément incorporel de l'actif immobilisé, ne peut faire l'objet d'une réévaluation.

II. La réévaluation doit porter **sur l'ensemble** des immobilisations corporelles et financières.

Il n'est donc pas possible de réévaluer un seul bien sans procéder à la réévaluation des autres.

Ainsi, en cas de réévaluation, les biens donnés en location à des tiers, inscrits d'abord en stocks avant d'être transférés en immobilisations, doivent également être réévalués si la réévaluation intervient après leur transfert (ce transfert étant irréversible ; voir n° 1136) (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EC 92-05, p. 501 s.).

Mais il n'est pas interdit, en pratique, **si la réalité le confirme,** de ne réévaluer in fine que certains éléments en indiquant que, pour les autres, la valeur comptable correspond à la valeur actuelle.

Traitement comptable des écarts de réévaluation

3357-1

Il présente les caractéristiques suivantes :

L'exercice de la réévaluation

La **plus-value dégagée** à l'occasion de la réévaluation ne peut pas être portée au crédit du compte de résultat : elle doit être inscrite (C. com. art. R 123-190 et PCG, art. 350-1 et 441/10) dans un poste spécifique des capitaux propres (à notre avis, compte 1052 **« Ecarts de réévaluation libre »**). Elle n'est donc **pas un élément du résultat.**

Remarque
Montant à comptabiliser : l'écart de réévaluation doit, à notre avis, être comptabilisé pour sa valeur nette, diminué de l'impôt à acquitter au titre de la réévaluation.
Cette solution est conforme au traitement des changements de méthodes comptables (Avis CNC n° 97-06 du 18 juin 1997) repris par l'avis CU CNC du 11 juin 2003, applicable aux sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC), mais pouvant, à notre avis, être étendue aux entreprises industrielles et commerciales.

Fiscalement, En l'absence de texte dérogatoire (cf. réévaluation légale de 1976), l'**écart de réévaluation,** augmentant l'actif net, constitue un **produit** imposable en application de l'article 38-2 du CGI (D. adm. 4 B-322, n° 3 et 4 D-1332, n° 2). Ce produit est imposable au taux de droit commun, même si la réévaluation porte sur des titres de participation relevant du régime du long terme, car la réévaluation n'est pas assimilée à une cession (CE 29 octobre 1986, n° 49745). En conséquence, l'exercice de la réévaluation :

- l'écart est à réintégrer extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A de la liasse fiscale (ligne WQ) ;

- les amortissements dérogatoires éventuellement constatés avant l'exercice de réévaluation sont également imposables mais du fait de leur réintégration comptable (lors de la réévaluation), aucune correction extra-comptable sur la liasse fiscale n'est à effectuer (voir n° 3359).

Sur l'obligation de conserver pendant au moins 5 ans les **immeubles et titres immobilisés de sociétés à prépondérance immobilière** par les entreprises ayant procédé à leur réévaluation **avant le 31 décembre 2009** (CGI, art. 238 bis JA), voir Mémento Fiscal 19415.

Remarque
La décision de réévaluer un élément de l'actif constitue une **décision de gestion** opposable au contribuable (CE 4 août 2006, n° 272384). L'erreur comptable rectifiable ne pourrait être admise que dans l'hypothèse où l'entreprise aurait involontairement attribué à l'élément réévalué une valeur supérieure à sa valeur effective (CE 23 janvier 1985, n° 52349).

Sur les régimes spéciaux de réévaluation, voir n° 3361-1 s.

Il n'y a **pas** lieu (à l'inverse de la réévaluation légale de 1976) **de** faire une **distinction entre immobilisations amortissables ou non.** En effet, ni le PCG, ni le Code de commerce ne font cette distinction. L'ensemble de l'écart est donc comptabilisé dans un seul compte.

Cas particulier Réévaluation réalisée après une fusion : voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8392.

Les exercices ultérieurs

A notre avis, les écarts constatés l'exercice de la réévaluation sont **définitifs** et ne peuvent pas être modifiés ultérieurement (à la différence de la réévaluation légale de 1976). Ils ne sont donc pas repris en résultat même pour la partie correspondant aux

immobilisations amortissables.
Tant que l'immobilisation est à l'actif, l'écart peut être incorporé :

- au capital ou progressivement transféré dans un compte de réserves distribuables, au fur et à mesure de la constatation du supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation (voir n° 3357-2) ;

- si l'immobilisation est cédée, l'écart peut être viré dans un compte de réserves (voir n° 1567-3).

Remarques
1. Conséquences du caractère définitif des écarts Ce caractère définitif a deux conséquences majeures dont il faut être conscient (si possible avant de réévaluer) :

- en cas de dépréciation (calculée sur la valeur réévaluée), la perte sera comptabilisée en résultat ;

- en cas de cession, la plus-value correspondant à la réévaluation ne sera jamais comptabilisée en résultat.

2. Ecarts incorporés au capital Dans ce cas, il n'y a **pas** lieu de **les isoler.** En effet, ils sont fondus dans le capital avec les autres éléments (apports, réserves, primes, etc.) qui constituent celui-ci et les isoler reviendrait, au point de vue juridique, à rompre le principe d'unicité du capital.
3. Absorption d'une société filiale par sa mère L'écart de réévaluation dégagé par la société mère lors de la réévaluation des titres de sa filiale doit, s'il n'a pas déjà été capitalisé, être viré au compte « Prime de fusion » (Bull. COB n° 137, mai 1981, p. 11). Comme le souligne l'AMF, cette fusion permet de clarifier le bilan de la société mère en supprimant, au passif, un écart de réévaluation correspondant à des actions qui n'existent plus en portefeuille.

Utilisation des écarts de réévaluation

3357-2

Leurs diverses utilisations possibles sont **régies par le Code de commerce, pour les sociétés qui y sont soumises juridiquement.**

I. Figurant parmi les capitaux propres, ils **doivent** donc **être pris en compte chaque fois que la loi exige** que les capitaux propres atteignent un montant déterminé : perte de la moitié du capital, transformations, etc. (sur ces différents cas, voir n° 3152).

II. Ils peuvent, en tout ou partie, être incorporés au capital (C. com. art. L 232-11 et PCG, art. 350-1).

A notre avis, en l'absence de distinction entre immobilisations amortissables ou non (voir n° 3357-1), l'incorporation peut même porter sur la fraction de l'écart correspondant à la réévaluation d'immobilisations amortissables.

III. Ils ne peuvent être utilisés à compenser les pertes (C. com. art. L 123-18, al. 4), sauf s'ils ont été préalablement incorporés au capital (PCG, art. 350-1).

IV. Ils sont distribuables uniquement s'ils sont réalisés (C. com. art. L 232-11 ; PCG, art. 350-1). Dans tous les autres cas, la distribution des écarts de réévaluation constituerait un délit de distribution de dividendes fictifs (C. com. art. L 232-12) (voir n° 5165).

Les écarts de réévaluation ne sont réalisés que dans les deux cas suivants (PCG art. 350-1 et avis CNC n° 2003-10 du 24 juin 2003) :

- lors de la **cession** de l'immobilisation réévaluée ;
Lors de la cession, l'écart de réévaluation peut être transféré à un compte de réserves distribuables à hauteur du produit hors frais de cession qui excède la valeur nette comptable de l'immobilisation avant réévaluation. Une mention de ce transfert doit être faite dans l'annexe, voir n° 3462.

- **progressivement,** au fur et à mesure de la **constatation du supplément d'amortissement** relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation. La partie réalisée de l'écart de réévaluation peut être transférée à un compte de réserves distribuables à condition que l'**exercice soit bénéficiaire.**

A notre avis, le supplément d'amortissement à transférer s'entend net de l'effet d'impôt de manière à neutraliser l'impact de la fiscalité sur le montant des capitaux propres.

Suivi des écarts de réévaluation

3357-3

Du fait de son utilisation (voir n° 3357-2), le compte 1052 « Ecart de réévaluation libre » comprend les éléments suivants : **Au titre des immobilisations encore présentes à l'actif,** l'écart initial constaté sur ces immobilisations éventuellement amputé :

- des transferts en réserves distribuables au titre des suppléments d'amortissements liés à la réévaluation (voir n° 3357-2),

- et/ou éventuellement des sommes incorporées au capital.

Au titre des immobilisations cédées, l'écart, initial ou net (voir ci-avant), qui n'aurait pas été soldé au moment de la cession par le transfert en réserves distribuables en raison de produits de cession insuffisants. Cet écart résiduel ne peut qu'être incorporé au capital.

Comptabilisation de la réévaluation

3358

Les principes sont les suivants (Rép. Mesmin, AN 28 novembre 1983, p. 5131 et Mesmin, AN 6 février 1984, p. 522) :

I. C'est la valeur nette comptable qui est réévaluée pour la porter à la valeur actuelle
Pour la détermination de la « valeur actuelle » à la date de la réévaluation, voir n° 3360.
Il n'y a pas lieu de modifier le montant des amortissements effectués avant la réévaluation.

II. L'écart de réévaluation est égal à la différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable

La CNCC (Bull. n° 61, mars 1986, EC 85-04, p. 109 s.) estime que, si la société a pratiqué des amortissements dérogatoires antérieurement à la réévaluation, l'écart de réévaluation ne doit **pas tenir compte des amortissements dérogatoires** : en effet, « l'écart de réévaluation doit naître de la différence entre la valeur actuelle de l'immobilisation réévaluée et sa valeur comptable (valeur d'entrée moins amortissements pour dépréciation) représentée à l'actif. Les amortissements dérogatoires ne sauraient venir en soustraction de cette valeur comptable ; ils ne sont, économiquement, que des avantages fiscaux accordés sous forme de provisions déductibles ».
Ainsi l'écart de réévaluation est identique que l'entreprise ait ou non pratiqué antérieurement des amortissements dérogatoires. Cette solution est logique, le Code de commerce qui fixe les règles de réévaluation (C. com. art. L 123-18) ne faisant pas allusion aux amortissements dérogatoires.
Sur le sort des amortissements dérogatoires, voir n° 3359.

L'écart de réévaluation est, à notre avis, à comptabiliser pour sa valeur nette diminuée de l'impôt à acquitter au titre de la réévaluation.

III. Les amortissements après la réévaluation sont calculés en appliquant à la nouvelle valeur nette comptable (valeur actuelle) **le plan d'amortissement initialement décidé** (sauf modification significative dûment justifiée des conditions de leur utilisation).

Dans le cas d'un immeuble, il nous paraît possible d'arrêter le plan d'amortissement initial et de le recommencer à la date de la réévaluation en retenant la même durée (et non la durée résiduelle).

Fiscalement, L'amortissement est également pratiqué sur la nouvelle valeur comptable (Rép. Sergheraert AN, 17 mai 1982, p. 2040 et CE 8 février 1999, n° 161306).

L'immobilisation réévaluée pourra nécessiter la constitution d'une dépréciation dans l'hypothèse d'une perte de valeur par rapport à la valeur nette comptable réévaluée. Par cette dépréciation, la valeur de l'actif sera ramenée à sa valeur réelle, de même le montant des capitaux propres sera ajusté par l'impact sur le résultat.

Le maintien de cette dépréciation devra être réexaminé à la fin de chaque exercice par comparaison entre la valeur réelle et la valeur nette comptable réévaluée.

IV. L'écart de réévaluation pourra être transféré à un compte de réserves distribuables s'il est réalisé
voir n° 3357-2 IV.

V. Réévaluation d'un bien totalement amorti
Contrairement à la réévaluation de 1976, elle est, à notre avis, possible suivant le mécanisme exposé ci-avant.
Un nouveau plan d'amortissement doit alors être défini.

Fiscalement, Il en est de même : l'entreprise peut allonger la durée d'amortissement initialement retenue et fixer un nouveau taux d'amortissement en fonction de la durée probable d'utilisation restant à courir au moment de la réévaluation (D. adm. 4 D-2124, n° 8).

Sur l'incidence des amortissements pratiqués sur l'écart de réévaluation, voir n° 1557-3. Sur l'incidence en cas de cession de l'immobilisation réévaluée, voir n° 1567-3.

Autres incidences comptables

3359

Il s'agit des incidences suivantes :

Incidences sur les amortissements dérogatoires

(correspondant aux immobilisations corporelles)

Selon le Bull. CNCC (n° 61, mars 1986, EC 85-04, p. 109 s.), la provision pour amortissements dérogatoires doit être **intégralement reprise en résultat.**

« On peut considérer qu'au moment de la réévaluation, la provision réglementée représentant les amortissements dérogatoires devient sans objet et n'est plus justifiée puisque fiscalement elle devient imposable : en effet, lorsqu'une entreprise réalise une réévaluation libre de ses actifs, elle doit immédiatement en tirer les conséquences fiscales. En particulier, la plus-value dégagée à l'occasion d'une telle opération doit être comprise dans les bénéfices imposables au taux de droit commun de l'exercice de réévaluation et être calculée en tenant compte des amortissements pour dépréciation et dérogatoires qui ont été déduits ».

Fiscalement, En effet, l'augmentation d'actif net qui est taxable ne peut être limitée à l'écart de réévaluation. Elle doit tenir compte (selon l'art. 38-2 du CGI) de tous les amortissements pratiqués et déduits antérieurement, y compris donc les amortissements dérogatoires (voir ci-après).

« Il est important de noter que la reprise totale des amortissements dérogatoires :

- n'a pas d'incidence fiscale : cette reprise ne sera pas imposable puisqu'elle est déjà imposée au titre de la plus-value de réévaluation ;

- n'a pas d'effet sur le montant des capitaux propres avant distribution : la provision réglementée disparaît au profit d'un résultat de même montant ».

En outre, cette reprise ne faisant pas partie de l'écart de réévaluation est distribuable et peut servir à compenser des pertes.

Remarque
Cette reprise, automatique lors de la réévaluation, n'empêche pas à notre avis, de constater à nouveau des **amortissements dérogatoires au cours des exercices ultérieurs** à la réévaluation.

Incidences sur le coût des stocks

Voir n° 1253.

Incidences sur les immobilisations :

- traitement des amortissements, voir n° 1557-3,

- traitement des provisions, voir n° 1561-3,

- traitement des cessions d'immobilisations, voir n° 1567-3.

Annexe

Les modifications comptables résultant de la réévaluation doivent être **décrites et justifiées dans l'annexe** (voir n° 3462).

Détermination de la valeur actuelle

3360

La « valeur actuelle » d'un bien à laquelle conduit une opération de réévaluation est définie par l'article 322-1.8 du PCG et correspond à la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage de ce bien (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-13, p. 292 s.).

Sur la détermination de la valeur vénale et de la valeur d'usage, voir n° 1450-2.

Toutefois, cette définition de la valeur actuelle a été intégrée dans le PCG après la mise en oeuvre du dispositif légal de 1976. En outre, elle a été déterminée pour les besoins de la dépréciation uniquement. En conséquence, à notre avis, les précisions données pour déterminer la valeur actuelle à l'occasion de la réévaluation légale de 1976 peuvent continuer à être prises en compte, en ce qu'elles complètent la définition de la valeur actuelle dans le cadre d'une réévaluation. Le bulletin CNCC (précité) reprend d'ailleurs certaines de ces précisions (notamment, la notion d'actifs dissociables et indissociables, voir n° 3360-1).

En outre, « les règles édictées pour la réévaluation légale sont la traduction des principes généraux du droit comptable dont la portée n'est pas limitée à la mise en oeuvre de cette réévaluation. Il paraît dès lors difficile de s'en exonérer dans une comptabilité régulière et sincère » (Rép. Braconnier, Sén. 9 novembre 1977, p. 2650). Voir également la position de l'AMF sur les réévaluations libres réalisées entre 1980 et 1983 (n° 3350).

La réglementation et les recommandations en matière de réévaluation sont composées des textes suivants :

- décret n° 77-550 du 1er juin 1977 ;
- avis du CNC du 23 février 1977 (publié au Bull. n° 31, juillet 1977, p. 14) ;
- avis de l'OEC relatif à la réévaluation des bilans ;
- recommandation CNCC du 12 mai 1977 relative au contrôle des réévaluations (publiée au Bull. CNCC n° 26, juin 1977, p. 173 s.).

Détermination de la valeur actuelle

3360-1

La **valeur** à donner à chaque immobilisation est définie comme étant celle qui correspond **« aux sommes qu'un chef d'entreprise prudent et avisé accepterait de décaisser** pour obtenir cette immobilisation s'il avait à l'acquérir compte tenu de l'utilité que sa possession présenterait **pour la réalisation des objectifs de l'entreprise »** (Décret du 1er juin 1977 précité, art. 4). Pour déterminer cette valeur, l'entreprise peut utiliser la **technique** qu'elle estime la **mieux appropriée et se référer en particulier** :

- aux cours pratiqués sur un **marché** approprié ;
- à la valeur d'entrée en comptabilité affectée d'un **indice de prix spécifique** à la famille de biens à laquelle appartient l'immobilisation ;
- à la valeur d'entrée affectée d'un indice exprimant les variations du **niveau général des prix.**

Pour l'application de ce concept, il convient de distinguer (Avis du CNC du 23 février 1977 précité ; Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EC 2011-13, p. 292) :

- d'une part, les éléments indissociables d'autres éléments du patrimoine dans une perspective de continuité de l'entreprise ;
- d'autre part, les éléments dissociables dont la cession éventuelle ne modifierait pas les conditions de poursuite de l'exploitation.

I. Biens nécessaires à l'exploitation (« biens indissociables »)

Selon l'OEC (avis relatif à la réévaluation), leur valeur est une **valeur de négociation** qui ne peut être dissociée d'une **estimation globale** de l'entreprise. Selon l'AMF :

a. Il s'agit de la **fraction attribuable à l'immobilisation** considérée à **l'intérieur du prix d'achat estimé de l'ensemble de l'entreprise,** et non du prix d'achat du bien considéré isolément ; on ne doit donc pas tenir compte des usages potentiels pour d'éventuels acquéreurs du bien pour le réévaluer, mais seulement de son **utilité effective dans l'entreprise.** Le **coût estimé d'acquisition ou de reconstitution** en l'état doit toujours **être apprécié,** selon l'article 61-1 de la loi de finances pour 1977, **en fonction de l'utilité que la possession du bien présente pour l'entreprise.** Cela implique que, chaque fois que la valeur d'utilité pour

l'entreprise (déterminée selon les critères les plus appropriés) est inférieure au coût de reconstitution, il faut se limiter à la valeur d'utilité (Bull. COB n° 102, mars 1978, p. 4).

b. « La valeur d'utilité d'un bien destiné à être utilisé durablement, comme c'est le cas normalement pour les immobilisations, devrait en principe s'apprécier sur la durée prévisionnelle d'utilisation dans l'entreprise. Mais dans ce cas il importe que les intéressés indiquent clairement, sous le contrôle des commissaires aux comptes, tous les éléments ayant présidé à la détermination de la « valeur d'utilité à terme », y compris les hypothèses qui ont été formulées concernant l'évolution des données caractéristiques de la vie de l'entreprise : chiffre d'affaires, marge brute d'autofinancement, bénéfices prévisionnels, etc.
« La référence à l'utilité que présente l'acquisition du bien pour la réalisation des objectifs de l'entreprise est trop souvent abandonnée. Il en résulte l'adoption de valeurs vénales s'appuyant sur des expertises comme base à la réévaluation. La valeur d'utilité ne saurait être confondue avec la valeur vénale que pour les immobilisations dissociables de l'exploitation... En outre, il ne faut pas oublier, bien que cela soit souvent le cas, que la réévaluation des immobilisations, bien par bien, doit aboutir à une **valorisation** des actifs qui reste **compatible avec la « valeur » de l'ensemble de l'entreprise.** Or celle-ci est essentiellement fonction des performances et de la rentabilité passée ou prévisionnelle » (Bull. COB n° 125, avril 1980, p. 7 s.).

c. La notion de valeur d'utilité retenue conduit à n'envisager la réévaluation des actifs des **sociétés déficitaires** qu'avec la **plus grande circonspection** puisqu'il s'agit d'attribuer une valeur accrue à des biens dont l'utilisation a été génératrice de pertes (Rapport COB 1980, p. 53). Sur les conditions à remplir, voir n° 3350.

d. « L'expertise n'est pas un mode d'évaluation. Les dirigeants gardent l'entière responsabilité des valeurs adoptées et ne sauraient tirer argument de rapports d'experts que dans la mesure où la mission confiée à ceux-ci aura bien été de rechercher la valeur définie par la loi. » (Bull. COB n° 97, octobre 1977 et COB n° 152, octobre 1982).

e. La **constance des méthodes d'évaluation** à appliquer lors de l'examen des valeurs de réévaluation chaque exercice ultérieur implique que les dirigeants aient adopté des méthodes **suffisamment précises** pour pouvoir être **pratiquées** ensuite **de façon homogène à chaque clôture d'exercice** (et non, par exemple, une majoration forfaitaire par rapport au coût d'origine) (Bull. COB n° 102, mars 1978, p. 3 s.).

II. Immobilisations destinées à être cédées (« biens dissociables »)
Selon l'AMF (Bull. COB précité) :

a. Elles sont normalement des biens pour lesquels l'entreprise juge que le produit de la cession doit être supérieur à la valeur d'utilisation future dans l'entreprise. Dans ce cas, l'utilité maximale que présente le bien est de pouvoir être vendu. **Le prix de cession net de tous frais et impôts,** qui seraient supportés si le bien était mis à la disposition de son éventuel acquéreur, constitue la valeur d'utilité à adopter.

b. S'agissant de **biens difficiles à évaluer** et dont l'évaluation n'est liée à aucune transaction effective, il convient, dans la recherche des valeurs propres à assurer la sincérité du bilan, de faire du **principe de prudence** une application particulièrement attentive, la perspective d'éventuels avantages fiscaux ne justifiant évidemment aucune dérogation à ce principe.

Evaluation des diverses catégories de biens

3360-2

Pour l'évaluation des diverses catégories de biens des précisions ont été fournies dans la recommandation de la CNCC, l'avis de l'OEC, diverses notes de l'AMF et l'instruction administrative 4 A-14-78.

Selon le bulletin CNCC (n° 162, juin 2011, EC 2011-13, p. 292), les entreprises envisageant de procéder à une réévaluation doivent retenir non seulement les actifs dont elles sont propriétaires, mais également ceux sur lesquels elles exercent un contrôle exclusif, qui peuvent être des biens appartenant à des tiers. En effet, ces derniers peuvent participer à l'exploitation et au résultat de l'entreprise.

I. Ensembles immobiliers

a. S'ils servent à l'exploitation, il est souvent impossible de procéder à une évaluation séparée du terrain et des constructions. **L'évaluation globale** est conduite :

- soit par référence au **prix du marché** lorsqu'il en existe un ;

- soit en calculant une **valeur de reconstitution** de l'ensemble immobilier.

Plusieurs **modalités pratiques** peuvent être envisagées pour répartir cette valeur globale entre terrains et constructions :

- soit une répartition au prorata du coût d'acquisition ou de production de chacun de ces deux éléments, s'ils ont été acquis ou créés à des dates voisines,

- soit une réévaluation des terrains sur une base indiciaire sous réserve qu'il n'en résulte pas un résultat incompatible avec l'appréciation de la valeur globale de l'ensemble.

Selon l'AMF, dans le cas d'un terrain supportant des installations nécessaires à l'activité, « aussi longtemps que la décision de cesser l'activité n'a pas été prise, l'adoption comme valeur réévaluée du **prix de cession** estimé du terrain, qu'il soit ou non diminué de toutes charges de liquidation, serait **contraire aux prescriptions de la loi,** et si cette valeur est supérieure à la valeur d'utilité d'après la contribution de ce terrain à la rentabilité de l'entreprise, le bilan pourrait être qualifié d'inexact » (Bull. COB n° 102, mars 1978, p. 4).

b. S'il s'agit de **constructions non utiles à la réalisation des objectifs de l'entreprise,** le prix du terrain est fixé par référence au marché :

- lorsque la construction est manifestement invendable, le prix du marché doit être réduit des frais de mise en état de vente du terrain (démolition d'une usine désaffectée par exemple) ;

- lorsque la construction a par elle-même une valeur, il est nécessaire de procéder à une réévaluation globale de l'ensemble, la plus-value étant répartie au prorata du prix de revient de chacun des éléments.

II. Terrains nus

La réévaluation doit être effectuée par **terrain d'un seul tenant** pour que les actionnaires et les autres personnes intéressées puissent en avoir une connaissance suffisamment précise.

- **S'ils servent à l'exploitation,** la valeur qu'il convient de leur attribuer correspond généralement au **prix d'achat sur le marché.** Toutefois, si un terrain a fait l'objet d'une transaction récente (depuis moins de cinq ans), une simple indexation du coût d'achat peut être admise, sauf circonstances particulières ayant modifié le marché.

- **S'ils ne sont pas utiles à l'exploitation,** ils constituent alors une forme de placement ; dans ce cas, c'est **leur valeur de marché nette de tous les frais de cession** qui est retenue. Les frais à déduire comprennent en particulier les moins-values résultant de contraintes posées par la réglementation de l'urbanisme, les frais de vente et les impôts éventuellement exigibles.

III. Titres de participation

Pour estimer la valeur d'utilité d'un titre de participation, les éléments suivants peuvent être pris en considération : cours de bourse, rentabilité et perspectives de rentabilité, actif net, perspectives de réalisation, conjoncture économique, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine (PCG, art. 332-3 ; voir n° 1842).
Du fait de cette définition, si l'entreprise est en mesure de justifier par des éléments objectifs chiffrables l'utilité qu'elle a tirée de la détention de la participation (dividendes, redevances, ristournes), le titre pourra être réévalué dans la proportion d'accroissement de ces éléments chiffrables depuis leur acquisition.
La réévaluation ne pourra prendre en considération des résultats prévisionnels en hausse que si l'entreprise dispose d'une comptabilité analytique d'exploitation et d'un système de gestion budgétaire suffisamment élaborés pour permettre de chiffrer avec une approximation acceptable des hypothèses. Dans tous les cas, il devra être tenu compte des prévisions en baisse (OEC).
Dans les autres cas, la méthode de la **mise en équivalence** peut être admise à titre de simplification. Elle consiste à « substituer à la valeur nette comptable des titres détenus le montant préalablement calculé de la part à laquelle ils équivalent dans la situation nette de la société émettrice ». Elle peut s'appliquer en particulier aux **filiales détenues en quasi-totalité par un groupe.** Il convient toutefois de s'assurer que l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence ne conduit pas à des résultats inacceptables compte tenu d'autres éléments d'appréciation. L'AMF (Bull. COB n° 125, avril 1980, p. 7 s.) a rappelé que la référence au seul **cours de bourse** qui présente certes l'avantage de la simplicité, est **contraire à la règle de la valeur d'utilité.** Elle estime qu'une réévaluation rationnelle de titres de filiales suppose que l'ensemble des immobilisations de celles-ci ait été **préalablement réévalué,** surtout lorsque la mise en équivalence est adoptée comme méthode de réévaluation. **La mise en équivalence** lui paraît particulièrement appropriée pour les titres des sociétés dont le patrimoine peut être considéré comme contrôlé par la société détentrice des titres, ce qui est le cas de nombreuses filiales. Mais pour que l'adoption de cette méthode soit conforme aux règles, encore faut-il que la réévaluation ait été pratiquée d'une manière correcte chez la filiale. La substitution au coût de revient des titres de la quote-part d'actif net qu'ils représentent ne peut se faire valablement que si cette quote-part correspond à l'utilité que représente pour la mère la détention des titres de la filiale. Cela implique que la rentabilité ait été prise en compte lors de la réévaluation des actifs de la filiale.
A notre avis, cela **conduit à apprécier ces notions au niveau du bilan consolidé et de la rentabilité globale du groupe qui seuls tiennent compte de ces éléments.**

IV. Immobilisations amortissables

La **valeur d'utilité** des matériels et outillages ne s'entend généralement pas d'une simple valeur de reconstitution à l'identique. Pour tenir compte de l'obsolescence due au progrès technique, il faut rechercher la **valeur du bien** ou groupe de biens **permettant d'obtenir un service équivalent,** dans les mêmes conditions de production.
Lorsque plusieurs **biens** sont **utilisés de façon intégrée,** il peut être nécessaire de les considérer comme un **seul élément** pour déterminer leur valeur d'utilité.
Les **éléments non dissociables** doivent être appréciés dans le cadre d'une **évaluation globale de l'entreprise.** La valeur d'utilité attachée à ces éléments dépend étroitement de l'existence d'un fonds d'industrie, qui ne peut être dégagée que dans le cas où l'entreprise est rentable.
A titre pratique :

- les machines et véhicules banalisés peuvent être réévalués par simple recours soit à des mercuriales, soit aux tarifs des fournisseurs (OEC) ;

- les biens ayant un marché d'occasion ne sauraient être évalués à une valeur supérieure à celle résultant de ce marché (CNCC) ;

- les biens qui ne peuvent plus être identifiés physiquement, certains agencements en particulier, sont souvent exclus de la réévaluation, à moins qu'ils ne puissent être inclus dans l'évaluation de l'immobilisation principale à laquelle ils se rattachent (OEC).

Régimes spéciaux de réévaluation

3361-1

Sociétés coopératives agricoles et leurs unions
En application de l'article L 523-6 du Code rural, elles **peuvent** procéder à la réévaluation de tout ou partie de leurs bilans. Les réserves de réévaluation doivent servir (Code rural, art. L 523-7) :

- en premier lieu, à amortir les pertes sociales et à combler les insuffisances d'amortissements afférentes aux bilans réévalués ;

- en second lieu, elles peuvent être incorporées au capital social par décision de l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de revaloriser les parts sociales, cette revalorisation étant effectuée dans la limite du barème en vigueur fixant le taux de majoration applicable aux rentes viagères ;

- le reliquat de ces réserves constitue une réserve libre d'affectation.

La décision de revaloriser les parts sociales ne peut être prise qu'après présentation à l'assemblée générale extraordinaire d'un rapport spécial de révision établi par un organisme agréé.

3361-2

Entreprises optant pour un régime réel d'imposition
Les contribuables qui optent pour la première fois pour un régime réel d'imposition (normal ou simplifié) peuvent réévaluer, à la date de prise d'effet de cette option, leurs **immobilisations non amortissables** en franchise d'impôt ; cette réévaluation doit être faite (**extra-comptablement** - voir ci-après) au plus tard à la clôture du premier exercice pour lequel elles se trouvent soumises au régime simplifié (CGI, art. 39 octodecies I).
Il n'est pas possible de constater cette **réévaluation** - **partielle** - qui est **interdite** par l'article C. com. L 123-18, al. 4. En conséquence (D. adm. 4 G-342, n° 10 s.), les entreprises ne doivent pas la constater **en comptabilité** comme le prescrit l'article 39 octodecies du CGI, mais doivent la mentionner dans le cadre approprié de la déclaration (annexe n° 2031-ter) et joindre une note sur papier libre indiquant la nature et la valeur des immobilisations réévaluées.

Fiscalement, En cas de cession ou de cessation de l'exploitation moins de cinq ans après la création ou l'acquisition de l'entreprise, les plus-values imposables afférentes aux éléments visés au I sont obligatoirement calculées en tenant compte du prix de revient d'origine (CGI, art. 39 octodecies II). Sauf dans les cas des plus-values réalisées par des entreprises non soumises à l'IS sur des immobilisations détenues depuis plus de deux ans, l'excédent de la plus-value fiscale sur la plus-value comptable devra être réintégré (ligne WQ) de l'imprimé n° 2058-A.

VII. Autres fonds propres

Sur la nature des éléments pouvant figurer à cette rubrique, voir n° 3163.

Comptabilisation et présentation au bilan

La rubrique « Autres fonds propres »

3362

est intercalée au passif entre la rubrique « Capitaux propres » et la rubrique « Provisions » (cf. PCG, art. 434-1). Ses éléments constitutifs sont **à comptabiliser dans le compte 167,** « Emprunts et dettes assortis de clauses particulières » dans les subdivisions suivantes prévues par le PCG (art. 434-1 et 441/16) :

- compte 1671 : « Emission de titres participatifs »,

- compte 1674 : « Avances conditionnées de l'Etat ».

D'autres subdivisions du compte 167 peuvent être ouvertes pour d'autres types d'émissions comme TSDI, ORA, etc., l'avis OEC n° 28 sur les « Autres fonds propres » (octobre 1994) indiquant que ce poste doit être détaillé par instrument émis.

L'avis de l'OEC précité propose comme dénomination pour les **comptes consolidés** : « Fonds non remboursables et assimilés ».

L'OEC précise en outre qu'il n'est pas possible, de même que dans les comptes consolidés, de tirer un sous-total entre le total de la rubrique « Autres fonds propres » et celui des capitaux propres.

Comptabilisation de la rémunération des fonds classés dans les « Autres fonds propres »

3362-1

En l'absence de précision de l'avis de l'OEC sur ce point, cette rémunération constitue, à notre avis, dans tous les cas, une **charge** et non une affectation du résultat (en ce sens Rapport annuel COB 1985, p. 64 à propos de la rémunération des titres participatifs).

Ce classement est indépendant de celui retenu pour les comptes consolidés (établis en règles françaises) où l'instrument peut avoir la nature d'un instrument de capitaux propres et voir sa rémunération traitée comme une affectation de résultat. Dans ce dernier cas, il y aura donc dans les comptes consolidés à effectuer un retraitement de la rémunération (annulation de la charge, à notre avis, nette d'impôt) ; ce retraitement trouve son fondement dans l'application de l'article C. com. R 233-10-8° , article spécifique aux comptes consolidés (établis en règles françaises).

Cette charge de rémunération, qui doit être constatée **dès qu'elle est due** (voir n° 3163-2, « Lien comptes individuels et consolidés ») doit, à notre avis, conformément à l'avis de l'OEC pour les comptes consolidés, figurer sur une ligne spécifique du résultat courant avant impôt, donc avant l'impôt sur les sociétés et le résultat exceptionnel.

Fiscalement, A notre avis, cette charge est déductible au titre de l'exercice au cours duquel elle est enregistrée pour les mêmes raisons que celles justifiant sur le plan comptable la comptabilisation en charge.

La **contrepartie de cette charge** au bilan est à comptabiliser, à notre avis, au compte 16887 « Intérêts courus sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières » et à rattacher, pour la présentation au bilan, au poste « Emprunts et dettes financières divers » (et non dans les « Autres fonds propres »).

En effet, ces intérêts ne constituent **pas des autres fonds propres** mais une dette envers les porteurs de titres.

Titres participatifs

Le produit des émissions de titres participatifs

3363

(C. com. art. R 123-190) est à comptabiliser, compte tenu des caractéristiques de ces titres (voir n° 1932), au compte 167 et à présenter au bilan dans la rubrique « **Autres fonds propres** » (voir n° 3362).
En cas d'émission avec primes de remboursement, celles-ci n'ont pas à être comptabilisées (Bull. CNCC n° 60, décembre 1985, EJ 85-239, p. 512).

En effet, le remboursement de ces titres, conformément à l'article C. com. L 228-36, étant laissé au seul gré du débiteur, ces primes ne sont pas certaines ; elles **n'ont donc pas le caractère de dettes.**

Toutefois (Bull. CNCC précité), si le débiteur manifeste son intention, ou prend la décision, de rembourser des titres, une provision pour risque devra être comptabilisée eu égard au paiement sous-jacent d'une prime de remboursement constitutive d'une charge.

Remarque
Les provisions liées aux instruments financiers étant exclues du champ de l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs (voir n° 2556), cette solution est toujours valide, à notre avis.

Enfin, toute information utile relative aux modalités d'émission et de remboursement des titres devra être donnée dans l'annexe.

Fiscalement, Les frais d'émission de ces titres ne peuvent être déduits par le biais d'un amortissement calculé sur la durée de l'emprunt (BOI 4 C-3-95), l'assimilation (fiscale) à des « frais d'établissement » n'étant plus possible pour les titres émis après le 30 décembre 1994. Ils constituent donc des charges immédiatement déductibles.

Sur le classement comptable des obligations émises avec bons de souscription de titres participatifs, voir n° 1933-7.

Rémunération des titres participatifs

3363-1

Voir n° 3362-1.

Contrôle de la rémunération des titres participatifs

3363-2

En cas d'émission de titres participatifs, les **commissaires aux comptes** doivent présenter un **rapport** (C. com. art. L 228-37) à la masse des porteurs de titres participatifs réunie au moins une fois par an ; ce rapport porte sur les éléments servant à la détermination de la rémunération des titres participatifs.
La CNCC (norme n° 6-202, sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) précise :

a. que le **rapport** du commissaire aux comptes porte (norme précitée, § 02) :

- sur les éléments tirés des comptes annuels (ou consolidés) soumis à l'approbation de l'assemblée servant à la détermination de la rémunération des titres participatifs ;

- et, le cas échéant, sur la concordance des éléments d'information donnés dans le rapport de l'organe compétent sur la situation et l'activité de la société avec le rapport de gestion présenté aux actionnaires ;

Des modèles de rapports sont fournis par la norme.

b. que le commissaire aux comptes **vérifie** notamment (norme précitée, § 09 et 10) :

- l'adéquation du contrat d'émission des titres participatifs aux textes légaux ;

- que les éléments retenus pour le calcul de la partie variable de la rémunération sont bien tirés des comptes annuels approuvés (ou consolidés) soumis à l'approbation de l'assemblée et arrêtés par l'organe compétent. Si ces comptes (annuels ou consolidés) ont fait l'objet de réserves ou d'un refus de certification par le commissaire aux comptes, le rapport qu'il présente à la masse des porteurs de titres participatifs devra s'y référer et, le cas échéant, en tirer les conséquences qui s'imposent ;

- la correspondance des parties fixe et variable aux stipulations du contrat d'émission des titres participatifs.

Titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI)

(ou obligations « perpétuelles »)

3364

L'appellation TSDI recouvre en fait différents montages financiers, parfois complexes. Il convient dès lors de se référer à chaque fois à l'analyse du contrat.
Deux sortes d'émission sont à distinguer :

- TSDI ayant un caractère véritablement perpétuel,

- TSDI dits « reconditionnés ».

Sur la définition des TSDI et leur classement comptable soit en « emprunts » soit en « autres fonds propres », voir n° 2130-4.

Obligations remboursables en actions (ORA)

3365

Ces titres constituent **des valeurs mobilières donnant accès au capital** (C. com. art. L 228-91, al. 1 ; voir n° 2131).
L'appellation ORA recouvre différents montages financiers nécessitant de se référer à chaque fois à l'analyse du contrat. De cette analyse dépendra la classification de ces titres soit en emprunts, soit en « autres fonds propres », voir n° 3163-1.
Sur les modalités de comptabilisation de ces titres chez l'émetteur, voir n° 2132.

VIII. Dématérialisation des valeurs mobilières

(inscription en compte)

3370

Les titres de valeurs mobilières ne sont plus matérialisés que par une inscription en compte (un « compte-titres ») ouvert au nom de leur propriétaire et tenu soit par la personne morale émettrice, soit par un intermédiaire financier habilité (C. mon. fin. art. L 211-3).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 62170 à 62193.
Sur l'enregistrement des cessions de titres, voir n° 1895.

Tenue des comptes d'instruments financiers des sociétés effectuant des opérations d'offre au public de titres financiers ou d'admission d'instruments financiers aux négociations sur un marché réglementé

Sur la notion d'offre au public de titres financiers, voir n° 5059.

3371

L'AMF est en charge de la réglementation et du contrôle des activités de tenue de compte et de conservation des instruments financiers des sociétés effectuant des opérations d'offre au public de titres financiers ou d'admission d'instruments financiers aux négociations sur un marché réglementé (C. mon. fin. art. L 621-7).

Les comptes sont tenus, en principe chez les **émetteurs** pour les titres nominatifs (C. mon. fin. art. L 211-3 et R 211-1 et R 211-2), obligatoirement, chez un **intermédiaire** financier habilité par l'AMF pour les titres au porteur (C. mon. fin. art. L 621-7 VI et R 211-2).

Toutefois, les émetteurs peuvent désigner un **mandataire** pour la tenue des comptes qui leur incombent, sous réserve de publier au Balo la dénomination et l'adresse de ce dernier (C. mon. fin. art. R 211-3).

Seules sont exposées ci-après les règles applicables à la comptabilité-titres des **personnes morales émettrices** pour les titres nominatifs (et non celles concernant les intermédiaires financiers habilités).

Les personnes morales émettrices tiennent une comptabilité **propre à chacune des valeurs** qu'elles ont émises (Règl. gén. AMF, art. 322-61 al. 1) et selon les règles de la comptabilité **en partie double** (Règl. gén. AMF, art. 322-17 al. 2). Cette comptabilité enregistre de façon **distincte** les titres **nominatifs purs et** les titres nominatifs **administrés** (Règl. gén. AMF, art. 322-61 al. 2).
Un **journal général,** servi chronologiquement, retrace l'ensemble des opérations concernant chacune des valeurs émises (Règl. gén. AMF, art. 322-61 al. 3).
Un compte général, « Emission en instruments financiers nominatifs », ouvert en chaque valeur, enregistre à son débit l'ensemble des titres nominatifs inscrits chez l'émetteur.
Sa contrepartie créditrice figure aux comptes individuels des titulaires en nominatif pur, d'une part, en nominatif administré, d'autre part, ainsi qu'aux divers comptes de titres nominatifs en instance d'affectation (Règl. gén. AMF, art. 322-61 al. 4 et 5).
Le plan de comptes minimal ainsi que les règles de fonctionnement de cette comptabilité sont fixés dans l'instruction d'application n° 2 du 18 novembre 2000 de la décision CMF 99-10 du 17 novembre 1999 (art. 40 à 54).
La comptabilité par valeur des personnes morales émettrices comporte la **nomenclature minimale** suivante (instruction précitée, art. 40) :
Compte Emission en instruments financiers nominatifs.

1 Comptes de titulaires :

11 Comptes individuels d'instruments financiers nominatifs purs :

111 Comptes ordinaires d'instruments financiers nominatifs purs.

112 Comptes de nantissement d'instruments financiers nominatifs purs.

113 Comptes provisoires d'instruments financiers nominatifs purs.

12 Comptes individuels d'instruments financiers nominatifs administrés :

121 Comptes ordinaires d'instruments financiers nominatifs administrés.

122 Comptes de nantissement d'instruments financiers nominatifs administrés.

2 Comptes de transit (la classe 2 des comptes est réservée aux émetteurs d'instruments financiers essentiellement nominatifs) :

21 Compte transit négociations.

22 Compte d'instruments financiers à répartir.

23 Compte d'instruments financiers à annuler.

3 Autres comptes :

31 Comptes de suspens volontaires.

32 Comptes de régularisation.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 62300 à 62312.

Tenue des comptes de titres des autres sociétés

3372

Il n'existe aucune disposition législative ou réglementaire organisant la tenue des comptes dans les sociétés qui n'effectuent pas d'offre au public de titres financiers ou d'admission d'instruments financiers aux négociations sur un marché réglementé. Ces sociétés doivent donc aménager dans leurs statuts les modalités selon lesquelles sont constatées les inscriptions en

compte et les transmissions des instruments financiers qu'elles ont émis. Elles peuvent, à cet effet, s'inspirer des procédures proposées dans un cahier des charges approuvé par le ministère de l'Economie par lettre du 29 février 1984 (voir Mémento Sociétés n° 62320 à 62359) :

Selon le ministre de la Justice : « de manière générale, ce cahier des charges constitue un ensemble de recommandations n'ayant pas de valeur obligatoire » (Rép. Neuwirth, Sén. 28 août 1986, p. 1232). Le bulletin CNCC (n° 63, septembre 1986, EC 86-37, p. 313) estime pour sa part qu'il « constitue un élément de référence dont il est prudent de ne pas s'écarter ».
Sont à distinguer :

- le règlement normal de tenue des comptes destiné aux sociétés dont le nombre des comptes d'actionnaires est supérieur à 100 ;

- le règlement simplifié de tenue des comptes, réservé aux sociétés dont le nombre des comptes d'actionnaires n'est pas supérieur à 100.

I. Règlement normal

Les émetteurs sont tenus d'avoir une comptabilité :

- par valeur (actions entièrement libérées, actions partiellement libérées, actions de jouissance différente, droits d'attribution, de souscription, etc.) ;

- tenue en partie double ;

- organisant la constatation et le suivi des droits de propriété ;

- permettant la justification permanente des existants et leur contrôle.

Lors de l'**ouverture du registre,** selon le bulletin CNCC (n° 65, mars 1987, EJ 86-151, p. 107 s.), le report de l'état des actionnaires, bien que non obligatoire, apparaît nécessaire pour des questions de preuve.
Un **journal général des mouvements de titres** relate chronologiquement toutes les opérations passées dans les comptes obligatoires suivants du **plan comptable** :
Toutefois, selon le ministre de l'Economie (Rép. Duffaut, Sén. 20 mars 1986, p. 535), « le plan comptable minimum dont tous les teneurs de comptes doivent respecter les principes ne comporte pas l'obligation de consacrer dans la comptabilité générale un journal particulier aux mouvements d'actions ni d'ailleurs de subdiviser le compte capital en autant de sous-comptes que d'actionnaires. Chacun reste libre de détailler ce schéma général suivant ses besoins et ses moyens techniques ».

- **Classe 0 : Compte global « émission »** Ce compte, structurellement débiteur, n'est mouvementé qu'à l'occasion d'opérations sur le capital et représente toujours le total des titres émis.

- **Classe 1 : Comptes de titulaires**
11. nominatifs purs : Ils sont crédités des mouvements résultant d'achats et d'augmentation de capital ainsi que des virements de titres administrés en « nominatif pur ». Ils sont débités des mouvements de vente ainsi que des virements de « nominatif pur » en titres administrés.
12. nominatifs purs nantis : Ces comptes sont destinés à isoler les titres affectés en garantie.
13. nominatifs administrés : Ces comptes sont réservés à l'enregistrement des titres dont les titulaires ont demandé l'administration chez leur intermédiaire financier habituel, gestionnaire de leur portefeuille de valeurs mobilières.

- **Classe 2 : Comptes de suspens**
21. transit négociations : Ce compte enregistre les titres vendus par un titulaire, en attente d'inscription au nom de l'acquéreur.
22. transit titres à répartir : Ce compte enregistre les titres à répartir aux titulaires à la suite d'opérations sur le capital. Ils y demeurent jusqu'à réception des instructions des bénéficiaires et réalisation définitive de l'opération permettant l'inscription en compte au nom des titulaires anciens ou nouveaux.
23. titres non affectés : Ce compte enregistre les titres éventuellement non réclamés par les ayants droit à la suite d'opérations, soit par le non-exercice de leur droit, soit par abandon des rompus.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 62326 à 62341.

II. Règlement simplifié

Les émetteurs :

- ouvrent pour chacun de leurs actionnaires un **compte d'inscription** qui peut être représenté par une fiche ;

- enregistrent les **mouvements de titres** sur un **registre** ;
Toutefois, selon le ministre de la Justice (Rép. Neuwirth, Sén. 28 août 1986, p. 1232), **ni la tenue du registre, ni son paraphe ne sont obligatoires.**

- portent aux comptes des titulaires, périodiquement et au moins une fois par semestre, les opérations inscrites au registre des mouvements ;

- après chaque mise à jour, établissent une liste des titulaires en indiquant le nombre d'actions détenues par chacun d'eux.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 62344 à 62359.

Section 3 Valeur probante et contrôle

I. Conformité aux décisions des assemblées

3400

Les modifications du poste « Capital » doivent être conformes aux décisions des assemblées. En effet :

- **l'assemblée générale extraordinaire** est seule compétente pour décider une **augmentation de capital** (C. com. art. L 225-129) ;

Remarque
Délégation possible : cette compétence peut être déléguée au conseil d'administration ou au directoire (C. com. art. L 225-129).

- la décision d'**amortir le capital** est prise, **soit** par l'**assemblée générale ordinaire** lorsque l'amortissement est prévu par une disposition expresse des statuts, car l'opération constitue alors un emploi normal de bénéfices, **soit,** dans le silence des statuts, par l'**assemblée générale extraordinaire** (C. com. art. L 225-198, al. 1).

Les modifications de capital font l'objet de **formalités de publicité** (voir Mémento Sociétés n° 50830) et notamment le dépôt au greffe du tribunal de commerce de deux copies certifiées conformes des statuts mis à jour. Le compte « Capital » figurant au bilan doit donc être identique à celui porté dans ces statuts mis à jour.

3401

Les différents postes comptables de **réserves** doivent de même pouvoir être reconstitués arithmétiquement à partir des **décisions** successives des **assemblées.**

II. Variations des capitaux propres

3410

Les modifications qui peuvent affecter le montant des capitaux propres sont étroitement réglementées par la loi et certaines pratiques qui ne permettent pas de respecter la **régularité des bilans** ne sont pas admises.

I. En principe, toutes les variations des capitaux propres
de chaque exercice résultant de l'activité de l'entreprise **doivent transiter par le compte de résultat,** ce qui met sur un pied d'égalité tous les ayants droit au bénéfice net. En effet, selon le PCG (art. 230-1), le résultat de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de cet exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres.
Cette différence est théorique car souvent l'intervention d'opérations enregistrées affectant directement le montant des capitaux propres sans transiter par le résultat ne permet pas de réaliser cette équivalence ; il s'agit :

- des incidences des changements de méthodes comptables et de certaines corrections d'erreurs,

- des apports reçus ou des répartitions de capitaux propres,

- des écarts de réévaluation,

- des mouvements affectant les comptes de « provisions réglementées » et « subventions d'investissement »,

- de l'imputation des frais d'augmentation de capital sur la prime afférente à l'augmentation (C. com. art. L 232-9).

En revanche, cela ne permet pas de justifier certaines pratiques, considérées comme irrégulières, voir n° 3415.

Sur l'information à fournir dans l'annexe, voir n° 3450.

II. Les variations du montant des capitaux propres résultent de délibérations d'une assemblée générale, hormis les variations suivantes :

- imputation des indices des changements de méthodes comptables et de certaines corrections d'erreurs,

En effet, cette comptabilisation étant obligatoire, l'autorisation préalable de l'assemblée est, en principe, sans objet. Toutefois, selon l'Ansa (Com. n° 06-009, CJ du 1er février 2006), lorsque le changement de méthode est **facultatif et** conduit à une **diminution du report à nouveau,** une résolution spécifique à l'assemblée d'approbation des comptes est à prévoir.

- constitution et reprise de provisions réglementées,

- enregistrement des subventions d'investissement et des écarts de réévaluation des bilans.

Cette délibération n'empêche pas, en cas de non-respect des règles comptables, le délit de présentation de comptes ne donnant pas une image fidèle (voir n° 5155).

A. Variations régulières des capitaux propres

Augmentation des capitaux propres

3411

Elle résulte régulièrement des opérations suivantes :

- augmentation de capital ;

- opérations de fusion ou opérations assimilées ;

- changements de méthodes comptables et certaines corrections d'erreurs ;

- écart de réévaluation libre ou légale ;

- subventions d'investissement octroyées à l'entreprise ;

- constitution de provisions réglementées (pour l'effet sur l'impôt).

Diminution des capitaux propres

3412

Elle est régulièrement affectée par les opérations suivantes :

- distribution décidée par l'assemblée générale ;

- diminution de capital dans les sociétés à capital variable ;

- amortissement du capital ;

- réduction de capital par remboursement d'une partie de chaque action ;

- réduction de capital après rachat d'actions ;

- changements de méthodes comptables et certaines corrections d'erreurs ;

- reprise des provisions réglementées en résultat (pour l'effet sur l'impôt) ;

- reprise en produits d'une partie de subventions d'investissement ;

- imputation des frais d'augmentation de capital sur la prime afférente à cette augmentation de capital (C. com. art. L 232-9).

Transferts de poste à poste à l'intérieur des capitaux propres

3413

Ils peuvent, sans que le montant total de ceux-ci soit modifié, être régulièrement les suivants :

- affectation par l'assemblée générale des résultats bénéficiaires à des comptes de réserves, légales, statutaires, facultatives ou réglementées ou au compte de report à nouveau ;

- affectation par l'assemblée générale du résultat déficitaire ;

- augmentation de capital par incorporation de réserves ;

- virement de la prime de fusion à la réserve légale (Avis du CNC du 8 avril 1970) ;

- prélèvements sur les primes de fusion ou d'apport en vue de la constitution de réserves (mais non de provisions) destinées à faire face à des risques éventuels (Avis du CNC du 8 avril 1970).

B. Variations irrégulières des capitaux propres

3415

Sont notamment considérées comme **non conformes** à la fois aux dispositions du droit des sociétés et aux principes comptables, les pratiques suivantes :

I. L'augmentation des capitaux propres résultant de l'**imputation à un poste de capitaux propres de provisions** qui auraient dû normalement obérer le résultat de l'exercice (Rapport COB 1975, p. 57), même si cette imputation est assortie d'une communication spécifique aux associés (Bull. COB n° 105, juin 1978, p. 5) ;

II. La diminution des capitaux propres provenant des opérations suivantes :

a. imputation directe de charges aux capitaux propres (Rapport COB 1975, p. 58), sauf changements de méthodes comptables ou certaines corrections d'erreurs (voir n° 364-2) ;

b. prélèvements sur les primes de fusion ou d'apports en vue de la constitution de dépréciations du portefeuille-titres apporté (Avis CNC 8 avril 1970 et lettre du garde des Sceaux du 26 septembre 1972 - Bull. CNCC n° 8, décembre 1972 et rapport COB 1976, p. 59, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8117) ;

c. réduction de capital par la constitution d'une « provision pour apurement des pertes d'exploitation en cours » (Rapport COB, 1975, p. 58) ou par imputation de pertes de l'exercice en cours (Bull. CNCC n° 29, mars 1978, p. 97) ; pour plus de détails, voir n° 3179 ;

d. prélèvements sur les primes de fusion ou d'apports en vue de réduire directement la valeur des biens apportés pour la ramener à la valeur comptable que ces biens avaient dans la comptabilité des sociétés absorbées ou apporteuses (Avis CNC 8 avril

1970 et lettre du garde des Sceaux du 26 septembre 1972 - Bull. CNCC n° 8, décembre 1972, p. 430, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8117).

III. Le transfert de poste à poste à l'intérieur des capitaux propres sans que le montant total de ceux-ci soit modifié : affectation de provisions réglementées directement à un poste de réserves (CNC, NI n° 9 ter).

III. Contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 398.
Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne du président des SA et des SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Cadre de référence de l'AMF

3420

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **opérations sur le capital** (Cadre de référence AMF, IV. § 4.1.10) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

- il existe un processus visant à s'assurer que les autorisations nécessaires ont été données pour toutes les opérations touchant le capital social (voir n° 3421) ;

- il existe une procédure de suivi des stock-options (documentation des dates d'attribution, suivi des options attribuées ou devenues obsolètes, etc.) ;

- il existe une procédure précisant la réglementation comptable en matière d'acompte versé sur dividende.

Travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC

(voir n° 390 s.)

3421

Les opérations qui affectent la situation nette sont en nombre limité, mais peuvent porter sur des montants importants. Le contrôle interne de ces opérations doit permettre de s'assurer que :

- les autorisations nécessaires ont été données pour toutes les opérations, en particulier les opérations touchant le capital social (augmentation de capital, rachat par une entreprise de ses propres actions, attributions aux salariés) ;

- le suivi comptable des opérations peut, par exemple, être chargé du suivi des titres nominatifs.
A cet égard la qualité du service juridique et des conseils extérieurs est primordiale.

Remarque
L'organisation du suivi des **titres nominatifs** et des **titres au porteur** doit observer certaines règles qui sont exposées dans le Mémento Sociétés n° 62230 à 62359.

En ce qui concerne l'inscription en compte des titres dématérialisés, voir n° 3370 s.

IV. Contrôle externe

3430

Outre leur mission générale de certification des comptes, les **commissaires aux comptes** doivent, en de multiples occasions, présenter un rapport sur des **opérations affectant les capitaux propres** au cours d'assemblées extraordinaires (voir n° 5358-1).

Apports en nature

3431

Des **commissaires aux apports** doivent notamment être désignés en cas de :

a. Constitution de sociétés par actions avec apports en nature (C. com. art. L 225-8 et L 225-14, L 226-1 et L 227-1, Mémento Sociétés n° 37912 à 37915 ; 38511), constitution de **SARL avec apports en nature** (C. com. art. L 223-9, al. 1, Mémento Sociétés n° 30161 à 30165).

Toutefois :

1. Pour les SARL, l'intervention d'un commissaire aux apports est facultative (C. com. art. L 223-9, al. 2) :

- si aucun apport en nature n'a une valeur supérieure à 30 000 € (C. com. art. D 223-6-1 ; voir Mémento Sociétés n° 30161),

- et si, en outre, la valeur totale de l'ensemble des apports en nature n'excède pas la moitié du capital social.

Cette valeur doit s'apprécier par rapport à la valeur brute des apports (c'est-à-dire la valeur des biens apportés avant déduction du passif) et non par rapport à la valeur nette, la valeur brute devant également être retenue pour la limite de la moitié du capital (Bull. CNCC n° 118, juin 2000, EJ 2000-18, p. 231).

La décision de ne pas recourir à un commissaire aux apports - à supposer que les deux conditions indiquées ci-avant soient remplies - doit être prise à l'unanimité des futurs associés (C. com. art. L 223-9, al. 2).

2. Pour l'ensemble des sociétés par actions, les futurs associés peuvent écarter l'intervention d'un commissaire aux apports lorsque l'apport en nature est constitué (C. com. art. L 225-8-1 créé par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012, art. 8 ; voir Mémento Sociétés n° 37916) :

- de valeurs mobilières donnant accès au capital ou d'instruments du marché monétaire, s'ils ont été évalués au prix moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés durant les 3 mois précédant la date de la réalisation effective de l'apport ;

- d'autres éléments d'actifs ayant été évalués à la juste valeur, à l'occasion d'un précédent apport, par un commissaire aux apports, 6 mois au plus avant la réalisation effective du nouvel apport.

Ces dispenses d'intervention d'un commissaire aux apports sont toutefois conditionnées à la parution d'un décret, non encore publié à la date de mise à jour du présent ouvrage.

b. Augmentation de capital par apports en nature (SARL : C. com. art. L 223-33, Mémento Sociétés n° 32970 et 32971 ; SA : C. com. art. L 225-147, al. 1 et C. com. R 225-136, al. 1, Mémento Sociétés n° 51030 ; SCA : C. com. art. L 226-1 renvoyant à l'art. C. com. L 225-147 ; SAS : C. com. art. L 227-1 renvoyant à l'art. C. com. L 225-147), sauf pour :

- **les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé** (les deux sociétés initiatrice et cible doivent l'être), en cas d'apport de titres dans le cadre d'une OPE (C. com. art. L 225-148) ;

Dans ce dernier cas, sur la mission des commissaires aux comptes de la société initiatrice, voir n° 3438-4. Sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804.

-

- toutes les **sociétés par actions,** en cas d'apport en nature ayant fait l'objet d'**évaluations récentes.**

Les associés peuvent en effet décider de ne pas faire évaluer un apport constitué (C. com. art. L 225-147-1 créé par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 ; voir Mémento Sociétés n° 51034) :

-

soit de valeurs mobilières donnant accès au capital ou d'instruments du marché monétaire, s'ils ont été évalués au prix moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés durant les 3 mois précédant la date de la réalisation effective de l'apport,

-

soit d'autres éléments d'actifs ayant été évalués à la juste valeur, à l'occasion d'un précédent apport, par un commissaire aux apports, 6 mois au plus avant la réalisation effective du nouvel apport.

Ces dispenses d'intervention d'un commissaire aux apports sont toutefois conditionnées à la parution d'un décret, non encore publié à la date de mise à jour du présent ouvrage.

c. Emission d'actions de préférence : lorsque les actions de préférence sont émises au profit d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés (C. com. art. L 228-15 ; voir Mémento Sociétés n° 67811).

Sur la notion « d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés », voir Note d'information CNCC NI.V tome 5, « Emission d'actions de préférence », juin 2012, § 8.1.

1. Modalités de la désignation Le commissaire aux apports peut être désigné à l'unanimité des associés. A défaut, il est désigné par décision de justice (C. com. art. L 225-8 et L 225-147 modifiés par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 par renvoi de l'article L 228-15).
Le commissaire aux apports est un commissaire aux comptes **n'ayant pas réalisé** depuis cinq ans et ne réalisant pas de mission au sein de la société (C. com. art. L 228-15).

Sur la notion de « commissaire aux comptes n'ayant pas réalisé depuis cinq ans et ne réalisant pas de mission au sein de la société », voir NI.V.t.5, § 8.23.

2. Intervention d'un commissaire aux apports non nécessaire :

- en cas d'émission d'actions de préférence relevant d'une catégorie déjà créée, l'intervention du commissaire aux apports n'est pas nécessaire, l'évaluation des avantages particuliers étant faite dans le rapport des commissaires aux comptes présenté à l'assemblée générale extraordinaire appelée à se prononcer sur l'émission (C. com. art. L 228-15, al. 3 ; sur le rapport des commissaires aux comptes, voir n° 3440-1) ;
La CNCC estime toutefois (NI.V.t.5, § 8) que lorsqu'il s'agit de la **première émission, réservée à des actionnaires nommément désignés,** d'une catégorie déterminée d'actions de préférence, l'appréciation des avantages particuliers est effectuée par un **commissaire aux apports** quand bien même cette catégorie d'actions de préférence aurait déjà fait l'objet d'une ou plusieurs émissions, dès lors que cette (ou ces) émission(s) n'aurai(en)t pas été réservée(s) à des actionnaires nommément désignés. La CNCC a saisi la Chancellerie aux fins de confirmer ou d'infirmer cette interprétation ;

- selon l'Ansa (Com. n° 10-012, CJ du 3 février 2010), lorsque les actions de préférence, bien qu'émises au profit de bénéficiaires nommément désignés, ne sont assorties d'aucun privilège ou avantage par rapport aux actions ordinaires, il n'y a pas lieu de désigner un commissaire aux apports. Cette position est toutefois contestée par la CNCC (NI.V.t.5, § 8 et Bull. CNCC n° 166, juin 2012, EJ 2011-68, p. 397).

Sur la mission du commissaire aux apports, voir n° 3440-1 et n° 3436, ainsi que NI.V.t.5, § 8.24. Voir également le Guide professionnel Commissariat aux apports et commissariat à la fusion (juin 2012), l'Avis technique CNCC relatif à la mission de commissariat aux apports (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 9 et s.) et la position-recommandation de l'AMF n° 2011-11 relative aux opérations d'apports ou de fusion.

3432

Un **commissaire** à la fusion doit être désigné en cas de **fusion** ou de **scission,** cette désignation pouvant toutefois être écartée sur décision unanime des associés des sociétés parties à l'opération (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13010).

Opérations de réévaluation

3435

La réévaluation des bilans en application des articles 61 de la loi de finances pour 1977 et 69 de la loi de finances pour 1978 a donné lieu à :

- une recommandation de la CNCC du 4 juillet 1978 ;

- un avis de l'OEC ;

- diverses notes de l'AMF dans le rapport COB 1977 et dans les bulletins mensuels.

Ces éléments nous paraissent conserver une **valeur générale** dans le cadre du **régime actuel** de réévaluation selon l'article C. com. L 123-18.

Mission du commissaire aux comptes

3435-1

Le **choix de la méthode de réévaluation** incombe **au conseil d'administration** qui doit dans son rapport aux actionnaires justifier des valeurs retenues.

Le commissaire aux comptes n'a pas à participer à l'opération de réévaluation, sauf à donner des avis préalables si les dirigeants le lui demandent. Le commissaire aux comptes doit : obtenir des dirigeants, qui ont l'obligation de les lui fournir, toutes justifications, notamment les rapports d'experts ; apprécier le caractère réaliste des données de base retenues, l'exactitude des calculs correspondants, la prudence nécessaire aux différents stades de la procédure d'évaluation ; n'exprimer son opinion qu'après un échange de vues approfondi avec les dirigeants et si possible préalablement à la décision du conseil d'administration. L'avis du commissaire aux comptes sur la réévaluation s'inscrit dans le cadre de sa mission générale ; il n'a donc **pas de rapport spécial** à présenter aux actionnaires. Il en évalue cependant l'incidence, le cas échéant, sur son rapport sur les comptes annuels.

Mission de l'expert-comptable

3435-2

Selon l'avis de l'OEC.

I. La réévaluation des éléments de l'actif exige au préalable, de la part de l'entreprise, un inventaire physique des immobilisations. Les biens qui ne peuvent plus être identifiés physiquement, certains agencements en particulier, seront souvent exclus du champ de la réévaluation, à moins qu'ils ne puissent être inclus dans l'évaluation de l'immobilisation principale à laquelle ils se rattachent. Le membre de l'Ordre peut soit assister à cet inventaire, soit vérifier par épreuves que celui-ci a été dressé dans des conditions sérieuses.
Dans les entreprises industrielles, il vérifiera également que les prix de revient et les stocks et travaux en cours reflètent correctement l'incidence de la réévaluation.
II. Le professionnel prend connaissance des **rapports d'expertise** qui peuvent avoir été demandés par l'entreprise à d'autres fins que la réévaluation. En l'absence de tels rapports, il peut estimer devoir faire appel à **un ou plusieurs spécialistes.** Il précise avec soin les termes de la mission et, dans l'examen des rapports d'expertise, il s'assure en particulier que les valeurs annoncées correspondent à la définition de la valeur prévue aux articles 61 et 69 ; dans le cas contraire, il procède aux ajustements nécessaires. Quelle que soit la mission que lui a confiée l'entreprise, le **membre de l'Ordre ne saurait** en définitive **s'en remettre purement et simplement aux dires de l'expert.**
III. Lorsque le membre de l'Ordre s'est vu confier une **mission de présentation des comptes annuels** d'une entreprise, il applique les directives qui viennent d'être exposées. Il prend soin de donner en annexe aux comptes toutes informations nécessaires sur le changement de méthode qui a été effectué (méthodes et incidences de la réévaluation : valeur ancienne et valeur réévaluée, écart dégagé, utilisation de l'écart).
Le membre de l'Ordre chargé d'une **mission d'audit ou d'examen limité** fait dans son rapport référence au présent avis : dans

l'hypothèse où l'entreprise contrôlée utilise une méthode différente de celle préconisée par l'Ordre, il le mentionne et expose les méthodes qui ont été effectivement appliquées.

Contrôle de l'égalité entre les actionnaires

3436

Les commissaires aux comptes s'assurent du respect de l'égalité entre les actionnaires (C. com. art. L 823-11).

Remarque

Définition : en principe, il s'agit de l'égalité entre les actionnaires durant l'exercice. Mais on constate une certaine évolution sous l'impulsion de l'AMF qui tend à rechercher également une égalité entre anciens et nouveaux actionnaires.
En cas de changements de méthode, voir n° 363-1.

La CNCC (Norme n° 5-105 et NI n° 9, p. 48 s.) précise les entités et les personnes concernées, les diligences du commissaire aux comptes et les conséquences du contrôle sur son rapport sur les comptes annuels :

Sur la valeur de cette norme, voir n° 5252.

Entités et personnes concernées

Selon la norme précitée (§ 03 s.), **le contrôle doit s'exercer dans toutes les entités** dans lesquelles le commissaire aux comptes exerce sa mission, sur une base légale ou volontaire dès lors que :

- la loi applicable à l'entité prévoit et organise l'égalité entre ses membres, en particulier les articles 1843-2, 1844 et 1844-1 du Code civil pour l'ensemble des sociétés ;

- dans certaines formes de sociétés, la loi précise les modalités d'application de cette égalité entre les actionnaires ou associés, notamment le livre II du Code de commerce pour ce qui concerne les sociétés commerciales ;

- en l'absence de textes légaux ou réglementaires, les statuts organisent l'exercice de ce droit.

Le terme « actionnaire » vise ainsi, selon la forme juridique de l'entité concernée, l'actionnaire, l'associé, le sociétaire, l'adhérent, le membre ou toute autre personne, physique ou morale, ayant vocation à participer aux prises de décisions collectives.

Les **titulaires d'actions de préférence** peuvent donner mission à l'un des commissaires aux comptes de la société d'établir un rapport spécial sur le **respect par la société des droits particuliers attachés aux actions de préférence** (C. com. art. L 228-19). Ce rapport est diffusé aux porteurs de ces actions (qui peuvent constituer une ou plusieurs catégories d'actionnaires, une catégorie d'actions par type de droits particuliers identiques) à l'occasion d'une assemblée spéciale qui devra se réunir chaque fois qu'une décision de modification des droits particuliers attachés à cette catégorie sera prise (C. com. art. L 225-99).

La Note d'information CNCC NI.V, tome 5 « Emission d'actions de préférence », juin 2012, § 6, précise les travaux à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes lors de cette intervention et propose un exemple de rapport.
Concernant les **conditions de réunion des assemblées spéciales,** voir Mémento Sociétés n° 48710 à 48850 et NI.V.t.5, § 1.31.

Diligences du commissaire aux comptes

Selon la norme précitée (§ 08 s.), le commissaire aux comptes est attentif à l'existence possible de cas de rupture tout au long de sa mission, que ce soit lors de l'audit des comptes ou lors de ses interventions définies par la loi, telles que celles prévues sur les conventions réglementées ou sur des opérations particulières décidées par l'entité. Il lui appartient, dès lors que ses travaux l'ont conduit à avoir connaissance de tels cas, de s'assurer que ceux-ci ne sont pas illicites.

Sur la valeur de la norme CNCC n° 5-105 précitée, voir n° 5252.

Le contrôle a pour but de **s'assurer** :

I. qu'il n'existe pas de cas interdits par la loi de rupture de l'égalité entre les actionnaires
Les cas les plus fréquents sont les suivants (Norme précitée, § 05) :

- suppression illicite des droits de vote et d'accès aux assemblées ;

- répartition des dividendes ou des résultats non conforme aux dispositions statutaires ;

- inégalité des droits pour les porteurs d'une même catégorie d'actions ;

- violation des règles relatives à l'exercice du droit préférentiel de souscription ;

- violation des dispositions statutaires relatives au droit d'agrément portant sur des cessions d'actions ou de parts de sociétés (C. com. art. L 228-23) ;

- violation des dispositions statutaires, dans certaines entités, relatives à l'exclusion, à l'aliénation des participations, à la suspension des droits pécuniaires ou non pécuniaires des actionnaires ;

- violation du droit à l'information préalable nécessaire à la prise de décision collective.

II. que les cas de rupture autorisés par la loi respectent les dispositions prévues par les textes
Les principaux cas prévus ou autorisés par la loi sont les suivants :

- exclusion des intéressés dans le vote d'approbation des apports en nature ou avantages particuliers lors de la constitution des sociétés anonymes (C. com. art. L 225-10, al. 3) ;

- exclusion des intéressés dans le vote d'autorisation des conventions réglementées (C. com. art. L 225-40, al. 4 et L 225-88, al. 4) ;

- droit de demander la convocation d'une assemblée générale par un mandataire de justice (C. com. art. L 225-103-2°) ;

- droit de requérir l'inscription de projets de résolutions à l'ordre du jour des assemblées générales (C. com. art. L 225-105) ;

- droit de vote double pouvant être accordé par les statuts ou une assemblée générale extraordinaire (C. com. art. L 225-123) ;

- création d'actions de préférence (C. com. art. L 228-11) ;

- abandon du droit préférentiel de souscription à une augmentation de capital en numéraire (C. com. art. L 225-132, al. 4) ou par conversion d'actions de préférence (C. com. art. L 225-132, al. 5) ou par conversion de valeurs mobilières donnant accès au capital (C. com. art. 225-132, al. 6) ;

- abandon du droit préférentiel de souscription lors d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou l'émission de valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de créances (C. com. art. L 228-91) ;

- droit de demander la récusation du commissaire aux comptes (C. com. art. L 823-6) ;

- droit de demander la nomination d'un expert judiciaire chargé de vérifier une opération de gestion (C. com. art. L 225-231) ;

- droit de poser des questions écrites sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (C. com. art. L 225-232) ;

- droit de demander que le commissaire aux comptes soit relevé de ses fonctions par décision de justice (C. com. art. L 823-7) ;

- rachat des droits sociaux d'un associé intéressé ou prononcé de la nullité de la société ou d'actes postérieurs à sa constitution (C. com. art. L 235-6, al. 2).

III. qu'il n'existe pas d'abus de droits
Il peut s'agir :

- d'**abus de majorité** (rémunération abusive des dirigeants, transferts de bénéfices à d'autres sociétés, absence de distribution de dividendes en particulier lorsque les actionnaires majoritaires s'allouent des rémunérations importantes en leur qualité de dirigeants sociaux, etc.) ;

- ou d'**abus de minorité** se manifestant par un refus systématique d'approuver des mesures indispensables au bon fonctionnement de la société ou par l'utilisation abusive des droits accordés aux minoritaires.

Pour une définition plus complète de l'abus de majorité et de minorité, voir également Mémento Sociétés n° 47743 à 47751.

Concernant les **conventions réglementées,** le bulletin CNCC (n° 77, mars 1990, EJ 90-24, p. 119 s.) a précisé que la conclusion d'une opération à des **conditions « non normales »** n'entraîne pas automatiquement rupture de l'égalité entre les actionnaires, le caractère « non normal » s'appréciant non pas en fonction de la qualité de l'intervenant (administrateur ou actionnaire) mais par rapport aux conditions consenties habituellement aux tiers par la société.

Remarque
Cession d'actions opposant deux actionnaires : selon le bulletin CNCC (n° 94, juin 1994, EJ 94-100, p. 323 s.), le commissaire aux comptes **n'a pas à intervenir** dans un différend relatif à une cession d'actions opposant deux actionnaires dans la mesure où :
- l'analyse juridique de la cession n'entre pas dans sa mission générale,
- un actionnaire isolé n'a aucun rapport juridique direct avec le commissaire aux comptes (cf. Etude juridique de la CNCC sur le secret professionnel, février 1994, n° 22).

Communication

Lorsque le commissaire aux comptes constate des cas de rupture illicite de l'égalité entre les actionnaires (Norme n° 5-105 précitée, § 11 s.) :

Sur la valeur de cette norme, voir n° 5252.

- il en informe les organes mentionnés à l'article C. com. L 823-16 dans les conditions prévues par la NEP 260 « Communications avec les organes mentionnés à l'article L 823-16 du Code de commerce » (voir n° 5360) complétée par la norme d'exercice professionnel NEP 250 « Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires » (§ 12) ;

- il signale, s'il y a lieu, l'irrégularité à la prochaine assemblée dans les conditions de l'article C. com. L 823-12 (voir n° 5365) ;

- il apprécie si les irrégularités relevées sont constitutives de faits délictueux à révéler au procureur de la République (voir n° 5368).

Contrôle des actions à détenir par les administrateurs

3437

Les statuts peuvent imposer que chaque administrateur soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société, qu'ils déterminent ; toutefois, cette obligation ne s'applique pas aux administrateurs salariés (C. com. art. L 225-25 et L 225-72). Ces actions peuvent valablement être détenues en vertu d'un prêt de consommation (C. civ. art. 1892 à 1904) ou d'une vente avec faculté de rachat (à réméré) (C. civ. art. 1659 s.). En revanche, le prêt à usage (C. civ. art. 1875 s.), qui n'emporte pas transfert de propriété, ne peut être utilisé (Rép. Marini, Sén. 26 octobre 2000, p. 3710 et Bull. CNCC n° 109, mars 1998, EJ 97-258, p. 69 s.). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 39100 et 39340 à 39349.

Pour que les administrateurs soient **considérés comment détenant** des actions, il faut que ces dernières soient inscrites en compte chez l'émetteur ou auprès d'un intermédiaire habilité, conformément à l'article C. mon. fin. art. R 211-1 et R 211-4 (Cass. com. 15 novembre 2011, n° 10-19620). Sur l'inscription en compte, voir n° 3370 s.
Si au jour de sa nomination, un administrateur n'est pas propriétaire du nombre d'actions requises, sa situation doit être régularisée dans les six mois (C. com. art. L 225-72). A défaut, il est alors considéré comme démissionnaire d'office (Cass. com. 15 novembre 2011, n° 10-19620).
Les administrateurs qui ne sont donc pas détenteurs des actions requises ne peuvent alors ni convoquer le conseil d'administration, ni participer à la délibération du conseil qui est, en conséquence, **annulée** (CA Paris 31 octobre 1991).

Selon le Code de commerce, les commissaires aux comptes veillent à l'observation des dispositions prévues à l'article C. com. L 225-25 (et L 225-72) concernant ces actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance et mentionnent toute violation dans leur rapport à l'assemblée générale annuelle (C. com. art. L 225-26 et L 225-73). Toutefois, les irrégularités constatées doivent en fait être signalées à l'assemblée dans une communication ad hoc (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, EJ 2009-23, p. 602 s.).

En effet, en application de la NEP 700 (§ 21), ce type d'irrégularité ne doit plus être mentionné dans le rapport sur les comptes annuels (voir n° 5365).

Sur les modalités de cette communication, voir n° 5365.

Selon la **CNCC** (Norme n° 5-104 ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) le commissaire aux comptes vérifie :

- la **conformité avec les dispositions statutaires** relatives à ces actions ;

- que l'**administrateur** ou le membre du conseil de surveillance **est détenteur** du nombre d'actions requis par les statuts en cours de mandat et qu'il était **détenteur** desdites actions lors de sa nomination par l'assemblée générale ou que sa situation a été régularisée dans les six mois suivants (C. com. art. L 225-25, al. 2 et L 225-72, al. 2) ; il s'assure, à cet effet, que les actions sont inscrites en compte chez l'émetteur ou auprès d'un intermédiaire habilité, voir ci-avant.

Augmentation de capital en numéraire et émission de valeurs mobilières avec demande de suppression du droit préférentiel de souscription

3438

Remarque préalable
Procédure visée : afin d'**éviter toute confusion,** nous attirons l'attention de nos lecteurs sur le fait que seule est traitée ici la procédure

de suppression du droit préférentiel de souscription (décrite dans le Mémento Sociétés n° 50260 à 50360) ; cette procédure est différente et plus longue que la procédure de **« renonciation individuelle au droit préférentiel de souscription »** (décrite dans le Mémento Sociétés n° 50410 à 50470).

Textes de base et émissions concernées

L'assemblée qui décide ou autorise une augmentation de capital en supprimant le droit préférentiel de souscription (pour la totalité ou pour une ou plusieurs tranches de l'augmentation) doit statuer sur **rapport du conseil d'administration** (ou du directoire) (C. com. art. L 225-135).
L'assemblée peut consentir au conseil d'administration (ou au directoire) :

a. Une **délégation de pouvoirs** concernant principalement **la fixation des modalités** des augmentations de capital décidées par l'assemblée générale extraordinaire (C. com. art. L 225-129-1).

b. Une **délégation de compétence** en ce qui concerne **la décision** d'augmentation de capital (C. com. art. L 225-129, al. 1).

En conséquence, quatre situations peuvent se présenter :

- augmentation de capital **sans délégation** au conseil d'administration ou au directoire (voir n° 3438-1) ;

- augmentation de capital avec **délégation de pouvoirs** de l'assemblée au conseil d'administration ou au directoire (voir n° 3438-2) ;

- augmentation de capital avec **délégation de compétence** de l'assemblée au conseil d'administration ou au directoire (voir n° 3438-3) ;

Remarque
Obligations des commissaires aux comptes : l'ensemble des textes et les modalités pratiques ont fait l'objet d'importants développements dans la Note d'information CNCC NI.V.t.3 « Augmentation du capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription » (juin 2011), § 2, ainsi que dans les Notes d'information CNCC NI.V.t.6 « Emission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance » (juin 2012) NI.V.t.5 « Emission d'actions de préférence » (juin 2012).

- augmentation de capital par émission rémunérant une **offre publique d'échange** (voir n° 3438-4).

Sur l'émission d'actions de préférence, voir n° 3440-1.

Les options de souscription ou d'achat d'actions (dans le cadre d'un plan de stock-options) ne sont pas visées par cette réglementation (voir n° 3195-1).

Sanctions des irrégularités

a. Injonctions de faire Selon l'article C. com. L 238-1, tout intéressé qui n'obtient pas la communication de l'un des rapports à l'assemblée peut demander au président du tribunal statuant en référé :

- soit **d'enjoindre** sous astreinte de les **communiquer,**

- soit de **désigner** un **mandataire** chargé de procéder à cette communication.
Pour plus de précisions sur l'injonction de faire en matière d'augmentation de capital, voir Mémento Sociétés n° 49910 et 49911.

b. Nullité Les décisions de l'AGE peuvent être entachées de nullité, lorsque par exemple l'augmentation du capital intervient au profit de bénéficiaires nommément désignés, si ces personnes déjà actionnaires prennent part au vote ou encore lorsque les décisions sont prises en l'absence des rapports du conseil d'administration (ou directoire) et/ou du commissaire aux comptes.

c. Sanctions pénales Un emprisonnement de deux ans et une amende de 18 000 € ou l'une de ces deux peines s'ils ont sciemment donné ou confirmé, dans leurs rapports présentés à l'assemblée, des indications inexactes (C. com. art. L 242-20).

Pour plus de détails sur les sanctions encourues, voir Mémento Sociétés n° 50274 et n° 50344 et NI.V.t.3, § 1.31.
Sur le signalement, le cas échéant, de ces irrégularités par le commissaire aux comptes dans son rapport, voir NI.V.t.3, § 2.33.4.

Augmentation de capital sans délégation (au conseil d'administration ou au directoire)

3438-1



Dans cette situation, les articles C. com. R 225-113, R 225-114 et R 225-115 s'appliquent. Le tableau ci-après récapitule, pour chaque catégorie de valeurs mobilières, les textes qui régissent l'obligation d'établissement des rapports du conseil d'administration et des commissaires aux comptes, ainsi que le contenu de ces rapports.

Valeurs mobilières	Rapport CA ou directoire	Rapport CAC [1]	Texte CNCC
Actions ordinaires (C. com. art. L 225-129 al. 1, L 225-135 et L 225-139)	Oui (C. com. art. R 225-113, R 225-114, R 225-115)	Oui (C. com. art. R 225-114 et R 225-115 sur renvoi) [2]	Note d'information NI.V, tome 3
Valeurs mobilières donnant accès au capital (C. com. art. L 225-129, al. 1, L 225-135, L 225-139 et L 228-92) [3]	Oui (C. com. art. R 225-113, R 225-114, R 225-115 sur renvoi et R 225-117)	Oui (C. com. art. R 225-114, R 225-115 sur renvoi et R 225-117) [4]	Note d'information NI.V, tome 6
Actions de préférence (C. com. art. L 228-12, L 225-129-1, L 225-135 et L 225-139) Voir n° 3440-1	Oui (C. com. art. R 228-17 et R 225-113 à R 225-115 sur renvoi)	Oui (C. com. art. R 228-17 et R 225-114 et R 225-115 sur renvoi) [5]	Note d'information NI.V, tome 5

(1) **SAS non dotées d'un CAC** : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s. et NI.V.t.6, § 1.7).
(2) Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 4.11.
(3) Les Obsa, les obligations convertibles en actions (OCA) et les obligations échangeables en actions (OEA) relèvent de l'article C. com. L 228-92. Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 74152. Voir également NI.V.t.6, § 1.4
(4) Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.6, § 7.1.
(5) Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.5, § 2.4.

Le rapport du conseil d'administration

(ou du directoire) doit comporter les mentions suivantes :

I. Mentions prescrites par l'article C. com. R 225-113

- motifs de l'augmentation de capital ;

- marche des affaires sociales depuis le début de l'exercice en cours et, si l'assemblée appelée à statuer sur les comptes n'a pas été tenue, pendant l'exercice précédent ;

- le cas échéant, montant maximal de l'augmentation de capital.

II. Mentions prescrites par l'article C. com. R 225-114

- montant maximal et motifs de l'augmentation de capital ;

- motifs de la suppression du droit préférentiel ;

- en cas d'offre au public ou de placement privé (C. com. art. L 225-136 et C. mon. fin. art. L 411-2 II) modalités de placement des nouveaux titres de capital (ou des nouvelles valeurs mobilières donnant accès au capital) et, avec leur justification, le prix d'émission ou les modalités de sa détermination ;

- en cas de suppression du droit préférentiel de souscription au profit de bénéficiaires dénommés (voir C. com. art. L 225-138 I ; voir Mémento Sociétés n° 50330 à 50332) : nom des attributaires des nouveaux titres de capital (ou des nouvelles valeurs mobilières donnant accès au capital), ou caractéristiques des catégories de personnes, nombre de titres attribués à chacun d'eux ou les modalités d'attribution des titres.

Remarque
Emission réservée aux salariés adhérant à un PEE (voir n° 3197) : dans ce cas, cette disposition est en pratique inapplicable et reste inappliquée, le rapport du conseil indiquant simplement la nature de l'opération et mentionnant les dispositions réglementaires prévues dans ce cas (Ansa, janvier-février 1997, n° 2870).

III. Mentions prescrites par l'article C. com. R 225-115

a. Incidence de l'émission proposée sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital, en particulier en ce qui concerne leur quote-part des capitaux propres à la clôture du dernier exercice.

Selon le bulletin CNCC, dans un souci de bonne information des actionnaires, cette situation doit être appréciée sur la base des **derniers comptes arrêtés** (Bull. n° 166, juin 2012, EJ 2011-10, p. 399).

Si cette clôture est antérieure de plus de six mois à l'opération envisagée, l'incidence est appréciée au vu d'une situation financière intermédiaire établie selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que le dernier bilan annuel.

Remarques

1. Capitaux propres à retenir Les capitaux propres sont ceux issus des **comptes annuels** ou, le cas échéant, d'une situation financière intermédiaire de la société. Selon la CNCC (NI.V.t.3, § 1.25.6), cette information peut éventuellement être complétée en indiquant l'incidence de l'émission calculée sur la base de **comptes consolidés** ou, le cas échéant, d'une situation financière intermédiaire consolidée.

2. Situation financière intermédiaire :

- les textes ne précisent pas à quelle date elle doit être établie et n'imposent pas de délai entre la date de son établissement et celle de l'opération envisagée ;
- lorsqu'une augmentation du capital intervient au cours du premier semestre d'un exercice (n), mais avant l'arrêté des comptes du dernier exercice clos, la CNCC (NI.V.t.3, § 1.25.8 D) considère qu'il apparaît souhaitable que l'information communiquée aux actionnaires soit basée sur une situation financière intermédiaire de l'exercice précédent (n - 1) ou, s'ils existent, des comptes provisoires à la date de clôture du dernier exercice (n - 1). Tel est également le cas lorsque l'AGE se situe plus de six mois après l'immatriculation de la société mais avant que les comptes du premier exercice social soient établis (NI.V.t.3, § 1.25.8 C).

Sur la sanction encourue par le défaut d'établissement de cette situation financière intermédiaire, voir ci-après « Rapport du commissaire aux comptes ».

En revanche, en cas d'augmentation de capital dans une société nouvellement créée, intervenant moins de six mois après la constitution de la société et avant la clôture du premier exercice faisant l'objet d'un arrêté de comptes annuels, il n'est pas nécessaire d'établir cette situation financière intermédiaire. Les capitaux propres à prendre en compte sont ceux existant lors de l'immatriculation, qui, en général, correspondent au capital social ;

- l'expression « situation financière intermédiaire » n'est pas définie par les règles comptables. La CNCC considère (NI.V.t.3, § 1.25.8, B) que la situation financière intermédiaire n'implique pas nécessairement l'établissement de comptes complets (bilan, compte de résultat, annexe) tels que définis par le PCG et la recommandation CNC n° 99-R.01 (voir n° 3702 s.). En pratique, à notre avis, l'établissement d'un bilan et d'un compte de résultat pourraient donc être suffisants ;

- elle n'a pas à être communiquée aux actionnaires ; elle doit en effet servir uniquement aux dirigeants pour leur permettre d'évaluer au plus juste le montant des capitaux propres (Ansa mars - avril 1991, n° 2539).

3. Date de l'émission proposée La date à prendre en considération pour le calcul du délai de 6 mois est celle de l'assemblée générale qui prend la décision d'émettre des titres nouveaux et fixe les modalités de cette émission (NI.V.t.3, § 1.25.8 A ; voir également Mémento Sociétés n° 50270).

b. Incidence théorique de l'émission sur la valeur boursière actuelle de l'action telle qu'elle résulte de la moyenne des vingt séances de bourse précédentes (pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé exclusivement).

Remarque

Calcul de l'incidence théorique : aucune méthode n'est requise par le Code de commerce. L'Ansa (n° 2539 précité) propose le rapport indicatif suivant (les sociétés étant libres d'utiliser la méthode leur paraissant la plus appropriée) :

$$\text{Cours théorique de l'action après augmentation de capital} = \frac{\text{(cours moyens anciens × nombre d'actions anciennes)} + \text{(prix d'émission × nombre d'actions nouvelles)}}{\text{nombre total d'actions après émission}}$$

Selon la CNCC, il est d'usage, pour calculer cette incidence, de combiner la capitalisation boursière avant l'opération avec les données de l'opération en calculant la moyenne pondérée de l'action entre sa valeur boursière actuelle et le prix d'émission, prime comprise, de l'augmentation de capital ou de l'émission envisagée (NI.V.t.3, § 1.25.7).
En outre, rappelons que le prix d'émission des titres ne doit pas être susceptible de déprécier le titre (Bull. COB n° 240, octobre 1990 p. 3 s. et 40).

c. Titres à prendre en compte Ces informations (c'est-à-dire l'incidence sur la situation des actionnaires, voir a., ainsi que celle sur la valeur boursière actuelle de l'action, voir b.) sont également données en tenant compte de l'ensemble des valeurs mobilières émises susceptibles de donner accès au capital.

Remarque
Emission simultanée de plusieurs catégories de valeurs mobilières : cette précision permet, dans ce cas, de **connaître exactement la dilution** maximale du capital. Elle peut se calculer de la manière suivante (Ansa précité) :

$$\text{- avant l'opération} = \frac{\text{nombre d'actions anciennes}}{\text{capitaux propres}}$$

$$\text{- après l'opération} = \frac{\text{nombre d'actions anciennes + nombre d'actions nouvelles}}{\text{capitaux propres + produits de l'émission}}$$

IV. Mentions prescrites par l'article C. com. R 225-117

En cas d'**émission de valeurs mobilières donnant accès au capital** avec maintien ou suppression du droit préférentiel de souscription, les mentions suivantes doivent également figurer dans le rapport du conseil d'administration :

Sont concernées les émissions de titres donnant accès au capital tant de la société elle-même (C. com. art. L 228-92) que de la société qui possède directement ou indirectement plus de la moitié de son capital ou de la société dont elle possède directement ou indirectement plus de la moitié du capital (C. com. art. L 228-93). Pour plus de détails sur l'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital de la société contrôlante ou d'une société contrôlée, voir NI.V.t.6, § 4.2.

- caractéristiques des valeurs mobilières donnant accès au capital ;

- modalités d'attribution des titres de capital auxquels ces valeurs mobilières donnent droit ;

- dates auxquelles peuvent être exercés les droits d'attribution.

V. Mentions prescrites par l'article C. com. art. R 228-17
En cas d'**émission d'actions de préférence,** avec maintien ou suppression du droit préférentiel de souscription, les mentions suivantes doivent également figurer dans le rapport du conseil d'administration :

- caractéristiques des actions de préférence ;

- incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital.

Dans son rapport, le commissaire aux comptes

donne son avis (C. com. art. R 225-115) :

- sur la proposition de suppression du droit préférentiel,

- sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et sur son montant,

- sur l'incidence de l'émission sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital appréciée par rapport aux capitaux propres,

- et, le cas échéant, sur l'incidence de l'émission sur la valeur boursière de l'action.

En outre, il vérifie et certifie la sincérité des informations tirées des comptes (et données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire) de la société sur lesquelles il donne cet avis.

Le cas échéant, il formule ses observations sur les informations données dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) au titre de l'article C. com. R 225-113 (voir ci-après).

Ce rapport est mis à la disposition des actionnaires au siège social 15 jours au moins avant la réunion de l'AGE appelée à décider l'augmentation de capital ou l'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou de bons de souscription (C. com. art. R 225-89, al. 2). Pour les SA et SCA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, le rapport du commissaire aux

comptes (ainsi que celui du conseil d'administration ou du directoire) doit être publié sur un site internet dédié, 21 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. R 225-73-1).

Sur l'ensemble des diligences à mettre en oeuvre, voir NI.V.t.3, § 2.2.

Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 4.11.

Conséquences du non-établissement de la « situation financière intermédiaire » (prévue à l'article C. com. R 225-115).

1. L'absence d'établissement d'une telle situation conduit généralement le commissaire aux comptes à formuler des observations dans son rapport sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant, et par conséquent, sur la présentation de l'incidence dilutive et, le cas échéant, sur la présentation de la valeur boursière de l'action. Il se trouve ainsi dans l'impossibilité de conclure sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription.

2. Toutefois, dans l'hypothèse où les modalités de détermination du prix d'émission seraient totalement déconnectées des données issues de la situation financière intermédiaire ou des derniers comptes annuels et seraient, par exemple, fondées sur le cours de bourse ou bien encore sur des données prévisionnelles, les observations relatives au choix des éléments de calcul du prix d'émission et à son montant n'auraient pas lieu d'être formulées (NI.V.t.3, § 3.1).
Sur les incidences de la communication tardive au commissaire aux comptes de la situation financière intermédiaire, voir NI.V.t.3, § 3.2.

3438-1

Juridique - Gestion de l'entreprise - Augmentation de capital avec suppression du droit de souscription - L'établissement d'une situation financière intermédiaire est recommandé si l'augmentation est réalisée entre la date de clôture et l'arrêté des comptes *FRC 10/12 Inf. 8*

Augmentation de capital avec délégation de pouvoirs (au conseil d'administration ou au directoire)

3438-2

Pour les **aspects juridiques** de ces opérations, voir Mémento Sociétés n° 49624 à 49626.

Rapports à établir

Le tableau suivant indique les différents rapports à établir, et les articles applicables à chacun d'eux et leur date de mise à disposition :

Rapports	A l'assemblée autorisant la délégation	Lors de l'usage de l'autorisation par le conseil
Rapport du conseil d'administration ou du directoire	Premier rapport [2.a)] Obligation : C. com. art. L 225-135 Contenu : C. com. art. R 225-113 et R 225-114	Rapport complémentaire [2.b)] Obligation : C. com. art. L 225-129-5, L 225-136, L 225-138 Contenu : C. com. art. R 225-116
Rapport du commissaire aux comptes [1]	Premier rapport [2.a)] Obligation : C. com. art. L 225-135 Contenu : C. com. art. R 225-114 et R 225-115 sur renvoi [3] sauf pour les augmentations du capital visées à l'art. C. com. L 225-136 1°, al. 1er [4]	Rapport complémentaire [2.b)] Obligation : C. com. art. L 225-135 Contenu : C. com. art. R 225-116
(1) **SAS non dotées d'un CAC** : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.). (2) **Mise à disposition des actionnaires** :		

Rapports	A l'assemblée autorisant la délégation	Lors de l'usage de l'autorisation par le conseil
(a) des rapports : au siège social de la société, 15 jours au moins avant la réunion de l'AGE, et sur un site internet dédié pour les SA et SCA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé 21 jours au moins avant la réunion de l'AGE (NI.V CNCC, tome 3, § 1.30.2 A). (b) du ou des rapports complémentaires : 15 jours au plus après la réunion du conseil d'administration ou du directoire. L'article C. com. R 225-116 dispose que ce rapport est établi **« au moment où il est fait usage de cette autorisation ».** En cas de **subdélégation** du conseil d'administration au directeur général (voir ci-après), le point de départ du délai de 15 jours court à compter de la date à laquelle le dirigeant subdélégué rend compte au conseil d'administration (Bull. CNCC, septembre 2011, EJ 2011-09, p. 595). Les rapports complémentaires doivent également être portés à la connaissance des actionnaires à la prochaine assemblée (C. com. art. R 225-116, al. 3) ; aussi (NI.V.t.3, § 1.30.2 et Bull. CNCC n° 83, septembre 1991, EC 91-63, p. 384), leur communication doit figurer à l'ordre du jour de cette assemblée ou faire l'objet d'un nouvel ordre du jour, si le conseil s'est tenu à une date postérieure à l'envoi. Sur le contenu de ce rapport, voir ci-après. Le conseil d'administration (ou le directoire) doit, en outre, annexer à son **rapport de gestion un tableau** récapitulatif des **délégations** en cours de validité et de leur utilisation (C. com. art. L 225-100, al. 7 ; voir Mémento Sociétés n° 48260). Sur le contenu du rapport de gestion, voir n° 3697. (3) La NI CNCC précitée indique (§ 2.12.1) les mentions qui doivent figurer dans ce rapport. Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 4.12 et 4.14. (4) Le commissaire aux comptes n'a pas à émettre de rapport à l'assemblée qui délègue ses pouvoirs dans le cas d'une émission par une société dont les titres de capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé, par une offre au public ou par un placement privé, d'actions assimilables à celles déjà émises, dont le prix est réglementé (C. com. art. L 225-136 1° al. 1 et L 225-135). Il devra toutefois émettre un rapport complémentaire lors de **l'utilisation** de la délégation de pouvoir par l'organe compétent. Pour plus de détails, voir NI.V.t.3, § 1.12.2, § 1.15.4 et § 1.15.5		

Remarque

Pas de rapport complémentaire : selon l'Ansa, lorsqu'une assemblée fixe les principales modalités d'une augmentation de capital avec suppression du DPS et ne délègue au conseil d'administration que les seuls choix de la date de la réalisation de l'augmentation ainsi que celui de la banque dépositaire des fonds, il n'y a pas lieu d'établir un rapport complémentaire lorsque l'émission s'effectue dans un délai raisonnable, par exemple dans les six mois de l'AGE (Com. Ansa n° 10-053, CJ du 6 octobre 2010).

Contenu des rapports

Le tableau ci-après récapitule, pour chaque catégorie de valeurs mobilières, les textes qui régissent l'**obligation d'établissement** des rapports du conseil d'administration et des commissaires aux comptes ainsi que le **contenu** de ces rapports.

Dans l'hypothèse d'une délégation couvrant l'ensemble des catégories de valeurs mobilières donnant accès immédiat ou différé au capital, les dispositions propres à chaque type de titre doivent être combinées, ce qui implique que la résolution de délégation doit intégrer toutes les informations exigées par les règles propres à chaque catégorie de valeurs mobilières dont l'émission est envisagée. Il s'ensuit donc que les rapports du conseil d'administration (ou du directoire) et des commissaires aux comptes doivent également tenir compte de l'ensemble des dispositions propres à chacune des catégories de titres visées dans la résolution de délégation. En effet :

- non seulement les textes applicables à chaque catégorie de valeurs mobilières concernée (actions ordinaires, actions de préférence, autres valeurs mobilières donnant accès au capital) doivent être respectés,

- mais l'assemblée doit, en outre, par une résolution séparée (C. com. art. L 225-129-2) prise sur le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) et des commissaires aux comptes, déterminer le montant de l'augmentation de capital qui peut être réalisée sans droit préférentiel de souscription, à l'intérieur du plafond fixé pour la totalité de l'augmentation de capital, qui peut être effectuée en une ou plusieurs fois dans un délai de 5 ans pour les délégations de pouvoirs (voir Mémento Sociétés n° 49624) et dans un délai de 26 mois pour les délégations de compétence (voir Mémento Sociétés n° 49621).

Valeurs mobilières	Rapport CA ou directoire	Rapport CAC [2]	Textes CNCC [3]
Actions ordinaires (C. com. art. L 225-129, al. 1, L 225-135 et L 225-139)	- 1er rapport (C. com. art. R 225-113 et R 225-114) - rapport complémentaire (C. com. art. R 225-116)	- 1er rapport (C. com. art. R 225-114 et R 225-115 sur renvoi) - rapport complémentaire (C. com. art. R 225-116)	Note d'information NI.V, tome 3 [4]

Valeurs mobilières	Rapport CA ou directoire	Rapport CAC [2]	Textes CNCC [3]
Valeurs mobilières donnant accès au capital (C. com. art. L 225-129, al. 1, L 225-135, L 225-139 et L 228-92)	- 1er rapport (C. com. art. R 225-113, R 225-114 et R 225-117) - rapport complémentaire (C. com. R 225-115, R 225-116 et R 225-117)	- 1er rapport (C. com. R 225-114 et R 225-115 sur renvoi) - rapport complémentaire (C. com. art. R 225-116)	Note d'information NI.V, tome 6 [5]
Actions de préférence (C. com. L 228-12, L 225-129 al. 1, L 225-135 et L 225-139)	- 1er rapport (C. com. art. R 225-113, R 225-114 et R 228-17) - rapport complémentaire (C. com. art. R 225-115, R 225-116 et R 228-17)	- 1er rapport (C. com. art. R 225-113, R 225-114 et R 228-17) - rapport complémentaire (R 225-116) [6]	Note d'information NI.V, tome 5 [1]

(1) Voir aussi intervention du commissaire aux apports (n° 3438-4).
(2) **SAS non dotées d'un CAC** : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont donc pas tenues d'en désigner un (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).
(3) La NI.V.t.3 indique les mentions qui doivent figurer dans ces rapports.
(4) Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 4.12 et § 4.14.
(5) Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.6, § 7.1.
(6) Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.5, § 2.4.1.

Rapports établis pour l'assemblée qui décide l'émission avec délégation de pouvoir

I. Rapport du conseil d'administration ou du directoire (1er rapport)
Il contient les mentions définies aux articles C. com. R 225-113 et R 225-114 (voir texte intégral n° 3438-1 I. et II.) et aux articles C. com. R 225-117 en cas d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital (voir n° 3438-1 IV.) et C. com. art. R 228-17 en cas d'émission d'actions de préférence.

II. Rapport du commissaire aux comptes (« 1er rapport »)
Celui-ci est émis dans les conditions fixées à l'article C. com. R 225-115 (voir n° 3438-1).

La NI.V CNCC, tome 3 (§ 2.12.1) prévoit que le commissaire aux comptes :

- donne son avis sur les modalités de détermination du prix d'émission des actions données dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire), sous réserve de l'examen ultérieur des conditions effectives de l'augmentation du capital ;

- indique qu'il n'exprime pas d'avis sur les conditions définitives de l'augmentation de capital et, que par voie de conséquence, il n'exprime pas non plus d'avis sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription.
Le cas échéant, il formule ses observations sur les informations données dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) au titre de l'article C. com. R 225-113.

Sur les diligences à mettre en oeuvre, voir NI.V.t.3 § 2.2.
Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 4.12.

Rapports établis lors de l'usage de la délégation de pouvoir par le conseil

(lors de la réalisation de l'émission)

I. Rapport complémentaire du conseil d'administration ou du directoire (2e rapport)
Il doit comporter les mentions suivantes (C. com. art. R 225-116) :

- conditions définitives de l'opération établies conformément à l'autorisation donnée par l'assemblée, incluant la justification du choix des éléments de calcul retenus pour la fixation du prix d'émission et son montant définitif,

- informations prévues à l'article R 225-115, c'est-à-dire les mêmes informations qu'en cas de non-délégation (voir texte intégral n° 3438-1 III. a. et b.).

En cas de **subdélégation** pour les SA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation organisé (C. com. art. L 225-129-4) :

- les personnes désignées rendent compte au conseil d'administration ou au directoire de l'utilisation de ce pouvoir dans les conditions prévues par ces derniers ;

- le conseil d'administration ou le directoire doit préciser dans son rapport complémentaire les subdélégations qu'il a consenties et l'usage qui en a été fait ;

- le **dirigeant subdélégué** ne peut pas établir lui-même ce rapport car il n'a que des pouvoirs limités qu'il ne tient pas de l'assemblée générale mais du conseil d'administration (ou du directoire) auquel il doit rendre compte (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, EJ 2011-09, p. 595).

II. Rapport complémentaire du commissaire aux comptes (« 2e rapport »)
Le commissaire aux comptes (C. com. art. R 225-116, al. 2 et NI.V.t.3, § 2.12.2) :

- vérifie notamment la conformité des modalités de l'opération au regard de l'autorisation donnée par l'assemblée et des indications fournies à celle-ci, ainsi que la sincérité des informations tirées des comptes de la société sur lesquelles il donne son avis (bien que ne figurant pas dans l'art. C. com. art. R 225-116, la CNCC considérant que cette vérification entre dans l'objectif de l'intervention du commissaire aux comptes) ;

- donne son avis :

- sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission des actions à émettre et sur son montant définitif,

- sur l'incidence de l'émission sur la situation des actionnaires telle que définie à l'al. 2 de l'article C. com. R 225-115, c'est-à-dire appréciée par rapport aux capitaux propres et, le cas échéant (société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé), sur l'incidence de l'émission sur la valeur boursière de l'action,

- sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription précédemment approuvée par l'assemblée, compte tenu des conditions définitives de l'opération (élément ne figurant pas dans l'art. C. com. R 225-116 mais mentionné dans la NI.V.t.3 précitée).

Ces différents avis s'expriment, s'il y a lieu, sous la forme d'observations.

Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.3, § 4.14.

Augmentation de capital avec délégation de compétence (au conseil d'administration ou au directoire)

3438-3

Pour les **aspects juridiques** de ces opérations, voir Mémento Sociétés n° 49621 à 49623 , 49625 et 49626.

Sur la subdélégation de la compétence au profit du directeur général, voir Mémento Sociétés n° 49640.

I. Rapports du conseil d'administration ou du directoire
Les rapports à établir par le conseil d'administration (ou le directoire) sont **identiques** à ceux prévus en cas de **délégation de pouvoir** (voir n° 3438-2 ; Mémento Sociétés n° 49625) :

- rapport établi pour l'assemblée qui autorise l'émission (1er rapport),

- rapport complémentaire établi lors de l'utilisation de l'autorisation (lors de la réalisation de l'émission).

Remarque
Rapport de gestion : le conseil d'administration (ou le directoire) doit également annexer à son rapport de gestion un **tableau récapitulatif des délégations** en cours de validité et de leur utilisation (C. com. art. L 225-100, al. 7 ; voir n° 3695).

II. Rapports du commissaire aux comptes

a. A l'assemblée autorisant l'émission (1er rapport) :
1. Obligation d'établissement Le Code de commerce prévoit plusieurs situations dans lesquelles le commissaire aux comptes doit établir ce rapport :

- émission d'actions réservée à des bénéficiaires dénommés ou à une ou plusieurs catégories de bénéficiaires (C. com. art. L 225-138 II) (Com. Ansa n° 05-057, CJ du 5 octobre 2005) ;

Selon le bulletin CNCC (n° 148, décembre 2007, EJ 2007-87, p. 605), tel est le cas en cas d'augmentation de capital réservée aux salariés en application de l'article C. com. L 225-129-6 (voir n° 3197).

- émission par offre au public ou par placement privé (ou offre visée par C. mon. fin. art. L 411-2 II et C. com. art. L 225-136 2°) :

- par une société dont les titres de capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'actions différentes de celles déjà admises ;

- d'actions par une société dont les titres de capital ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé (Com. Ansa n° 05-057, CJ du 5 octobre 2005),

- émission d'actions par une société dont les titres de capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé, par une offre au public ou par un placement privé, d'actions assimilables à celles déjà admises à un prix fixé par l'organe compétent (C. com. art. L 225-136 1° al. 2) ;

- émission de valeurs mobilières donnant accès au capital immédiatement ou à terme (C. com. art. L 228-92) ;

- émission d'actions de préférence (C. com. art. L 228-12).

Remarque
Aucun rapport à établir : pour l'émission par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, par une offre au public ou par un placement privé, **d'actions assimilables à celles déjà admises à un prix fixé par voie réglementaire** (C. com. art. R 225-119), le commissaire aux comptes n'a aucun rapport à établir (C. com. art. L 225-135).

2. Contenu du rapport Voir n° 3438-2.
3. Diffusion du rapport Voir n° 3438-2 (tableau récapitulatif).

b. Au conseil d'administration L'obligation pour le commissaire aux comptes d'établir un rapport au conseil d'administration (ou au directoire) lors des émissions réalisées en application de l'autorisation donnée par l'assemblée générale est expressément supprimée depuis la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit n° 2011-525 du 17 mai 2011 (C. com. art. L 225-135 al. 1er modifié par la loi précitée).

En pratique, un tel rapport n'était toutefois jamais émis, faute de décret devant préciser les conditions dans lesquelles établir ce rapport (Lettre de la Chancellerie à la CNCC en date du 18 juin 2009, publiée au bulletin CNCC n° 155, septembre 2009, p. 487 s., repris dans Bull. CNCC n° 158, juin 2010, EJ 2009-177, p. 420 s.).

c. Lors de l'usage de l'autorisation par le conseil (rapport complémentaire) :
1. Obligation d'établissement le commissaire aux comptes doit établir un rapport complémentaire, mis à disposition des actionnaires, au moment de la réalisation définitive de l'augmentation de capital (C. com. art. R 225-116).
2. Contenu du rapport Voir n° 3438-2.
3. Diffusion du rapport Voir n° 3438-2 (tableau récapitulatif).

Cas particulier : Augmentation de capital rémunérant des titres apportés dans le cadre d'une offre publique d'échange

3438-4

Lorsque les deux sociétés, initiatrice et cible, sont admises aux négociations sur un marché réglementé, il résulte de l'article C. com. L 225-148 qu'en sus des rapports décrits aux n° 3438-1 et 3438-3 (en cas de délégation de compétence, seule forme de délégation admise) présentés à l'assemblée qui approuve l'opération dans les conditions de l'article C. com. L 225-129, les commissaires aux comptes doivent **exprimer leur avis** sur les conditions et les conséquences de l'émission sans pour autant se prononcer sur le caractère équitable du rapport d'échange (voir norme CNCC n° 6-108) :

- dans le prospectus diffusé à l'occasion de la réalisation de l'émission,

- dans leur rapport présenté à la première assemblée générale ordinaire qui suivra l'émission.

Des modèles de rapports sont fournis par la norme CNCC n° 6-108.
Sur la valeur de cette norme CNCC, voir n° 5252.

Augmentation de capital en numéraire et émission de valeurs mobilières sans demande de suppression du droit préférentiel de souscription

3439

Les différents rapports à établir lors de ces opérations ainsi que les contrôles que le commissaire aux comptes doit effectuer peuvent être résumés de la manière suivante :

Valeurs mobilières	Rapport CA ou directoire	Rapport CAC	Texte CNCC	N° Mémento Sociétés
Actions ordinaires (C. com. art. L 225-129, al. 1, L 225-135 et L 225-139) [(4)]	Oui (C. com. art. R 225-113, R 225-116)	Non [(1)]	Non	
Valeurs mobilières donnant accès au capital (C. com. art. L 225-129, al. 1, L 225-135, L 225-139 et L 228-92) [(5)]	Oui (C. com. art. R 225-113 à R 225-116 sur renvoi de C. com. art. R 225-117) [(2) (3)]	Oui (C. com. art. R 225-113 à R 225-116 sur renvoi de C. com. art. R 225-117) [(2) (3)]	Note d'information NI.V, tome 6	Mémento Sociétés n° 74152
Actions de préférence (C. com. art. L 228-11 et L 228-12)	Oui (C. com. art. R 225-113 à R 225-116 sur renvoi de C. com. R 228-17) [(6)]	Oui (C. com. art. R 225-113 à R 225-116 sur renvoi de C. com. art. R 228-17)	Note d'information NI.V, tome 5	

(1) Voir toutefois n° 5358-1 les opérations particulières nécessitant l'établissement d'un rapport.
(2) L'article C. com. R 225-117 prévoit la même procédure qu'en cas de suppression du droit préférentiel de souscription, voir n° 3438 s.
(3) L'article C. com. R 225-117 prévoit que le commissaire aux comptes donne également son avis :
- sur l'émission proposée ;
- et sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant.
Selon la CNCC (Bull. n° 144, décembre 2006, p. 596 s.), le respect de cette obligation par le commissaire aux comptes implique que le choix des éléments de calcul du prix d'émission figure dans le rapport de l'organe compétent (CA ou directoire) même lorsque le droit préférentiel de souscription est maintenu.
L'Ansa a par ailleurs précisé que ces mentions ne concernent que les augmentations de capital résultant de l'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital avec maintien du droit préférentiel de souscription et non pas toutes les augmentations de capital avec maintien du DPS (Com. n° 07-015, CJ du 4 avril 2007).
(4) Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 49590.
(5) Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 74152.
(6) L'article C. com. R 228-17 prévoit que le rapport du CA indique également les caractéristiques des actions de préférence et l'incidence de l'émission sur la situation des actionnaires.

Sur l'augmentation de capital par émission ou conversion d'actions de préférence, voir n° 3440-1.
Sur les émissions de valeurs mobilières ne donnant pas accès au capital mais donnant droit à un titre de créance, voir n° 2136.

Emission, conversion ou rachat d'actions de préférence

Augmentation de capital par émission d'actions de préférence

3440-1

Pour les **aspects juridiques,** voir Mémento Sociétés n° 49730 , 67810 à 67818 et la Note d'information CNCC NI.V, tome 5, « Emission d'actions de préférence », juin 2012.

L'assemblée qui décide ou autorise une augmentation de capital par émission d'actions de préférence doit statuer sur **rapport du conseil d'administration** (ou du directoire) et sur **rapport spécial du commissaire aux comptes** (C. com. art. L 228-12) que cette opération se fasse avec maintien ou suppression du droit préférentiel de souscription.

Remarque
Constitution de la société : l'intervention du commissaire aux comptes n'est pas requise lorsque les actions de préférence sont créées et émises lors de la constitution de la société. Cette intervention n'est en effet prévue par les textes que lorsque l'émission intervient au **cours de vie sociale** (NI.V.t.5, § 2.21).

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont pas tenues d'en désigner un pour réaliser cette opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

L'assemblée peut également consentir au conseil d'administration (ou au directoire) une délégation de compétence ou une délégation de pouvoirs (sur renvoi de l'article C. com. L 228-12).

Sur les caractéristiques des actions de préférence, voir n° 1913-1.
Sur la comptabilisation des augmentations de capital rémunérées par des actions de préférence, voir n° 3170.

Remarque
Exercice des droits dans une société autre que la société émettrice : les droits particuliers attachés aux actions de préférence peuvent être exercés soit dans la société qui possède directement ou indirectement plus de la moitié du capital de l'émettrice, soit dans celle dont l'émettrice possède directement ou indirectement plus de la moitié du capital. Dans ces conditions, l'émission doit être autorisée par l'assemblée générale extraordinaire des deux sociétés. Les commissaires aux comptes de chacune des sociétés doivent établir un rapport spécial (C. com. art. L 228-13). La CNCC considère qu'il s'agit du même rapport que celui prévu en cas d'émission d'actions de préférence. Toutefois, la rédaction des rapports des commissaires aux comptes doit être adaptée aux particularités de l'opération.

Pour les SAS non dotées d'un CAC, voir remarque ci-avant et Mémento Sociétés n° 67815.

Emission d'actions de préférence sans délégation

(au conseil d'administration ou au directoire) Le tableau suivant indique les différents rapports à établir, et l'article applicable à chacun d'eux et leur date de mise à disposition :

Rapports	A l'assemblée autorisant l'émission
Rapport du conseil d'administration ou du directoire [2]	Obligation : C. com. art. L 225-129, al. 1 (sur renvoi de l'article L 228-12, al. 1), art. L 225-139 Contenu : C. com. art. R 228-17, al. 1 et R 225-113, R 225-114, R 225-115 (sur renvoi de l'article R 228-17)
Rapport du commissaire aux comptes [1] [2]	Obligation : C. com. art. L 228-12, al. 1 Contenu : C. com. art. R 228-17, al. 2 et R 225-114, R 225-115 (sur renvoi de l'article R 228-17) et, le cas échéant, L 228-15, al. 3
Rapport du commissaire aux apports [3] [4]	Obligation : C. com. art. L 225-8, L 225-14, L 225-147 et L 225-148 (sur renvoi de l'article L 228-15) Contenu : C. com. art. R 225-136, al. 3
(1) **SAS non dotées d'un CAC** : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont pas tenues d'en désigner un (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.). (2) Mise à disposition des actionnaires 15 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. R 225-89) et publication sur un site internet dédié pour les SA et SCA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé 21 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. R 225-73-1). (3) Le cas échéant, voir III. ci après. (4) Mis à disposition des actionnaires 8 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. R 225-136, al. 4).	

I. Rapport du conseil d'administration (ou du directoire) Il doit comporter les mentions suivantes (C. com. art. R 228-17) :

- caractéristiques des actions de préférence ;

- incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital.

Il doit également comporter les mentions prescrites par les articles C. com. R 225-113, R 225-114 et R 225-115. Sur ces mentions, voir n° 3438-1.

Pour plus de détails sur le contenu du rapport du conseil d'administration (ou du directoire), voir NI.V.t.5, § 2.12.4.

II. Rapport du commissaire aux comptes
Dans son rapport (C. com. art. R 228-17), le commissaire aux comptes donne son avis sur les éléments suivants :

- augmentation de capital envisagée ;

- caractéristiques des actions de préférence ;

- incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital telle que définie au premier alinéa de l'article R 225-115 (voir n° 3438-1 III.).

En outre, en cas d'émission avec suppression du droit préférentiel de souscription (NI.V.t.5 précitée, § 2.21.2) :

- réservée ou non à un ou plusieurs actionnaires nommément désignés, le commissaire aux comptes donne également son avis sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription, les modalités de détermination du prix d'émission des actions de préférence et son montant ainsi que, le cas échéant, l'incidence de l'émission sur la valeur boursière de l'action (en application des articles C. com. R 225-114 à R 225-115 auquel renvoie l'art. C. com. R 225-117) ;

- au profit d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés et relevant d'une catégorie déjà créée (et ayant déjà fait l'objet d'une émission réservée à des actionnaires nommément désignés), le commissaire aux comptes procède à l'évaluation des avantages particuliers résultant de l'émission, l'intervention d'un commissaire aux apports n'étant pas nécessaire (C. com. art. L 228-15, al. 3, voir n° 3431).

Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.5, § 2.41.

III. Rapport du commissaire aux apports (le cas échéant)
En cas d'**émission d'actions de préférence relevant d'une nouvelle catégorie (ou d'une catégorie déjà créée mais n'ayant pas déjà fait l'objet d'une émission réservée à des actionnaires nommément désignés), au profit d'actionnaires nommément désignés,** la procédure des avantages particuliers s'applique. Un **commissaire aux apports** doit être désigné (C. com. art. L 228-15 ; voir n° 3431).

La mission du commissaire aux apports est prévue à l'article C. com. R 225-136, al. 3 (voir n° 3431). Le rapport du commissaire aux apports :

- décrit et apprécie chacun des avantages particuliers ou des droits particuliers attachés aux actions de préférence,

- indique s'il y a lieu pour ces droits particuliers quel mode d'évaluation a été retenu et pourquoi,

- justifie que la valeur des droits particuliers correspond au moins à la valeur nominale des actions de préférence à émettre augmentée éventuellement de la prime d'émission.

Emission d'actions de préférence avec délégation de pouvoirs

(au conseil d'administration ou au directoire) Le tableau suivant indique les différents rapports à établir, la référence des textes définissant leur contenu, ainsi que leur date de mise à disposition :

Rapports	A l'assemblée autorisant l'émission	Lors de l'usage de l'autorisation par le conseil
Rapport du conseil d'administration ou du directoire	Premier rapport (2.a) Obligation : C. com. art. L 225-129, al. 1 (sur renvoi de l'article L 228-12, al. 1), art. L 225-139 Contenu : C. com. art. R 228-17, al. 1 et R 225-113, R 225-114 (sur renvoi de l'article R 228-17) (3)	Rapport complémentaire (2.b) Obligation : C. com. art. L 225-129-5 (sur renvoi de l'article L 228-12, al. 1) Contenu : C. com. art. R 225-116 (sur renvoi de l'article R 228-17) (4)

Rapports	A l'assemblée autorisant l'émission	Lors de l'usage de l'autorisation par le conseil
Rapport du commissaire aux comptes [1]	Premier rapport [2.a] Obligation : C. com. art. L 228-12, al. 1 Contenu : C. com. art. R 228-17, al. 2 et R 225-114, R 225-116 (sur renvoi de l'article R 228-17 et, le cas échéant, L 228-15, al. 3) [3]	Rapport complémentaire [2.b] Obligation : C. com. art. L 225-135 Contenu : C. com. art. R 225-116 (sur renvoi de l'article R 228-17) [4]
(1) **SAS non dotées d'un CAC** : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont pas tenues d'en désigner un (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.). (2) **Mise à disposition des actionnaires** : (a) des rapports : au siège social, 15 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. R 225-89) et sur un site internet dédié pour les SA et SCA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé 21 jours au moins avant la réunion de l'AGE (C. com. art. R 225-73-1). (b) du ou des rapports complémentaires : 15 jours au plus après la réunion du conseil d'administration ou du directoire (C. com. art. R 225-116, al. 3 ; pour plus de détails, voir n° 3438-2). Les rapports complémentaires doivent également être portés à la connaissance des actionnaires à la prochaine assemblée générale (C. com. art. R 225-116, al. 3 ; voir également n° 3438-2). (3) Sur le contenu de ces rapports, voir ci-avant (émission d'actions de préférence sans délégation) et n° 3438-1. (4) Sur le contenu de ces rapports, voir n° 3438-2.		

Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.5, § 2.41.

Emission d'actions de préférence avec délégation de compétence

(au conseil d'administration ou au directoire) Les rapports à établir par le conseil d'administration (ou le directoire) d'une part, par le commissaire aux comptes d'autre part, sont identiques à ceux prévus en cas de délégation de pouvoirs :

- rapports établis pour l'assemblée qui autorise l'émission,

- rapports complémentaires établis lors de l'utilisation de l'autorisation.

Pour des exemples de rapports donnés par la CNCC, voir NI.V.t.5, § 2.41.

3440-2

Conversion ou rachat d'actions incluant des actions de préférence

Les actions de préférence peuvent être rachetées par la société ou converties en actions ordinaires ou en actions de préférence d'une autre catégorie (C. com. art. L 228-12, al. 1 et L 228-14, al. 1). En outre, les actions ordinaires peuvent être converties en actions de préférence (C. com. art. L 228-15, al. 2).

Pour les **aspects juridiques,** voir Mémento Sociétés n° 67830 à 67835 et Note d'information CNCC NI.V. tome 5 « Emission d'actions de préférence », juin 2012, § 4.1.

Remarque
Inscription dans les statuts des modalités de conversion ou de rachat des actions de préférence : en cours de vie sociale, lors de l'inscription dans les statuts des modalités de conversion ou de rachat des actions de préférence, les actionnaires se prononcent sur la base d'un rapport du conseil d'administration (ou du directoire) et d'un **rapport du commissaire aux comptes** (C. com. art. R 228-20).

I. Conversion d'actions incluant des actions de préférence
L'assemblée qui se prononce sur la conversion des actions de préférence ou d'actions ordinaires en actions de préférence statue sur rapport du conseil d'administration (ou du directoire) et sur rapport spécial du commissaire aux comptes (C. com. art. L 228-12).

Comme en cas d'émission (n° 3438 s.), l'AGE peut déléguer au conseil d'administration ou au directoire le pouvoir de décider le rachat ou la conversion, ou encore déléguer à ces organes le pouvoir d'en fixer les modalités (art. L 225-129 à L 225-129-6 sur renvoi de l'article L 228-12, al. 1).

Sur la comptabilisation de la conversion des actions, voir n° 3176-1.

Remarque
SAS non dotées d'un CAC : le Code de commerce prévoyant l'intervention **du** commissaire aux comptes pour réaliser cette opération, les SAS qui n'en sont pas dotées ne sont pas tenues d'en désigner un (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s.).

a. Rapport du conseil d'administration (ou du directoire) Il doit comporter les mentions suivantes (C. com. art. R 228-18, al. 1) :

- conditions de la conversion ;

- modalités de calcul du rapport de conversion ;

- modalités de réalisation de la conversion ;

Sur les modalités pouvant être retenues lorsque la conversion entraîne une augmentation du capital, voir n° 3176-1.

- incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital telle que définie à l'article R 225-115 (voir n° 3438-1 III.) ;

- le cas échéant (hypothèse d'une conversion d'actions ordinaires en actions de préférence ou d'actions de préférence en actions conférant d'autres droits particuliers), caractéristiques des actions de préférence issues de la conversion.

b. Rapport du commissaire aux comptes Dans son rapport, le commissaire aux comptes (C. com. art. R 228-18, al. 2) :

- donne son avis sur la conversion ainsi que sur l'incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital telle que définie à l'article R 225-115 (voir n° 3438-1 III.) et le cas échéant sur les caractéristiques des actions de préférence issues de la conversion ;

- indique si les modalités de calcul du rapport de conversion sont exactes et sincères ;

- donne son avis, le cas échéant, sur l'évaluation des avantages particuliers dont sont assorties les actions de préférence nouvellement émises, en application de l'article C. com. L 228-15 al. 3 lorsqu'il s'agit d'une catégorie d'actions de préférence ayant déjà fait l'objet d'une émission réservée à **un ou plusieurs actionnaires nommément désignés.** Cet avis est donné par le **commissaire aux apports,** s'il s'agit d'une catégorie d'actions de préférence n'ayant pas déjà fait l'objet d'une émission réservée à des actionnaires nommément désignés (NI.V.t.5, § 4.21 et § 8).

Sur la notion « d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés », voir NI.V.t.5, § 8.1.
Pour des exemples de rapports, voir NI.V.t.5, § 4.41.

II. Rachat d'actions de préférence
L'assemblée se prononce au vu du rapport du conseil d'administration (ou du directoire) et du commissaire aux comptes (C. com. art. L 228-12). Pour les **aspects juridiques,** voir Note d'information CNCC NI.V, tome 5, « Emission d'actions de préférence », juin 2012, § 5.1.

Comme en cas d'émission, l'AGE peut déléguer au conseil d'administration ou au directoire le pouvoir de décider le rachat, ou encore déléguer à ces organes le pouvoir d'en fixer les modalités (C. com. art. L 225-129 à L 225-129-6 sur renvoi de l'article C. com. L 228-12, al. 1).

Sur la comptabilisation du rachat de ces actions, voir n° 3193.

a. Rapport du conseil d'administration Il doit comporter les mentions suivantes (C. com. R 228-19, al. 1 et 2) :

- conditions du rachat ou du remboursement ;

- justifications et modalités de calcul du prix proposé ;

- incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital telle que définie à l'article R 225-115 (voir n° 3438-1 III.).

b. Rapport du commissaire aux comptes Dans son rapport, le commissaire aux comptes (C. com. art. R 228-19, al. 3) :

- donne son avis sur l'offre de rachat ou de remboursement ainsi que sur l'incidence de l'opération sur la situation des titulaires de titres de capital et de valeurs mobilières donnant accès au capital telle que définie à l'article C. com. R 225-115 (voir n° 3438-1 III.) ;

- indique si les modalités de calcul du prix de rachat sont exactes et sincères.

Contrôle de la rémunération des titres participatifs

3441

Voir n° 3363-2.

Section 4 Présentation des comptes annuels et autres informations

I. Présentation des comptes annuels

A. Bilan

3446

Le Code de commerce ne faisant pas mention du bilan après répartition, celui-ci ne peut être utilisé pour la publicité légale. Aussi, les capitaux propres sont-ils à présenter avant répartition du résultat.
Le **capital figure au bilan sur trois lignes** :

- à l'actif, avant les immobilisations incorporelles : « Capital souscrit non appelé » ;
- à l'actif, dans les créances : « Capital souscrit appelé non versé » ;
- au passif, dans les capitaux propres : « Capital (dont versé...) ».

Le terme « versé » englobe non seulement le capital libéré mais également la part de capital correspondant à des incorporations de réserves, de créances, d'écart de réévaluation. Il s'agit donc du solde du compte 1013.

Les **subventions d'investissement** sont présentées au bilan pour leur **montant net** uniquement.

B. Annexe (développements particuliers)

En ce qui concerne le contenu général de l'annexe, voir n° 3674 s.

Informations concernant les fonds propres développées dans d'autres chapitres ou dans ce chapitre

1. Information concernant les **BSA** (voir n° 2135-1), les **Obsa** (voir n° 2135-2), les **Absa** (voir n° 3175).

2. Information concernant :

- les **options de souscription ou d'achat d'actions** par les **salariés,** voir n° 3195-9° ;

- les **attributions gratuites d'actions aux salariés,** voir n° 3196-8.

3. Information sur les **provisions réglementées** :

- pour les mouvements de l'exercice, voir tableau des provisions n° 2600 ;

- pour les possibilités fiscales non utilisées, voir n° 3680-15 (Annexe).

Remarque
Si l'entreprise détaille par provision l'impact sur le résultat de l'exercice (voir n° 3448), l'information demandée ici est fournie.

4. Information concernant les **amortissements dérogatoires** :

- pour les méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, voir n° 1480 ;

- pour les mouvements ayant affecté l'exercice, voir n° 3448 ;

- pour les possibilités fiscales non utilisées, voir n° 3680-15 (Annexe).

Information sur les différentes catégories de titres composant le capital social

3447

Le Code de commerce (C. com. art. R 123-197-3°) prescrit, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir le nombre et la valeur nominale des actions, parts sociales et autres **titres composant le capital social** (voir n° 1803) regroupés par catégorie selon les droits qu'ils confèrent, avec l'indication de ceux qui ont été créés ou remboursés pendant l'exercice. Le PCG (art. 531-3) précise, si l'information est significative, qu'il est également fourni un état des réserves affectées à la contrepartie de la valeur comptable des actions détenues par la société elle-même ou par une personne morale agissant pour son compte.
A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.75), ces indications peuvent être portées dans le tableau des résultats de la société au cours des 5 derniers exercices, convenablement ajusté (voir n° 3060 s.). A défaut, elles nous paraissent pouvoir être présentées en s'inspirant du tableau suivant :

Sur le lien avec la comptabilité, voir n° 3170.

Différentes catégories de titres	Nombre de titres			Valeur nominale
	A la clôture de l'exercice	Créés pendant l'exercice	Remboursés pendant l'exercice	
Actions ordinaires				
Actions amorties				
Actions à dividende prioritaire sans droit de vote (1)				
Actions de préférence (voir n° 1913-1)				
Parts sociales				
Certificats d'investissement (2)				
(1) Leur émission n'est plus possible, voir n° 1913-2.				

Différentes catégories de titres	Nombre de titres			Valeur nominale
	A la clôture de l'exercice	Créés pendant l'exercice	Remboursés pendant l'exercice	
(2) Leur émission n'est plus possible, voir n° 1913-3.				

Indiquer également les titres non libérés.
Eventuellement, l'on pourrait mentionner les actions détenues par les salariés (voir n° 3194) et les actions propres (détenues par l'entreprise sur elle-même ; voir n° 3186 s.).
Sont également à mentionner les émissions de titres ayant un effet dilutif sur le capital (voir n° 3063).

Information sur l'application des dispositions fiscales

Incidence sur le résultat et les capitaux propres

3448

Le Code de commerce (C. com. art. R 123-198-6°) et le PCG (art. 531-2/19) prescrivent, en tant qu'information significative nécessaire à l'obtention d'une image fidèle, de fournir l'indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application des dispositions fiscales et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres. A notre avis, s'agissant de l'impact sur le résultat net de l'exercice, il paraît nécessaire de tenir compte, pour chaque incidence, de l'impôt correspondant (selon la situation fiscale de l'entreprise). A titre indicatif, les différentes incidences peuvent être présentées de la manière suivante (à notre avis, c'est l'**impôt réel** qui doit être retenu et non l'impôt théorique au taux de droit commun).

A notre avis, les dispositions fiscales qui ont une incidence directe sur le montant de l'impôt (et par voie de conséquence sur le résultat et les capitaux propres) ne sont pas à mentionner. Tel est le cas des crédits d'impôt sur valeurs mobilières.

Information sur la variation des capitaux propres au cours de l'exercice

3450

Le Code de commerce ne prévoit pas expressément cette obligation. Il est clair toutefois, compte tenu de l'importance des capitaux propres, que toute variation significative empêchant la comparaison avec l'exercice (n - 1) est à signaler (en application de C. com. art. R 123-196-3°).
Le PCG (art. 531-3) prévoit dans l'annexe une information sous forme d'un « Tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice », sans toutefois fournir de modèle. En revanche, depuis longtemps, l'AMF a proposé des modèles de tableaux (voir n° 3452).

Remarques
1. Afin d'assurer la comparabilité en cas de changements de méthodes comptables, le PCG (art. 531-1/4) reprenant l'Avis n° 97-06 du CNC requiert une information relative à l'impact sur les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice, accompagnée de comptes pro forma des exercices antérieurs établis suivant la nouvelle méthode, voir n° 365-1. Une information similaire est exigée en cas de corrections d'erreurs, voir n° 365-2.
2. Dans les comptes consolidés (établis en règles françaises), la présentation d'un tableau de variation des capitaux propres consolidés (part du groupe) est obligatoire selon le règlement CRC n° 99-02 (§ 424) qui en fait une composante de l'annexe des comptes consolidés. Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 7495 s.

Etablissement du tableau (modèle AMF)

3452

Il comprend trois parties :

I. Résultats de l'exercice
sur deux lignes :

Total en milliers d'euros et en euros par action		Exercice n - 1	Exercice n
Résultat comptable	K €		
	€		
Variation des capitaux propres	K €		
	€		
Dividende proposé	K €		
	€		

En cas de modification des droits à bénéfice par action (attributions gratuites...) les montants par action de l'exercice précédent doivent être donnés à la fois pour leurs montants réels et ajustés.

Remarque
Comptes sociaux : il n'est pas nécessaire, à notre avis, de fournir ce tableau dans l'annexe aux comptes sociaux.

II. Tableau des variations des capitaux propres
(modèle AMF)

	(en milliers d'euros)	Exercice n
A		
1.	Capitaux propres à la clôture de l'exercice n - 1 avant affectations (a)	
2.	Affectation du résultat à la situation nette par l'AGO	
3.	Capitaux propres à l'ouverture de l'exercice n (a)	
B	Apports reçus avec effet rétroactif à l'ouverture de l'exercice n	
1.	Variation du capital	
2.	Variation des autres postes	
C	(= A3 + B) Capitaux propres à l'ouverture de l'exercice après apports rétroactifs	

	(en milliers d'euros)	Exercice n
D	Variations en cours d'exercice :	
1.	Variations du capital	
2.	Variations des primes, réserves, report à nouveau	
3.	Variations des « provisions » relevant des capitaux propres (b)	
4.	Contreparties de réévaluations (c)	
5.	Variations des provisions réglementées et subventions d'investissement	
6.	Autres variations (d)	
E	Capitaux propres au bilan de clôture de l'exercice n avant AGO (= C ± D)	
F	VARIATION TOTALE DES CAPITAUX PROPRES AU COURS DE L'EXERCICE (= E - C)	
G	dont : variations dues à des modifications de structure au cours de l'exercice (e)	
H	VARIATION DES CAPITAUX PROPRES AU COURS DE L'EXERCICE HORS OPERATIONS DE STRUCTURE (F - G)	

Commentaires :

(a) Capitaux propres à la clôture ou à l'ouverture : cette ligne comprend le capital, les primes d'émission ou d'apport, les réserves et report à nouveau, les subventions d'investissement aussi longtemps qu'elles n'ont pas été rapportées aux résultats, les « provisions » relevant de la situation nette, les écarts de réévaluation, les provisions réglementées par les autorités fiscales.
(b) Variations des « provisions » relevant des capitaux propres : sont à porter à cette ligne les mouvements des postes improprement baptisés « provisions » dès lors que ceux-ci présentent le caractère d'avoir été constitués ou dotés par virement d'un poste de capitaux propres ; ces provisions ne devraient plus exister aujourd'hui (voir n° 3257 s.).
(c) Contreparties de réévaluations : sont à porter sous cette rubrique, mais sur deux lignes distinctes portant la désignation adéquate, d'une part l'écart de réévaluation résultant de l'application de l'article 238 bis I du CGI (réévaluation de 1976) et d'autre part les éventuels écarts de réévaluation libre.
(d) Autres variations : voir n° 364-2, les incidences des changements de méthodes.
(e) - Modifications de structure au cours de l'exercice : ce sont les augmentations de capital en espèces, les réceptions d'apports en nature, éventuellement les apports partiels faits à d'autres sociétés lorsqu'ils entraînent réduction de réserves ou de provisions réglementées, les réévaluations libres ou réglementées, les répartitions d'actif aux actionnaires ; leur élimination (ligne G soustraite de la ligne F) permet de mettre en évidence la « variation hors opérations de structure » qui seule a un caractère de résultats et doit être rapprochée du résultat comptable dans le tableau I ;
- Variations dues à des modifications de structure au cours de l'exercice : cette rubrique permet d'extraire de la variation apparente des capitaux propres les effets d'éléments exceptionnels : écarts de réévaluation libre (à déduire), apports en espèces ou en nature ayant pris effet en cours d'exercice et options de souscription exercées (ou actions gratuites nouvellement émises attribuées), conversions d'obligations (à déduire), répartitions exceptionnelles d'actifs aux actionnaires (à ajouter).
L'AMF a précisé (Bull. COB n° 114, avril 1979, p. 4 s.) que la **réévaluation** elle-même est une opération qui ne concerne pas l'exercice et qui doit être **éliminée** pour déterminer la variation des capitaux propres pendant l'exercice ; en revanche, les virements de la **provision spéciale** au compte de résultat sont des éléments de la variation de l'exercice.

III. Notes explicatives

Elles concernent :

- chaque fois que les capitaux propres comprennent des provisions réglementées ou des subventions d'équipement, le montant de **l'impôt latent** calculé au taux de droit commun ou commenté si la société exerce des activités à l'étranger ;

- les **nombres d'actions successifs.**

Information sur les opérations de réévaluation

Réévaluation légale 1976

3460

Les sociétés sont tenues de fournir une information en annexe sur les modifications de valeur des immobilisations résultant de l'opération.
Les tableaux de la liasse fiscale ne présentant que les variations de l'écart, l'AMF propose aux sociétés (Bull. COB n° 114, avril 1979, p. 4 et s.) de présenter dans leur rapport annuel un tableau tenant compte également des valeurs avant et après réévaluation.
TABLEAU A FOURNIR POUR LES EXERCICES POSTERIEURS A LA REEVALUATION LEGALE (à compléter par les notes appropriées)
Exemple de l'exercice n

<table>
<tr><th rowspan="3">Immobilisations réévaluées</th><th colspan="2">Valeur réévaluée des immobilisations en fin n</th><th colspan="3">Amortissements réévalués en fin n</th><th rowspan="3">Provision spéciale</th><th rowspan="3">Marge d'amort. utilisée sur biens cédés en n</th></tr>
<tr><th rowspan="2">Valeur brute</th><th rowspan="2">Augmentation valeur</th><th rowspan="2">Montant total</th><th colspan="2">Marge d'amortissement utilisée</th></tr>
<tr><th>au cours de l'exercice</th><th>cumulée</th></tr>
<tr><td></td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td></tr>
</table>

Indications pour remplir le tableau

Toutes les colonnes sauf la dernière concernent les immobilisations réévaluées existant au bilan.
La dernière colonne « Marge d'amortissement utilisée sur les biens cédés en n » permet d'effectuer le rapprochement avec la provision figurant au bilan de l'exercice antérieur et avec la comptabilité de l'exercice n. Elle comprend :

- l'amortissement prorata temporis sur les biens cédés au cours de l'exercice (à rajouter à la somme figurant à la colonne 4 pour avoir le total de la marge d'amortissement utilisée au cours de l'exercice) ;

- la réintégration de la marge non utilisée sur les biens cédés.

Le contenu de cette colonne fera utilement l'objet de précisions lorsque le montant des cessions est important.

En outre, elles doivent fournir la partie **incorporée au capital** correspondant à la **réserve de réévaluation,** cette mention devant être modifiée au fur et à mesure de la cession des biens réévalués (décret du 1er juin 1977, art. 9).

Réévaluations libres 1980/1983

3461

Ayant dû s'exercer dans les conditions prévues par la réévaluation légale 1976, les **mêmes informations** sont à notre avis, à fournir.

Réévaluations après 1983 : régime actuel

3462

Le Code de commerce (C. com. art. R 123-196-6°) prescrit qu'en cas de réévaluation soient donnés dans l'**annexe** :

- les méthodes utilisées pour le calcul des valeurs retenues (voir n° 3360),

- la liste des postes concernés au bilan et au compte de résultat et les montants correspondants,

- le traitement fiscal de l'écart de réévaluation (écart imposable ou non ; incidence sur la charge d'impôt),

- les mouvements ayant affecté pendant l'exercice les postes de passif concernés.

Le PCG (art. 531-2/5) prescrit dans l'annexe l'information suivante, en cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :

- variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;

- mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart ;

- rétablissement des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;

- mention de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte de réserves distribuables (immobilisation par immobilisation ; PCG, art. 531-2/5).

Ces informations nous paraissent pouvoir être données soit sous forme de commentaires, soit sous forme de tableau (dans ce dernier cas, le tableau figurant dans la liasse fiscale peut être approprié).
En outre, la réévaluation constituant, l'exercice où elle survient, un **changement de méthode,** les informations à fournir dans ce cas (C. com. art. L 123-17) lui sont donc applicables.

II. Autres informations comptables et financières

Information à l'occasion des modifications du capital

3470

Les opérations portant sur des modifications du capital s'accompagnent d'un certain nombre de **formalités de publicité** (voir notamment Mémento Sociétés n° 50550 à 50630 , 50830 , 52230).

Information permanente sur le montant du capital

3472

Les **documents émanant des sociétés commerciales** doivent comporter notamment le montant du capital (voir n° 326).

Information annuelle sur l'actionnariat

(sociétés par actions)

3473

Cette information est à fournir dans le **rapport de gestion** (C. com. art. L 233-13).

Sanctions (C. com. art. L 247-2, al. 3) : en cas d'omission volontaire, les présidents, administrateurs, directeurs généraux (unique et délégués) et membres du directoire sont susceptibles d'encourir une amende de 18 000 €.

Sociétés concernées

Cette information doit être fournie **uniquement pour les sociétés par actions.**

Contenu

Il diffère selon que la société par actions est ou non cotée (admises aux négociations sur un marché réglementé ; voir n° 1804).

Information à fournir		sur l'actionnariat des sociétés par actions	
		non cotées	**cotées**
Identité des personnes (physiques ou morales possédant + d'1/20, 1/10, 3/20, 1/5, 1/4, 1/3, 1/2 ou 2/3, 18/20, 19/20) [a]	% du capital [a]	NON [1]	OUI [1] [3]
	% de droits de vote [a]		
Modifications intervenues au cours de l'exercice **dans la détention** de son capital [b]		NON [1]	OUI [4]
Actions d'autocontrôle : - nom des sociétés contrôlées (qui détiennent les actions d'autocontrôle) - part du capital de la société que les sociétés contrôlées détiennent [c]		OUI [2]	OUI [2]
Actionnariat salarié [d]		OUI	OUI

(a) L'obligation énoncée à l'article C. com. L 233-13 ne consiste pas à indiquer le pourcentage de capital ou de voix détenu, mais seulement l'identité des **personnes réparties** par **catégories** y compris les intermédiaires inscrits comme détenteurs de titres (C. com. art. L 228-1, al. 8).
Par ailleurs, pour le bulletin CNCC (n° 71, septembre 1988, CD 88-19, p. 335 s.), cette information est à donner **chaque année,** même si aucun mouvement (passage d'un seuil à un autre) n'est intervenu au cours de l'exercice.
Sur les éléments assimilés aux actions et droit de vote possédés par la personne, voir n° 2018-1 (4).
(b) Les **modifications** visées concernent, à notre avis, celles intervenues entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, et non celles intervenues jusqu'à l'établissement du rapport. En effet, le rapport de gestion porte sur un exercice écoulé et le texte parle de « modifications intervenues au cours de l'exercice... ».
Toutefois, les modifications importantes intervenues entre la date de clôture et la date d'établissement du rapport de gestion doivent être signalées au titre des événements importants postérieurs à la clôture de l'exercice (C. com. art. L 232-1, al. 2).
(c) Sur la définition de la **notion d'autocontrôle,** voir n° 1807.
Selon l'Ansa (juillet-août 1996, n° 2844), le rapport de gestion doit rendre compte de toutes les détentions d'actions « d'autocontrôle » qui ont pu se produire au cours de l'exercice, même s'il s'agit de détentions de courte durée (et que la société contrôlée n'en est donc plus propriétaire au jour de la clôture).
(d) Obligation énoncée à l'article C. com. L 225-102, voir n° 3697-X.
(1) **Seules les sociétés cotées doivent mentionner l'identité des principaux actionnaires** En effet, l'information n'est à fournir qu'**en fonction des notifications reçues** en application de l'article C. com. L 233-7. Or, selon la rédaction de cet article, seules sont susceptibles de recevoir ces notifications, les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804).
Cette interprétation a été confirmée par le bulletin CNCC (n° 77, mars 1990, EJ 89-203, p. 118 s.). Elle avait déjà été retenue (Bull. CNCC n° 72, décembre 1988, EJ 88-136, p. 494 s.) pour les sociétés françaises filiales d'une société étrangère : ces sociétés ne reçoivent pas en principe de notifications, leurs sociétés mères n'étant en effet pas soumises à l'obligation de les leur renvoyer.
Si une société cotée reçoit également des informations concernant des franchissements de **seuils statutaires,** donc **inférieurs à 5 %,** elle est tenue de **les indiquer** dans son rapport sauf si la détention est inférieure à 0,5 % du capital ou des droits de vote (C. com. art. L 233-7-III).
(2) En effet, les sociétés par actions non cotées (comme les sociétés cotées) recevant des **notifications des sociétés qu'elles contrôlent** (voir n° 2018-4), elles doivent fournir l'information **en fonction** de ces notifications.

Information à fournir	sur l'actionnariat des sociétés par actions	
	non cotées	**cotées**
(3) Les principaux actionnaires sont déterminés en fonction du pourcentage qu'ils détiennent en capital ou en droits de vote. En effet (voir n° 2012), ces deux pourcentages peuvent être différents. A notre avis, il en résulte que si certains actionnaires n'entrent pas dans la même catégorie en capital et en droits de vote, une double mention sera nécessaire. (4) Ces modifications dans la composition du capital peuvent être en capital ou en droits de vote.		

Diligences du commissaire aux comptes

a. Contrôle de l'information Le commissaire aux comptes doit obtenir communication des notifications reçues ou établies par la société, ainsi que des documents et informations relatifs à l'identité des détenteurs de titres qu'elle a éventuellement obtenus. Voir n° 2012-1 ;

b. Mentions dans son rapport sur les comptes annuels Selon l'article C. com. L 233-13, le commissaire aux comptes fait, le cas échéant, mention dans son rapport des informations sur l'actionnariat. La norme CNCC n° 5-109, § 14 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) précise que cette mention est à faire dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels « Vérifications et informations spécifiques ». Mais la norme précitée, § 14, précise que, **si le rapport de gestion** :

- **donne,** conformément à la loi, **une information complète,** le commissaire aux comptes peut s'y référer pour éviter de répéter une information détaillée dans son rapport ;

- **ne donne pas les informations imposées** par la loi, le commissaire aux comptes mentionne dans son rapport l'information omise au regard de l'application de la loi, c'est-à-dire le franchissement de seuil.

Il devra alors, en outre (NEP 700, § 21), formuler une **observation,** dans le paragraphe concernant la sincérité des informations données, sur l'absence ou l'insuffisance de ces informations dans le rapport de gestion.

Information des actionnaires sur le nombre total de droits de vote existants

3474

Les caractéristiques de cette information sont les suivantes (voir Mémento Sociétés n° 64310) :

I. Sociétés concernées
Toute société par actions, à l'exception des SAS, est tenue d'informer ses actionnaires du nombre total de droits de vote existants (C. com. art. L 233-8 I et R 233-2).

Cette disposition vise donc non seulement les sociétés dont les actions sont admises sur un marché réglementé mais également les sociétés non cotées (Bull. CNCC n° 149, mars 2008, EJ 2007-118, p. 121 ; Com. Ansa n° 07-012, CJ du 7 mars 2007).

II. Périodicité de cette information
La société informe ses actionnaires sur le nombre total de droits de vote existants, à condition (Ansa n° 2513, juin-août 1990) que ce nombre soit **différent** du nombre **d'actions.**

a. Après l'AGO annuelle statuant sur les comptes (C. com. art. R 233-2), au plus tard **dans les 15 jours qui suivent celle-ci.** Les **sociétés non cotées** sur un marché réglementé ne sont toutefois pas visées par cette obligation **lorsque le nombre de droits de vote n'a pas varié par rapport à celui de la précédente AGO** (C. com. art. L 233-8 modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012, art. 11).
L'information prend la forme d'un avis publié dans un journal d'annonces légales du département dans lequel la société a son siège (C. com. art. R 233-2).

b. Le cas échéant, **entre deux AGO,** si le nouveau nombre total de droits de vote à prendre en compte **a varié d'un pourcentage** « au moins égal » (C. com. art. R 233-2) **à 5 %** (C. com. art. A 233-1), par rapport au nombre déclaré

antérieurement.
Cette information prend la forme d'un avis publié dans un journal d'annonces légales, dans un délai de 15 jours suivant la date à laquelle la société a eu connaissance d'une variation du nombre total des droits de vote (C. com. art. R 233-2).

c. Chaque mois, lorsque les actions de la société sont admises sur un marché réglementé ou sur Alternext, si le nombre de droits de vote a varié par rapport à ceux publiés antérieurement (C. com. art. L 233-8 II et Règl. gén. AMF art. 223-16). L'obligation prévue au a. et b. est réputée remplie.

Sont visées :

- les sociétés dont le siège social est en France et dont les actions sont cotées sur un marché réglementé français, sur un marché réglementé au sein de l'Espace économique européen (EEE) ou sur Alternext (C. com. art. L 233-8 II ; Règl. gén. AMF, art. 223-16) ;

- les sociétés dont le siège social est situé hors de l'Espace économique européen et qui relèvent de la compétence de l'AMF pour le contrôle du respect de l'obligation de publier un prospectus (C. mon. fin. art. L 451-2-1 ; Règl. gén. AMF, art. 223-16-1). Sont toutefois exemptées de cette obligation les sociétés dont le siège social est situé dans un Etat tiers dont la législation prévoit que l'émetteur doit rendre public le total du nombre de droits de vote et du capital dans un délai de 30 jours calendaires suivant une variation de ce total (Régl. gén. AMF, art. précité).

Cette information constituant une **information réglementée** (au sens de l'article 221-1 du règlement général de l'AMF, voir n° 5061-1), elle doit être diffusée selon les modalités prévues pour ce type d'information. Sur ces modalités, voir n° 5061-2 s.

III. Calcul du nombre total de droits de vote
Le nombre des droits de vote qui fait l'objet de l'information est celui des droits attachés aux actions dont la détention est enregistrée dans les comptes-titres de l'émetteur **au jour de l'AGO** (Ansa n° 2606, juillet-août 1992).

Pour plus de détails sur le nombre de droits de vote à retenir, voir n° 2018-1 (4).

IV. Utilité de cette information
Elle permet :

a. à chaque actionnaire :

- lorsque les actions de la société sont admises sur un marché réglementé, de calculer le pourcentage de droits de vote qu'il détient, de savoir ainsi s'il a franchi l'un des seuils en droits de vote (fixés par la loi ou les statuts) qui le conduisent à effectuer les notifications appropriées à la société émettrice (voir n° 2018-1) ;

- de mentionner, exprimées en droits de vote, ses prises de participation dans son rapport de gestion (voir n° 2012) ;

b. à la société émettrice dont les actions sont admises sur un marché réglementé, de connaître, par le biais des notifications reçues de ses actionnaires, la répartition des droits de vote dans son actionnariat et d'en faire mention dans son rapport de gestion (voir n° 3473).

Information concernant les pactes d'actionnaires

3476

Selon l'article C. com. L 233-11, toute clause d'une convention prévoyant des conditions préférentielles de cession ou d'acquisition d'actions admises aux négociations sur un marché réglementé et portant sur au moins 0,5 % du capital ou des droits de vote de la société qui a émis ces actions doit être transmise dans le délai de cinq jours de négociation à compter de la signature de la convention ou de l'avenant (C. com. art. R 233-1) à l'AMF qui en assure la publicité (Règl. gén. AMF, art. 223-18) ; voir Mémento Sociétés n° 66660 et 69100 à 69250.
A défaut de transmission, les effets de cette clause sont suspendus, et les parties déliées de leurs engagements, en période d'offre publique.
L'AMF doit également être informée de la date à laquelle la clause prend fin. Elle assure la publicité de cette information.

Remarque
Note d'information : les clauses visées ci-avant doivent également être indiquées dans la note d'information établie dans le cadre d'une OPA (Règl. gén. AMF, art. 231-5).

Information concernant les droits attachés aux actions et autres valeurs mobilières (sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé)

3478

Les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé publient sans délai (Règl. gén. AMF, art. 223-21) :

- toute modification des droits attachés aux différentes catégories d'actions, y compris les droits attachés aux instruments dérivés émis et donnant accès aux actions de l'émetteur ;

- toute modification des conditions d'une émission susceptibles d'avoir une incidence directe sur les droits des porteurs.

Ces modifications constituent des informations réglementées.

Sur les modalités de diffusion des informations réglementées, voir n° 5061-2 s.

Chapitre 16 Création, transformation et liquidation de l'entreprise

Aspects spécifiques

3501

En ce qui concerne la création de l'entreprise et sa liquidation, au niveau des principes comptables, deux éléments paraissent intéressants à souligner et constituent une sorte d'opposition. Dans le premier cas, ce sont essentiellement les **valeurs d'utilisation** qui sont retenues ; dans le second, ce sont au contraire des **valeurs de liquidation.**

Par ailleurs, les aspects relatifs à la création et à la liquidation ne doivent pas faire abstraction des incidences fiscales, notamment en matière de droits d'enregistrement et de TVA, qui font partie intégrante des aspects comptables.

Section 1 Création de l'entreprise

I. Principales formalités

3502

La création d'une entreprise entraîne la comptabilisation de tous les actes juridiques qui ont des incidences financières. Après avoir rappelé les formalités à accomplir lors de la création d'une entreprise, nous distinguerons la création d'une société et la création d'une entreprise individuelle (avec et sans affectation de patrimoine).
La création d'une entreprise s'accompagne de **formalités** dont les principales sont décrites ci-après.

Liasse unique du centre de formalités des entreprises (CFE)

3503-1

a. Rôle du CFE Les centres de formalités des entreprises, « guichets physiques », sont les points d'entrée de l'ensemble des formalités de création d'entreprise. Ils permettent aux entreprises (commerçants et sociétés commerciales) de **souscrire** en un **lieu unique** et au moyen d'**un seul document** (dit « liasse unique ») les diverses **déclarations administratives** auxquelles elles sont tenues lors de leur création, de la modification de leur situation ou de la cessation de leur activité (voir Mémento Fiscal n° 88200 et Mémento Sociétés n° 5710 à 5713). Cette déclaration vaut en effet :

- déclaration au registre du commerce et des sociétés (RCS) ou au répertoire des métiers (artisans),

- déclaration d'existence pour le service des impôts,

- immatriculation à l'Urssaf, au Pôle emploi (ex-Assedic), aux caisses de retraite,

- déclaration à l'inspection du travail.

La déclaration présentée ou transmise au centre compétent vaut déclaration auprès de l'organisme destinataire dès lors qu'elle est régulière et complète à l'égard de ce dernier. Elle interrompt les délais à l'égard de cet organisme.

Le dossier de création d'entreprise peut également être déposé en ligne auprès du **guichet unique de la création d'entreprises,** voir n° 3503-2.

En outre, les CFE sont également chargés de transmettre les demandes d'autorisation administrative liées à la création et à l'exercice d'une activité ou d'une profession réglementée comme par exemple l'inscription d'un expert-comptable à l'Ordre ou d'un commissaire aux comptes à la Compagnie (C. com. art. R 123-1 et arrêté du 1er mars 2010) ; pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 5711.

b. Transmission de la demande d'immatriculation La déclaration doit être transmise au centre de formalités compétent, le cas échéant, par voie électronique (C. com. art. R 123-21 à R 123-23), accompagnée des pièces justificatives exigées par les organismes destinataires.

Les formulaires liés aux déclarations de création et la liste des pièces justificatives sont accessibles gratuitement à partir du portail de l'Administration française « service-public.fr » (C. com. art. A 123-1).
Sur les mentions que doit comporter la demande d'immatriculation, voir Mémento Sociétés n° 5730 à 5760.
Sur les pièces justificatives à fournir, voir Mémento Sociétés n° 5820 à 5880.
Sur la demande d'immatriculation par voie électronique, voir Mémento Sociétés n° 5720.
Sur la dispense d'immatriculation pour les auto-entrepreneurs, voir n° 3503-4.

c. Effets de la demande Si son dossier de demande d'immatriculation au RCS est complet, le créateur recevra le jour du dépôt un **récépissé de création d'entreprise (RCE)** pour procéder, sans attendre l'extrait K bis matérialisant l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, à certaines démarches nécessaires au démarrage de son projet : réception du courrier, abonnement au téléphone.

Ce récépissé est valable jusqu'à notification de l'immatriculation, sa durée ne pouvant excéder un mois (C. com. art. R 123-16).

Lorsque chaque organisme a procédé aux vérifications nécessaires, il est attribué à l'entreprise :

- un numéro unique d'identification Siren avec, le cas échéant, un numéro Siret par établissement,

Sur l'obligation pour toute personne immatriculée au RCS d'indiquer son numéro d'identification sur les papiers d'affaires, voir n° 326.

- un numéro de code d'activité principale APE.

Pour plus de détails sur les CFE, voir Mémento Sociétés n° 5710 à 5713.

Guichet électronique unique de création d'entreprises

3503-2

Depuis le 23 février 2011, les créateurs d'entreprises peuvent accomplir par l'intermédiaire du guichet électronique unique de création d'entreprises (sur le site www.guichet-entreprises.fr), les procédures et formalités nécessaires à la création et à l'exercice de leur activité, et disposer de toutes les informations concernant ces formalités (voir Mémento Sociétés n° 5715). Une fois la procédure de dépôt du dossier de création achevée, le CFE compétent désigné automatiquement en fonction de la nature et de la localisation de l'activité traite le dossier dans les mêmes conditions que si le créateur d'entreprise l'avait saisi directement (voir n° 3503-1).

Immatriculation établie directement auprès du greffe

3503-3

Les entreprises commerciales (commerçants et sociétés) peuvent effectuer directement leurs formalités d'immatriculation auprès du greffe, soit sur support papier, soit par voie électronique (dans ce cas, voir n° 3503-6) (C. com. art. R 123-5). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 5710.

Remarques

1. Pas de dépôt préalable au CFE Le dépôt préalable auprès d'un CFE n'est plus obligatoire (C. com. art. R 123-5, al. 2). En cas de dépôt d'une demande d'immatriculation directement au greffe sur support papier, le greffier doit transmettre la demande d'inscription, sans délai, au CFE compétent.

2. Effets de la saisine du CFE La saisine du greffe et, par ce dernier, du CFE, va permettre au CFE de procéder aux diverses déclarations administratives auprès des différents autres organismes (voir n° 3503-1).

Lorsque la demande est complète, le récépissé de création d'entreprise est délivré par le greffier dans les mêmes conditions que lors du dépôt du dossier auprès du CFE (C. com. art. L 123-9-1 et R 123-9-3 ; voir n° 3503-1).

Personnes physiques auto-entrepreneurs

3503-4

Les personnes physiques exerçant, à titre principal ou complémentaire, une activité commerciale, ou, à titre complémentaire, une activité artisanale, et qui, placées sous le régime fiscal des micro-entreprises, ont opté pour le régime du micro-social, sont dispensées de l'obligation de s'immatriculer au RCS ou au répertoire des métiers. Seule une **déclaration d'activité** auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) compétent est requise (chambre de commerce et d'industrie territoriale pour les commerçants, Urssaf lorsque la déclaration est effectuée par voie électronique) (C. com. art. L 123-1-1 et R 123-3). Le tableau ci-après, établi par nos soins, indique les cas dans lesquels l'immatriculation au RCS (commerçants) ou au répertoire des métiers (artisans) est obligatoire :

<table>
<tr><th>Activité</th><th>Commerciale</th><th>Artisanale [1]</th></tr>
<tr><td>Principale</td><td rowspan="2">Facultative [2] sauf :
- Perte du bénéfice du micro-social [3] ou
- Immatriculation préalable à l'option pour l'auto-entreprise [4]</td><td>Obligatoire</td></tr>
<tr><td>Complémentaire</td><td>Dispense sauf :
- Perte du bénéfice du micro-social [3] ou
- Immatriculation préalable à l'option pour l'auto-entreprise [4]</td></tr>
</table>

(1) Sur les cas dans lesquels l'**activité artisanale** peut être considérée comme **complémentaire** (et non principale), voir décret n° 2010-733 du 29 juin 2010.
(2) **Immatriculation volontaire** Les auto-entrepreneurs peuvent demander à tout moment à être immatriculés au registre du commerce et des sociétés (C. com. art. R 123-32-1), formalité nécessaire, notamment, pour permettre au commerçant de bénéficier du renouvellement de son bail commercial (C. com. art. L 145-1) ou de conclure un contrat de location-gérance (C. com. art. L 144-2).
(3) **Fin de la dispense** Les personnes qui cessent de remplir les conditions de la dispense doivent demander leur immatriculation dans un délai de deux mois à compter de la date à laquelle elles ont perdu le bénéfice du régime du micro-social (C. com. art. R 123-32-1).
(4) Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 dite « de modernisation de l'économie », art. 8.
Sur les conditions de l'option pour le régime des auto-entrepreneurs, voir n° 341.
Sur les obligations comptables de l'auto-entrepreneur, voir n° 341.
Sur les mentions à faire figurer sur les papiers d'affaires de l'auto-entrepreneur, voir n° 326.
Sur les mentions à faire figurer sur le site internet de l'auto-entrepreneur, voir n° 423.

Constitution d'une EIRL (entreprise individuelle à responsabilité limitée)

3503-5

Pour constituer une EIRL, l'entrepreneur doit déposer une **déclaration d'affectation,** comportant un état descriptif des biens, droits, obligations ou sûretés affectés à l'activité professionnelle en nature, qualité, quantité et valeur (C. com. art. L 526-8), et indiquant la date de clôture de l'exercice comptable (C. com. art. R 526-3).

Sur les biens, droits, obligations et sûretés affectés au patrimoine de l'EIRL, voir n° 3530-1.
Sur l'évaluation du patrimoine affecté, voir n° 3530-2.
Sur l'obligation de tenir une comptabilité autonome, voir n° 3530-4.

Cette déclaration d'affectation doit, par ailleurs, être accompagnée notamment du rapport d'évaluation en cas d'affectation de biens d'une valeur unitaire supérieure à 30 000 euros (C. com. art. L 526-8 et R 526-3), voir n° 3530-2.

Pour plus de détails sur le contenu de la déclaration d'affectation, voir notre ouvrage « EIRL », Ed. Francis Lefebvre, novembre 2011, n° 265.

Le dépôt de la déclaration d'affectation est effectué, selon les cas :

- au registre du commerce et des sociétés, pour les commerçants ;

- au répertoire des métiers, pour les artisans ;

- au registre de publicité légale choisi par l'entrepreneur, pour les entrepreneurs soumis à double immatriculation (registre du commerce et des sociétés et répertoire des métiers) ;

- au registre spécial, pour les agents commerciaux ;

- au registre spécial des EIRL, pour les professionnels libéraux et les auto-entrepreneurs dispensés d'immatriculation ;

- au registre de l'agriculture, pour les entrepreneurs exerçant une activité agricole.

Pour plus de détails sur le dépôt de la déclaration d'affectation, voir notre ouvrage « EIRL », Ed. Francis Lefebvre, novembre 2011, n° 240.

Les formalités de création de l'EIRL peuvent également être effectuées en ligne auprès du guichet unique de la création d'entreprises, voir n° 3503-2.

Remarque
Opposabilité de l'affectation du patrimoine : à compter du dépôt de la déclaration d'affectation, la séparation du patrimoine affecté et du patrimoine non affecté est opposable aux créanciers dont la créance est née postérieurement à l'accomplissement de cette formalité. Elle est également opposable aux créanciers dont les droits sont nés avant, à condition (C. com. art. L 526-12) :

- que l'entrepreneur le mentionne dans sa déclaration d'affectation,

- et qu'il en informe les créanciers.

L'affectation du patrimoine n'est plus opposable aux créanciers, et l'entrepreneur devient donc responsable sur la **totalité de ses biens et droits,** en cas de fraude de sa part, de manquement grave aux obligations comptables ou aux règles de composition du patrimoine affecté (C. com. art. L 526-12).

Sur les autres exceptions au principe de la séparation des patrimoines personnel et professionnel, notamment dans le cadre des procédures collectives, voir notre ouvrage « EIRL », Ed. Francis Lefebvre, novembre 2011, n° 2210.
Sur les conséquences fiscales de la constitution d'une EIRL, voir n° 3530-1.

Transmission des documents par voie électronique

3503-6

a. Inscription et dépôt d'actes Une demande d'inscription ou un dépôt d'actes ou de pièces au greffe du commerce et des sociétés peuvent être réalisés **par voie électronique** à condition que cette demande ou ce dépôt puisse être transmis ou reçu par cette voie (C. com. art. R 123-77, al. 1).

Sur les documents concernés, voir c. ci-après.

b. Authentification des documents Pour garantir la validité de la transmission par voie électronique des documents, il est indispensable d'utiliser une **signature électronique sécurisée** (C. com. art. R 123-77, al. 2). Il est possible de trouver sur le site du ministère des finances, (www.telecom.gouv.fr/rubriques-menu/entreprises-economie-numerique/certificats-references-pris-v1/categories-familles-certificats-references-pris-v-1-506.html), la liste des fournisseurs de certificats électroniques agréés par l'Administration.

c. Documents concernés Tous les actes ou pièces soumis à publicité pourront être déposés en format électronique à l'exception des documents dont l'original doit être fourni et qui ont été établis sur papier (C. com. art. R 123-77, al. 1).

Sur les documents à transmettre en cas de dépôt au greffe des actes constitutifs, voir Mémento Sociétés n° 5790. Pour la liste complète des actes ou pièces à produire en cas d'immatriculation ou d'inscriptions modificatives, voir Mémento Sociétés n° 5790 à 5880.

d. Accusé de réception Si le dossier est complet, le greffier accuse réception de la transmission qui lui est faite dès que celle-ci lui parvient (C. com. art. R 123-77, al. 3).

Autres formalités

3503-7

Intervention d'un commissaire aux apports chargé d'établir, le cas échéant, un rapport sur l'évaluation des apports en nature (voir Mémento Sociétés n° 30161 pour la SARL et Mémento Sociétés n° 37912 à 37915 pour la SA). Il en est de même à la création de l'entreprise lors de l'émission d'actions de préférence au profit d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés (voir n° 3440-1).

3503-8

Intervention d'un expert-comptable Un expert-comptable peut accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 2).

3503-9

Formalités diverses :

- ouverture d'un compte bancaire ou postal (voir n° 2230),

- mentions obligatoires sur les papiers d'affaires (voir n° 326).

3503-10

Formalités relatives aux investissements étrangers en France :

- carte de séjour temporaire (voir Mémento Sociétés n° 92720 à 92750),

- déclaration administrative avant tout investissement direct réalisé en France par des étrangers (voir Mémento Sociétés n° 1670 à 1680).

II. Création d'une société

3504

La société est réputée constituée à partir de la date de signature de ses statuts, mais elle ne jouit de la **personnalité morale,** et ne peut donc posséder un patrimoine propre, qu'**à dater de son immatriculation au registre du commerce et des sociétés** (voir n° 3503-1 s.).

Certaines démarches peuvent néanmoins être effectuées dès lors qu'un récépissé de dépôt de dossier de création d'entreprise par le greffier ou le CFE (voir n° 3503-1) a été remis au créateur (C. com. art. L 123-9-1). Ce récépissé comporte la mention « en attente d'immatriculation ».

Nous examinerons donc :
- les opérations de souscription et de libération du capital social,
- les opérations faites pour le compte de la société en formation.

A. Opérations de souscription et de libération du capital social

Sur le capital minimum, voir n° 3165.

Comptabilisation des apports

3505

Chaque associé est débiteur envers la société de tout ce qu'il a promis de lui apporter (C. civ. art. 1843-3). Mais la libération du capital peut être échelonnée dans le temps.
La comptabilité doit donc constater les promesses d'apport puis leur réalisation.

Constatation des promesses d'apport

3506

I. Selon le PCG (art. 441/10 et 444/45), il convient de distinguer :

a. l'engagement total des associés débité, pour la valeur nominale du capital qu'il représente au compte 4561 « Associés-Comptes d'apport en société » par le crédit du compte 1011 « Capital souscrit - non appelé » lors de la souscription du capital, l'engagement résultant de la signature des statuts ;

Habituellement, le capital est enregistré globalement au compte 1011 (mises réunies), un sous-compte étant ouvert au compte 4561 pour chaque associé. Selon un autre procédé (mises séparées), il est ouvert un compte par associé à l'intérieur du compte 1011, procédé non valable juridiquement, les biens apportés devenant la propriété de la société personne morale.
Le compte 4561 peut être subdivisé en :
45611 « Apports en nature » (autres qu'en numéraire)
45615 « Apports en numéraire ».

b. puis la **prise en considération des conditions de libération des apports** :
- le compte 4561 est crédité, pour solde, par le débit des comptes 4562 « Apporteurs-Capital appelé, non versé » pour la fraction appelée et 109 « Actionnaires Associés-Capital souscrit non appelé » pour la fraction non appelée.

Selon le type de société, est utilisée la subdivision 45621 « Actionnaires-Capital souscrit et appelé non versé » (sociétés par actions) ou 45625 « Associés-Capital appelé non versé » (autres sociétés).
Le compte 109 figure en tête de l'actif du bilan.
Dans les SARL (C. com. art. L 223-7) et dans les sociétés par actions (SAS comprises), les actions en numéraire doivent être libérées lors de la souscription respectivement du cinquième au moins et de la moitié au moins de leur valeur nominale, la libération du surplus intervenant en une ou plusieurs fois, dans un délai de 5 ans à compter de l'immatriculation de la société, sur décision du gérant, du conseil d'administration ou du directoire (C. com. art. L 225-3, L 225-12 et L 227-1, al. 3) ; quant aux SNC et aux SCS, la libération des parts y est libre.

Pour les SA et les SARL, en cas de versements anticipés par rapport à la libération décidée par le conseil ou le gérant, voir n° 3510 ; sur l'impossibilité de libérer en même temps les sommes représentatives du capital initial et celles relatives à une augmentation ultérieure, voir n° 3169.

- le compte 1011 « Capital souscrit-non appelé » est débité par le crédit du compte 1012 « Capital souscrit-appelé, non versé » pour la fraction appelée.

Sur la valorisation des apports, voir n° 1441.

II. Dans la pratique, les deux opérations étant concomitantes, le passage par l'intermédiaire du compte 4561 peut être supprimé, ces écritures étant regroupées comme suit (méthode admise par le CNC : Bull. n° 54, 1er trimestre 1983, p. 8) :

a. s'il y a **libération totale** du capital **lors de la constitution** de la société : le compte 1012 « Capital souscrit-appelé non versé » est crédité par le débit du compte 4562 « Apporteurs-Capital appelé, non versé » ;

b. s'il y a **libération partielle** du capital lors de la constitution :
- la fraction appelée est débitée au compte 4562 par le crédit du compte 1012,
- la fraction non appelée est débitée au compte 109 « Actionnaires-(Associés)-Capital souscrit non appelé » par le crédit du compte 1011 « Capital souscrit-non appelé ».

Exemple

Exemple Constitution d'une société anonyme au capital de 400 000 : apports en numéraire 150 et apports en nature 250. Capital immédiatement libéré, numéraire 50 et nature 250.

a. Méthode PCG :

b. Méthode simplifiée :

Réalisation des apports

3507

Simultanément (PCG, art. 444/45) :

I. le compte 4562 « Apporteurs-Capital appelé non versé » est crédité, pour solde :
- pour les apports purs et simples (apports rémunérés uniquement par des droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise), par le débit des éléments d'actif concernés : fonds commercial, terrain, banque (ou intermédiaire auquel ont été déposés les fonds s'il s'agit d'une SA ou d'une SARL), ... ;
- pour les apports à titre onéreux (apports rémunérés par un équivalent soustrait aux risques sociaux : par exemple terrain avec prise en charge par la société d'un passif incombant à l'apporteur, ...), par le débit et le crédit des éléments d'actif et de passif concernés.

En cas de compensation avec les comptes courants d'associés (voir n° 3511), par le débit du compte 455 « Associés-Comptes courants ».

Fiscalement, La réalisation des apports intervient **au plus tôt à la date à laquelle la société nouvelle acquiert la personnalité morale,** c'est-à-dire à la date de son immatriculation (C. com. art. L 210-6), ce qui a essentiellement une incidence chez l'apporteuse pour la date d'imposition de la plus-value sur ces apports (CE 11 octobre 1991, n° 54616-54617 ; CE 8 juillet 2009, n° 279018 ; Rép. Zimmermann, AN 5 mai 2009, p. 4276 ; Rép. Masson, Sén. 7 mai 2009, p. 1122). Sur la situation de la société nouvelle en cas d'apport de branche complète d'activité, voir Mémento Fusions & Acquisitions, n° 10515.

II. le compte 1012 « Capital souscrit-appelé non versé » est débité, pour solde, par le crédit du compte 1013 « Capital souscrit-appelé, versé ».

Exemple

Exemple Reprise du cas précédent, les apports en nature consistant en un terrain d'une valeur de 350 000 grevé d'un emprunt de 100 000.

Traitement comptable simplifié pour les petites sociétés

3508

Lorsque à l'occasion de la création d'une société de personnes ou d'une société de famille les apports sont totalement libérés lors de la signature des statuts, à notre avis il est possible de regrouper l'ensemble des écritures précédentes en une seule : le capital est crédité au compte 101 « Capital social » en contrepartie des apports réalisés, classés selon leur nature.

Exemple

Exemple Reprise du cas précédent, tous les apports étant immédiatement libérés :

Cas particuliers

Frais de constitution de la société

3509

Ces frais (honoraires, commissions, droits d'enregistrement éventuels, ...) constituent des frais d'établissement à comptabiliser (C. com. art. R 123-186, al. 1 et PCG, art. 361-1) :

- soit directement en charges (méthode préférentielle),

- soit en immobilisation incorporelle amortissable au compte 2011 « Frais de constitution ». Sur la détermination du plan d'amortissement, voir n° 2329 s.

Pour plus de détails sur la comptabilisation de ces frais, voir n° 2328 s.

Versements anticipés

3510

Les actions ou parts sociales représentatives d'apports en numéraire peuvent être libérées de la moitié (sociétés par actions) ou du cinquième (SARL) seulement de leur valeur nominale au moment de leur souscription, le surplus devant être versé, **à la diligence du conseil d'administration** (ou du directoire ou du gérant), dans un délai maximum de 5 ans (C. com. art. L 225-3 et L 223-7). La Cour de cassation (Cass. com. 15 juillet 1992, n° 1359 D) a estimé que les sommes versées par les actionnaires par chèques, même en mentionnant « solde souscription de capital », **ne peuvent s'imputer** sur le capital encore non libéré **dès lors qu'aucune décision** régulière exigeant la libération du solde du capital n'a été prise par le conseil d'administration.

Il en résulte, sur le plan comptable, que le compte 109 « Actionnaires Associés - Capital souscrit non appelé » dans lequel est comptabilisée la fraction de capital non encore appelée, ne doit être crédité que sur décision du conseil d'administration, du directoire ou du gérant de libérer une fraction supplémentaire du capital.
Dans l'attente de cette décision, le compte 4564 « Associés-Versements anticipés » (classé au bilan dans les « emprunts et dettes financières divers ») reçoit à son crédit le montant des apports que certains associés mettent à la disposition de la société préalablement aux appels de capital. Il s'apure au fur et à mesure de ces appels (PCG, art. 444/45).

Libération du capital par compensation avec les comptes courants d'associés

3511

Dans toutes les sociétés, la libération des actions peut être échelonnée (voir n° 3506). En l'absence de disposition expresse de la loi et de mention contraire dans les statuts, la libération du capital par compensation avec les comptes courants d'associés est licite, dès lors que la créance est liquide et exigible et que la société n'est pas proche de l'état de cessation de paiement (Bull. CNCC n° 95, septembre 1994, EJ 94-145, p. 587 s. ; Cass. com. 3 février 1976, CA Paris 10 juin 1994 n° 92-17310 et Cass. com. 28 mai 1996, n° 1027 P).

En outre, selon le bulletin CNCC précité, l'arrêté de comptes à certifier par le commissaire aux comptes prévu par l'article C. com. R 225-134 pour les augmentations de capital par compensation de créance réalisées en cours de vie sociale par les sociétés par actions (voir n° 3172) n'a pas lieu d'être établi.

Sur le plan comptable, la compensation ne pose pas de problème particulier (voir n° 3507).

Actionnaires défaillants

3512

A défaut pour un actionnaire de libérer les sommes restant à verser sur le montant des actions par lui souscrites aux époques fixées, l'organe de direction de la société lui adresse une mise en demeure ; un mois au moins après cette mise en demeure restée sans effet, la société poursuit la vente de ses actions (C. com. art. L 228-27).
Le produit net de la vente revient à la société à due concurrence et s'impute sur ce qui est dû en principal et intérêts par l'actionnaire défaillant et ensuite sur le remboursement des frais exposés par la société pour parvenir à la vente. L'actionnaire défaillant reste débiteur ou profite de la différence (C. com. art. R 228-25).

En comptabilité (PCG, art. 444/45) :
- lors de l'envoi de la mise en demeure, le solde du compte 4562 « Capital appelé non versé » est viré au compte 4566 « Actionnaires défaillants » ;
- à l'occasion de la vente des actions, le produit de la cession est crédité au compte 4566 et les frais sont débités à ce même compte ; si la différence est positive, elle est restituée à l'actionnaire défaillant ; si elle est négative, elle constitue une dette de celui-ci envers la société.

B. Opérations faites pour le compte de la société en formation

3515

Les sociétés commerciales n'acquièrent la jouissance de la **personnalité morale** qu'à compter de leur **immatriculation au registre du commerce et des sociétés** (voir n° 3503-1). Jusqu'à cette date, les personnes agissant pour le compte de la société sont responsables solidairement et indéfiniment des conséquences de leurs actes, à moins que la société, après avoir été régulièrement constituée et immatriculée, ne reprenne leurs engagements à son compte. Ces engagements sont alors réputés avoir été souscrits dès l'origine par la société (C. com. art. L 210-6).

Remarque
Existence d'un récépissé de dépôt de création d'entreprise : ce document (voir n° 3503-1) n'exonère pas la société d'avoir à reprendre les actes accomplis en son nom préalablement à son immatriculation.

Les **aspects juridiques** de ce problème sont examinés dans le Mémento Sociétés n° 5140 à 5360.

Fiscalement, Les **conventions** conclues au nom et pour le compte d'une SA pendant la période de sa formation peuvent, en principe, être prises en considération pour la détermination du **bénéfice imposable** de cette société, ainsi que des **taxes sur le chiffre d'affaires** (Rép. Soisson, AN 22 juillet 1972, p. 3285).
Les **conventions translatives de propriété ou de jouissance** conclues pour le compte de la société en formation doivent être considérées comme parfaites et réalisées par la personne qui les a passées au nom de la société ; elles sont donc immédiatement assujetties aux **droits de mutation** (D. adm. 7 H-25). Toutefois, lorsque la **convention** est conclue **sous une condition suspensive,** par exemple celle de la ratification de l'engagement par la société ou celle de l'immatriculation au registre du commerce, la perception des droits proportionnels est différée jusqu'à la réalisation de la convention (Rép. Le Douarec, AN 8 octobre 1970, p. 4169). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 5390 à 5400.

La **comptabilisation** des opérations faites pour le compte de la société en formation n'est effectuée qu'**après la reprise** par la société **des engagements** souscrits en son nom.

Avant acquisition de la personnalité morale, il n'y a pas d'obligation comptable. Il peut cependant être utile de tenir un journal des opérations effectuées.

En ce qui concerne l'amortissement des immobilisations acquises pour le compte de la société en formation, voir n° 1459.
Société mandatée pour réaliser des opérations pour la constitution d'une société Dans la mesure où dans la promesse de création de la société nouvelle, mandat a été donné à la société concernée d'agir pour le compte de la société en cours de constitution, et notamment d'assumer par elle-même un certain nombre d'études préalables, la formation, etc., le bulletin CNCC (n° 76, décembre 1989, EC 89-20, p. 496) considère que ces opérations doivent être comptabilisées dans le compte du mandant (compte de tiers de la classe 4 ; voir n° 4184).

III. Création d'une entreprise individuelle

3518

Remarques préalables

1. Comptabilisation en cours d'exploitation de l'entreprise individuelle Les problèmes comptables existant lors de la création d'une entreprise individuelle du fait de l'inexistence juridique d'un patrimoine affecté à l'entreprise se retrouvent **en cours d'exploitation.** Ils sont alors traités de la même manière.

2. Comptabilisation en cas de création d'une société ou d'une EIRL Ces problèmes se trouvent réglés s'il y a création d'une **entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée** (EURL), d'une société unipersonnelle par actions simplifiée (Sasu) qui possède son patrimoine propre ou d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL, voir n° 3530-1).

A. Création d'une entreprise individuelle (sans responsabilité limitée)

Aspects juridiques et conséquences comptables

3519

Les exploitants individuels (n'ayant constitué ni société, ni EIRL, voir remarque préalable 2. ci-avant) engagent la totalité de leur patrimoine, exceptés les droits sur l'immeuble dans lequel est fixée leur résidence principale, ainsi que sur tout bien foncier bâti ou non bâti non affecté à un usage professionnel, dès lors qu'ils les ont déclarés insaisissables (C. com. art. L 526-1 à L 526-4), par tous les actes qu'ils accomplissent (C. civ. art. 2092). Lorsque l'immeuble est à usage mixte (professionnel et habitation), la partie affectée à la résidence ne peut être déclarée insaisissable que si elle est désignée dans un état descriptif de division. Il en est de même lorsque le bien foncier n'est pas utilisé en totalité pour un usage professionnel (C. com. art. L 526-1).

Cette déclaration d'insaisissabilité n'a d'effet qu'à l'égard des créanciers dont les droits naissent postérieurement à sa publication, à l'occasion de l'activité professionnelle du déclarant.
Sur la publication de la déclaration d'insaisissabilité, voir Mémento Droit commercial n° 59700.

Les exploitants individuels sont tenus à l'établissement de comptes annuels s'ils relèvent du régime fiscal simplifié d'imposition mais ils n'ont pas d'annexe à établir (voir n° 337 s.). A notre avis (précision du PCG 82, p. I.21), lors de la création de l'entreprise exploitée sous la forme individuelle, le capital initial est égal à la différence entre les valeurs actives et passives que l'exploitant, à défaut de règle de droit, a décidé d'inscrire au bilan de son entreprise.
A défaut donc de l'existence juridique d'un patrimoine affecté à leur entreprise, ils peuvent laisser en dehors de leur bilan les éléments qui servent de supports et de moyens à l'exploitation, bien qu'ils soient liés à l'entreprise par leur affectation ou, à l'inverse, inscrire à leur bilan des biens non professionnels. Il s'agit de décisions de gestion dont ils doivent tirer les conséquences. Néanmoins, compte tenu de l'évolution des règles fiscales en 2012 (voir fiscalement ci-après), les exploitants auront, à notre avis, intérêt à inscrire à leur bilan uniquement leurs biens professionnels afin de minimiser les retraitement fiscaux.

Fiscalement, La distinction entre actif professionnel et patrimoine privé (applicable notamment pour la déduction des charges ou la détermination du caractère professionnel ou privé des plus ou moins-values de cession) dépend, pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2011, de l'inscription au bilan du bien (voir Mémento Fiscal n° 7455 et 7460) et, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2012, de son utilisation pour les besoins de l'activité (CGI, art. 155).

1. Théorie du bilan Pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2011, l'entrepreneur individuel est **libre d'inscrire les biens à l'actif du bilan** de son entreprise ou de les conserver dans son patrimoine privé (CE 24 mai 1967, n° 65436), alors même que ces biens ne concourent pas à l'exploitation, sans que l'Administration puisse contester cette décision de gestion au motif qu'elle serait contraire à l'intérêt de l'exploitation (CE 8 septembre 1999, n° 179832). Dans ce cas, le transfert d'un bien **du patrimoine privé à l'actif de l'entreprise** correspond à un **apport** qui permet à l'exploitant de comptabiliser ce bien à sa **valeur réelle au jour de l'opération** (CE 20 octobre 1971, n° 79553 ; CE 18 novembre 1991, n° 92600 et 92712), cette valeur servant ensuite de base au calcul des amortissements et des plus-values professionnelles. Cette valeur peut toutefois être remise en cause par l'Administration en cas de surestimation (CE 17 mars 1976, n° 91621 ; CE 30 décembre 2009, n° 308513). L'Administration estime que l'inscription doit être faite au prix de revient s'il s'agit d'éléments, autres que des immeubles, qui ont été affectés à l'exploitation dès leur acquisition (D. adm. 4 D-1321, n° 55).
Sur le transfert d'un bien de l'actif de l'entreprise au patrimoine privé de l'exploitant, voir Mémento Fiscal n° 17810.

2. Neutralisation de la théorie du bilan Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2012, la liberté d'inscription au bilan d'actifs non professionnels subsiste (CGI, art. 155) mais :

- les produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel ainsi que les charges qui sont sans lien avec l'exercice de cette activité ne participent plus au résultat imposable de l'activité et sont extournés extra-comptablement pour être imposés dans la catégorie correspondant à leur nature propre (par exemple revenus fonciers ou revenus de capitaux mobiliers), à l'exclusion des revenus d'activité accessoires (activités agricoles ou non commerciales accessoires à une activité industrielle ou commerciale prépondérante ou, quelle que soit leur nature, si les revenus générés n'excèdent pas 5 % des produits de l'exercice voire 10 % si cette dernière condition était remplie en n - 1 ; CGI art. 155). En outre, même lorsque l'activité est réputée accessoire (car correspondant à moins de 5 % des produits), les charges afférentes à un bien affecté à cette activité ne sont déductibles qu'à hauteur des produits correspondants (CGI, art. 155-3),

- les plus et moins-values de cession de biens inscrits au bilan doivent être ventilées entre la fraction relevant des plus-values professionnelles et celle relevant des plus-values privées, en fonction de la durée d'utilisation de ces biens pour l'exercice de l'activité professionnelle au cours de leur durée d'inscription à l'actif de l'entreprise. Des retraitements extra-comptables sont à prévoir.

3. Certains biens, même non inscrits au bilan, **font par nature partie de l'actif** de l'entreprise (fonds de commerce, droit au bail, voir n° 3523, droits de propriété industrielle, voir n° 3524, licences de débit de boissons de 4e catégorie, CE 28 décembre 2007, n° 271895).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 7460.

a. Immobilisations :

- immeuble, voir n° 3522 ;

- fonds de commerce, droit au bail, voir n° 3523 ;

- brevets et autres droits de propriété industrielle, voir n° 3524.

b. Dettes Lorsqu'une personne physique qui exploite une entreprise contracte une dette à l'égard d'un tiers, elle **peut décider** :

- soit de regarder l'opération comme **étrangère à l'exploitation** de l'entreprise et ne pas la retracer dans les écritures de celle-ci,

Dans ce cas, les événements survenant ultérieurement dans les rapports entre le débiteur et le créancier, notamment le paiement d'intérêts ou l'extinction de la dette par voie de remboursement ou autrement, sont sans influence sur le résultat de l'entreprise. Ainsi, ne peuvent être déduits du bénéfice imposable les intérêts d'un emprunt non inscrit au passif du bilan d'une entreprise alors même qu'ils ont été supportés dans l'intérêt de l'entreprise (CE 26 novembre 1984, n° 29846 et en dernier lieu CE 10 décembre 1999, n° 164982).

- soit au contraire de regarder l'opération comme **effectuée par l'entreprise** et retracer dans les écritures de celle-ci tant l'encaissement de la somme prêtée que le montant de la dette contractée. L'intéressé prend à ce sujet une **décision de gestion** qui lui est opposable (CE 7 novembre 1979, n° 12129 repris dans D. adm. 4 A-211 n° 20 et en dernier lieu CE 2 février 1996, n° 126800 ; Cass. com. 1er avril 1997, n° 876 P).

Dans ce cas, tout événement affectant les droits et obligations de l'entreprise à l'égard du créancier doit être pris en compte et peut influer sur le résultat net de l'exercice au cours duquel il est constaté : en particulier si une somme figure à l'actif du bilan d'ouverture d'un exercice comme constituant la créance d'un tiers et ne figure plus comme telle au bilan de clôture de cet exercice, l'**extinction** ainsi constatée d'**une dette** de l'entreprise implique, quelle qu'en soit la cause et à moins qu'elle ait pour contrepartie une diminution des valeurs d'actif, une **augmentation de la valeur de l'actif net** entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.

Mais cette augmentation de l'actif net ne peut être compensée par l'apport d'une créance d'égal montant au compte de l'exploitant. Dans ce cas, il appartient à ce dernier d'apporter la preuve, d'une part, de l'extinction de la dette, d'autre part, de la réalité de l'apport à l'entreprise (CE 7 novembre 1979, n° 12129).

c. Titres du portefeuille Les titres du portefeuille font partie de l'actif s'ils sont inscrits au bilan (CE 14 juin 1967 n° 66306 repris dans D. adm. 4 B-122, n° 18). Les produits de ces titres sont normalement compris dans le résultat de l'exploitation. Toutefois, par exception, pour permettre à l'exploitant de calculer et d'appliquer le crédit d'impôt dont il peut éventuellement bénéficier, les revenus en question peuvent être déduits des résultats de l'entreprise (D. adm. 4 A-2312 n° 2 et 3).

Compte de « capital individuel » et « compte de l'exploitant »

3520

Voir n° 3199-2.

Création par affectation de certains biens

Affectation de disponibilités

3521

L'exploitant individuel affecte en général des fonds disponibles ; les écritures permettant d'établir le bilan d'ouverture sont les suivantes :

En principe, le nouveau commerçant ne doit commencer à exercer son activité qu'après l'accomplissement des formalités obligatoires, en particulier son immatriculation au registre du commerce et des sociétés et l'ouverture d'un compte bancaire (voir n° 3503-1 s.). Toutefois si, exceptionnellement, pour un motif quelconque, il est amené à procéder auparavant à une ou plusieurs opérations en utilisant son compte bancaire personnel, il doit rétablir la situation dans son bilan d'ouverture en reprenant ces opérations ; le capital individuel est alors égal à la valeur nette des éléments apportés à ce moment.

Exemple

Exemple

Achat de locaux. Inscription ou non-inscription de l'immeuble à l'actif du bilan

3522

Pour apprécier si un immeuble fait ou non partie de l'actif de l'entreprise, le critère de l'inscription au bilan doit être retenu. Ainsi, l'immeuble déclaré insaisissable par l'exploitant individuel (C. com. art. L 526-1 et L 526-4), car à usage de résidence principale, n'est pas inscrit au bilan ; il ne fait pas partie de l'actif de l'entreprise. En cas d'utilisation mixte de l'immeuble, voir n° 3519. L'acquéreur peut exercer un **choix** qui présente les conséquences suivantes.

Fiscalement, Sur la distinction entre l'actif professionnel et le patrimoine privé, voir n° 3519.

I. L'immeuble est porté à l'actif du bilan
Les droits d'enregistrement et les frais d'actes constituent au choix de l'entrepreneur une charge (fiscalement déductible) ou un élément du coût d'entrée de l'immobilisation amortissable sur la durée d'utilisation de celui-ci, voir n° 1404-3 (frais d'acquisition d'immobilisation).
Lorsque l'acquisition de l'immeuble entre dans le champ de la TVA immobilière (voir Mémento Fiscal n° 58700 à 59170), la TVA, si elle est déductible, est portée au compte 4456 « TVA déductible ». L'immeuble est inscrit dans les immobilisations pour son montant hors taxes, si la TVA est récupérable et, le cas échéant, amorti.

Fiscalement,

1. Les **dotations aux amortissements** sont déductibles mais, en cas de cession, la plus-value correspondant à la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable est comprise dans le résultat de l'entreprise et imposable selon le régime des plus-values professionnelles (voir Mémento Fiscal n° 17500 à 19925), après abattement éventuel en fonction de la durée de détention (CGI, art. 151 septies B, voir Mémento Fiscal n° 96470).

2. Les **charges de propriété** des immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle, et notamment les **intérêts des emprunts** contractés en vue de leur acquisition, sont **intégralement déductibles** du seul bénéfice professionnel, sans qu'il y ait lieu d'opérer une distinction selon que ces immeubles sont affectés au logement personnel de l'exploitant, à son activité professionnelle ou à une activité non professionnelle (Rép. Warsmann, AN 11 décembre 2007 p. 7819 pour un immeuble inscrit à l'actif du nu-propriétaire mais donné en location meublé par l'usufruitier). Toutefois, la déductibilité des intérêts des emprunts peut être limitée lorsque le compte personnel de l'exploitant présente un solde débiteur à la suite de prélèvements (voir n° 3199-2 et Mémento Fiscal n° 8755). Corrélativement, l'**avantage en nature** que retire l'exploitant de l'utilisation de ces immeubles, avantage qui est égal à leur valeur locative réelle, doit être rattaché aux résultats imposables de l'entreprise (Rép. Bajeux, Sén. 30 juillet 1980, p. 3491 et CE 14 octobre 1988 n° 61718). A notre avis, cet avantage en nature constitue un produit crédité au compte 708 par le débit du compte 108 « Compte de l'exploitant ».

3. Sur la réforme applicable à compter du 1er janvier 2012 qui exclut la prise en compte dans le résultat de produits ou charges liés à un immeuble inscrit à l'actif mais non utilisé dans le cadre de l'activité, voir n° 3519.

Les **immobilisations à usage mixte,** c'est-à-dire à la fois professionnelle et privée (qu'il s'agisse de locaux, voitures, etc.), sont, à notre avis, à enregistrer pour leur coût total et à amortir sur cette base, les dotations étant débitées :
- pour la fraction professionnelle, au compte 681 ;
- pour la fraction privée, au compte 108 « Compte de l'exploitant » ou au compte 681, puis au crédit du compte 797 par le débit du compte 108 ; voir ci-après II.

II. L'immeuble n'est pas porté à l'actif du bilan
Dans ce cas, il serait logique de ne pas constater les frais d'acquisition, les amortissements et les charges de propriété dans la comptabilité de l'exploitant.

Toutefois, pour des raisons de gestion, et par analogie avec la solution retenue par le CNC pour la comptabilisation de la rémunération de l'exploitant (voir n° 890), ces charges pourraient être constatées afin de dégager un résultat d'exploitation réel. Elles seraient ensuite annulées par le compte 797 « Transferts de charges exceptionnelles » dont la contrepartie serait le compte 108 (débit du compte de l'exploitant). Le montant du **transfert de charges** serait limité aux **seules charges non déductibles.**

Les travaux effectués sur l'immeuble sont, à notre avis, immobilisés s'ils répondent à la définition d'un actif pour l'entreprise individuelle, c'est-à-dire si les avantages économiques attendus bénéficieront à cette dernière et non à l'exploitant individuel (sur la définition d'un actif, voir n° 1303).

Fiscalement, L'entreprise peut comprendre dans ses charges déductibles les sommes correspondant au loyer normal de l'immeuble conservé dans le patrimoine privé de l'exploitant et affecté à l'exploitation (CE 8 juillet 1998, n° 164657 repris par BOI 5 D-2-07, n° 39), ce qui, en contrepartie, le conduit à déclarer ces sommes en tant que revenus fonciers imposables.
En cas d'**immeubles donnés en location,** les charges de propriété et frais de gestion afférents à ces immeubles sont déductibles mais uniquement au prorata de la durée effective de location (CE 8 novembre 1989, n° 63967).
Les **travaux effectués sur un immeuble** conservé dans le patrimoine privé ne peuvent être inscrits à l'actif immobilisé et amortis que

s'ils sont dissociables de l'immeuble (CE 5 mai 2010, n° 316677).
Pour ce qui concerne la récupération de la **TVA,** la condition d'affectation exclusive d'un bien à l'exploitation n'est **pas liée à l'inscription** de ce bien **à l'actif du bilan** de l'entreprise. Elle s'apprécie uniquement à partir de critères matériels permettant de justifier l'utilisation du bien pour les besoins de l'activité imposable (Rép. Vouillot, AN 22 novembre 1982, p. 4779). Dans ce cas, à notre avis, le compte « TVA à récupérer » est débité par le crédit du « compte de l'exploitant ».
En cas de **cession** de l'immeuble, le résultat est soumis au régime des plus-values immobilières des particuliers (voir Mémento Fiscal n° 32000 à 32450).

Création par acquisition d'un fonds de commerce existant

En cas d'acquisition par crédit-bail, voir n° 1751-1 s.

3523

Le fonds de commerce doit, sur le plan fiscal (CE 10 juin 1970, n° 75161, repris dans D. adm. 4 B-122, n° 11), obligatoirement être porté à l'actif du bilan. Tel est également le cas du droit au bail (CE 17 octobre 1990, n° 56991 et D. adm. 4 B-122, n° 8), que l'exploitant locataire peut maintenir à l'actif lorsqu'il acquiert par la suite l'immeuble et l'affecte à son patrimoine privé (CE 3 juillet 2009, n° 298433). Il n'est pas possible de conserver ces éléments incorporels (fonds commercial et droit au bail) dans le patrimoine privé de l'exploitant.

Acquisition au comptant

3523-1

L'acte de vente du fonds de commerce comporte nécessairement des prix distincts pour les éléments incorporels, le matériel et les marchandises (loi du 17 mars 1909, art. 1, al. 3). Sur la définition comptable du fonds commercial, voir n° 1631.

Exemple

Exemple Après affectation d'une somme de 100 000 en banque, au titre de son capital individuel, le commerçant acquiert pour 50 000 un fonds de commerce composé de :

- matériel et outillage (30 000)
- fonds commercial (éléments incorporels non individualisés) (10 000)
- stocks (10 000)

Ecritures (abstraction faite de l'incidence de la TVA) :

Fiscalement, Sur les conditions de dispenses de TVA des ventes de fonds de commerce entre deux redevables de la TVA, voir Mémento Fiscal n° 47505 et 47520.
Sur l'exonération de droits d'enregistrement des ventes de marchandises neuves corrélative à la cession d'un fonds de commerce, voir Mémento Fiscal n° 65510.

La TVA récupérable est enregistrée au compte 4456 « TVA déductible ».
En ce qui concerne les frais d'acquisition, voir n° 3527.

Acquisition en partie à crédit

3523-2

L'apport payé par billets de fonds, comprenant son prix majoré des intérêts, est débité au compte d'actif intéressé (selon sa nature) par le crédit des comptes :
- pour le principal, 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer », des subdivisions de ce compte permettant de distinguer la partie à plus d'un an et la partie à moins d'un an ;
- pour les intérêts, 486 « Charges constatées d'avance ».

Brevets et autres droits de propriété industrielle

3524

Ces droits font obligatoirement partie de l'actif commercial lorsqu'ils ont été créés dans le cadre des activités de l'entreprise ou lorsque leur exploitation est l'objet même de l'entreprise.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 B-122, n° 6).

Toutefois, ils ne sont comptabilisés en immobilisations incorporelles que lorsque certaines conditions sont remplies, voir n° 1635 s. (éléments acquis) et n° 1650 s. (éléments créés en interne).

Problèmes divers

Achat de créances clients : voir n° 2218-1 s.
Mandat de recouvrement des créances clients : voir n° 2218-4.

Frais afférents à l'acquisition du fonds

3527

Les frais d'actes et d'honoraires et les commissions versées à un intermédiaire (pour la conclusion de la vente) concernant l'acquisition de fonds de commerce constituent une charge de l'exercice qui peut être comptabilisée directement dans le coût d'entrée du fonds de commerce. Sur la comptabilisation des frais d'acquisition des immobilisations en général, voir n° 1404-3.

Fiscalement, Il en est de même, voir n° 1404-3.

Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (donation ou succession)

3530

Dans ce cas, à notre avis, sont, en principe, à prendre en considération au bilan d'ouverture les **valeurs vénales** retenues dans l'acte de donation ou pour les droits de succession.

Fiscalement, Il devrait, à notre avis, en être de même, l'obligation de reprendre les valeurs comptables ayant été supprimée des conditions de l'option pour le report d'imposition (CGI, art. 41).

1. Plus-values constatées sur les immobilisations : les bénéficiaires de la transmission peuvent opter pour le report d'imposition des plus-values constatées. Le report se transforme en exonération définitive à condition que le bénéficiaire (ou l'un des bénéficiaires) de la transmission poursuive l'exploitation pendant au moins 5 ans (CGI, art. 41, voir Mémento Fiscal n° 19810 à 19870). Cette option constitue une décision de gestion et n'est pas cumulable avec les exonérations suivantes, prévues par d'autres dispositions, dont peuvent bénéficier les plus-values réalisées par les PME : exonération en fonction des recettes prévue par l'article 151 septies du CGI (BOI 5 K-1-09 modifié par BOI 5 K-1-12 ; voir Mémento Fiscal n° 18200 à 18250) ; exonération en cas de transmission d'une branche

complète d'activité n'excédant pas une certaine valeur, prévue par l'article 238 quindecies du CGI (voir n° 1520 et Mémento Fiscal n° 19650 à 19690).

2. Paiement d'une rente viagère au profit du donateur : dans ce cas, les sommes versées par le donataire excédant la valeur des biens transmis constituent une charge financière déductible des résultats de l'entreprise dont le donataire poursuit l'exploitation (CE 2 février 1998, n° 133844 et 133845).
Sur la déduction des droits de mutation à titre gratuit dus par le bénéficiaire de la transmission, à raison des biens affectés à l'exploitation, voir Mémento Fiscal n° 8530.

B. Création d'une EIRL (entreprise individuelle à responsabilité limitée)

Remarque liminaire
Un ouvrage spécifique, « EIRL » (Ed. Francis Lefebvre, novembre 2011, 233 pages), détaille le régime juridique, fiscal, social et comptable des EIRL.

Constitution d'un patrimoine d'affectation

3530-1

Depuis le 1er janvier 2011, les entrepreneurs individuels peuvent exercer leur activité sous la forme d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL). Cette nouvelle forme d'exercice, créée par la loi n° 2010-658 du 15 juin 2010, permet aux entrepreneurs individuels, quelle que soit leur activité (industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole), de protéger leur patrimoine, **sans avoir à créer de personne morale** (EURL, Sasu...), grâce à la constitution d'un **patrimoine d'affectation.** En effet, par simple **déclaration** (voir n° 3503-5), l'entrepreneur individuel peut séparer son patrimoine personnel de son patrimoine affecté à son activité professionnelle, et seul ce dernier patrimoine constitue le gage de ses créanciers professionnels.

Fiscalement, L'entrepreneur exerçant dans le cadre d'une EIRL est imposable à l'IR sauf, lorsque l'entreprise relève d'un régime réel d'imposition, en cas d'option irrévocable pour l'assimilation à une EURL. Dans ce cas, l'EIRL est réputée, sur le plan fiscal uniquement, constituer une personne morale distincte de l'entrepreneur et ses résultats sont imposés à l'IS (CGI, art. 1655 sexies ; BOI 4 A-4-12, n° 72). Sur les modalités de l'option, voir CGI A III, art. 350 bis créé par le décret n° 2012-398 du 22 mars 2012. Sur les modalités d'imposition pour les EIRL créées avant le 30 juillet 2011, voir BOI précité n° 15 à 70.

L'entrepreneur doit affecter au patrimoine de l'EIRL l'ensemble des biens, droits, obligations, ou sûretés dont il est titulaire, et qui sont **nécessaires** à l'exercice de son activité professionnelle, c'est-à-dire les biens, droits, obligations et sûretés qui, par nature, ne peuvent être utilisés que dans le cadre de l'activité professionnelle (C. com. art. R 526-3-1 créé par le décret n° 2012-122 du 30 janvier 2012). Tel est le cas du fonds de commerce.

Fiscalement, Contrairement à une entreprise individuelle (voir n° 3519), l'entrepreneur ne peut pas affecter au patrimoine de l'EIRL des biens qui ne sont pas utiles à l'exploitation (BOI 4 A-4-12, n° 9).

Les biens, droits, obligations ou sûretés, **non nécessaires, mais utilisés pour les besoins de l'activité** peuvent également être affectés au patrimoine de l'EIRL. Il s'agit des biens à usage mixte, professionnel et personnel. Tel est le cas d'un local professionnel situé dans la résidence principale de l'exploitant ou du véhicule employé à la fois à titre personnel et professionnel.

Des biens communs ou des biens indivis peuvent être affectés au patrimoine professionnel avec l'accord exprès du conjoint ou des coïndivisaires (C. com. art. L 526-11, al. 1).

Fiscalement, Les conséquences fiscales de l'affectation diffèrent selon l'exercice ou non de l'option pour l'IS et l'origine des biens. Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente le traitement fiscal de la plus-value d'affectation dans les situations les plus courantes (pour plus de détails, voir FR 29/11, inf. 21 p. 45) :

Opération	EIRL à l'IR	EIRL à l'IS

<table>
<tr><th>Opération</th><th>EIRL à l'IR</th><th>EIRL à l'IS</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Transfert du patrimoine privé au patrimoine de l'EIRL
(Création ou transformation d'une entreprise individuelle en EIRL)</td><td rowspan="2">Report de la plus-value (1)</td><td>Biens nécessaires à l'exploitation : report de la plus-value (1)</td></tr>
<tr><td>Biens non nécessaires mais utilisés (voir ci-avant) : imposition immédiate de la plus-value</td></tr>
<tr><td>Transfert du patrimoine professionnel au patrimoine de l'EIRL
(Transformation d'une entreprise individuelle en EIRL)</td><td>Pas d'imposition de la plus-value (2)</td><td>Imposition immédiate de la plus-value (3)</td></tr>
<tr><td colspan="3">(1) Report d'imposition de la plus-value privée jusqu'à la cession ultérieure du bien par l'EIRL, en application de la théorie dite des « biens migrants » (CGI, art. 151 sexies et 1655 sexies).
(2) En l'absence d'option (CGI, art. 1655 sexies) sauf pour les biens non utilisés pour l'exploitation, qui ne peuvent être affectés à l'EIRL, ou utilisés pour l'exploitation mais que l'entreprise décide de ne pas inscrire au bilan de l'EIRL. Dans ces deux cas, la plus-value constatée lors du retour dans le patrimoine privé est alors immédiatement imposable, sous réserve, le cas échéant, des exonérations ou abattements applicables sous certaines conditions aux plus-values professionnelles (BOI précité, n° 85).
(3) Sous réserve, le cas échéant, des exonérations ou abattements applicables sous certaines conditions aux plus-values professionnelles (BOI précité, n° 91).</td></tr>
</table>

Valeur déclarée des biens affectés au patrimoine d'affectation

3530-2

L'entrepreneur individuel doit mentionner dans sa déclaration d'affectation, dont le dépôt permet de constituer l'EIRL (voir n° 3503-5), la valeur de tout élément d'actif qu'il affecte à son patrimoine professionnel.

I. Principe

La valeur déclarée est la **valeur vénale** ou, en l'absence de marché pour le bien considéré, la **valeur d'utilité** (C. com. art. R 526-3 7°).
Pour les éléments dont le montant dépasse une valeur unitaire de **30 000 euros,** l'évaluation doit être faite au vu d'un rapport établi par un commissaire aux comptes, un expert-comptable, une association de gestion et de comptabilité ou un notaire (pour les seuls biens immobiliers) (C. com. art. D 526-5).

Remarque

Diligences du commissaire aux comptes : les diligences qui pourront être effectuées par le commissaire aux comptes dans le cadre de cette mission d'évaluation et le rapport qu'il pourrait établir sont actuellement à l'étude au sein de la CNCC. Selon le bulletin CNCC, les commissaires aux comptes doivent être indépendants de l'entrepreneur individuel pour lequel ils accepteraient cette mission dans le respect des règles du Code de déontologie des commissaires aux comptes (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 56).

Si l'entrepreneur individuel déclare des valeurs supérieures à celles proposées par le professionnel choisi, il engage sa responsabilité, pendant 5 ans, à l'égard des tiers sur la **totalité de son patrimoine,** affecté et non affecté, à hauteur de la différence entre la valeur proposée et la valeur déclarée (C. com. art. L 526-10, al. 3). Il en est de même si l'entrepreneur individuel n'a pas eu recours à l'un de ces professionnels.

II. Transformation d'une entreprise individuelle préexistante en EIRL

Depuis le 1er février 2012, l'entrepreneur individuel soumis au régime réel d'imposition transformant son entreprise en EIRL, sans opter pour l'impôt sur les sociétés, doit également déclarer (C. com. art. R 526-3, 7°) :

- soit la **valeur nette comptable** des éléments constitutifs du patrimoine affecté telle qu'elle figure dans les comptes du dernier exercice clos à la date de la constitution du patrimoine affecté s'il est tenu à une comptabilité commerciale ;

- soit la valeur d'origine de ces éléments telle qu'elle figure au registre des immobilisations du dernier exercice clos diminuée des amortissements déjà pratiqués s'il n'est pas tenu à une telle comptabilité.

Comptabilisation du patrimoine d'affectation

3530-3

Les actifs apportés à l'EIRL sont comptabilisés au bilan de cette dernière en fonction de leur nature (immobilisations, stocks, trésorerie) **à leur valeur déclarée** (voir n° 3530-2), en contrepartie du capital de l'EIRL.
En cas d'apport d'une entreprise individuelle soumise au régime réel d'imposition à une EIRL n'ayant pas opté pour l'IS, la valeur déclarée à retenir comptablement, notamment pour l'élaboration du bilan d'ouverture, est la valeur nette comptable (ou la valeur d'origine diminuée des amortissements si l'entreprise individuelle ne tenait pas de comptabilité) (C. com art. R 526-10-2 ; voir n° 3530-2).

Fiscalement, il en est de même (BOI 4 A-4-12, n° 86 et 87).

Ainsi, à sa création, le capital initial de l'EIRL est égal à la différence entre :

- la valeur des éléments actifs ;

- et la valeur des éléments passifs que l'exploitant a décidé d'affecter à son activité professionnelle.

Le capital de l'EIRL, ainsi défini, est porté, à notre avis, au crédit du compte 101 « Capital individuel ».

Tenue d'une comptabilité autonome

3530-4

Le patrimoine d'affectation doit faire l'objet d'une comptabilité autonome selon les règles applicables à tous les commerçants, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle exercée (C. com. art. L 526-13). Les EIRL sont donc tenues d'établir un bilan, un compte de résultat et une annexe.
Par dérogation, les EIRL relevant d'un régime de micro-imposition (CGI, art. 50-0 et 102 ter) ou du forfait agricole (CGI, art. 64) bénéficient d'obligations comptables simplifiées (C. com. art. R 526-10-1). Ces EIRL tiennent :

- un livre de recettes et, lorsque la nature de leur activité le requiert, un registre des achats ;

Le livre de recettes mentionne chronologiquement le montant et l'origine des recettes, et le registre des achats récapitule par année le détail des achats (C. com. art. L 123-28).
Ces registres sont ceux que doivent tenir les micro-entreprises, voir n° 341.

- un relevé actualisant la déclaration d'affectation, en date du 31 décembre de chaque année, selon un modèle type (C. com. art. A 526-3, annexe 5-2).

Remarque
Dépôt des comptes : les comptes annuels ou, le cas échéant, les documents résultant des obligations comptables simplifiées sont déposés chaque année au registre du dépôt de la déclaration d'affectation pour y être annexés (C. com. art. L 526-14). Ce dépôt doit être effectué dans le délai de 6 mois suivant la clôture de l'exercice (C. com. art. R 526-19). Il peut être effectué par voie électronique (C. com. art. R 526-20). A défaut de dépôt, le président du tribunal peut enjoindre, sous astreinte, l'entrepreneur individuel de se conformer à cette obligation.

Ouverture d'un compte bancaire

3530-5

L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée est tenu de faire ouvrir dans un établissement de crédit un ou plusieurs comptes bancaires exclusivement dédiés à l'activité à laquelle le patrimoine a été affecté (C. com. art. L 526-11).
Chaque compte bancaire ainsi ouvert doit contenir dans son intitulé la dénomination utilisée par l'entrepreneur pour l'exercice de l'activité professionnelle comprenant au moins son nom ou son nom d'usage, ainsi que les mots « entrepreneur individuel à responsabilité limitée » ou les initiales « EIRL ».
Comptablement, pour chaque compte bancaire dont elle est titulaire, l'EIRL utilise une subdivision du compte 512 « Banques ».

Aucune compensation ne peut être effectuée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur (PCG, art. 445/51). Le bilan ne doit enregistrer à la clôture de l'exercice que les opérations constatées à cette date.

Section 2 Changement d'objet social ou d'activité

Conséquences juridiques

3531

Expression de la raison d'être de la société, son **« objet social »** est le genre d'activité qu'elle se propose d'exercer. Il est déterminé par la description dans les statuts de l'activité projetée.

Pour tous développements, voir Mémento Sociétés n° 1830 à 2070.

En cas de changement d'activité, si la nouvelle activité n'est pas prévue dans les statuts, une modification de ces derniers s'impose.

Conséquences fiscales

3532

Emportent **cessation d'entreprise** pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices avec pour corollaire, en principe, imposition des profits réels ou latents (CGI, art. 221-5 modifié par la 2e loi de finances rectificative pour 2012, art. 15, pour plus de détails voir Mémento Fiscal n° 38715) :

- le **changement d'objet social** s'il s'accompagne d'un changement profond d'activité (D. adm. 4 A-6123, n° 30) ;

- le **changement d'activité.** Pour les exercices clos depuis le 4 juillet 2012, sont notamment qualifiés de changements d'activité entraînant cessation d'entreprise l'adjonction, l'abandon ou le transfert partiel d'une activité lorsque cet événement entraîne, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation (pour les adjonctions) ou une diminution (pour les abandons) de plus de 50 %, par rapport à l'exercice précédant la survenance de l'événement :

- soit du chiffre d'affaires,

- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut de l'actif immobilisé,

sauf si l'Administration valide par agrément que cet événement est indispensable à la poursuite de l'activité et à la pérennité des emplois ;

- la **disparition des moyens de production** nécessaires à la poursuite de l'activité pendant plus de douze mois (sauf force majeure ou agrément de l'Administration) ou lorsque cette disparition est suivie par la cession de la majorité des droits sociaux (disposition applicable aux exercices clos depuis le 4 juillet 2012).

Les atténuations conditionnelles des conséquences de la cessation d'activité prévues en cas de changement de régime d'imposition (voir n° 3538-2) sont également applicables aux changements d'activité, sous réserve, pour les sociétés soumises à l'IS, de l'obligation de réintégrer immédiatement aux résultats imposables les provisions réglementées antérieurement constituées.
En outre, la cessation d'entreprise entraîne la perte du droit au report des déficits (voir Mémento Fiscal n° 35915).

Conséquences comptables

3533

Sur le plan comptable, le changement d'activité implique de sortir du bilan les immobilisations incorporelles attachées à cette activité, notamment le droit au bail. Par ailleurs, il convient de reprendre **en résultat les provisions réglementées.**

Toutefois, la réintégration des provisions ne concerne ni la provision pour amortissement dérogatoire, ni la provision spéciale de réévaluation (D. adm. 4 A-6123, n° 40 et 41).

Section 3 Transformation d'une société

Définition

3535

La transformation d'une société est l'opération consistant à changer sa forme juridique : par exemple, transformation d'une SARL en société anonyme, d'une société en nom collectif en société en commandite simple, etc.

Pour une étude juridique complète sur la transformation, voir Mémento Sociétés n° 7280 à 7691.

Dans la mesure où elle est « régulière » (voir ci-après), la transformation d'une société n'entraîne **pas création d'une personne morale nouvelle** (C. civ. art. 1844-3) mais constitue une simple modification des statuts.
Par ailleurs, sauf disposition législative ou réglementaire contraire, une société ne peut être transformée en un autre type de groupement (par exemple, association régie par la loi de 1901) sans perdre sa personnalité morale.
Pour que la transformation soit « régulière », il est nécessaire d'observer les règles prescrites par la loi (voir tableau n° 3536-1) et les statuts pour la modification de ceux-ci et, plus spécialement, celles visant expressément le cas de transformation.
En raison de ces textes, il n'est pas nécessaire, pour éviter la création d'un être moral nouveau, de prévoir dans les statuts une clause autorisant la transformation. Il en est ainsi même en cas de transformation d'une société commerciale en société civile ou réciproquement puisque l'article 1844-3 du Code civil est applicable à toutes les sociétés, qu'elles soient civiles ou commerciales.

A. Aspects juridiques et de contrôle

Présentation des tableaux récapitulatifs

3536

(figurant aux n° 3536-1 et n° 3536-2) Ces aspects, examinés en détail dans la Note d'information CNCC NI.VI « Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés » (décembre 2010), sont résumés et mis à jour dans les tableaux suivants, établis par nos soins, qui récapitulent :

a. les interventions et modalités de désignation des commissaires aux comptes et à la transformation, dans les différentes transformations possibles ainsi que les textes légaux et réglementaires applicables (voir n° 3536-1) ;

b. les contenus et modalités de mise à disposition des rapports des commissaires aux comptes et à la transformation, dans les principales transformations (voir n° 3536-2).

Interventions et modalités de désignation des commissaires aux comptes et à la transformation

Interventions

3536-1

Transformation		Dispositions législatives et réglementaires	Dans le cadre de la transformation : intervention d'un CAC ou CAT*
Ancienne forme	**Nouvelle forme**		
SARL	SA ou SAS ou SCA	C. com. art. L 223-43, L 224-3	CAC (1) et CAT (3)
	SNC ou SCS	C. com. art. L 223-43	CAC (1)
	GIE	C. com. art. L 251-18	Non
	Société civile	Pas de texte	
SA ou SCA	SAS ou SCA ou SA	C. com. art. L 224-3, L 225-243, L 225-244, L 225-245, L 226-1 al. 2, L 227-1 al. 3 et R 225-165	CAC (2) (4)
SAS	SA ou SCA	C. com. art. L 226-1 al. 2, L 224-3	CAC (2) et CAT (3)
SA ou SCA ou SAS	SARL ou SCS	C. com. art. L 225-243, L 225-244, L 225-245 et R 225-165	CAC (2)
	Société civile	C. com. art. L 225-243, L 225-244	
	SNC	C. com. art. L 225-245, et R 225-165	Non
	GIE	C. com. art. L 251-18	
SA	SE	C. com. art. L 225-245-1, al. 3	CAT (8)
SE	SA	C. com. art. L 229-10	CAT (9)
SNC ou SCS	SA ou SAS ou SCA	C. com. art. L 224-3 et R 224-3	CAT ou non (5)
	SARL ou SNC ou SCS ou Société civile	Pas de texte	Non (6)
	GIE	C. com. art. L 251-18	
Société civile	SA ou SAS ou SCA	C. com. art. L 224-3 (7) et R 224-3 C. civ. art. 1844-3	CAT ou non (3) (5)
	Sociétés autres que par actions	Pas de texte	Non
GIE	SNC	C. com. art. L 251-18	Non

* CAC : commissaire aux comptes ; CAT : commissaire à la transformation

Commentaires :

(1) La décision de transformation d'une SARL en SA, SAS, SCA, SNC ou SCS doit être précédée d'un rapport d'un commissaire aux comptes inscrit sur la situation de la société (C. com. art. L 223-43). Lorsqu'une SARL non dotée d'un commissaire aux comptes se transforme en société par actions, le commissaire à la transformation désigné pour apprécier la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers pourra également être chargé de l'établissement du rapport sur la situation de la société prévu par l'article L 223-43 du Code de commerce. Dans ce cas, il n'est rédigé qu'un seul rapport (C. com. art. L 224-3).
(2) **En cas de transformation d'une SA,** le commissaire aux comptes de la société doit établir un rapport attestant que les capitaux propres sont au moins égaux au capital social. Cette règle s'applique également aux **transformations de SAS dotée d'un commissaire aux comptes et de SCA,** sur renvoi des textes (voir C. com. art. L 227-1, al. 3 et L 226-1, al. 2). En cas de transformation d'une **SAS non dotée d'un commissaire aux comptes** (voir n° 5252-1) : bien que le Code de commerce (art. L 225-244, par renvoi de l'article L 227-1) prévoie que « la décision de transformation est prise sur le rapport des commissaires aux comptes de la société », les SAS non dotées d'un CAC ne sont pas tenues d'en désigner un pour réaliser la transformation (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s. et Bull. CNCC n° 159, septembre 2010, EJ 2010-10, p. 554).
(3) La nomination d'un commissaire à la transformation est obligatoire lorsque la société qui se transforme en société par actions n'est pas déjà dotée, avant la transformation, d'un commissaire aux comptes (C. com. art. L 224-3, al. 1).
(4) En cas de **transformation de SA en société par actions** seul le rapport du commissaire aux comptes attestant que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social est requis. Il n'a pas à établir le rapport sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers prévu à l'art. C. com. L 224-3 (Cass. com. 8 avril 2008, n° 496 FS-PBRI ; voir également Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 261 et Note d'information CNCC NI.VI « Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés », § 2.112,).
(5) Selon que ces sociétés disposent ou non, avant transformation, d'un CAC [voir (3)].
Si la société est déjà dotée d'un CAC, ce dernier n'a pas, à notre avis, à établir de rapport sur la valeur des biens composant l'actif social prévu à l'art. C. com. L 224-3. Si la société n'est pas déjà dotée d'un CAC, un CAT doit être nommé. Il doit établir un rapport sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers. Il doit également attester que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social.
(6) Selon le bulletin CNCC (n° 76, décembre 1989, 89-143, p. 499), la **transformation d'une SNC en SARL** ne requiert aucune intervention du commissaire aux comptes attestant que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social minimum dans les SARL. En effet, s'agissant d'une mission légale appliquée à la transformation de certaines formes de sociétés, elle ne peut s'étendre par analogie à d'autres formes de sociétés (SNC) dont la législation ne prévoit aucune disposition en la matière.
(7) L'article C. com. L 224-3 visant la transformation en société par actions « d'une société de quelque forme que ce soit » sans aucune précision, les dispositions qu'il contient s'appliquent quelle que soit la nature, civile ou commerciale, de la société transformée.
(8) Le rapport du CAT doit attester que la société dispose **d'actifs nets** au moins équivalents au capital augmenté des réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer.
Par dérogation aux dispositions applicables aux transformations de SA (C. com. art. L 225-244 al. 1), le commissaire aux comptes de la SA qui se transforme en SE n'a pas de rapport à établir (C. com. art. L 225-245-1 al. 1).
(9) Le commissaire à la transformation doit attester que « la société dispose d'**actifs** au moins équivalents au capital » (Règl. européen (CE) 2157/2001 du 8 octobre 2001, art. 66 § 5).

Remarque

Divergence droit français/droit européen : selon l'art. C. com. L 229-10 al. 3, un ou plusieurs commissaires à la transformation sont chargés d'établir un rapport attestant que les **capitaux propres** de la société sont au moins équivalents au capital social. A notre avis, le règlement européen étant de valeur supérieure à la loi, c'est le règlement qui s'applique.

Modalités de désignation

Transformation		Modalités de désignation du CAC ou CAT devant intervenir dans le cadre de la transformation		Référence
Ancienne forme	**Nouvelle forme**	**Société ancienne AYANT DEJA un CAC [(1)]**	**Société ancienne N'AYANT PAS de CAC**	
	SA ou SAS ou SCA	Le CAC déjà en fonction intervient en tant que CAC visé à l'article C. com. L 223-43	Un CAC tel que visé à l'art. C. com. L 223-43 est désigné dans le silence des textes : - par une décision de justice sur demande de la gérance, - par délibération des associés, - ou par une décision du ou des gérants.	NI.VI, § 3.211. (voir n° 3536)

Transformation		Modalités de désignation du CAC ou CAT devant intervenir dans le cadre de la transformation		Référence
Ancienne forme	**Nouvelle forme**	**Société ancienne AYANT DEJA un CAC** [1]	**Société ancienne N'AYANT PAS de CAC**	
SARL			Le CAT visé à l'art. C. com. L 224-3 est désigné (C. com. art. L 224-3 et R 225-7) : [2] - par accord unanime des associés - ou, à défaut d'accord unanime, par décision de justice sur demande de la gérance	
	SNC ou SCS	Le CAC déjà en fonction intervient en tant que CAC visé à l'article C. com. L 223-43	Le CAC est désigné dans le silence des textes : - par décision de justice sur demande de la gérance - par une délibération des associés, - ou par une décision du ou des gérants.	
	GIE			EJ, p. 46 [3] (voir n° 3536)
	Société civile			EJ, p. 45 [3]
SA ou SCA	SAS ou SCA ou SA	Le CAC déjà en fonction intervient en tant que CAC visé à l'article C. com. L 225-244	N/A (la SA ou la SCA qui se transforment, ayant déjà un CAC)	NI.VI, § 4.21
SA ou SCA	SARL ou SCS	Le CAC déjà en fonction intervient en tant que CAC visé à l'article C. com. L 225-244		
	Société civile			EJ, p. 45 [3]
	SNC			
	GIE			EJ, p. 46 [3]
SAS	SA ou SCA	Le CAC déjà en fonction intervient en tant que CAC visé à l'article C. com. L 225-244 [4]	Le CAT visé à l'art. L 224-3 est désigné (C. com. art. L 224-3 et R 225-7) : - par accord unanime des associés - ou par décision de justice sur demande de la gérance	
SAS	SARL ou SCS	Le CAC déjà en fonction intervient en tant que CAC visé à l'article C. com. L 225-244 [4]	[4]	NI.VI, § 4.142
	Société			

Transformation		Modalités de désignation du CAC ou CAT devant intervenir dans le cadre de la transformation		Référence
Ancienne forme	**Nouvelle forme**	**Société ancienne AYANT DEJA un CAC [(1)]**	**Société ancienne N'AYANT PAS de CAC**	
	civile			
	SNC			
	GIE			
SA	SE	Le CAT est nommé par décision de justice (C. com. art. L 225-245-1, al. 3 et R 225-7 sur renvoi de l'art. R 229-21) [(5)]		NI.VI, § 4.4
SE	SA	Le CAT est nommé par décision de justice (C. com. art. L 229-10 al. 10 et R 225-7 sur renvoi de l'art. R 229-25)		
SNC ou SCS	SA ou SAS ou SCA		Le CAT visé à l'article C. com. L 224-3 est désigné (C. com. art. L 224-3 et R 225-7) : - par accord unanime des associés - ou par décision de justice sur demande de la gérance	NI.VI, § 2.211
	SARL ou SNC ou SCS ou Société civile			
	GIE			
Société civile	SA ou SAS ou SCA		Le CAT visé à l'article C. com. L 224-3 est désigné : - par accord unanime des associés - ou par décision de justice sur demande de la gérance	NI.VI, § 2.211
	Sociétés autres que par actions			
GIE	SNC			

(1) **Lorsqu'une société de quelque forme que ce soit se transforme en société par actions et qu'elle est déjà dotée d'un commissaire aux comptes,** elle n'a pas l'obligation de nommer un commissaire à la transformation (C. com. art. L 224-3 al. 1).

Transformation		Modalités de désignation du CAC ou CAT devant intervenir dans le cadre de la transformation		Référence
Ancienne forme	**Nouvelle forme**	**Société ancienne AYANT DEJA un CAC [1]**	**Société ancienne N'AYANT PAS de CAC**	

Le commissaire aux comptes n'a pas à établir le rapport prévu à l'art. C. com L 224-3 sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers (voir n° 3536-1 Interventions renvoi [3]). Sur le sort du mandat du CAC déjà en fonction avant la transformation dans la société issue de la transformation, voir tableaux au n° 3536-2.
(2) La mission de commissaire à la transformation et la mission sur la situation de la société qui doit être réalisée par un commissaire aux comptes inscrit peuvent être réalisées par le **même professionnel,** à condition que celui-ci ait la qualité de commissaire aux comptes inscrit. Dans un tel cas, un **seul rapport est établi** (C. com. art. L 224-3, al. 1er). Pour un exemple de rapport « unique », voir NI.VI, § 3.44.
La mission du commissaire aux comptes chargé d'établir le rapport sur la situation de la société prend fin, comme celle du commissaire à la transformation, avec le dépôt de son rapport. Sur les modalités de désignation du CAC dans la société issue de la transformation, voir tableau au n° 3536-2.
(3) **Etude juridique CNCC** Etude juridiquesur la transformation des sociétés.
(4) **Nomination d'un CAC dans les SAS** : les SAS ne dépassant pas certains seuils n'ont pas l'obligation de nommer un commissaire aux comptes (voir n° 5252-1).
L'établissement d'un rapport du commissaire aux comptes de la société attestant que les capitaux propres sont au moins égaux au capital social (requis pour la transformation des SA en application de l'art. L 225-244 du Code de commerce), n'est pas requis pour la transformation d'une SAS qui n'a pas de commissaire aux comptes.
(5) En l'état actuel des textes, aucune disposition n'oblige le tribunal de commerce à désigner comme CAT un commissaire aux comptes. Par ailleurs, aucune disposition n'interdit au tribunal de désigner en qualité de commissaire à la transformation les commissaires aux comptes de la société appelée à être transformée en société européenne.

Incompatibilités du commissaire à la transformation

Les commissaires à la transformation sont choisis parmi les commissaires aux comptes ou parmi les experts inscrits auprès des cours et des tribunaux.
Lorsqu'ils sont choisis parmi les commissaires aux comptes, l'article C. com. L 224-3 indique qu'ils sont soumis aux mêmes règles d'incompatibilités visées à l'article C. com. L 225-224. Or, ce dernier article a été abrogé par la loi de sécurité financière du 1er août 2003 ; selon la CNCC malgré l'absence actuelle de renvoi aux articles du Code de commerce édictant les incompatibilités auxquelles sont astreints les commissaires aux comptes, il convient que le commissaire à la transformation respecte les règles générales d'indépendance qui régissent la profession de commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 159, septembre 2010, EJ 2010-13, p. 558 et Note d'information CNCC NI.VI « Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés », § 2.212, décembre 2010 ; voir n° 5275 s.)

Remarques

1. Transformation d'une SA en SE ou transformation d'une SE en SA Les textes relatifs aux incompatibilités des commissaires à la transformation (C. com. art. L 225-245-1 al. 3 et L 229-10 al. 3) renvoient expressément aux dispositions de l'article C. com. L 822-11 définissant les incompatibilités applicables aux commissaires aux comptes.

2. Mission de commissaire aux comptes consécutive à la mission de commissaire à la transformation Le commissaire à la transformation peut être nommé par la suite commissaire aux comptes de l'entité transformée, étant rappelé que, préalablement à l'acceptation de sa nomination, il doit analyser sa situation au regard des dispositions du Code de déontologie des commissaires aux comptes (Avis H3C n° 2012-06 du 9 mai 2012).

Contenus et modalités de mise à disposition des rapports dans les principales transformations

3536-2

Ils sont précisés ci-après pour les transformations suivantes :
I. SARL en société par actions (SA, SAS, SCA) ou en SNC ou en SCS,
II. Société par actions (SA, SAS, SCA) en société par actions d'une autre forme,
III. Société par actions (SA, SCA ou SAS) en SARL, SNC ou SCS,
IV. SNC ou SCS en SARL ou en société par actions (SA, SAS, SCA).

I. Transformation d'une SARL en société par actions (SA, SAS, SCA) ou en SNC ou en SCS

	Intervention d'un commissaire		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
Transformation d'une	**aux comptes**	**à la transformation**	**aux comptes**	**à la transformation**	**aux comptes**	**à la transformation**		
SARL en SA, SAS ou SCA (1)	OUI (C. com. art. L 223-43, al. 3)	OUI si la société n'a pas déjà de commissaire aux comptes (C. com. art. L 224-3)	Rapport sur la situation de la société (C. com. art. L 223-43, al. 3) (2) (4) (5)	Appréciation : • de la valeur des biens composant l'actif social • des avantages particuliers stipulés (C. com. art. L 224-3) et Vérification que : • le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social (C. com. art. R 224-3) (7)	Au siège social 15 jours au moins avant l'AG statuant sur la transformation Le rapport n'a pas à être déposé au greffe du tribunal (3) (6)	Au siège social 8 jours au moins avant l'AG statuant sur la transformation (C. com. art. R 224-3) Le rapport est en outre déposé au greffe du tribunal de commerce 8 jours au moins avant l'AG statuant sur la transformation (C. com. art. R 123-105) (6)		NI.VI, § 3.32 et 3.432 ; Cass. com. 8 avril 2008 (n° 496 FS-PBRI et Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 261)
SARL en SNC ou SCS (1)	Idem	NON	Rapport sur la situation de la société (C. com. art. L 223-43, al. 3) (2) (4)		Le rapport n'a pas à être déposé au greffe du tribunal (3)			Idem

(1) **Modalités de désignation du commissaire aux comptes de la nouvelle société** :
- Si la SARL était **déjà dotée d'un commissaire aux comptes,** les **fonctions** du commissaire déjà en exercice **expirent à la date initialement prévue** dans la SARL. Au titre de l'exercice de transformation, le commissaire aux comptes n'établira qu'un seul rapport.
- Si la SARL n'était **pas dotée d'un commissaire aux comptes,** un commissaire aux comptes est **nommé par l'assemblée qui statue sur la transformation.** Son mandat court à compter du 1er jour de l'exercice social au cours duquel il est nommé. En conséquence, si la transformation a lieu en cours d'exercice, le commissaire aux comptes doit contrôler l'intégralité des comptes de la société même pour la partie de l'exercice correspondant à l'époque où il n'était pas encore nommé (Etude juridique CNCC sur la transformation des sociétés précitée, p. 16).
Les comptes annuels de ce premier exercice, et non ceux de l'exercice précédent repris à titre d'information, doivent être certifiés par le commissaire aux comptes. Il lui appartient cependant de mettre en oeuvre des diligences spécifiques sur le bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction et relatives au contrôle des chiffres comparatifs (Bull. CNCC n° 82, juin 1991, EJ 91-19, p. 246).
(2) Le **défaut de rapport** sur la situation de la société entraîne la nullité de l'opération (C. com. art. L 223-43, al. 4).
(3) L'article C. com. R 123-105 al. 3 imposant le dépôt du rapport relatif à la transformation d'une société en société par actions ne vise, à notre avis, que celui prévu sur l'évaluation des biens composant l'actif social.
En cas de non-respect du délai de convocation de l'AG statuant sur la transformation, voir ci-après tableau III. Transformation d'une SA en SARL, renvoi (4).
(4) Le commissaire aux comptes apprécie, compte tenu de la connaissance générale de l'entité et de ses activités qu'il a acquises et de la date de clôture des derniers comptes annuels s'il convient de demander l'établissement d'une situation comptable ou de comptes intermédiaires, NI.VI, § 3.232.

Transformation d'une	Intervention d'un commissaire		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
	aux comptes	à la transformation	aux comptes	à la transformation	aux comptes	à la transformation		

Pour un exemple de rapport du commissaire aux comptes sur la situation de la société, voir NI.VI, § 3.34.
(5) Lorsqu'une société, de quelque forme que ce soit, se transforme en société par actions et que cette société est déjà dotée d'un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes n'a pas à établir le rapport sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers prévus à l'art. C. com. L 224-3. Voir n° 3536-1, Interventions, renvoi (3).
(6) Lorsque la SARL qui se transforme en société par actions n'est pas dotée d'un CAC, le commissaire à la transformation peut accomplir la mission dévolue au commissaire aux comptes. Dans ce cas, un seul rapport sera établi. S'agissant de la date et de la communication du rapport, les règles à suivre résultent de la combinaison de celles qui régissent le rapport sur la situation de la société (C. com. art. L 223-43) d'une part, et le rapport prévu à l'art. L 224-3 du Code de commerce, d'autre part, en s'alignant sur les plus « contraignantes ». Il en résulte que le rapport « unique » doit être déposé au siège social dans un délai de 15 jours au moins avant la date de l'AG amenée à se prononcer sur la transformation. Par ailleurs, le rapport doit être déposé au greffe du tribunal de commerce 8 jours au moins avant la date de l'AG appelée à statuer sur la transformation (NI.VI, § 3.432).
Pour un exemple de rapport « unique », voir NI.VI, § 3.44.
(7) Pour des exemples de rapport du commissaire à la transformation désigné en application de l'art. L 224-3 du Code de commerce, voir NI.VI, § 2.34.

II. Transformation d'une société par actions (SA, SAS, SCA) en société par actions d'une autre forme

Transformation d'une	Intervention		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
	du commissaire aux comptes	d'un commissaire à la transformation	aux comptes	à la transformation	aux comptes	à la transformation		
SA ou SCA en SAS ou SCA ou SA (1) (6)	OUI (C. com. art. L 225-244)	NON (2)	Rapport attestant que les capitaux propres (4) sont au moins égaux au capital social (C. com. art. L 225-244) (7)	N/A	**Au siège social 15 jours** au moins avant l'AG statuant sur la transformation (C. com. art. R 225-89, al. 2) (5)	N/A	OUI (C. com. art. L 225-243 et L 227-1, al. 3) (3)	NI.VI, § 4.2 s. ; Cass. com. 8 avril 2008 (n° 496 FS-PBRI et Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 261)

	Intervention		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
Transformation d'une	**du commissaire aux comptes**	**d'un commissaire à la transformation**	**aux comptes**	**à la transformation**	**aux comptes**	**à la transformation**		
SAS en SA ou SCA	OUI (C. com. art. L 225-244) (8)	OUI si la société n'a pas déjà de commissaire aux comptes (C. com. art. L 224-3) (2) (8)	Idem	Appréciation : • de la valeur des biens composant l'actif social • des avantages particuliers stipulés (C. com. art. L. 224-3) et Vérification que : • le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social (C. com. art. R 224-3)	Idem	Au siège social 8 jours au moins avant l'AG statuant sur la transformation (C. com. art. R 224-3) Le rapport est en outre déposé au greffe du tribunal de commerce 8 jours au moins avant l'AG statuant sur la transformation (C. com. art. R 123-105)	NON (C. com. art. L 227-1 al. 3) (3)	Idem

(1) **Modalités de désignation du commissaire aux comptes de la nouvelle société** : le CAC de la société qui se transforme conserve ses fonctions qui expirent donc à la date initialement prévue dans l'ancienne société (NI.VI, § 1.432).
En cas de **transformation d'une SA (ou SCA) en SAS** non tenue de désigner un commissaire aux comptes (voir n° 5252-1), les fonctions du CAC en place dans la société avant sa transformation prennent fin **au jour de la transformation** (NI.VI, § 1.431) :

- si la transformation intervient avant la date de clôture de l'exercice en cours mais après l'assemblée ayant statué sur les comptes de l'exercice précédent, le commissaire aux comptes n'a pas à rendre compte de sa mission de certification des comptes de l'exercice au cours duquel la transformation intervient. Il ne sera, en effet plus en fonction au moment où il aurait dû rendre compte de sa mission de certification, à savoir lors de l'assemblée appelée à statuer sur les comptes de l'exercice de la transformation.

- si la transformation intervient après la date de clôture de l'exercice qui précède la transformation, mais avant l'assemblée appelée à statuer sur les comptes dudit exercice, le commissaire aux comptes n'étant plus en fonction lors de l'assemblée d'approbation des comptes, n'a pas à rendre compte de sa mission de certification au titre de l'exercice qui précède celui au cours duquel la transformation est intervenue.

Les associés pourront toutefois décider de conserver un commissaire aux comptes lors de la réunion de l'assemblée décidant la transformation en SAS. Dans cette hypothèse, le commissaire aux comptes est désigné pour une durée de six exercices (NI.VI, § 1.431).
(2) La nomination d'un commissaire à la transformation n'est obligatoire que lorsque la société qui se transforme en société par actions n'est pas déjà dotée d'un commissaire aux comptes (C. com. art. L 224-3). Voir n° 3536-1, Interventions, renvoi (3).
(3) Le point de départ du délai de deux ans est la date à laquelle la société acquiert la personnalité morale, c'est-à-dire la date de son immatriculation au registre du commerce et des sociétés.
Ainsi, peu importe que la société ait été immatriculée sous une forme autre que la forme anonyme (ou SCA) dès lors qu'elle a cumulativement, sous cette forme et sous la forme anonyme (ou SCA), plus de deux années d'existence (Rép. de Chazeaux, AN 31 juillet 2000, p. 4582).

Transformation d'une	Intervention		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
	du commissaire aux comptes	d'un commissaire à la transformation	aux comptes	à la transformation	aux comptes	à la transformation		

(4) Sur le montant de capitaux propres à retenir, voir n° 3152-1. Sur les précisions apportées par la CNCC, voir NI.VI, § 1.5.
Le commissaire aux comptes apprécie, compte tenu de la connaissance générale de l'entité et de ses activités qu'il a acquises et de la date de clôture des derniers comptes annuels, s'il convient de demander l'établissement d'une situation comptable ou de comptes intermédiaires arrêtés le cas échéant par le conseil d'administration (NI.VI, § 4.22).
Si le commissaire aux comptes conclut que les capitaux propres sont inférieurs au capital social, les associés ne peuvent passer outre, ils doivent, préalablement à la transformation, procéder à une réduction de capital. Toutefois, l'irrespect de cette règle n'entraîne pas la nullité de la transformation mais constitue pour le commissaire aux comptes une irrégularité à signaler dans son rapport sur la transformation ou à la prochaine assemblée (Bull. CNCC n° 120, décembre 2000, EJ 2000-148, p. 609 et NI.VI, § 4.5).
Pour des exemples de rapports, voir NI.VI, § 4.34.
(5) **En cas de non-respect du délai de convocation de l'AG statuant sur la transformation, voir ci-après tableau III. Transformation d'une SA en SARL, renvoi (4).**
(6) **Transformation d'une SA en Sasu** postérieurement à l'arrêté des comptes par le conseil d'administration : le fonctionnement de la société sera régi par les règles applicables de la Sasu.
En conséquence (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EJ 2004-214, p. 124) :

- il n'est pas nécessaire de tenir une AGO ;

- le commissaire aux comptes n'a aucun rapport spécial à présenter (dans l'hypothèse où la Sasu est tenue de nommer un commissaire aux comptes). Sur les seuils de nomination d'un commissaire aux comptes dans les SAS, voir n° 5252-1. Toutefois, il vérifiera que le dirigeant de la Sasu a mentionné au registre des conventions les décisions qu'il aurait pu passer directement ou par personne interposée avec la SA entre le début du dernier exercice et la date de transformation.

(7) Lorsqu'une société se transforme en société par actions et que cette société est déjà dotée d'un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes n'a pas à établir le rapport sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers prévu à l'art. C. com. L 224-3 (Cass. com. 8 avril 2008, n° 496 FS-PBRI). Voir n° 3536-1, Interventions, renvoi (3).
(8) Lorsque la SAS n'est pas dotée d'un commissaire aux comptes (sur les exemptions pour les SAS de nommer un CAC, voir n° 5252-1) :

- elle n'est pas tenue de désigner un CAC pour réaliser l'opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s. et NI.VI, § 4.142) ;

- elle doit nommer un commissaire à la transformation qui établit un rapport sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers (C. com. art. L 224-3).

III. Transformation d'une société par actions (SA, SCA ou SAS) en SARL, SNC ou SCS

Transformation d'une SA (SCA ou SAS) en :	Intervention		Contenu du rapport du commissaire aux comptes	Mise à disposition du rapport du commissaire aux comptes	Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
	du commissaire aux comptes	d'un commissaire à la transformation				
SARL	OUI	NON	Rapport	**Au siège social**	OUI sauf SAS	NI.VI, § 4.2

	Intervention		**Contenu du rapport du commissaire aux comptes**	**Mise à disposition du rapport du commissaire aux comptes**	**Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence**	**Référence**
Transformation d'une SA (SCA ou SAS) en :	**du commissaire aux comptes**	**d'un commissaire à la transformation**				
[1]	(C. com. art. L 225-244) [5]		attestant que les capitaux propres [3] sont au moins égaux au capital social (C. com. art. L 225-244)	**15 jours** au moins avant l'AG [4] statuant sur la transformation (C. com. art. R 225-89, al. 2)	(C. com. art. L 225-243, L 227-1, al. 3) [2]	s.
SCS [1]						
SNC [1]	NON (C. com. art. L 225-245)				NON (C. com. art. L 225-245)	

(1) **Modalités de désignation du commissaire aux comptes de la nouvelle société** (SARL ou SNC ou SCS) :
- si la **SARL** (ou la **SCS** ou la **SNC**) n'est **pas tenue d'avoir un commissaire aux comptes** (n'atteignant pas les seuils requis), les fonctions du commissaire aux comptes de l'ancienne SA cessent d'office le jour de la transformation, même s'il a été décidé de faire rétroagir cette opération en début d'exercice. L'ancien commissaire, qui n'est plus en exercice, ne peut plus remplir de mission légale et, par conséquent, n'a pas de travaux à effectuer ni de compte-rendu de mission à établir au titre de l'audit conduisant à la certification des comptes, que ce soit pour un arrêté de comptes au jour de la transformation ou pour les comptes annuels de l'exercice durant lequel la transformation a eu lieu (NI.VI, § 1.431). Il se doit néanmoins, au titre de sa mission permanente, de rendre compte de sa mission pour la période comprise entre le début de l'exercice et la date de cessation de ses fonctions et de porter à la connaissance des actionnaires les éventuelles irrégularités qu'il aurait pu constater au cours de cette période, même s'il a été décidé de faire rétroagir l'opération en début d'exercice (NI.VI précitée).
Après la transformation, il lui est toutefois interdit pendant cinq ans de devenir gérant, dirigeant ou salarié de la société ou de la personne morale ou entité contrôlée ou qui contrôle au sens des I et II de l'article C. com. L 233-3 la société dont il a certifié les comptes (C. com. art. L 822-12, voir n° 5275-2). **Si** les associés **décident,** en même temps que la transformation, **de conserver un commissaire aux comptes** à la société sous sa nouvelle forme sociale alors que ce n'est pas obligatoire, ils peuvent choisir le commissaire aux comptes précédent mais la transformation ayant mis fin d'office à ses fonctions, ce n'est pas l'ancien mandat qui continue à courir mais un nouveau qui courra à compter de la transformation (NI.VI, § 1.431).
- si la **SARL** (ou la **SCS** ou la **SNC**) est **tenue d'avoir un commissaire aux comptes,** le commissaire aux comptes de l'ancienne SA reste en fonction jusqu'à la date initialement prévue.

(2) **Ces conditions s'appliquent** :

- **en cas de transformation d'une SA ou d'une SCA** ;

Le point de départ du délai de deux ans est la date à laquelle la société acquiert la personnalité morale, c'est-à-dire la date de son immatriculation au registre du commerce et des sociétés. Ainsi, peu importe que la société ait été immatriculée sous une forme autre que la forme anonyme (ou SCA) dès lors qu'elle a cumulativement, sous cette forme et sous la forme anonyme (ou SCA), plus de deux années d'existence (Rép. de Chazeaux, AN 31 juillet 2000, p. 4582).

- **mais pas en cas de transformation d'une SAS** (C. com. art. L 227-1, al. 3).

(3) Sur le montant de capitaux propres à retenir, voir n° 3152-1. Sur les précisions apportées par la CNCC, voir NI.VI, § 1.5.
(4) En cas de non-respect du délai de convocation à l'assemblée générale statuant sur la transformation, le commissaire aux comptes doit (Cass. com. 14 novembre 1995, n° 1902 P) transmettre son rapport à la société, l'aviser que la décision de transformation ne pourra être prise que par une assemblée réunie à une nouvelle date après convocation régulière, et signaler l'irrégularité à l'assemblée générale si celle-ci n'est pas corrigée.
(5) Lorsque la SAS qui se transforme n'est pas dotée d'un commissaire aux comptes, elle n'est pas tenue de désigner un CAC pour réaliser l'opération (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700 s. et NI.VI, § 4.142).

IV. Transformation d'une SNC ou SCS en SARL ou en société par actions (SA, SCA ou SAS)

Transformation d'une SNC/SCS en :	Intervention		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
	d'un commissaire aux comptes	d'un commissaire à la transformation	aux comptes	à la transformation	aux comptes	à la transformation		
SARL	(1)							
SA ou SAS ou SCA (2) (3)	(2)	OUI si la société n'a pas de commissaire aux comptes (C. com. art. L 224-3) (2)	(2)	- Appréciation (C. com. art. L 224-3) : • de la valeur des biens composant l'actif social • des avantages particuliers stipulés - Rapport attestant que les capitaux propres sont au moins égaux au capital social (C. com. art. R 224-3) (4)		- **Au siège social** **8 jours** au moins avant l'AG statuant sur la transformation (C. com. art. R 224-3) - **Au greffe du tribunal de commerce** **8 jours** au moins avant l'AG (C. com. art. R 123-105) (5)		NI.VI, § 2.2 ; Cass. com. 8 avril 2008 (n° 496 FS-PBRI et Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 261)

(1) La **transformation d'une SNC en SARL** ne requiert **aucune intervention du commissaire aux comptes** attestant que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social minimum dans les SARL. En effet, selon le bulletin CNCC (n° 76, décembre 1989, EJ p. 89-143, p. 499), s'agissant d'une mission légale appliquée à certaines formes de sociétés (C. com. art. L 223-43 et L 224-3 pour les SARL, C. com. art. L 225-244 pour les SA), **elle ne peut s'étendre par analogie** à d'autres formes de sociétés (SNC) dont la législation ne prévoit aucune disposition en la matière. Il en est de même, à notre avis, en cas de transformation d'une SNC (ou d'une SCS) en SCA ou en SAS.
(2) L'art. C. com. L 224-3, al. 1 prévoit la **désignation d'un commissaire à la transformation** lorsqu'une société de quelque forme que ce soit qui n'a **pas de commissaire aux comptes** se transforme en société par actions.
Le commissaire aux comptes de la SNC ou de la SCS qui se transforme en société par actions n'a pas à établir le rapport sur la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers (Cass. com. 8 avril 2008, n° 496 FS-PBRI). Voir n° 3536-1, Interventions, renvoi (3).
(3) **Transformation d'une SNC (ou SCS) en SA (ou SCA ou SAS)** : les modalités de désignation du commissaire aux comptes de la **nouvelle société** (SA/SCA/SAS) sont les suivantes (NI.VI, § 1.431) :
- **si l'ancienne SNC/SCS avait déjà un commissaire aux comptes,** celui-ci conserve ses fonctions qui expirent donc à la date initialement prévue, sauf si la SNC/SCS s'est transformée en SAS non légalement tenue de nommer un commissaire aux comptes, la mission de ce dernier cessant d'office le jour de la décision de transformation (sur les cas d'exemption de nomination d'un commissaire aux comptes dans les SAS, voir n° 5252-1). Malgré l'absence d'obligation légale, les associés peuvent décider de conserver un commissaire aux comptes lors de la réunion de l'assemblée décidant la transformation. Dans cette hypothèse, le commissaire aux comptes de la nouvelle SAS est désigné pour une durée de six exercices, le « nouveau » commissaire aux comptes pouvant être le commissaire aux comptes en place dans l'ancienne forme de société (NI.VI, § 1.431).
- **si l'ancienne SNC/SCS n'avait pas de commissaire aux comptes,** l'assemblée qui statue sur la transformation en nomme un, sauf dans l'hypothèse où la SNC/SCS se transforme en SAS non légalement tenue de nommer un commissaire aux comptes.
Le commissaire à la transformation peut être désigné commissaire aux comptes de la société transformée (Avis H3C n° 2012-06 du 9 mai 2012, voir n° 3536-1 Remarque 2.).
Son mandat court à compter du premier jour de l'exercice social au cours duquel il est nommé ; en conséquence, si la transformation a lieu en cours d'exercice, le commissaire aux comptes doit contrôler l'intégralité des comptes de la société même pour la partie de l'exercice correspondant à l'époque où il n'était pas encore nommé. En revanche, il n'a pas à contrôler

	Intervention		Contenu du rapport du commissaire		Mise à disposition du rapport du commissaire		Bilan des deux premiers exercices déjà approuvés et deux années d'existence	Référence
Transformation d'une SNC/SCS en :	**d'un commissaire aux comptes**	**d'un commissaire à la transformation**	**aux comptes**	**à la transformation**	**aux comptes**	**à la transformation**		
les comptes de l'exercice précédent, même si sa nomination intervient alors qu'ils n'ont pas encore été examinés par l'assemblée (Bull. CNCC n° 94, juin 1994, EJ 94-102, p. 328). Il lui appartient cependant de mettre en oeuvre les diligences spécifiques sur le bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction et relatives au contrôle des chiffres comparatifs. (4) Sur le montant de capitaux propres à retenir, voir n° 3152-1. Sur les précisions apportées par la CNCC, voir NI.VI, § 1.5. Le commissaire à la transformation apprécie, compte tenu de la connaissance générale de l'entité et de ses activités qu'il a acquises et de la date de clôture des derniers comptes annuels, s'il convient de demander l'établissement d'une situation comptable ou de comptes intermédiaires, NI.VI § 2.231. En pratique, une situation intermédiaire est établie lorsque la décision de transformation intervient au cours du second semestre de l'exercice (Ansa, juillet-août 1996, n° 2844). (5) **En cas de consultation écrite,** le rapport du commissaire à la transformation doit aussi être déposé au greffe 8 jours au moins avant la date limite prévue pour la réponse des associés (C. com. art. R 123-105).								

Effets de la transformation

3537

Ils sont les suivants :

I. Date d'effet
Elle prend effet à compter du jour où elle a été décidée. Toutefois, elle ne devient opposable aux tiers qu'après achèvement des formalités de publicité, voir Mémento Sociétés n° 7610 ;

II. A l'égard de la société
Elle n'entraîne aucune interruption dans ses opérations, les droits et obligations contractés par la société sous son ancienne forme subsistant sous la nouvelle forme ;

Ainsi, la société nouvelle peut être tenue pour responsable d'une faute commise antérieurement à sa création (Cass. com. 7 décembre 1993, n° 1925 D).

Les formalités prévues en matière de registre des procès-verbaux des assemblées étant identiques quelle que soit la forme de la société, rien ne s'oppose à ce que les procès-verbaux des assemblées de la société sous sa nouvelle forme soient transcrits sur le registre utilisé avant la transformation (Rép. Sergheraert, AN 13 novembre 1979, p. 9903).

III. A l'égard des organes d'administration ou de surveillance
La décision de transformation **met fin à leurs pouvoirs** sans que ceux-ci puissent prétendre qu'elle équivaut à leur égard à une révocation sans juste motif leur donnant droit, éventuellement, à des dommages-intérêts ;

IV. A l'égard des associés
Les nouveaux droits sociaux sont créés dès la date de la décision de transformation (cf. CA Paris 11 juillet 1979, Bull. Joly 1979.542) ; ils sont soumis, dans le patrimoine des associés, au même régime que les droits anciens qu'ils remplacent ;

V. A l'égard des commissaires aux comptes
Voir tableaux précédents n° 3536-1 et 3536-2.

Sur les conventions réglementées à mentionner dans le rapport spécial du commissaire aux comptes émis postérieurement à la transformation, voir n° 5373.

VI. A l'égard des créanciers
Les créanciers antérieurs à la transformation conservent tous leurs droits à l'égard de la société et des associés.

Sur l'obligation aux dettes des associés, voir Mémento Sociétés n° 7641.

B. Aspects fiscaux

Droits d'enregistrement et de mutation

3538-1

(Mémento Fiscal n° 38660 à 38690) :

I. Cas exceptionnel : la transformation donne naissance à un être moral nouveau
(cas d'un changement de nature tel que la transformation d'une société en association) La transformation est considérée comme emportant **dissolution** de la société ancienne et constitution d'une société entièrement nouvelle. Elle motive donc l'exigibilité des droits prévus tant pour la dissolution de société que pour la constitution de société. Il convient cependant de noter que les apports purs et simples réalisés lors de la constitution de sociétés sont, en principe, exonérés de droits d'enregistrement, voir Mémento Fiscal n° 66850 à 66880.

II. Cas général : la transformation ne donne pas naissance à un être moral nouveau
(tel que le passage d'une forme de société à une autre forme de société) Dans ce cas, seul le droit fixe des actes innomés est normalement exigible. Cependant, si la transformation a pour effet de rendre passible de l'impôt sur les sociétés une société qui n'y était pas soumise jusqu'alors (ce qui est le cas de la transformation d'une société de personnes en société de capitaux mais aussi de l'option d'une société de personnes pour son assujettissement à l'IS), l'opération rend les droits de mutation exigibles sur certains apports en nature faits à la personne morale, sauf engagement de conservation des titres pendant une certaine durée (voir Mémento Fiscal n° 38805 et 38810).

Impôts sur les bénéfices

3538-2

Sur les conséquences d'un changement radical d'objet ou d'activité, voir n° 3532. Sur les possibilités d'option pour un régime fiscal différent, voir n° 1870.

Il convient d'examiner si **la transformation entraîne ou non un changement de régime fiscal** (voir Mémento Fiscal n° 38500 à 38810) :

I. Cas où la société demeure sous le même régime fiscal
L'opération est sans influence sur la situation de la société au regard des impôts directs.

Exemple

Exemple Transformation d'une société de capitaux exerçant une activité industrielle ou commerciale en société civile conservant cette activité.

II. Cas où une société passible de l'IR devient passible de l'IS
Pour les sociétés ou organismes exerçant une activité professionnelle, cette opération est assimilable à une cessation d'entreprise. Il en résulte la taxation immédiate non seulement des bénéfices de l'exercice en cours, mais également des provisions et autres bénéfices dont l'imposition avait été différée, ainsi que celle des plus-values latentes de l'actif et des profits latents sur les stocks (CGI, art. 202 ter I. al. 1).
Toutefois (CGI, art. 202 ter I. al. 2), dans le cas général où l'opération ne se traduit pas par la création d'une personne morale nouvelle, la transformation n'entraîne pas l'imposition des éléments dont la taxation a été précédemment différée (provisions,

notamment), ni celle des plus-values et profits latents acquis par les éléments de l'actif dès lors qu'aucune modification n'est apportée aux évaluations comptables de ces éléments et que l'imposition demeure possible sous le régime de l'IS.

Exemple

Exemple Transformation d'une SNC ou d'une SCS n'ayant pas opté pour l'IS, en SA.

La société doit produire un bilan d'ouverture de la première période d'imposition dans un délai de 60 jours à compter du changement de régime (CGI, art. 202 ter III). Le point de départ de ce délai est (Rescrit 22 novembre 2011, n° 2011/32) :

- en cas d'option exercée avant le début de l'exercice concerné, le premier jour de cet exercice ;

- dans le cas contraire, la date d'envoi de l'option à l'Administration fiscale.

Sur l'incidence de la transformation chez les associés de la société de personnes, voir Mémento Fiscal n° 38790 c.

III. Cas où une société passible de l'IS devient passible de l'IR

La transformation d'une société par actions ou à responsabilité limitée en une société de personnes est considérée comme une **cessation d'entreprise** (CGI, art. 221-2). Il en est de même de l'option pour le régime des sociétés de personnes par une SARL de famille ou par une société de capitaux (CGI, art. précité, voir n° 1870). D'où l'imposition immédiate (même en cas d'insertion d'une clause de rétroactivité dans l'acte de transformation : CE 16 mai 2008, n° 294305) des bénéfices d'exploitation non encore taxés, ce qui entraîne la production de la déclaration du résultat et des autres documents prévus en cas de cessation d'entreprise (D. adm. 4 H-622, n° 2 s.). Toutefois (CGI, art. 221 bis), les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits latents sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate, à la double condition :

- **qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables** ;
- et que **l'imposition desdits bénéfices,** plus-values et profits **demeure possible** sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Dans ce cas, l'opération entraîne alors :

- l'application de l'IS aux bénéfices de l'exercice en cours lors de la transformation ; seuls ces bénéfices et les réserves ayant supporté l'IS sont alors imposables en tant que revenus distribués aux associés ;

- la perte du droit au report des déficits subis avant l'opération.

Exemple

Exemple Transformation d'une SA en SNC ou en SCS lorsque la nouvelle société n'exerce pas l'option pour son assujettissement à l'IS.

IV. Cas où une société change partiellement de statut fiscal

Le changement partiel de statut fiscal entraîne les mêmes conséquences (avec les mêmes atténuations) qu'un changement total (CGI, art. 202 ter I et 221.2.) : transformation d'une société de personnes en société en commandite simple (opération qui entraîne l'assujettissement à l'IS de la part des bénéfices revenant aux commanditaires), transformation d'une commandite simple en société de personnes, adoption par une société soumise à l'impôt sur les sociétés d'un statut fiscal particulier lui assurant l'exonération de certains éléments de bénéfices (SII ; SIIC ; Sppicav).

Lorsqu'une société précédemment soumise au régime des sociétés de personnes change partiellement de statut fiscal, elle doit produire un bilan d'ouverture de la première période d'imposition (CGI, art. 202 ter III).
Dans certains cas, des modalités particulières d'imposition des plus-values constatées du fait du changement sont prévues, notamment dans le secteur immobilier (sur l'imposition au taux réduit de l'IS des plus-values latentes sur les immeubles ou droits assimilés en cas d'option pour le régime des SIIC ou des Sppicav, voir Mémento Fiscal n° 30490 et 30950).

Cas particuliers :

1. Renouvellement total des actionnaires d'une société à la suite de cessions massives des actions Ce renouvellement ne peut pas, à lui seul, impliquer les conséquences fiscales d'une « cession ou cessation d'entreprise » (voir Mémento Fiscal n° 11055).

2. Transfert du siège de la société en dehors de l'Union européenne Dans ce cas, l'IS est établi dans les mêmes conditions qu'en cas de cessation d'entreprise (d'où les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution de la société en ce qui concerne non seulement l'IS mais aussi l'impôt de distribution), sauf si une convention avec la France a été conclue, permettant ces opérations et

conservant à la société sa personnalité juridique. Aucune convention de ce type n'a jusqu'à présent été signée par la France (voir Mémento Fiscal n° 11045).

Taxe sur la valeur ajoutée

3538-3

Les transformations de sociétés n'entraînent pas l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (du moins lorsqu'elles ne donnent pas lieu à la création d'un être moral nouveau).

C. Aspects comptables

3539

La transformation, sans création d'un être moral nouveau, n'entraîne pas de conséquences comptables. Quand elle survient en cours d'exercice, il n'y a en effet pas lieu d'arrêter les comptes au jour de la transformation, sauf décision contraire des associés. Les comptes de l'exercice sont alors arrêtés et approuvés et les bénéfices répartis, dans les conditions prévues par le régime applicable à la société sous sa nouvelle forme (en ce sens, Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, EJ 2002-99, p. 608 et Ansa, octobre 2002, n° 3153).
Quant au **rapport de gestion,** il est établi par les anciens et les nouveaux organes d'administration, chacun pour la période durant laquelle il a exercé ses fonctions.

Il ne paraît pas interdit qu'un seul rapport couvrant la totalité de l'exercice puisse être établi d'un commun accord par les dirigeants anciens et nouveaux (Mémento Sociétés n° 7631). L'Ansa (décembre 1998, n° 2987) considère, pour sa part, que l'établissement du rapport de gestion est à la charge des nouveaux dirigeants, dès leur désignation.
En outre, la transformation constitue un événement postérieur à traiter comme tel dans le rapport de gestion (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, EJ 2002-99, p. 608), voir n° 2831 s.

Fiscalement, Dans le cas où la transformation entraîne l'assujettissement à l'IS d'une société relevant auparavant de l'IR, celle-ci doit produire un bilan d'ouverture du premier exercice dans les 60 jours de la transformation (voir n° 3538-2).

En ce qui concerne les livres légaux, voir n° 317-1.

Section 4 Difficultés des entreprises : prévention et incertitude sur la continuité de l'exploitation

3540

La loi n° 84-148 du 1er mars 1984 et son décret d'application du 1er mars 1985 ont institué, afin de **prévenir les difficultés des entreprises** :
- d'une part, l'établissement de 4 documents : tableau de financement, compte de résultat et plan de financement prévisionnel, situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible (voir n° 3709 s.),
- d'autre part, diverses procédures d'alerte (développées ci-après).
Par ailleurs, l'apparition de difficultés peut rendre incertaine la continuité de l'exploitation, principe de base des règles d'évaluation comptables figurant dans le Code de commerce.
Nous analysons ci-après les incidences de ces incertitudes sur les comptes et leur certification.

I. Procédures d'alerte

L'alerte peut être déclenchée :
- par le commissaire aux comptes,
- par d'autres personnes ou groupements : comité d'entreprise, associés minoritaires, président du tribunal de commerce, groupements de prévention agréés.

A. Alerte par le commissaire aux comptes

Sur la rémunération du commissaire aux comptes en cas de mise en oeuvre de la procédure d'alerte, voir n° 5287.

3541

Elle présente les caractéristiques suivantes (Note d'information CNCC NI.III « Le commissaire aux comptes et l'alerte », version 2, juin 2012) :

Quelles sont les entités concernées ?

Déclenchement de la procédure

3541-1

Selon la CNCC (NI.III, version 2, juin 2012, § 1.1 s.), la procédure d'alerte n'est susceptible d'être mise en oeuvre que dans les entités ayant désigné un commissaire aux comptes, qu'il s'agisse d'une désignation obligatoire ou volontaire (voir n° 5252-1 s.), **et** dans la mesure où un texte la prévoit (directement ou par renvoi), ou lorsque la forme juridique imposée à l'entité par des textes légaux ou réglementaires la rend applicable.

Entités dans lesquelles la procédure d'alerte du commissaire aux comptes n'est pas prévue

Dans les entités suivantes (NI III précitée, § 1.6), la loi impose la nomination aux comptes sans pour autant prévoir la mise en oeuvre d'une procédure d'alerte :

- les établissements publics de l'Etat ;

- les SCPI (C. mon. fin. art. L 214-79) ;

- les fonds communs de placement (C. mon. fin. art. L 214-8-6) ;

- les missions de contrôle de la comptabilité spéciale des administrateurs et mandataires judiciaires ;

- les missions de contrôle des comptes d'ensemble de formations politiques ;

- les missions spéciales exercées par les commissaires aux comptes dans les caisses de règlements pécuniaires des avocats (Carpa) ;

En effet, selon la Chancellerie, la mission effectuée auprès d'une Carpa se limite au contrôle de l'utilisation des fonds publics et ne saurait être assimilée à une mission de certification des comptes au sens de l'article C. com. L 820-1 (Bull. CNCC n° 127, septembre 2002, p. 299) ;

- les OPCI constitués sous la forme de fonds de placement immobilier.

Exceptions dues à la situation de l'entreprise

a. Procédure de conciliation ou de sauvegarde Lorsqu'une de ces procédures a été engagée par les dirigeants, la procédure d'alerte ne peut plus être mise en oeuvre et, si une telle procédure a été engagée, elle est interrompue [C. com. art. L 234-4 (sociétés commerciales, GIE) et C. com. art. L 612-3 (certaines personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et associations subventionnées)].

Sur l'information du commissaire aux comptes concernant l'ouverture d'une procédure de conciliation (voir n° 3547-3).

Sur le lien entre la procédure d'alerte du commissaire aux comptes et :

- la mise en oeuvre d'une procédure de conciliation, voir NI.III, § 2.54 ;

- la mise en oeuvre d'une procédure de sauvegarde, voir NI.III, § 2.55.

b. Procédure de redressement judiciaire (NI.III, § 2.56) :

1. A la demande d'ouverture de la procédure (NI.III, § 2.561) Dès que l'ouverture de la procédure a été demandée (voir n° 3549-1), l'entreprise ne se situe plus dans une période de prévention et le commissaire aux comptes interrompt la procédure d'alerte éventuellement en cours. De même, il ne met pas en oeuvre la procédure d'alerte pendant la période d'observation et, d'une façon plus générale, pendant la période allant de la date du jugement d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire jusqu'à la date du jugement arrêtant le plan de redressement.

Toutefois, le commissaire aux comptes doit tirer les conséquences des incertitudes pesant sur la continuité de l'exploitation dans son rapport sur les comptes annuels (voir n° 3543 s.).

2. Exécution du plan de redressement (après que le tribunal de commerce a décidé la continuation de l'entreprise) (NI.III, § 2.563) Pendant toute la durée de ce plan, si le commissaire aux comptes a connaissance de faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, conformément au § 09 de la NEP 570 « Continuité d'exploitation », il met en oeuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation, et d'apprécier si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de constituer une réponse appropriée aux faits relevés. Lorsqu'à l'issue de ces procédures les incertitudes sont confirmées, et que les plans d'actions de la direction ne lui paraissent pas constituer une réponse appropriée, il met en oeuvre la procédure d'alerte (en ce sens également, Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, CNP 2008-23, p. 586 s.).

3. Dans le cas où la **procédure d'alerte** engagée avant la mise en redressement judiciaire a été **interrompue pendant la période d'observation,** le commissaire aux comptes reprend la procédure à la phase 1 s'il constate des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, pendant l'exécution du plan de redressement.

En outre :

- en cas de **liquidation amiable,** la procédure d'alerte engagée par le commissaire aux comptes devient sans objet ; en effet, dans ce cas, la notion de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation n'est plus pertinente puisque la décision de liquidation amiable s'oppose à cette continuité (NI.III, § 7.6) ;

- en l'absence de texte, rien ne s'oppose à ce que le commissaire aux comptes informe le président du tribunal de commerce, lorsque celui-ci l'interroge, de l'arrêt de la procédure d'alerte (Bull. CNCC n° 105, mars 1997, EJ 96-278, p. 90).

Responsabilité du commissaire aux comptes

Elle ne peut être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles il procède à cet égard (C. com. art. L 822-17 ; Note d'information CNCC NI.III, § 1.8). Et en admettant que l'entreprise ait subi un préjudice en relation avec la procédure d'alerte, elle ne saurait s'en prévaloir pour rechercher la responsabilité du commissaire aux comptes dès lors que celui-ci a normalement respecté la procédure (TGI Charleville-Mézières, 4 septembre 2009 ; voir bulletin CNCC n° 156, décembre 2009, p. 688 s.).

A l'inverse, dans le cas où la procédure n'a pas été déclenchée alors qu'elle aurait dû l'être, aucune sanction pénale n'étant prévue, la responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être recherchée que sur le plan civil « sur la base d'une obligation de moyens » (NI.III, § 1.8, citant l'étude juridique CNCC « Responsabilité civile du commissaire aux comptes » de mars 2007). Pour autant, la responsabilité du commissaire aux comptes ne saurait être engagée s'il est avéré que tous les actionnaires, à la date où la procédure d'alerte aurait dû être déclenchée, connaissaient la situation de la société et que l'absence de déclenchement n'a eu aucune incidence sur le retard apporté au dépôt de bilan et à l'éventuelle aggravation du passif en résultant (Cass. com. 3 mars 2004, n° 99-21.712).

En l'absence de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, la mise en oeuvre abusive de la procédure d'alerte peut, dans la mesure où elle démontre la mauvaise foi du commissaire aux comptes, justifier sa révocation (NI.III, § 1.8 ; voir également n° 5285-1).
Par ailleurs, en cas de non-respect par le commissaire aux comptes des différents délais et obligations, notamment de communication, prévus par les textes légaux et réglementaires dans le cadre de la procédure d'alerte, il engage sa responsabilité disciplinaire (NI.III, § 1.8).

Pour quelles raisons le commissaire aux comptes doit-il déclencher la procédure d'alerte ?

3541-2

La procédure d'alerte est déclenchée lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (C. com. art. L 234-1 et L 234-2).

Le déclenchement d'une procédure d'alerte par le commissaire aux comptes constituant un événement distinct des faits qui l'ont motivé, l'information relative à ce déclenchement est de nature à constituer, en elle-même et indépendamment de celle relative à ces faits, une **information privilégiée** (Cass. com. 23 mars 2010, n° 09-65.827).
Sur la notion d'information privilégiée, voir n° 5062-2.

Absence de diligences spécifiques

L'obligation d'alerte s'insère dans la mission générale du commissaire aux comptes (NI.III, avril 2010, § 2).
Ainsi, dès lors qu'aucun fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation n'a été relevé, le commissaire aux comptes n'a pas à mettre en oeuvre de diligences autres que celles relevant de sa mission d'audit des comptes (voir n° 5347 s.) ou de son examen des documents établis, le cas échéant, par l'entité dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises (voir n° 3709-5).

Faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation

La CNCC (NI.III, § 2.3) souligne que les faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation concernent la situation financière et l'exploitation de l'entité et sont constitutifs d'événements de nature objective susceptibles d'affecter la poursuite de l'activité dans un avenir prévisible. Ces faits sont généralement constitutifs d'un ensemble d'événements convergents suffisamment préoccupants compte tenu du contexte particulier de l'entité.
Ainsi, la Note d'information CNCC NI.III (version 2, juin 2012, § 2.31) présente des exemples de faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, avec les commentaires préalables suivants :

« Ces faits peuvent notamment résulter d'événements postérieurs à la date de clôture ou d'arrêté des comptes. Ils peuvent également apparaître à la lecture des comptes de l'exercice précédent qui font apparaître une situation difficile ou compromise, ou à l'examen des données prévisionnelles de l'entité et de son secteur d'activité. »

I. Faits relatifs à la situation financière
Ils concernent essentiellement, directement ou indirectement, la situation financière et la trésorerie et, à travers elle, la solvabilité de l'entreprise. Par exemple :

- capitaux propres négatifs,
- fonds de roulement très dégradé ;
- augmentation considérable du besoin en fonds de roulement ;
- décision d'une société mère de supprimer son soutien à une filiale ;
- dégradation des principaux équilibres financiers ;
- situation de trésorerie négative ou s'aggravant de telle sorte qu'elle nécessite des demandes de renouvellement ou de report d'échéances de dettes ou conduit à l'impossibilité de régler les créanciers à l'échéance ;
- impossibilité de renouveler à leur échéance les crédits indispensables ou d'obtenir les financements supplémentaires nécessaires ;
- demande par les tiers de sûretés exorbitantes ;
- recherche de sources de financement excessivement onéreuses ;
- crédit fournisseur inférieur aux normes ou nul (paiement comptant) ;
- cessation de paiement d'un débiteur important ;
- absorption d'une filiale en difficulté.

II. Faits relatifs à l'exploitation
Par exemple :

- insuffisance de l'excédent brut d'exploitation ;
- capacité d'autofinancement négative ;
- pertes de marchés importants, affaiblissement du carnet de commandes en deçà d'un seuil de rentabilité ;
- disparition de sources importantes de revenus, directement ou par le biais des filiales ;
- pertes de licences ou de brevets, fin d'un contrat de franchise, non-renouvellement de concessions ou de régies ;
- rupture d'approvisionnement en matières premières essentielles ;
- sous-activité notable et continue ;
- importance des frais financiers.

III. Faits relatifs à l'environnement économique et social
Par exemple :

- destruction de l'outil de production ;
- conflits sociaux graves et répétés ;
- non-respect de réglementations importantes en matière environnementale ;
- conflits graves chez des clients ou des fournisseurs importants ou difficultés politiques sérieuses dans leur pays ;
- procédures judiciaires ou expropriation(s) en cours ;
- dépendance significative à l'égard du succès d'un projet ;
- inexécution par des tiers ou par l'entreprise de conventions essentielles (franchise, distribution, sous-traitance...) ;
- changements de lois ou projets de loi défavorables ;
- catastrophes naturelles affectant l'entité ou un tiers en relation avec elle.

Certaines situations de nature plus large et pouvant avoir des incidences à échéance plus lointaine peuvent, dans certains cas, être constitutives de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation :

- existence de désaccords entre actionnaires ;

- absence de relève de dirigeants âgés ;

- activité s'exerçant dans des marchés en déclin ;

- niveau technique de l'encadrement jugé insuffisant ;

- départs d'hommes clefs ;

- absence ou insuffisance des dépenses de recherche-développement ;

- obsolescence des équipements.

IV. Atténuation de la portée des critères défavorables
La procédure d'alerte suppose l'existence de faits dont l'incidence est défavorable (NI.III, § 2.332). Une fois ces critères identifiés et leur importance mesurée, il convient de s'assurer qu'il n'existe pas de facteurs positifs qui viendraient en atténuer la portée, annuler éventuellement leurs effets ou bien simplement les différer (NI.III précitée, § 2.333).

a. Dans le domaine des actifs et des passifs : cette atténuation peut trouver son origine dans divers événements tels que :

- cession d'actifs non nécessaires à l'exploitation ;
- possibilité de différer le renouvellement des stocks ou des immobilisations ;
- recours au crédit-bail, à la location ou à la cession à bail ;
- utilisation de lignes de crédit ou de facultés d'emprunt exceptionnelles, recours à l'affacturage ;
- possibilité de négocier un nouvel échéancier des dettes ;
- renouvellement des emprunts à leur échéance ;
- réduction ou suppression des distributions de dividendes ;
- augmentation du capital, le cas échéant incluant l'entrée de nouveaux associés.

Lorsqu'une société survit grâce au soutien du groupe auquel elle appartient, il y a lieu de s'assurer de la permanence de ce soutien. Si cette assurance est obtenue, la procédure d'alerte n'a pas à être mise en oeuvre car on doit considérer que la continuité de l'exploitation n'est pas compromise (Revue Eco. et compt., n° 152, p. 28).

Une clause statutaire d'une SNC permettant la remontée automatique des pertes dans la société mère ne dispense pas, selon le bulletin CNCC (n° 67, septembre 1987, EJ 87-106, p. 360 s.), du déclenchement de la procédure d'alerte dans la SNC, si le commissaire aux comptes estime que la continuité de l'exploitation est compromise. Toutefois, la procédure d'alerte s'achèverait dès lors que le commissaire aux comptes aurait reçu, du président du conseil d'administration de la société mère, une lettre d'affirmation précisant que la société mère s'engage à assurer la continuité de l'exploitation de la SNC.

b. Dans le domaine de l'exploitation : cette atténuation peut être, sans dommages pour l'entreprise, de pouvoir par exemple :

- supprimer les secteurs d'exploitation à l'origine des capacités d'autofinancement négatives ;
- ajourner les dépenses d'entretien ou de recherche-développement ;
- réduire les frais généraux et les stocks ;

- augmenter les dividendes de filiales et les revenus autres que ceux issus des activités courantes ;
- obtenir des subventions d'exploitation.

c. Dans d'autres domaines : cette atténuation peut provenir de l'aptitude de l'entité à, par exemple :

- remplacer rapidement les clients et fournisseurs défaillants ;
- trouver de nouveaux marchés ou produits ;
- remplacer les personnes indispensables.

Lien avec les autres procédures d'alerte susceptibles d'être mises en oeuvre par d'autres intervenants

Sur ces procédures, voir n° 3542-1 s.
Selon la NI.III (§ 2.4), la mise en oeuvre de ces procédures d'alerte, dont les éléments déclencheurs ne sont pas nécessairement identiques à ceux de la procédure d'alerte du commissaire aux comptes, est susceptible de lui fournir des éléments d'information de nature à le conduire à s'interroger sur l'existence de faits de nature à mettre en cause la continuité d'exploitation, et le cas échéant, sur la nécessité de mettre en oeuvre la procédure d'alerte qui lui incombe.
Pour une synthèse des liens entre la procédure d'alerte du commissaire aux comptes et les autres procédures d'alerte susceptibles d'être mises en oeuvre par d'autres intervenants, voir NI.III, § 2.45.

A quel moment le commissaire aux comptes doit-il déclencher la procédure d'alerte ?

3541-3

A tout moment. En effet, selon la Note d'information NI.III :

- les faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation sont relevés par le commissaire aux comptes à l'occasion de l'exercice de sa mission (§ 2.1) ;

- ni la NEP 570 « Continuité d'exploitation » ni les textes légaux et réglementaires n'imposent au commissaire aux comptes de rechercher de façon systématique et active des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation. En revanche, dès lors qu'il a relevé, à l'occasion de l'exercice de sa mission, de tels faits, il lui appartient de prendre en compte les dispositions de ces textes notamment au regard de sa démarche d'audit et de son devoir d'alerte (§ 2.23).

En outre, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les conditions nécessaires à l'application du principe de la continuité d'exploitation existent jusqu'à la date de son rapport sur les comptes annuels (en ce sens, NI III, § 5.1).

Avant le déclenchement de la procédure d'alerte, un entretien avec les dirigeants permet généralement au commissaire aux comptes :

- de s'informer le plus complètement possible sur les faits relevés, dans le but d'éviter de déclencher une procédure d'alerte qui se révélerait ultérieurement inappropriée,

- d'informer les dirigeants des diverses étapes de la procédure prévue par la loi.

Remarques :

1. Co-commissariat En cas de **co-commissariat aux comptes,** sauf désaccord entre les commissaires, la mise en oeuvre de la procédure d'alerte et sa poursuite résultent d'une **démarche collégiale** (NI III, § 7.1).

2. Premier exercice d'un nouveau mandat : sort de la procédure d'alerte mise en oeuvre par le commissaire aux comptes précédent Il revient au nouveau commissaire aux comptes d'apprécier s'il doit ou non poursuivre la procédure d'alerte en cours, pour autant qu'il se trouve encore dans les délais (NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », juin 2012, § 2.1.4.1.). Le nouveau commissaire aux comptes peut en outre reprendre la procédure d'alerte initiée par son prédécesseur, dans le délai de six mois à compter du déclenchement de cette procédure par son prédecesseur (NI.III « Le commissaire aux comptes et l'alerte », version 2, juin 2012, § 7.8).

Comment se déroule la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes ?

3541-4

Les différentes étapes de la procédure d'alerte mise en oeuvre par le CAC dans une SA

(C. com. art. L 234-1 et art. R 234-1 à R 234-4)

Cette procédure est également applicable aux **SAS,** lorsqu'elles sont dotées selon les statuts d'un organe collégial ayant des fonctions semblables à celles d'un conseil d'administration ou d'un conseil de surveillance (Bull. CNCC n° 149, mars 2008, EJ 2007-117, p. 113 s. ; NI.III, § 4.5).
Pour des exemples de courriers et de rapports susceptibles d'être établis par le commissaire aux comptes dans le cadre de la procédure d'alerte, voir NI.III, § 9-1.



* Les délais courent à compter de la date de réception de la demande ou de la réponse ou de la convocation, etc., sauf précision contraire.
** Ce délai court à compter de la date de réception de la lettre du CAC demandant la délibération du CA.
*** Ce délai court à compter de la réception du PV du CA par le CAC.
**** Ce délai court à compter de la réception du rapport spécial du CAC par le CA.
(1) à (12) : voir commentaires ci-après.

Abréviations
CAC = Commissaire aux comptes.
CA = Conseil d'administration.
AG = Assemblée générale.
CE = Comité d'entreprise.
LR avec AR = Lettre recommandée avec demande d'avis de réception.
Pour les SA à directoire :
- Président du CA = Directoire.
- CA = Conseil de surveillance.

Commentaires du tableau

(1) **Information par écrit du président du CA ou du directoire par le CAC lorsque ce dernier a relevé des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.**
Cette demande d'explication porte sur tout fait qu'il relève lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou sur tout fait dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission. Elle est faite sans délai, la CNCC suggérant que cet envoi soit effectué par LR avec AR.
Lorsque la société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le CAC doit transmettre à l'AMF la copie de cet écrit (C. mon. fin. art. L 621-22 IV), par LR avec AR (NI.III, § 4.214).
(2) **Réponse du président du CA au CAC,** par LR avec AR dans les 15 jours qui suivent la réception de la demande d'explication (C. com. art. R 234-1, al. 2).
Le contenu de cette réponse n'est pas expressément précisé mais il doit permettre au CAC d'être assuré de la continuité d'exploitation. Ainsi, la réponse devrait fournir une analyse de la situation et préciser les mesures envisagées (NI.III, § 4.211).
(3) **Invitation par le CAC à faire délibérer le CA,** par LR avec AR dans les 8 jours suivant (C. com. art. R 234-2, al. 1) :
- l'absence de réponse dans les 15 jours ayant suivi l'information du président du CA,
- la réponse du président du CA si celle-ci ne permet pas d'être assuré de la continuité de l'exploitation.
La copie du courrier du CAC doit être adressée sans délai au président du tribunal de commerce par LR avec AR (C. com. art. L 234-1 et R 234-2, al. 1).
Les CAC sont déliés du secret professionnel à l'égard de ce dernier (C. com. art. L 822-15).
Le président du tribunal de commerce peut, de sa propre initiative, mettre en oeuvre une procédure d'alerte (voir n° 3542-3).
Dans les SA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les CAC communiquent à l'AMF une copie de la lettre par laquelle ils invitent le président du CA ou le directoire à faire délibérer le CA ou le conseil de surveillance sur les faits révélés (C. mon. fin. art. L 621-22 IV).
(4) **Convocation par le président du CA pour faire délibérer le CA** dans les 8 jours qui suivent la réception de la demande du CAC (C. com. art. R 234-2, al. 2). Le CAC est convoqué à cette séance.
(5) **Réunion du CA** dans les 15 jours qui suivent la demande du CAC (C. com. art. R 234-2, al. 2).
(6) **Envoi d'un extrait du PV des délibérations du CA** par LR avec AR dans les 8 jours qui suivent la réunion (C. com. art. R 234-2, al. 3) :
- au CAC,
- au CE ou à défaut aux délégués du personnel,
- au président du tribunal de commerce.
(7) **Convocation d'une AG sur demande du CAC,** si :
- le CA n'a pas été réuni pour délibérer sur les faits relevés,
- ou si le commissaire aux comptes n'a pas été convoqué à la séance du CA (C. com. art. L 234-1, al. 3),
- en dépit des décisions prises, le CAC constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise.
Cette convocation est faite par LR avec AR dans le délai de 15 jours à compter de la réception de la délibération du CA ou de l'expiration du délai imparti pour celle-ci (C. com. art. R 234-3, al. 1).
Le CA procède à la convocation de l'AG dans les 8 jours suivant l'invitation faite par le CAC, l'AG devant, en tout état de cause, être réunie au plus tard dans le mois suivant la date de notification faite par le CAC (C. com. art. R 234-3, al. 2).
En cas de carence du CA, le CAC convoque l'AG dans un délai de 8 jours à compter de l'expiration du délai imparti au CA et en fixe l'ordre du jour. Il peut, en cas de nécessité, choisir un lieu de réunion autre que celui éventuellement prévu par les statuts, mais situé dans le même département. Dans tous les cas, les frais entraînés par la réunion de l'assemblée sont à la charge de la société (C. com. art. R 234-3, al. 3).

(8) **Etablissement par le CAC d'un rapport spécial** présenté à l'AG.
Sur le contenu du rapport, voir NI.III, § 4.9 et § 9-1 (exemple de rapport).

Dans les SA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les commissaires aux comptes doivent transmettre à l'AMF les conclusions du rapport qu'ils envisagent de présenter à l'assemblée (C. mon. fin. art. L 621-22 IV).

(9) **Communication du rapport** du CAC par le président du CA au CE dans les 8 jours qui suivent sa réception (C. com. art. R 234-3, al. 1) ou à défaut, aux délégués du personnel.
(10) **Présentation obligatoire du rapport spécial à l'AG.**
(11) **Information du président du tribunal de commerce par le CAC par LR avec AR** (C. com. art. R 234-4).
Si, à l'issue de l'AG, le CAC constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce et lui en communique les résultats (C. com. art. L 234-1, al. 4). Cette information doit être faite sans délai par LR avec AR.
Elle comporte la copie de tous les documents utiles à l'information du président du tribunal ainsi que l'exposé des raisons qui ont conduit le CAC à constater l'insuffisance des décisions prises (C. com. art. R 234-4).
Le président du tribunal peut mettre en oeuvre la procédure d'alerte (voir n° 3542-3) ou provoquer la saisine d'office du tribunal.
(12) **Fin de la procédure,** si la procédure a été respectée, et si, grâce aux réponses reçues ou aux décisions prises, le CAC constate que la continuité de l'exploitation n'est plus compromise.

A noter que la désignation, sur requête des dirigeants d'entreprise en difficulté, d'un mandataire ad hoc par le président du tribunal de commerce, chargé d'assister les dirigeants dans la restructuration de leur entreprise, n'autorise pas en tant que telle la suspension de la procédure d'alerte, mais constitue simplement un élément à prendre en considération pour décider si la procédure doit s'arrêter à l'issue de la phase 1 (réponse fournie par le président) ou de la phase 2 (délibération du CA) (Bull. CNCC n° 119, septembre 2000, EJ 2000-90, p. 382, NI.III, § 2.53).

Remarque
Reprise de la procédure : dans un délai de 6 mois à compter du déclenchement de la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes peut en reprendre le cours au stade où il avait estimé pouvoir y mettre un terme lorsque, en dépit des éléments ayant motivé son appréciation (C. com. L 234-1 dernier al.) :

- la continuité de l'exploitation demeure compromise,

- **et** que l'urgence commande l'adoption de mesures immédiates.

Sur l'appréciation de cette notion d'urgence, voir NI.III, § 3.

Les différentes étapes de la procédure d'alerte mise en oeuvre par le CAC dans toutes les sociétés autres que les SA : SCA, SARL, SNC et SCS

(C. com. art. L 234-2 et R 234-5 à R 234-7)

Cette procédure est également applicable :
- aux SAS, lorsqu'elles ne sont pas dotées par les statuts d'un organe collégial chargé de l'administration distinct de l'organe de direction (NI.III, § 4.5) ;
- aux GIE (C. com. art. L 251-15 et R 251-3) ;
- aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique visées à l'article C. com. L 612-1 et aux associations subventionnées visées à l'article C. com. L 612-4 ne disposant pas d'un organe collégial d'administration distinct de l'organe de direction (C. com. art. R 612-4 ; voir NI III, § 4.6).

Sur la procédure à suivre lorsque la personne morale de droit privé non commerçante ou l'association subventionnée dispose d'un organe collégial distinct de l'organe de direction, voir ci-après.



* Les délais courent à compter de la date de réception de la demande, ou de la réponse, ou de la convocation, etc., sauf précision contraire.
** Ce délai court à compter de la réception de la réponse du dirigeant par le CAC.
*** Ce délai court à compter de la réception de la demande du CAC.
Abréviations
CAC = Commissaire aux comptes.
CS = Conseil de surveillance.
AG = Assemblée générale.
CE = Comité d'entreprise.
LR avec AR = Lettre recommandée avec demande d'avis de réception.
Pour les GIE :

- Dirigeant = Administrateurs,

- Associés = Membres du groupement.

Pour les SAS :

- Dirigeant = en principe Président.

Commentaires du tableau

(1) **Demande d'explication du CAC au dirigeant lorsqu'il a relevé des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.**
Cette demande porte sur tout fait qu'il relève lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou sur tout fait dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission. Elle doit intervenir dans un délai court après qu'il ait eu connaissance des faits par LR avec AR. Pour les GIE, bien que les textes légaux et réglementaires ne le précisent pas, il est préférable que cette information soit effectuée par LR avec AR.

Remarque
Déclenchement de la procédure d'alerte dans les SAS : dans ce cas, c'est au président que le CAC doit demander des explications sur les faits motivant l'alerte.
Il en serait autrement si les statuts désignaient expressément un autre dirigeant que le président pour être investi du pouvoir de direction (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EJ 2004-78, p. 354).

(2) **Réponse du dirigeant au CAC,** par LR avec AR, dans les 15 jours de la réception de la demande du CAC (C. com. art. R 234-5, al. 2).
Cette réponse donne une analyse de la situation et précise, le cas échéant, les mesures envisagées.
(3) **Envoi par le dirigeant d'une copie de la demande et de sa réponse au CE,** ou à défaut aux délégués du personnel et s'il en existe, au CS.
Cet envoi est fait par LR avec AR dans les 15 jours de la réception de la demande du CAC (C. com. art. R 234-5, al. 2).
(4) **Information du président du tribunal de commerce par le CAC** par LR avec AR ou, pour les GIE, par lettre remise en main propre contre récépissé au président ou à son délégataire. Cette information est faite immédiatement dès réception de la réponse du dirigeant ou à défaut de réponse sous 15 jours (C. com. art. L 234-2, al. 1er modifié par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, art. 62, applicable aux procédures en cours au 18 mai 2011, et R 234-5, al. 2). L'information doit être donnée même si cette réponse lui paraît satisfaisante et que le CAC décide de mettre fin à la procédure d'alerte (NI.III, § 4).

Le président du tribunal de commerce peut mettre en oeuvre une procédure d'alerte (voir n° 3542-3).
Dans le cas des personnes morales de droit privé non commerçantes et des associations subventionnées, le CAC informe le président du tribunal de grande instance (C. com. art. L 612-3).

(5) **Convocation d'une AG sur demande du CAC** :
- en cas de défaut de réponse du dirigeant,
- ou si en dépit des décisions prises, le CAC constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise.
Le rapport spécial doit être adressé au dirigeant dans les 15 jours qui suivent la réception de la réponse du dirigeant (C. com. art. R 234-6, al. 1) ou, à défaut de réponse, dans les 15 jours qui suivent le délai de réception de cette réponse (NI III, § 4.32).

(6) **Demande du CAC au dirigeant,** par LR avec AR (dont une copie est adressée au président du tribunal de commerce dans les 15 jours qui suivent la réception de la réponse du dirigeant, C. com. art. R 234-6, al. 1), de **convoquer une AG** sur les faits relevés et de communiquer son rapport spécial à cette AG. En l'absence de réponse, des administrateurs d'un GIE, ni l'article L 251-15, al. 2 ni l'article R 251-3, al. 3 du Code de commerce ne précisent le délai imparti au commissaire aux comptes pour leur adresser l'invitation à faire délibérer la prochaine assemblée et son rapport spécial d'alerte (NI III, § 4.422).
Cette convocation est faite par LR avec AR dans les 15 jours qui suivent la réception de la réponse du dirigeant ou la date d'expiration du délai imparti pour celle-ci. Elle est accompagnée du rapport spécial du CAC. Une **copie** de cette convocation est adressée sans délai **au président du tribunal,** par LR avec AR (C. com. art. R 234-6, al. 1).
Les CAC sont déliés du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de commerce (C. com. art. L 822-15).
(7) **Communication** par le dirigeant **au CE** ou, à défaut, aux délégués du personnel, **de la convocation et du rapport du CAC** dans les 8 jours qui suivent leur réception. Le dirigeant procède à la convocation de l'AG dans les 8 jours. L'AG doit, en tout état de cause, être réunie au plus tard dans le mois suivant la date de la convocation faite par le CAC (C. com. art. R 234-6, al. 2). Pour les GIE, les textes légaux et réglementaires ne fixent pas de délai pour la tenue de l'AG devant délibérer sur le rapport spécial d'alerte du commissaire aux comptes (NI.III, § 4.422).
En cas de carence du dirigeant, le CAC convoque l'AG dans un délai de 8 jours à compter de l'expiration du délai imparti au dirigeant. Il fixe l'ordre du jour de l'AG et peut, en cas de nécessité, choisir un lieu de réunion autre que celui éventuellement prévu par les statuts, mais situé dans le même département. Dans tous les cas, les frais entraînés par la réunion de l'AG sont à la charge de la société (C. com. art. R 234-6, al. 3). Pour les GIE, l'article C. com. L 251-15 n'impose pas au commissaire aux comptes de convoquer l'AG en cas de carence des administrateurs.
(8) Présentation du rapport spécial à l'AG.
(9) **Information du président du tribunal de commerce par le CAC.** Si, à l'issue de l'AG, le CAC constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce et lui en communique les résultats immédiatement par LR avec AR (C. com. art. L 234-2 et R 234-7).
Cette information comporte la copie de tous les documents utiles à l'information du président du tribunal ainsi que l'exposé des raisons qui ont conduit le CAC à constater l'insuffisance des décisions prises. Le président du tribunal peut déclencher une procédure d'alerte (voir n° 3542-3) ou provoquer la saisine d'office du tribunal.

Dans le cas de personnes morales de droit privé non commerçantes, le CAC transmet une copie de la lettre aux dirigeants au président du tribunal de grande instance (C. com. art. L 612-3).

(10) **Fin de la procédure,** si la procédure a été respectée et si, grâce aux décisions prises, le CAC constate que la continuité de l'exploitation n'est plus compromise.

Remarque
Reprise de la procédure : dans un délai de 6 mois à compter du déclenchement de la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes peut en reprendre le cours au stade où il avait estimé pouvoir y mettre un terme lorsque, en dépit des éléments ayant motivé son appréciation (C. com. L 234-2 dernier al.) :

- la continuité de l'exploitation demeure compromise,

- **et** que l'urgence commande l'adoption de mesures immédiates.

Sur l'appréciation de cette notion d'urgence, voir NI.III, § 3.

Les différentes étapes de la procédure d'alerte mise en oeuvre par le CAC dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et dans les associations subventionnées (C. com. art. L 612-3) disposant d'un organe collégial distinct de l'organe de direction

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et les associations subventionnées ne disposant pas d'un organe collégial distinct de l'organe de direction, voir procédure d'alerte décrite ci-avant.
Sur la notion de personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, voir n° 230-8.

Remarque
Associations professionnelles ou interprofessionnelles collectant la participation des employeurs à l'effort de construction (Comités interprofessionnels du logement, CIL) : la procédure d'alerte s'applique par renvoi de l'article L 313-8 du Code de la construction et de l'habitation sur l'article L 612-3 du Code de commerce.

La procédure d'alerte applicable est la même que celle applicable aux SA.


* Les délais courent à compter de la date de réception de la demande, ou de la réponse, ou de la convocation, etc., sauf précision contraire.
** Ce délai court à compter de la date de réception de la lettre du CAC demandant la délibération de l'organe collégial d'administration.
*** Ce délai court à compter de la réception du PV des délibérations de l'organe collégial d'administration par le CAC.
**** Ce délai court à compter de la réception du rapport spécial du CAC par l'organe de direction.
Abréviations
CAC = Commissaire aux comptes.
AG = Assemblée générale.
CE = Comité d'entreprise.
LR avec AR = Lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

Commentaires du tableau

(1) **Information par écrit de l'organe chargé de la direction de la personne morale par le CAC,** lorsque ce dernier a relevé des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Cette demande d'explication porte sur tout fait qu'il relève lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou sur tout fait dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission. Elle est faite sans délai, par LR avec AR.
(2) **Réponse de l'organe chargé de la direction au CAC,** par LR avec AR dans les 15 jours qui suivent la réception de la demande d'explication (C. com. art. R 234-1, al. 2).
Le contenu de cette réponse n'est plus expressément précisé.
(3) **Invitation par le CAC à faire délibérer l'organe collégial chargé de l'administration,** par LR avec AR dans les 8 jours suivant (C. com. art. R 234-2, al. 1) :

- l'absence de réponse dans les 15 jours ayant suivi l'information de l'organe chargé de la direction,

- la réponse de l'organe chargé de la direction si celle-ci ne permet pas d'être assuré de la continuité de l'exploitation.

La **copie du courrier du CAC** doit être adressée sans délai **au président du tribunal de grande instance** par LR avec AR (C. com. art. L 612-3 et R 234-2, al. 1).
Les CAC sont déliés du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de grande instance (C. com. art. L 822-15).
(4) **Convocation par l'organe chargé de la direction pour faire délibérer l'organe collégial chargé de l'administration** dans les 8 jours qui suivent la réception de la demande du CAC (C. com. art. R 234-2, al. 2). Le CAC est convoqué à cette séance.
(5) **Réunion de l'organe collégial chargé de l'administration** dans les 15 jours qui suivent la demande du CAC (C. com. art. R 234-2, al. 2).
(6) **Envoi d'un extrait du PV des délibérations de l'organe collégial** dans les 8 jours qui suivent la réunion (C. com. art. R 234-2, al. 3) :

- au CAC,

- au CE ou, à défaut, aux délégués du personnel,

- au président du tribunal de grande instance.

(7) **Convocation d'une AG sur demande du CAC,** si :

- l'organe collégial n'a pas été réuni pour délibérer sur les faits relevés,

- ou si le CAC n'a pas été convoqué à la séance de l'organe collégial (C. com. art. L 612-3, al. 3),

- en dépit des décisions prises, le CAC constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise.

Cette convocation est faite par LR avec AR dans le délai de 15 jours à compter de la réception de la délibération par l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'expiration du délai imparti pour celle-ci (C. com. art. R 234-3, al. 1).
L'organe collégial chargé de l'administration procède à la convocation de l'AG dans les 8 jours suivant l'invitation faite par le CAC. L'AG devant, en tout état de cause, être réunie au plus tard dans le mois suivant la date de notification faite par le CAC (C. com. art. R 234-3, al. 2).
En cas de carence de l'organe collégial chargé de l'administration, le CAC convoque l'AG dans un délai de 8 jours à compter de l'expiration du délai imparti à l'organe collégial chargé de l'administration et en fixe l'ordre du jour. Il peut, en cas de nécessité, choisir un lieu de réunion autre que celui éventuellement prévu par les statuts, mais situé dans le même département. Dans tous les cas, les frais entraînés par la réunion de l'assemblée sont à la charge de la société (C. com. art. R 234-3, al. 3).
(8) **Etablissement d'un rapport spécial par le CAC.**

Sur le contenu du rapport, voir NI.III, § 4.9 et § 9-1 (exemples de rapport).

(9) **Communication du rapport** du CAC par l'organe chargé de la direction au CE ou, à défaut, aux délégués du personnel, dans les 8 jours qui suivent sa réception (C. com. art. R 234-3, al. 1).
(10) **Présentation obligatoire du rapport spécial à l'AG.**
(11) **Information du président du tribunal de grande instance par le CAC par LR avec AR** (C. com. art. R 234-4).
Si, à l'issue de l'AG, le CAC constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de grande instance et lui en communique les résultats. Cette information doit être faite sans délai par LR avec AR.
Elle comporte tous les documents utiles à l'information du président du tribunal ainsi que l'exposé des raisons qui ont conduit le CAC à constater l'insuffisance des décisions prises (C. com. art. R 234-4).
Le président du tribunal peut mettre en oeuvre la procédure d'alerte (voir n° 3542-3) ou provoquer la saisine d'office du tribunal.
(12) **Fin de la procédure,** si la procédure a été respectée, et si, grâce aux réponses reçues ou aux décisions prises, le CAC constate que la continuité de l'exploitation n'est plus compromise.

Remarque
Reprise de la procédure : dans un délai de 6 mois à compter du déclenchement de la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes peut en reprendre le cours au stade où il avait estimé pouvoir y mettre un terme lorsque, en dépit des éléments ayant motivé son appréciation (C. com. L 612-3) :

- la continuité de l'exploitation demeure compromise,

- **et** que l'urgence commande l'adoption de mesures immédiates.

Sur l'appréciation de cette notion d'urgence, voir NI.III, § 3.

Incidence de l'alerte sur les comptes

3541-5

Le seul déclenchement de la procédure d'alerte n'entraîne pas obligatoirement l'établissement de comptes annuels en valeurs liquidatives (Bull. CNCC n° 104, décembre 1996, EJ 96-206, p. 728).

En effet (Bull. CNCC précité) :

- cette procédure est déclenchée à tout moment de l'exercice, et la gravité des faits est appréciée au fur et à mesure du déroulement de ses phases successives ; ainsi, en fonction des décisions prises et des réponses apportées par les dirigeants, le commissaire aux comptes pourra estimer que la continuité d'exploitation est rétablie, incertaine ou non assurée ;

- or, la présentation des comptes en valeurs liquidatives implique qu'au moment de l'arrêté des comptes annuels, la situation de l'entreprise soit telle qu'il existe une quasi certitude de cessation d'activité (voir n° 3544).

Incidence de l'alerte sur la certification

3541-6

Selon la Note d'information CNCC NI.III (§ 5.1), la procédure d'alerte et la certification des comptes sont deux obligations différentes conduites parallèlement, et parfois simultanément, par le commissaire aux comptes.
Le concept central, qu'il revient au commissaire aux comptes d'apprécier, est celui de la continuité d'exploitation, qu'il s'agisse de décider de déclencher ou non la procédure d'alerte, ou d'apprécier le bien-fondé de l'utilisation de la convention comptable de continuité d'exploitation pour l'élaboration des comptes afin d'en tirer les conséquences éventuelles sur son rapport. Ces appréciations simultanées d'un même concept, la continuité d'exploitation, ne peuvent pas conduire à des conclusions divergentes (en ce sens également, NI.I « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », § 3.542).
En outre, lorsque la procédure d'alerte est en cours au moment de l'émission du rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes apprécie simultanément s'il poursuit ou non la procédure d'alerte et si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié (NI.III, § 5.1).

Remarque
Lien avec le rapport sur les comptes annuels : le rapport sur les comptes annuels ne doit pas faire mention de la mise en oeuvre d'une procédure d'alerte.

Pour les liens entre continuité d'exploitation et certification, voir n° 3545.

B. Autres procédures d'alerte

Alerte par le comité d'entreprise

3542-1

Parmi ses pouvoirs (voir n° 5041), le comité d'entreprise dispose du droit de mettre en oeuvre une procédure d'alerte des dirigeants sociaux s'il a connaissance « de faits de nature à affecter de manière préoccupante la situation économique de l'entreprise » (C. trav. art. L 2323-78).

I. Entreprises concernées
Seules les entreprises d'au moins **50 salariés** tenues de constituer un comité d'entreprise, ainsi que les entreprises de moins de 50 salariés se dotant **volontairement** d'un comité d'entreprise, sont concernées.

En l'**absence de comité d'entreprise par suite de « carence »** (c'est-à-dire lorsqu'un comité d'entreprise aurait dû être constitué et qu'il ne l'a pas été) les délégués du personnel disposent en matière de procédure d'alerte, des mêmes attributions que le comité d'entreprise. La mise en oeuvre de la procédure est cependant simplifiée : pas d'établissement d'un rapport, pas d'intervention de salariés de l'entreprise non délégués, transmission au conseil et aux associés de la demande d'explication formulée par les délégués.
Dans les entreprises où coexistent des comités d'établissement et un comité central d'entreprise, l'exercice du droit d'alerte procède des prérogatives conférées au comité central d'entreprise (CA Versailles 25 juin 1993 ; Rouen 10 février 1999 ; Cass. soc. 1er mars 2005, n° 563 ; voir Mémento Social n° 9760).

II. Faits de nature à affecter de manière préoccupante la situation économique de l'entreprise
A un député qui lui demandait s'il était possible d'envisager de fixer précisément et limitativement ces faits, le ministre des Affaires sociales et de l'emploi a répondu (Rép. Dermaux, AN 29 septembre 1986, p. 3355) :

- « par cette formulation, le législateur a voulu permettre une intervention suffisamment précoce des représentants du personnel pour éviter la dégradation de la situation de l'entreprise. Il n'est **pas** apparu **souhaitable de dresser une liste des faits** de nature à déclencher l'ouverture de la procédure, bien que certains indicateurs aient été un moment envisagés (reports renouvelés d'échéances, notifications de protêts, non-paiement de cotisations fiscales ou parafiscales, retards dans le paiement des salaires, pertes entraînant une diminution de l'actif net dans les conditions prévues à l'article C. com. L 225-248, refus d'approbation des comptes par l'assemblée générale ou refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes) ;
- la définition générale retenue par le législateur permet de prendre en compte **tout type d'éléments** de nature à affecter de manière préoccupante la situation de l'entreprise. Ainsi, **au-delà des éléments comptables et financiers** précédemment évoqués le comité d'entreprise peut arguer de **difficultés économiques,** telles qu'une baisse importante et durable des commandes, un fléchissement substantiel des investissements, un gonflement important et durable des stocks pouvant s'accompagner de plans de restructuration et

de licenciements. Si la gamme des éléments qui peuvent être retenus est large, néanmoins les membres du comité d'entreprise doivent en apprécier **l'importance** et **la pertinence** au regard de la situation économique de l'entreprise ».

Le comité d'entreprise dispose d'une grande latitude dans l'appréciation du caractère préoccupant des faits en cause propres à justifier le déclenchement de l'alerte (Cass. soc. 19 février 2002, n° 696 FS-PB). Par exemple, il a été admis qu'un comité d'entreprise pouvait déclencher son droit d'alerte, en l'absence même de difficultés économiques, lorsqu'une réorganisation de l'entreprise portant sur son activité au niveau mondial est de nature à affecter sa situation (Cass. soc. 18 janvier 2011, n° 10-30.126). Cependant, les juges exercent un contrôle pour vérifier le bien-fondé de l'action. Ainsi, l'existence d'un projet de fusion ne constitue pas une circonstance justifiant à elle seule la mise en oeuvre du droit d'alerte par le comité d'entreprise (Cass. soc. 30 juin 1993, n° 2735 PBBS).

Remarque
Distinction entre continuité d'exploitation et situation économique : la notion de « situation économique » peut recouvrir un champ beaucoup plus vaste que le seul critère de la continuité d'exploitation auquel se réfère le commissaire aux comptes pour déclencher la procédure d'alerte (voir n° 3541-2).

III. Mise en oeuvre de la procédure
Lorsqu'il constate de tels faits, le comité d'entreprise peut **demander** au président ou au gérant de lui fournir des **explications.** Cette demande doit être satisfaite dès la prochaine séance du comité (C. trav. art. L 2323-78).

S'il n'a pu obtenir de réponse suffisante de la part de l'employeur ou si celui-ci confirme le caractère préoccupant de la situation, le comité (ou, le cas échéant, la commission économique) établit un rapport qui est transmis à l'employeur et au commissaire aux comptes.
Si le comité décide de désigner un expert pour ce rapport, le chef d'entreprise ne peut s'y opposer (Cass. soc. 12 mars 1991, n° 960 PF).
La commission économique ou, à défaut, le comité d'entreprise peut se faire assister, une fois par exercice, de l'expert-comptable, convoquer le commissaire aux comptes (la réciproque, elle, n'est pas vraie ; Bull. CNCC, n° 76, décembre 1989, CD 89-03, p. 491 s.) et s'adjoindre avec voix consultative deux salariés de l'entreprise choisis pour leur compétence et en dehors du comité d'entreprise.

Le comité a la faculté de préciser la mission de l'expert et de la compléter lorsque des faits en relation avec ceux ayant motivé l'exercice de son droit d'alerte sont portés à sa connaissance pendant le cours de la mission (Cass. soc. 28 octobre 1996, n° 4053 P). Pour plus de détails ainsi que pour des exemples issus de la jurisprudence, voir Mémento Social n° 63395.

Le rapport de la commission économique ou du comité d'entreprise conclut en émettant un avis sur l'opportunité :
- de saisir de ses conclusions le conseil d'administration ou le conseil de surveillance dans les sociétés ou personnes morales qui en sont dotées ;

La question doit être inscrite à l'ordre du jour de la prochaine séance du conseil d'administration ou de surveillance à condition que celui-ci ait pu être saisi au moins quinze jours à l'avance. La réponse doit être motivée.

- ou d'en faire informer les associés (dans les autres formes de sociétés) ou les membres (dans les GIE).
Le gérant ou les administrateurs sont tenus de communiquer aux associés ou aux membres le rapport de la commission économique ou du comité d'entreprise.
Au vu de ce rapport, le comité d'entreprise peut décider de procéder à cette saisine ou de faire procéder à cette information par l'inspecteur du travail. Dans ce cas l'avis de l'expert-comptable est joint à la saisine ou à l'information.

Remarques
1. Confidentialité des informations Les informations concernant l'entreprise, communiquées en application du présent article, ont par nature un **caractère confidentiel.** Toute personne qui y a accès en application de ce même article est tenue à leur égard à une obligation de discrétion (voir n° 3709-3 et 3709-4).
2. Convocation d'une AG A l'issue de cette procédure, le comité d'entreprise peut demander en justice la convocation de l'assemblée générale des actionnaires, s'il estime qu'il s'agit d'un cas d'urgence (voir n° 5041).

Alerte par les associés

3542-2

Pour un lien avec l'ensemble des questions et expertises que peuvent demander les associés, voir n° 5035.

I. Sociétés anonymes
Dans les sociétés anonymes, un ou plusieurs **actionnaires représentant** au moins **5 % du capital** social ou une association d'actionnaires pour les sociétés cotées sur un marché réglementé peuvent, deux fois par exercice, poser par écrit des questions au président du conseil d'administration ou au directoire « sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation » (C. com. art. L 225-232).
Le président du conseil d'administration ou le directoire doit donner sa **réponse** par écrit **dans le** délai d'un **mois** et, dans ce

même délai, adresser au commissaire aux comptes copie de la question et de sa réponse (C. com. art. L 225-232 et R 225-164).

Contrairement au régime applicable lorsque la procédure d'alerte est mise en oeuvre par les commissaires aux comptes (voir n° 3541-4), aucune disposition légale ne permet aux actionnaires de saisir le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance), voire l'assemblée générale si les réponses à leurs questions ne leur donnent pas satisfaction. Mais, comme ces réponses doivent être communiquées au commissaire aux comptes, il y a tout lieu de penser que ce dernier engagera lui-même la procédure d'alerte s'il estime, lui aussi, que les réponses données par le président du conseil d'administration ou le directoire ne sont pas satisfaisantes.

II. Sociétés à responsabilité limitée
Les associés de SARL peuvent eux aussi, deux fois par exercice, poser par écrit des questions au gérant « sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation » (C. com. art. L 223-36). Contrairement aux SA, cette faculté est ouverte à **tous les associés** non gérants, quelle que soit la proportion de leurs droits dans le capital.
Le gérant doit répondre par écrit, dans le délai d'un mois, aux questions qui lui sont posées. Dans ce même délai, il doit adresser copie de la question et de sa réponse au commissaire aux comptes, s'il en existe (C. com. art. L 223-36 et R 223-29).

Alerte par le président du tribunal de commerce

3542-3

Lorsqu'il résulte de tout acte, document ou procédure qu'une société commerciale, un GIE ou une entreprise individuelle, commerciale ou artisanale connaît des difficultés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, ses **dirigeants** peuvent être **convoqués** par le président du tribunal de commerce pour que soient envisagées les mesures propres à redresser la situation (C. com. art. L 611-2 I).

Le secret professionnel du commissaire aux comptes est levé à l'égard du président du tribunal de commerce à l'issue de l'entretien ou si les dirigeants ne se sont pas rendus à sa convocation (C. com. art. L 611-2 I, al. 1 et 2 ; Bull. CNCC n° 147, septembre 2007, EJ 2007-47, p. 482). Le commissaire aux comptes n'est en revanche pas délié de son secret professionnel à l'égard d'un administrateur judiciaire mandaté par le président du tribunal de commerce en vue de l'assister (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, EJ 2011-08, p. 604). Sur les cas généraux de levée du secret professionnel, voir n° 5293.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 90560 et 90561.

En outre, le président du tribunal de commerce doit être alerté par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa procédure d'alerte (voir n° 3541-4).

Alerte par les groupements de prévention agréés

3542-4

Le Code de commerce (art. L 611-1) permet à toute **personne immatriculée au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers,** ainsi qu'à tout entrepreneur individuel à responsabilité limitée et toute **personne morale de droit privé** d'adhérer à un groupement de prévention agréé ayant pour mission de fournir à ses adhérents, de façon confidentielle, une analyse des informations économiques, comptables et financières que ceux-ci s'engagent à lui transmettre régulièrement.

Les membres de l'OEC peuvent créer des groupements de prévention agréés (Rép. Paecht, AN 25 mai 1987, p. 3026). En revanche, les centres de gestion agréés ne peuvent participer à la gestion de ces groupements (Rép. Aubert, AN 25 mai 1987, p. 3025). Sur les centres de gestion agréés, voir n° 343.

Lorsque le groupement relève des **indices de difficultés,** il en informe le chef d'entreprise et peut lui proposer l'intervention d'un expert.
En cas de demande de procédure de conciliation (ex-règlement amiable, voir n° 3547-1 s.), les dirigeants peuvent se faire assister par le groupement de prévention agréé auquel leur entreprise a adhéré.

Sur le **crédit d'impôt** pour adhésion à un groupement de prévention agréé, voir n° 2864-1.

II. Incertitude sur la continuité de l'exploitation

Sur le principe de continuité de l'exploitation, voir l'exposé des principes généraux, n° 261.

3543

La continuité d'exploitation est examinée sous deux aspects (norme d'exercice professionnel NEP 570 « Continuité d'exploitation » et Note d'information CNCC n° 8 « Le CAC et la continuité de l'exploitation ») :
- les principes comptables et leur application, notamment dans les situations où elle est incertaine ou compromise (A) ;
- la mission de certification des comptes annuels. Quelle doit-être dans les diverses situations l'attitude du commissaire aux comptes ? Quelles sont les diligences spécifiques à mettre en oeuvre et comment doit-il informer les tiers dans son rapport sur les comptes annuels ? (B).

A. Incidences sur les comptes

3544

Le tableau suivant a été établi à partir de la NEP 570 et de la NI. CNCC n° 8 (précitées) :

Les différentes situations	**Continuité de l'exploitation** (1)	**Incidences sur les comptes annuels**		**Les procédures judiciaires correspondantes** (2)
Difficultés sans remise en cause de la poursuite de l'activité	Assurée	**Maintien** de la convention : « continuité de l'exploitation »	**Pas d'incidence**	-
Difficultés de nature à conduire à l'état de cessation des paiements	Incertaine		**Information en annexe** (voir n° 3545) (précisions sur les hypothèses retenues et les conditions qui justifient le maintien)	Procédure de sauvegarde (voir n° 3548-1)
Poursuite de l'activité sous certaines conditions				Rien ou procédure de conciliation (voir n° 3547-1)
Etat de cessation des paiements				Jugement de redressement judiciaire (voir n° 3549-1) ou de liquidation judiciaire (3)
Plan de redressement				Période d'observation (voir n° 3549-2)
Plan de redressement non	Définitivement compromise	Abandon de la convention : «	- évaluation des actifs et passifs en **valeurs liquidatives**	Liquidation judiciaire (voir n° 3549-4)

Les différentes situations	Continuité de l'exploitation [1]	Incidences sur les comptes annuels		Les procédures judiciaires correspondantes [2]
accepté		continuité de l'exploitation »	- abandon des principes de permanence des méthodes et d'indépendance des exercices, mais pas du principe de prudence - information en annexe (principes et méthodes retenus, motifs de l'abandon)	
Cessation de l'activité				-

(1) A apprécier en fonction des circonstances propres à chaque espèce.
(2) Procédures résultant du Code de commerce ; voir n° 3547-1 s. Ces procédures sont **sans conséquence directe** sur les comptes annuels, seule la traduction de la continuité d'exploitation [cf. (1)] concernant les comptes annuels (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, CD 94-11, p. 752).
(3) Si le redressement est manifestement impossible (voir n° 3549-1).

Commentaires du tableau

(reprenant ou s'inspirant des textes précités)

A quelle date doit-on apprécier la continuité de l'exploitation ?

3544-1

« Elle s'apprécie lors de **l'arrêté des comptes** par les organes de direction de l'entreprise en tenant compte de tous les éléments susceptibles d'affecter la poursuite de l'activité dans un avenir prévisible » (NI CNCC n° 8, § 1.21).

Jusqu'à quelle date faut-il apprécier la continuité de l'exploitation ?

3544-2

Lorsque le référentiel comptable ne définit pas la période sur laquelle porte l'évaluation faite par la direction, la continuité d'exploitation est appréciée sur une **période de douze mois** à compter de la clôture de l'exercice (NEP 570, § 06).

Quelles sont les incidences sur les comptes des événements postérieurs à la clôture de l'exercice mettant fin à la continuité de l'exploitation ?

3544-3

Conformément au traitement défini par le PCG en cas de survenance d'un événement postérieurement à la clôture de l'exercice (voir n° 2826 s.), les incidences diffèrent selon que l'événement postérieur a (ou n'a pas) un lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice :
- **lien direct** : les comptes annuels doivent être établis en valeurs liquidatives ;
- **aucun lien direct** : les comptes n'ont pas à être modifiés mais une information en annexe est obligatoire (PCG, art. 531-2/4).

Exemple

Par exemple, dans le cas d'un incendie survenu en février n + 1, même si la société (qui clôture en décembre n) a décidé de ne pas poursuivre son activité, les valeurs liquidatives ne doivent pas être retenues. Néanmoins, une information sur l'événement postérieur et la présentation de comptes simplifiés établis en valeurs liquidatives sont nécessaires en annexe.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 1815.

Comment apprécier la continuité de l'exploitation ?

3544-4

Voir n° 3541-2, notamment la liste des critères fournis par la CNCC dans sa Note d'information NI.III « Le commissaire aux comptes et l'alerte », version 2, juin 2012.

L'appréciation du concept de continuité d'exploitation pour le déclenchement ou non de la procédure d'alerte ou l'appréciation du bien-fondé de l'utilisation de la convention comptable de continuité d'exploitation pour l'élaboration des comptes ne peut en effet conduire à des conclusions divergentes (NI.III précitée, § 5.1).

Selon le bulletin CNCC (n° 102, juin 1996, EC 95-88, p. 309), le principe de continuité doit être abandonné et les comptes établis en valeurs liquidatives notamment en cas de :
- plan de redressement non accepté,
- décision volontaire de cesser l'activité,
- ou liquidation amiable.

L'abandon de la convention de continuité de l'exploitation entraîne-t-il celui des autres conventions ?

3544-5

Oui, en tout ou partie.
« La convention de la continuité de l'exploitation étant une condition nécessaire et préalable à la mise en oeuvre des autres conventions comptables de base, son abandon entraîne celui de ces autres conventions ou une application partielle de celles-ci :
- **la permanence des méthodes n'est plus applicable** en raison du choix des valeurs liquidatives le plus souvent différentes des coûts historiques et de la prise en compte d'actifs et de passifs latents ou nés directement de la cessation d'activité ;
- **il en est de même de l'indépendance des exercices** car il convient de mettre immédiatement en évidence l'ensemble des événements futurs considérés inéluctables : licenciements, impôts nés de la liquidation, rupture de contrats... ;
- **la règle de prudence doit continuer à être respectée** pour l'appréciation des dettes et des charges et pour la détermination des plus-values éventuelles ; **mais** son **application** est **atténuée** par la prise en compte de ces plus-values » (NI. CNCC n° 8, § 1.43 A).

Quelles sont les principales conséquences de l'établissement des comptes en valeurs liquidatives ?

3544-6

Selon la NI CNCC n° 8 (§ 1.43 B) : « Les éléments d'**actifs** doivent être constatés à leur **valeur de réalisation,** les **passifs** étant pris pour leur **valeur actuelle** compte tenu des dates d'exigibilité souvent modifiées.
On peut constater très souvent, dans la pratique, de **très grandes difficultés d'évaluation.**
Les méthodes applicables sont approchées dans le **tableau** récapitulatif fourni **ci-après.** Pour leur application, on retiendra que :
- la règle de prudence doit présider aux évaluations, une plus-value ne devant être constatée que si elle est certaine ;
- la limitation de la somme des valeurs liquidatives de chaque élément à la valeur liquidative globale peut s'imposer lorsque la

liquidation intervient globalement », sauf s'il s'agit d'un élément d'actif dissociable (Bull. CNCC n° 92, décembre 1993, EC 93-16, p. 538 s.).

En outre (Bull. CNCC précité), l'**annexe** doit préciser :
- les raisons pour lesquelles certains principes comptables généraux ont été abandonnés,
- les incidences de cet abandon sur la présentation et l'évaluation des comptes annuels.

Eléments d'une évaluation en valeurs liquidatives(Extrait d'un tableau de la NI CNCC n° 8, § 1.43)

Eléments d'une évaluation en valeurs liquidatives	
Postes du bilan	**Valeurs liquidatives**
- Frais d'établissement	Constat immédiat en charge
- Coûts de développement	Constat immédiat en charge (ou valeur de réalisation s'il existe un acquéreur)
- Autres immobilisations incorporelles	Valeur vénale qui correspond à la valeur de reprise éventuelle Une extrême prudence est nécessaire lorsqu'il n'existe pas de promesse de vente car la valeur de ces actifs dépend souvent de la capacité de l'entreprise à se développer et à réaliser des profits, ce qui ne correspond guère à la situation
- Immobilisations corporelles	Valeur vénale déterminée par référence à une valeur de marché ou d'expertise ou valeur résultant d'une promesse de vente
- Titres de participation	Valeur de réalisation qui peut être inférieure à la valeur d'utilité
- Stocks et en-cours	Valeur de réalisation souvent inférieure à la valeur nette comptable Une attention particulière doit être portée aux en-cours dont la valeur peut être nulle s'il n'existe pas de possibilité de les vendre en l'état Des provisions complémentaires sur les contrats de longue durée peuvent être nécessaires
- Autres valeurs réalisables	Des dépréciations complémentaires peuvent être nécessaires Comptes de régularisation, à prendre immédiatement en charges de l'exercice
- Valeurs mobilières de placement	Cours de bourse ou valeur probable de négociation pour les titres non cotés
- Dettes	Le passif devra tenir compte de tous les coûts d'exploitation jusqu'à la cessation d'activité et de toutes les dettes causées par la cessation d'activité (1) Une attention particulière devra être portée aux points suivants : - rupture des contrats en cours entraînant des pénalités (contrats de bail, de crédit-bail, contrats de représentation, d'exclusivité, de travail) - passif fiscal : impôts directs et indirects résultant de la liquidation, prise en compte du passif fiscal différé (notamment sur provisions réglementées) - subvention d'équipement à rapporter au résultat - indemnités de licenciement (2) Envisager le remboursement des sommes attribuées si les clauses liées à l'octroi des subventions n'ont pas été respectées
(1) Il s'agit, par exemple, à notre avis, des honoraires d'avocats, de conseil, etc. engagés au titre de la liquidation. (2) Ainsi, en cas de licenciement des salariés, une provision pour licenciement est à comptabiliser, même si les conditions de constitution d'une telle provision, définies par le PCG et l'avis CNC n° 2000-01 (voir n° 911) ne sont pas remplies (par exemple, licenciements non encore annoncés au personnel).	

B. Incidences sur la certification

3545

Lorsque des incertitudes pèsent sur la continuité de l'exploitation, ou lorsque la continuité de l'exploitation est définitivement compromise, le commissaire aux comptes examine si la traduction comptable de ces situations est conforme aux principes comptables ; il apprécie, selon le cas, les conséquences à tirer dans son rapport sur les comptes annuels (celles-ci sont développées dans le tableau fourni ci-après et établi par nos soins d'après les normes d'exercice professionnel NEP 570 « Continuité d'exploitation » et NEP 705 « Justification des appréciations » (voir n° 5371-2) et d'après la Note d'information NI.I « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » (février 2010), § 3.54.

I. Appréciation de l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation (NEP 570, § 04 à 09)
Lors de la **prise de connaissance de l'entité** et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments.
Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il **prend connaissance de l'évaluation faite par la direction** de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
a. Si la direction a formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes en apprécie la pertinence.

Pour ce faire :

- il s'enquiert de la **démarche suivie** par la direction pour établir cette évaluation et apprécie les actions que l'entité envisage de mener ;

- il apprécie les **hypothèses** sur lesquelles se fonde l'évaluation et la **période** sur laquelle elle porte.

Lorsque le référentiel comptable ne définit pas cette période, la continuité d'exploitation est appréciée sur une **période de douze mois** à compter de la clôture de l'exercice.

b. Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle des motifs qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation.
c. Par ailleurs, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes reste vigilant sur tout élément susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation.

Ces éléments peuvent notamment être :

- **de nature financière** : capitaux propres négatifs, capacité d'autofinancement insuffisante, incidents de paiement, non-reconduction d'emprunts nécessaires à l'exploitation, litiges ou contentieux pouvant avoir des incidences financières importantes ;

- **de nature opérationnelle** : départ d'employés de l'entité ayant un rôle clé et non remplacés, perte d'un marché important, conflits avec les salariés, changements technologiques ou réglementaires.

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels éléments :

- il met en oeuvre des **procédures** lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation ;

- il apprécie si les **plans d'actions** de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude ;

- il demande à la direction une **déclaration écrite** (voir n° 5044-1) par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions.

II. Incidence sur le rapport (NEP 570, § 10 à 13 ; NI.III, § 5.3 à 5.5 ; NI.I, § 3.541 et § 8.4)
a. Continuité d'exploitation incertaine Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes est appropriée mais qu'il existe une incertitude sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une **information pertinente** est donnée dans l'**annexe** :

- si tel est le cas, le commissaire aux comptes formule une **observation** dans la première partie de son rapport pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude ;

- si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente, il en **tire les conséquences sur l'expression de son opinion.**

Sur le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe, voir ci-après.

b. Continuité d'exploitation définitivement compromise Lorsque le commissaire aux comptes estime que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, il **refuse de certifier** les comptes si ceux-ci ne sont **pas établis en valeurs liquidatives.**

Pour les incidences d'une continuité d'exploitation incertaine ou définitivement compromise sur :

- la deuxième partie du rapport sur les comptes, voir NI.III « Le commissaire aux comptes et l'alerte » (version 2, juin 2012), § 5.4 et NI.I précitée, § 3.541 et § 9.3 ;

- la troisième partie du rapport sur les comptes, voir NI.III précitée, § 5.5.

III. Procédure d'alerte
(NEP 570, § 14) Lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en oeuvre la procédure d'alerte (voir n° 3541 s.) lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient. Voir également les Notes d'information CNCC NI.III et NI.I, § 3.542.

Continuité de l'exploitation		**Incidences sur la certification par le commissaire aux comptes**
Assurée		**Certification**
Incertaine	Incertitude [1]	a. L'annexe fournit une information pertinente [2] : **certification avec observation** [3] b. L'annexe ne fournit pas une information pertinente : **certification avec réserves** ou **refus de certifier** (pour désaccord) [6]
	Incertitudes graves et multiples	**Refus de certifier** (pour incertitudes multiples) [6]
Définitivement compromise		a. Les comptes annuels sont établis en valeurs liquidatives : **certification avec observation** [4] b. Les comptes annuels ne sont pas établis en valeurs liquidatives : **refus de certifier** (pour désaccord) [5] [6] Dans le cas particulier où l'évaluation et la présentation des comptes en valeurs historiques ne feraient pas apparaître de différences significatives avec une évaluation et une présentation en valeurs liquidatives [7] : **certification avec observation**

(1) Par exemple, lorsque la continuité de l'exploitation dépend de la réalisation de certaines conditions (obtention de commandes, d'une ligne de crédit...) ou lorsque les comptes annuels font apparaître des pertes cumulées et des pertes d'exploitation importantes, un fonds de roulement négatif ou des difficultés de trésorerie (NI.I, § 3.541 a).

(2) Ce caractère pertinent est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de (NI.I, § 3.541 a) :

- la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude, ainsi que les plans de la direction pour y faire face,

- la mention qu'une incertitude pèse sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité et, qu'en conséquence, l'application des principes comptables généralement admis dans un contexte normal de continuité de l'exploitation, concernant notamment l'évaluation des actifs et des passifs, pourrait s'avérer non appropriée.

(3) La première partie du rapport comprend une observation pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude (NEP 570, § 11).

(4) Lorsque les comptes sont établis en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes formule une observation au titre du **changement de méthode,** dès lors qu'il en est fait mention dans l'annexe. A défaut d'une telle mention, il en tire les conséquences sur son opinion (NI.I, § 3.541 b). Sur l'incidence d'un changement de méthode sur le rapport sur les comptes annuels, voir n° 365.

(5) Lorsque les comptes ne sont pas établis en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes exprime un **refus de certifier pour désaccord** et ce, quand bien même l'annexe préciserait que le principe de continuité d'exploitation doit être abandonné (NI.I, § 3.541 b).

(6) Voir n° 5371-1, III. Sur l'information à fournir à l'AMF en cas de refus de certifier, voir n° 5299.

(7) Tel est le cas lorsque la valeur nette comptable des actifs est proche de leur valeur liquidative et que les coûts de liquidation sont quasiment inexistants (par exemple, absence de coûts de licenciement) (NI.I, § 3.541 b).

Section 5 Règlement des difficultés des entreprises

3546

En vue de remédier à la situation consécutive aux graves difficultés de paiement susceptibles d'être rencontrées dans les entreprises commerciales et artisanales, différentes procédures de règlement sont prévues selon le traitement des difficultés et la gravité des cas :

a. Traitement amiable des difficultés Deux moyens peuvent être utilisés :

- la désignation d'un **mandataire ad hoc** (voir n° 3546-1) ;

- la **procédure de conciliation,** lorsque l'entreprise éprouve une difficulté juridique, économique ou financière avérée ou prévisible et qu'elle n'est pas en cessation des paiements depuis plus de 45 jours (voir n° 3547-1).

b. Traitement judiciaire des difficultés Deux procédures sont prévues :

- la **procédure de sauvegarde,** destinée, lorsque l'entreprise n'est pas en cessation des paiements, à faciliter la réorganisation de l'entreprise afin de permettre la poursuite de l'activité économique, le maintien de l'emploi et l'apurement du passif (voir n° 3548-1), ainsi que la procédure de sauvegarde financière accélérée, précédée d'une procédure de conciliation obligatoire et n'ayant d'effet que sur les créanciers financiers (voir n° 3548-7) ;

- le **redressement judiciaire,** lorsque l'entreprise est en état de **cessation des paiements** (voir n° 3549-1).

I. Mandat ad hoc

Pour tous développements, voir Mémento Sociétés n° 9790 et Mémento Droit commercial n° 61020 s.

3546-1

Le président du tribunal de commerce peut, **à la demande du débiteur,** désigner un mandataire ad hoc dont il détermine la mission (C. com. art. L 611-3, al. 1).

Ainsi, selon la CNCC (NI.III « Le commissaire aux comptes et l'alerte », version 2, juin 2012, § 2.53), la demande de l'entité peut résulter de la mise en oeuvre par le commissaire aux comptes de la procédure d'alerte (sur cette procédure, voir n° 3541 s.). L'entité choisit alors de recourir à un mandat ad hoc pour résoudre les difficultés rencontrées.

Le mandataire ad hoc est un mandataire ayant pour seule mission d'effectuer une opération ponctuelle et limitée : par exemple en cas de, difficultés financières, renégociation des délais de paiement avec les principaux créanciers, rééchelonnement des dettes ou mise en place de financements adaptés (restructuration de l'endettement, obtention de concours bancaires, etc.). Dans ce cadre, il est tenu à la confidentialité (C. com. art. L 611-15).

II. Procédure de conciliation

Pour tous développements, voir Mémento Sociétés n° 90620 à 90690 et Mémento Droit commercial n° 61200 à 61293.

Champ d'application

3547-1

La procédure de conciliation est ouverte aux personnes (physiques ou morales) exerçant une activité commerciale ou artisanale :

- qui éprouvent une difficulté juridique, économique ou financière **avérée ou prévisible,**

- et **ne se trouvent pas en cessation des paiements depuis plus de 45 jours** (C. com. art. L 611-4).

Cette procédure est applicable, dans les mêmes conditions, aux **personnes morales de droit privé et aux personnes physiques exerçant une activité professionnelle indépendante,** y compris une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé (C. com. art. L 611-5).

Remarque
Pas de cessation des paiements : si la personne physique ou morale n'est pas en état de cessation des paiements, elle peut également bénéficier de la **procédure de sauvegarde,** permettant de traiter les difficultés de manière judiciaire et non amiable (voir n° 3548-1).

Ouverture de la procédure

3547-2

I. Modalités de la demande
La personne en difficulté doit présenter par écrit sa demande de conciliation au président du tribunal de commerce en exposant sa situation économique, sociale et financière, ses besoins de financement ainsi que, le cas échéant, les moyens d'y faire face. Le dirigeant peut proposer le nom d'un conciliateur. Lorsque la demande est présentée par une personne de droit privé ou une personne physique exerçant une activité professionnelle indépendante, c'est le tribunal de grande instance qui est compétent. Le président du tribunal ouvre la procédure de conciliation et désigne un conciliateur (C. com. art. L 611-6).

Pour plus de détails sur l'ouverture de la procédure, voir Mémento Sociétés n° 90640 à 90642.

II. Contenu de la demande
La demande doit être accompagnée des documents suivants (C. com. art. R 611-22) :

1. Un **extrait d'immatriculation** au RCS, au répertoire des métiers ou, le cas échéant, le numéro unique d'identification ;

2. L'**état des créances et des dettes** accompagné d'un échéancier ainsi que la liste des principaux créanciers ;

3. L'**état** actif et passif **des sûretés** ainsi que celui des **engagements** hors bilan ;

4. Les **comptes annuels,** le **tableau de financement** ainsi que la situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible des trois derniers exercices, si ces documents ont été établis ;

5. Une **attestation sur l'honneur** certifiant l'absence de procédure de conciliation dans les trois mois précédant la date de la demande ;

6. Lorsque le débiteur propose le **nom d'un conciliateur,** l'indication de son identité et de son adresse.

Le cas échéant, la demande précise la date de cessation des paiements (C. com. art. R 611-22).

Effet de l'ouverture de la conciliation

3547-3

a. Délais de paiement et remises de dettes L'ouverture de la procédure permet au dirigeant poursuivi ou mis en demeure par un créancier de demander au juge d'accorder à la société des délais de paiement (C. com. art. L 611-7, al. 5 ; voir Mémento Droit commercial n° 61239). En outre, la procédure de conciliation permet notamment aux banques et aux organismes de sécurité sociale de consentir à l'entreprise en difficulté des remises de dettes (C. com. art. L 611-7, al. 3).

b. Pas de procédure de redressement ou de liquidation judiciaires Ces procédures ne peuvent pas être demandées par un créancier si une procédure de conciliation est ouverte (C. com. art. L 631-4 et L 640-4).

En revanche, l'ouverture de l'une de ces procédures par le débiteur met fin de plein droit à la procédure de conciliation (C. com. art. R 611-38-1).

c. Non-application ou interruption de la procédure d'alerte du commissaire aux comptes La décision d'ouverture de la procédure de conciliation est communiquée au commissaire aux comptes (C. com. art. L 611-6, al. 3) (Voir n° 3541-1).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 90650.

Remarque
Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur Euronext Paris (voir n° 1804) **ou sur Alternext** (voir n° 1804-1) : dans une position sur l'information financière diffusée par les sociétés en difficulté (Position AMF n° 2009-14 du 28 juillet 2009, modifiée le 1er août 2012), l'AMF a rappelé les obligations d'information suivantes :

- **Information de l'AMF** : il est demandé aux sociétés d'avertir l'AMF dès l'ouverture de la procédure et de l'informer par la suite de son évolution, auprès de personnes désignées à cet effet ;

- **Information du marché** : tout en préservant la confidentialité de la procédure en cours, l'AMF demande à l'émetteur de tenir régulièrement informé le marché, notamment à l'occasion de la publication des données comptables périodiques (voir n° 5063 s.) ou de toute autre information significative, sur l'état des difficultés rencontrées (en particulier sur l'évolution de son niveau d'endettement et de trésorerie disponible). En outre, dans tous les cas, le résultat des négociations doit être communiqué au marché, compte tenu de son impact sur la situation financière de l'émetteur.

d. Lien avec la procédure de sauvegarde financière accélérée En cas d'échec de la conciliation du fait de créanciers minoritaires, une procédure de sauvegarde financière accélérée peut être ouverte afin d'élaborer un plan de sauvegarde avec le comité des établissements de crédit (voir n° 3548-7 s.).

Conclusion d'un accord amiable

3547-4

a. Signature de l'accord Un accord amiable est recherché entre l'entreprise et ses principaux créanciers ainsi que, le cas échéant, ses cocontractants habituels (C. com. art. L 611-7, al. 1). Lorsqu'un tel accord est obtenu, celui-ci est alors présenté, sur requête conjointe des parties, au président du tribunal qui lui donne alors force exécutoire. Cette décision met fin à la procédure de conciliation (C. com. art. L 611-8 I).

Remarque
Confidentialité de l'accord : la simple constatation de l'accord **n'est pas soumise à publication** (C. com. art. L 611-8 I).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 90671 et n° 90690.

b. Homologation de l'accord Le **dirigeant peut,** sous certaines conditions, **demander** au tribunal d'homologuer l'accord (C. com. art. L 611-8 II, voir Mémento Sociétés n° 90674). L'homologation de l'accord met fin à la procédure de conciliation (C. com. art. L 611-10, al. 1).

Remarque
Publicité obligatoire (incombant au greffier du tribunal et non à la société) : l'homologation de l'accord entraîne les obligations de publicité suivantes (voir Mémento Sociétés n° 90674) :

- **Transmission de l'accord homologué au commissaire aux comptes** de la société lorsque celle-ci est soumise au contrôle légal des comptes (C. com. art. L 611-10, al. 2).

- **Dépôt au greffe et publicité auprès des tiers du jugement homologuant l'accord** (C. com. art. L 611-10, al. 2). Les termes de l'accord ne sont pas repris dans ce jugement et demeurent donc confidentiels (C. com. art. R 611-40).

- **Effets de l'accord constaté ou homologué** Pendant l'exécution de l'accord constaté ou homologué, les créanciers ne peuvent agir en justice à l'encontre du débiteur pour obtenir le paiement de leurs créances (C. com. art. L 611-10-1).

Pour plus de détails sur le constat ou l'homologation de l'accord et leurs effets juridiques pour la société et ses créanciers, voir Mémento Sociétés n° 90674 à 90677.

4. Effet sur l'accord amiable de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires L'ouverture d'une telle procédure (après la clôture de la procédure de conciliation) met fin de plein droit à l'accord constaté ou homologué. Les créanciers recouvrent alors l'intégralité de leurs créances ou sûretés, déduction faite des sommes perçues (C. com. art. L 611-12).

Sur les autres effets pour les créanciers, voir Mémento Sociétés n° 90676.

Possibilité d'aide à la gestion : les groupements de prévention agréés

3547-5

Voir n° 3542-4.

Conséquences comptables de la procédure de conciliation et traitement comptable d'un échelonnement des dettes et/ou d'une remise de dettes

3547-6

- incidence pour l'entreprise : voir n° 2422 ;

- situation chez ses créanciers : voir n° 595-1.

Selon la CNCC (NI. n° 21, décembre 1996, p. 91) :

- il est souhaitable que le commissaire aux comptes soit informé rapidement de la procédure du règlement amiable (procédure de conciliation),

- en revanche, aucune mention concernant l'accord amiable ne doit figurer dans le rapport du commissaire aux comptes,

- de même, l'entreprise n'a pas à faire état de cette procédure et de ses conséquences dans l'annexe des comptes annuels. A notre avis, en l'absence de précisions de la part des organismes compétents, cette NI de la CNCC peut être appliquée à la procédure de conciliation.

III. Procédures de sauvegarde

Pour tous développements, voir Mémento Droit commercial n° 61400 à 62323.

A. Procédure de sauvegarde de droit commun

Sur la procédure de sauvegarde financière accélérée, voir n° 3548-7.

Champ d'application

3548-1

La procédure de sauvegarde est ouverte à toute personne exerçant une activité commerciale ou artisanale, à tout agriculteur, à toute autre personne physique exerçant une activité professionnelle indépendante, ainsi qu'à toute personne morale de droit privé (C. com. art. L 620-2) :

- qui, sans être en état de cessation des paiements, **justifie** de **difficultés,**

- qu'elle n'est pas en mesure de surmonter (C. com. art. L 620-1).

Le débiteur n'a pas à démontrer que les difficultés rencontrées sont de nature à le conduire à la cessation des paiements. La procédure de sauvegarde peut être invoquée, quel que soit l'objet des difficultés rencontrées et peu importe la conséquence que celle-ci peut avoir sur les obligations contractuelles du débiteur envers ses cocontractants, hors le cas de fraude (Cass. com. 8 mars 2011, n° 10-13.988).

Sur la nature de ces difficultés, voir Mémento Droit commercial n° 61440.

Ouverture de la procédure

3548-2

I. Modalités d'ouverture

La procédure de sauvegarde est ouverte :

- **à la demande du représentant légal de la personne morale débitrice** ou par le débiteur personne physique au greffe du tribunal de commerce (C. com. art. L 620-1 et R 621-1),

- **sur décision du tribunal** (C. com. art. L 621-1).

Remarque

Date d'appréciation des conditions d'ouverture : ces conditions s'apprécient au jour où il est procédé à cette ouverture par le juge, mais ne sont pris en compte que les moyens dont disposait le débiteur au jour de sa demande (Cass. com. 26 juin 2007, n° 1005 FS-PBRI et CA Versailles 19 janvier 2012 n° 11/03519).

Pour plus de détails sur l'ouverture de la procédure, voir Mémento Sociétés n° 90900 et 90980.

II. Contenu de la demande

La demande expose la nature des difficultés rencontrées et les raisons pour lesquelles la société n'est pas en mesure de les surmonter ; elle précise si le débiteur s'engage à établir l'inventaire du patrimoine, ainsi que le délai nécessaire à son établissement. Elle doit en outre être accompagnée des **comptes annuels du dernier exercice** et des documents suivants (C. com. art. R 621-1) :
1. Un extrait d'immatriculation au RCS, au répertoire des métiers ou, le cas échéant, le numéro unique d'identification ;
2. Une **situation de trésorerie** ;
3. Un **compte de résultat prévisionnel** ;
4. Le **nombre des salariés** employés **à la date de la demande** ;
5. Le montant du **chiffre d'affaires,** défini conformément à l'article C. com. R 123-200, al. 5 (voir n° 480), apprécié **à la date de clôture du dernier exercice comptable** ;
6. L'**état chiffré des créances et des dettes** avec l'indication selon le cas, du nom ou de la dénomination et du domicile ou siège des créanciers ;

Cet état doit indiquer, par créancier ou débiteur, le montant total des sommes à payer ou à recouvrer au cours d'une période de trente jours à compter de la demande.

7. L'**état** actif et passif **des sûretés** ainsi que celui des **engagements** hors bilan ;
8. L'**inventaire sommaire des biens** du débiteur ;
9. Les nom et adresse des représentants du comité d'entreprise ou des délégués du personnel habilités à être entendus par le tribunal s'ils ont déjà été désignés ;
10. Une attestation sur l'honneur certifiant l'absence de désignation d'un mandataire ad hoc (voir n° 3546-1) ou d'ouverture d'une procédure de conciliation (voir n° 3547-1 s.) pendant les 18 mois précédant la demande ou, dans le cas contraire, faisant état d'une telle désignation ou de l'ouverture de la procédure et mentionnant sa date ainsi que l'autorité qui y a procédé ;
11. Lorsque la société exploite une ou des installations soumises à autorisation ou à déclaration au préfet, la copie de la décision de l'autorisation ou la déclaration.
12. Lorsque le débiteur propose le nom d'un administrateur, l'indication de son identité et de son adresse.

Remarque
Date d'établissement des documents : l'extrait d'immatriculation, la situation de trésorerie, le compte de résultat prévisionnel, le montant du chiffre d'affaires, l'état chiffré des créances et des dettes, l'état actif et passif des sûretés et des engagements hors bilan, ainsi que l'inventaire des biens doivent être établis à la date de la demande ou dans les 7 jours qui précèdent (C. com. art. R 621-1).

III. Publicité obligatoire
L'ouverture de la procédure de sauvegarde fait l'objet d'une publicité auprès des tiers, effectuée par le greffier du tribunal de commerce (C. com. art. R 621-8).

IV. Extension de la procédure à d'autres sociétés du groupe
La procédure de sauvegarde (mais aussi de redressement, voir n° 3549-1, et de liquidation judiciaire, voir n° 3549-4) peut être étendue à une autre société du groupe en cas de confusion de son patrimoine avec celui de l'entreprise en procédure collective ou de fictivité de la société (C. com. art. L 621-2, L 631-7 et L 641-1).

Pour plus de détails sur la procédure d'extension, voir Mémento Sociétés n° 81270 à 81289.

Effets de l'ouverture de la procédure

3548-3

La procédure de sauvegarde comporte deux étapes :

- une phase d'observation (voir n° 3548-4),

- une phase de sauvegarde (voir n° 3548-5).

Pendant la procédure :

- l'administration de l'entreprise continue à être assurée par son dirigeant (C. com. art. L 622-1), les pouvoirs de ce dernier étant toutefois d'autant plus restreints que la mission de l'administrateur désigné, sur proposition du débiteur le cas échéant, par le tribunal est large (voir Mémento Sociétés n° 91142 à 91145),

- les organes de la société sont maintenus,

- le commissaire aux comptes conserve ses fonctions. La procédure d'alerte ne peut toutefois être déclenchée (voir n° 3541-1).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 91130 à 91145.

Remarque
Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur Euronext Paris (voir n° 1804) **ou sur Alternext** (voir n° 1804-1) : dans une position sur l'information financière diffusée par les sociétés en difficulté (Position AMF n° 2009-14 du 28 juillet 2009, modifiée le 1er août 2012), l'AMF a précisé qu'en cas de procédure collective l'émetteur doit en informer non seulement l'AMF, mais également le marché, dès l'ouverture de la procédure, en précisant son calendrier prévisionnel. Les modifications de ce calendrier doivent également être publiées sans délai. En outre, lors de chaque échéance significative, et en particulier à la date limite de réception des offres par l'administration judiciaire, l'AMF demande que l'émetteur, en concertation avec l'administrateur judiciaire, procède à la publication d'une communication financière adéquate.

Période d'observation

3548-4

Cette phase est d'une durée maximale de **six mois** renouvelable une fois à la demande de l'entreprise (C. com. art. L 621-3).

Mesures conservatoires

Dès l'ouverture de la procédure :
a. Documents comptables Les **documents et livres comptables** doivent être remis à l'administrateur par l'entreprise ou par tout tiers détenteur (C. com. art. L 622-5).
b. Inventaire du patrimoine Il est dressé un inventaire du patrimoine de l'entreprise ainsi que des garanties qui le grèvent (C. com. art. L 622-6, R 622-4 et R 622-4-1).

A défaut de désignation par le jugement d'ouverture d'un officier public chargé de l'établissement de cet inventaire, le débiteur peut l'établir lui-même. Dans ce cas, l'inventaire doit être certifié par un commissaire aux comptes ou par un expert-comptable (C. com. art. L 622-6-1).
Le débiteur annexe à l'inventaire qu'il a établi la liste des biens gagés ou nantis, ou détenus en dépôt, location ou crédit-bail (C. com. art. R 622-4-1).
Dans les 8 jours qui suivent l'ouverture de la procédure, le débiteur établit la liste de ses créanciers et l'objet des principaux contrats en cours (C. com. art. R 622-5).

Bilan économique, social et environnemental

L'administrateur doit dresser **le bilan économique et social de l'entreprise** (C. com. art. L 623-1).

Le bilan économique et social doit préciser l'origine, l'importance et la nature des difficultés de l'entreprise. Il implique l'établissement **d'un diagnostic sur l'entreprise** : audit juridique, audit comptable, situation financière, situation économique, situation sociale.

Remarque
Bilan environnemental : pour les entreprises exploitant au moins une installation soumise à autorisation ou à déclaration au préfet, le bilan économique et social est complété par un bilan environnemental (C. com. art. L 623-1). Ce bilan, **établi par l'entreprise à la demande de l'administrateur,** porte sur l'identification et la description du ou des sites où sont exploitées la ou les installations classées et de leur environnement, l'existence de pollutions potentielles, les mesures d'urgence de mise en sécurité déjà prises, prévues ou à prendre et les mesures réalisées afin de surveiller l'impact de l'exploitation sur l'environnement (C. com. art. R 623-2). Il est établi selon des rubriques fixées par l'annexe 6-1 de l'article A 623-1 du Code de commerce.

Au vu de ce bilan, l'entreprise, avec le concours de l'administrateur, propose un **plan de sauvegarde** (C. com. art. L 626-2) (voir ci-après et n° 3548-5).

Toutefois, si la situation de l'entreprise le requiert, l'administrateur propose de convertir la procédure en une procédure de redressement ou de prononcer la liquidation judiciaire.

Projet de plan de sauvegarde

Ce projet (C. com. art. L 626-2) :

- détermine **les perspectives de redressement** en fonction des possibilités et des modalités d'activités, de l'état du marché et des moyens de financement disponibles,

- définit les modalités de **règlement du passif,**

- expose et justifie le niveau et les **perspectives d'emploi** ainsi que les conditions sociales envisagées pour la poursuite d'activité,

- recense, annexe et analyse les **offres d'acquisition** portant sur une ou plusieurs activités, présentées par des tiers,

- indique la ou les activités dont l'arrêt ou l'adjonction est proposé.

Consultation des créanciers

Deux comités de créanciers doivent être créés, l'un regroupant les établissements de crédit et assimilés, l'autre les principaux fournisseurs de biens ou de services (C. com. art. L 626-30).

Cette **obligation** concerne les débiteurs dont les comptes ont été **certifiés par un commissaire aux comptes ou établis par un expert-comptable** et dont (C. com. art. L 626-29 et R 626-52) :

- le nombre de salariés excède 150 ;

- **ou** le chiffre d'affaires est supérieur à 20 millions €.

Les débiteurs ne remplissant pas ces critères peuvent néanmoins, sous certaines conditions, bénéficier de cette procédure (C. com. art. L 626-29).

Remarque
Création du comité des principaux fournisseurs : le débiteur doit fournir la liste des créances de ses fournisseurs ainsi que le montant de chacune d'entre elles certifié par son commissaire aux comptes ou, lorsqu'il n'en a pas été désigné, établi par son expert-comptable (C. com. art. L 626-30-2 et R 626-56). Sur l'intervention du commissaire aux comptes, voir n° 5359-4.

Chaque comité se prononce sur le **projet de plan de sauvegarde** (voir ci-avant), le cas échéant modifié (C. com. art. L 626-30-2).

Remarque
Absence de comités de créanciers : dans ce cas, les créanciers sont consultés de manière individuelle, conformément à l'article C. com. L 626-5. Pour les procédures de sauvegarde ouvertes depuis le 1er mars 2011, le plan de sauvegarde peut prévoir la **conversion de créances en titres donnant ou pouvant donner accès au capital social.** Le mandataire judiciaire doit recueillir individuellement, par écrit, l'accord des créanciers concernés. Le défaut de réponse dans un délai de 30 jours vaut refus de la proposition de conversion (C. com. art. L 626-5).

Plan de sauvegarde

3548-5

Lorsqu'il existe une possibilité sérieuse pour l'entreprise d'être sauvegardée, le tribunal arrête un plan de sauvegarde (C. com. art. L 626-1 et L 626-9), dont la durée ne peut excéder 10 ans (C. com. art. L 626-12).

Ce plan comporte, s'il y a lieu, l'arrêt, l'adjonction ou la cession d'une ou de plusieurs activités.

En cas de cession, les activités concernées constituent des branches complètes et autonomes d'activités (C. com. art. L 642-1).

Il doit avoir été adopté par les deux comités de créanciers institués par les articles C. com. L 626-30 à L 626-30-2 (voir n° 3548-4).

Sur la consultation des créanciers en l'absence de comités de créanciers, voir Mémento Droit commercial n° 62085.

Remarque
Pas de modification substantielle sans accord des comités : le projet de plan (précisant, par exemple, les remises de dettes ou délais de paiement accordés) adopté par les comités de créanciers ne peut être modifié de manière substantielle sans nouvelle consultation de ces comités (C. com. art. L 626-31).

Quand il est établi que les engagements fixés ont été tenus, le tribunal constate que **l'exécution du plan est achevée** (C. com. art. L 626-28).

Sur la conversion de la procédure de sauvegarde en redressement judiciaire lorsque l'adoption d'un plan de sauvegarde est manifestement impossible, sans que le débiteur soit en cessation des paiements, voir remarque n° 3549-1.

Conséquences comptables de la procédure de sauvegarde

3548-6

I. Pour l'entreprise
Le plan de sauvegarde visant à maintenir la continuité de l'exploitation, la procédure de sauvegarde ne peut pas conduire, à notre avis, à présenter les comptes en valeurs liquidatives.

En ce qui concerne les sanctions, voir n° 319 s.

a. Dettes (remises et délais) Voir n° 2422.
b. Salaires garantis par l'AGS Lorsque le Pôle emploi est sollicité pour faire l'avance de sommes dues aux salariés et couvertes par le régime d'assurance (C. trav. art. L 3253-6), la dette vis-à-vis du personnel est remplacée par une dette vis-à-vis de Pôle emploi, la charge de personnel de l'entreprise restant la même. Il en résulte l'écriture suivante, sans incidence sur le compte de résultat : débit du compte 421 « Personnel - Rémunérations dues », crédit du compte 437 « Autres organismes sociaux ».
c. Intérêts courus Le jugement d'ouverture de la procédure de sauvegarde arrête le cours des intérêts légaux et conventionnels ainsi que de tous les intérêts de retard et majorations (C. com. art. L 622-28). **Il n'y a donc plus lieu de les comptabiliser.** Pour plus de détails ainsi que pour des solutions issues de la jurisprudence en matière de redressement judiciaire, mais également applicables, à notre avis, en cas de sauvegarde, voir n° 3549-5.
d. Conversion de créances en titres donnant ou pouvant donner accès au capital Selon la Chancellerie (Lettre publiée au Bulletin

CNCC n° 161, mars 2011, p. 47), les dispositions générales relatives aux augmentations de capital donnant lieu à la libération d'actions par compensation de créances trouvent à s'appliquer lorsque l'opération se déroule dans le cadre d'un plan arrêté à l'occasion d'une procédure de sauvegarde. Sur ces dispositions, voir n° 3172. Sur le traitement comptable à retenir, voir n° 3172.

II. Pour les créanciers

a. Créances irrécouvrables Voir n° 595-2.

b. Conversion de créances en titres donnant ou pouvant donner accès au capital Voir n° 1918-4.

B. Procédure de sauvegarde financière accélérée

Pour tous développements, voir Mémento Sociétés n° 90900 et Mémento Droit commercial n° 62300 à 62323.

3548-7

La procédure de sauvegarde financière accélérée est soumise aux règles applicables à la procédure de sauvegarde de droit commun (voir n° 3548-1 et s.), sous réserve des règles qui lui sont propres. (C. com. art. L 628-1). Seules ces règles spécifiques font l'objet de développements ci-après. Pour les règles communes avec la procédure de sauvegarde, voir n° 3548-1 à 3548-6.

Champ d'application

3548-8



La procédure de sauvegarde financière accélérée est ouverte sur décision de justice, sur demande de toute personne exerçant une activité commerciale ou artisanale, de tout agriculteur, de toute personne physique exerçant une activité professionnelle indépendante, ainsi que de toute personne morale de droit privé, répondant aux conditions cumulatives suivantes (C. com. art. L 628-1, al 2 et, sur renvoi, art. L 620-1, L 626-29 et R 626-52) :

- être engagé dans une **procédure de conciliation** en cours (voir n° 3547-1 s.) ;

Elle vise à favoriser la négociation, avant l'ouverture d'une procédure collective, d'un plan de restructuration des dettes avec les principaux créanciers. Ce plan est ensuite adopté et arrêté dans le cadre d'une procédure de sauvegarde afin de le rendre opposable à ces créanciers.

- justifier de **difficultés** qu'elle n'est pas en mesure de surmonter, sans toutefois être en cessation des paiements ;

- avoir fait certifier ses comptes par un **commissaire aux comptes** ou les avoir fait établir par un **expert-comptable** ;

- avoir un **nombre de salariés supérieur à 150** ou un **chiffre d'affaires supérieur à 20 millions d'euros** pour le dernier exercice clos ;

Pour les **procédures ouvertes à compter du 22 mars 2012,** ces conditions de seuils sont réputées remplies si le **total du bilan** de la personne est supérieur à un seuil restant à fixer par décret (C. com. art. L 628-1 modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives). Ainsi, les sociétés holding peuvent également demander l'ouverture de la procédure.

- et **avoir élaboré un plan** visant à assurer la pérennité de l'entreprise et susceptible de recueillir un soutien suffisamment large de la part des créanciers financiers pour rendre vraisemblable son adoption dans un délai d'un mois à compter de l'ouverture de la procédure.

3548-8

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Sauvegarde financière accélérée** - Les holdings peuvent désormais bénéficier de cette procédure ! *FRC 11/12 Inf. 5*

Ouverture de la procédure

3548-9

I. Modalités d'ouverture
Comme la procédure de sauvegarde de droit commun (voir n° 3548-2), la procédure de sauvegarde financière accélérée est ouverte à la demande du représentant légal de la personne morale ou par le débiteur personne physique déposée au greffe du tribunal compétent (C. com. art. R 621-1 sur renvoi de C. com. art. R 628-2).

II. Contenu de la demande
(C. com. art. R 628-2) La demande du débiteur doit exposer les éléments démontrant que le projet de plan vise à assurer la pérennité de l'entreprise et est susceptible de recueillir un soutien suffisamment large de la part des créanciers pour rendre vraisemblable son adoption.
Sa demande doit en outre être accompagnée d'un certain nombre de documents (C. com. art. R 628-2) :

1° L'état chiffré des dettes en distinguant les dettes qui ne seront pas soumises aux effets de la procédure et, parmi les autres dettes, celles ayant fait l'objet d'une négociation dans le cadre de la procédure de conciliation ;

2° Une copie de la décision d'ouverture de la procédure de conciliation (voir n° 3547-2) ;

3° Un tableau de financement et, lorsque le débiteur établit des comptes consolidés, un tableau des flux de trésorerie ;

4° Un budget de trésorerie pour les 3 mois à venir ;

5° Un plan de financement prévisionnel ;

6° Le projet de plan visant à assurer la pérennité de l'entreprise.

Période d'observation

3548-10

Cette période est d'un mois (renouvelable une fois) à compter du jugement d'ouverture, le tribunal devant arrêter le plan dans ce délai (C. com. art. L 628-6). Le projet de plan proposé au tribunal est celui élaboré dans le cadre de la conciliation (voir n° 3547-4).

Consultation des créanciers

3548-11

Seuls les créanciers financiers sont concernés par la procédure de sauvegarde financière accélérée. Ainsi (C. com. art. L 628-4), seuls sont constitués et consultés le comité des établissements de crédit et, le cas échéant, l'assemblée des obligataires.

Remarque
Formalisme simplifié pour la déclaration des créances : pour les créanciers ayant participé à la conciliation, les créances figurant sur la liste établie par le débiteur, certifiée par le **commissaire aux comptes** ou, à défaut par l'expert-comptable, et déposée au greffe du tribunal, sont réputées déclarées (C. com. art. L 628-5). Les créanciers financiers n'ayant pas participé à la conciliation devront se soumettre à la formalité de la déclaration des créances (sur cette formalité, voir Mémento Droit commercial n° 61810 s.).

Conséquences comptables de la procédure de sauvegarde

3548-12

Voir n° 3548-6.

IV. Redressement judiciaire

Pour tous développements, voir Mémento Sociétés n° 90800 à 91982 et Mémento Droit commercial n° 62400 à 62700.

3549-1

I. Champ d'application
La procédure de redressement judiciaire est ouverte à toute personne exerçant une activité commerciale ou artisanale, à tout agriculteur, à toute autre personne physique exerçant une activité professionnelle indépendante, ainsi qu'à toute personne morale de droit privé en **état de cessation des paiements.** La cessation des paiements est reconnue lorsque le débiteur est dans l'incapacité de faire face à son **passif exigible** avec son **actif disponible.** Sur la notion d'actif disponible, voir n° 3726.

Remarque
Entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) : compte tenu de l'existence du patrimoine d'affectation (voir n° 3530-1), les dettes personnelles de l'entrepreneur ne doivent pas être prises en compte dans le passif du patrimoine affecté, de même que les biens du patrimoine non affecté ne doivent pas être pris en compte dans l'actif du patrimoine affecté pour apprécier l'état de cessation des paiements (C. com. art. L 680-2). Il se peut donc que le patrimoine affecté soit en cessation des paiements, alors même que l'actif du patrimoine non affecté serait suffisant pour rembourser les créanciers professionnels de l'entrepreneur.

Le débiteur n'est toutefois pas considéré en état de cessation des paiements s'il établit que les **réserves de crédit ou les moratoires** dont il bénéficie de la part de ses créanciers lui permettent de **faire face au passif exigible avec son actif disponible** (C. com. art. L 631-1).

Le débiteur doit rapporter la preuve qu'un moratoire lui a été accordé avant le jour où le juge statue ; il ne peut pas se prévaloir de l'inertie de son créancier pour exclure une créance du passif exigible.

La cessation des paiements ne doit **pas être confondue** avec l'**insolvabilité.** Une société peut être parfaitement solvable compte tenu de la valeur de ses éléments d'actif immobilisé et pourtant ne pas être en mesure, faute d'une trésorerie suffisante, de payer ses dettes à leur échéance. Or, c'est ce **simple défaut de paiement qui est susceptible d'entraîner l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire.**

Remarque
Redressement judiciaire sans cessation des paiements : si l'adoption du plan de sauvegarde est manifestement impossible et si la clôture de la procédure est de nature à conduire de manière certaine et à bref délai à la cessation des paiements, le tribunal peut convertir à la demande du débiteur la sauvegarde en redressement judiciaire alors même que l'entreprise n'est pas en cessation des paiements (C. com. art. L 622-10).

Pour des exemples issus de la jurisprudence concernant l'appréciation de la cessation des paiements, voir Mémento Sociétés n° 90910 à 90920 et Mémento Droit commercial n° 62440.

II. Modalités d'ouverture
La déclaration de cessation des paiements doit être faite au tribunal dans le délai de 45 jours à compter de cette cessation sauf si le débiteur a demandé l'ouverture d'une procédure de conciliation dans ce délai. En cas d'échec de la procédure de conciliation, lorsque le rapport du conciliateur établit que le débiteur est en cessation des paiements, le tribunal, d'office, se saisit afin de statuer sur l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire (C. com. art. L 631-4).

Lorsqu'il n'y a pas de procédure de conciliation en cours (voir n° 3547-1 s.), la procédure peut également être ouverte d'office par le tribunal ou à la demande du ministère public ou d'un créancier (C. com. art. L 631-5). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 90983 et 90984.
Sur les conditions de cette déclaration lorsque le débiteur est une personne morale, voir Mémento Sociétés n° 90980 à 90982.

Remarque
Défaut de déclaration : en cas de défaut de déclaration de la cessation des paiements ou de déclaration tardive, les dirigeants peuvent être frappés d'une interdiction de gérer par le tribunal de commerce (C. com. art. L 653-8 dernier alinéa).

III. Contenu de la demande
A la demande d'ouverture de la procédure, doivent être joints, outre les **comptes annuels du dernier exercice,** les documents suivants (C. com. art. R 631-1) :

1. L'état du passif exigible et de l'actif disponible ainsi qu'une **déclaration de cessation des paiements** ;

2. Un extrait d'immatriculation au RCS ou au répertoire des métiers ;

3. Une **situation de trésorerie** datant **de moins d'un mois** ;

4. Le nombre des salariés employés à la date de la demande ainsi que le nom et l'adresse de chacun d'entre eux ;

5. Le montant du **chiffre d'affaires,** défini conformément à l'article C. com. R 123-200, al. 5 (voir n° 480), apprécié **à la date de clôture du dernier exercice comptable** ;

6. L'état chiffré des créances et des dettes avec l'indication selon le cas, du nom ou de la dénomination et du domicile ou siège des créanciers et, pour les salariés, le montant global des sommes impayées ;

7. L'état actif et passif **des sûretés** ainsi que celui des **engagements** hors bilan ;

8. L'inventaire sommaire des biens du débiteur ;

9. S'il s'agit d'une personne morale comportant des membres responsables solidairement des dettes sociales, la liste de ceux-ci avec l'indication de leur nom et domicile ;

10. Le nom et l'adresse des représentants du comité d'entreprise ou des délégués du personnel habilités à être entendus par le tribunal s'ils ont déjà été désignés ;

11. Une attestation sur l'honneur certifiant l'absence de désignation d'un mandataire ad hoc ou d'ouverture d'une procédure de conciliation (voir n° 3547-1 s.) dans les 18 mois précédant la date de la demande ou, dans le cas contraire, faisant état d'une telle désignation ou de l'ouverture de la procédure et mentionnant sa date ainsi que l'autorité qui y a procédé ;

12. Lorsque le débiteur exploite une ou des installations soumises à autorisation ou déclaration au préfet, la copie de la décision d'autorisation ou la déclaration.

Remarque
Date d'établissement des documents : l'état du passif exigible et de l'actif disponible, l'extrait d'immatriculation, l'état chiffré des créances et des dettes, l'état actif et passif des sûretés et des engagements hors bilan, l'inventaire des biens, ainsi que la liste des membres solidairement responsables des dettes sociales, doivent être établis à la **date de la demande ou dans les 7 jours qui précèdent** (C. com. art. R 631-1).

IV. Effet de l'ouverture de la procédure
Il s'agit d'une procédure pouvant comporter deux étapes :
- une phase d'observation,
- une phase de redressement.

Le redressement judiciaire n'entraînant pas la dissolution de la société, celle-ci subsiste avec tous ses organes. Le **commissaire aux comptes** conserve donc ses fonctions.

Les honoraires correspondant aux diligences du commissaire aux comptes accomplies antérieurement à l'ouverture de la procédure ne bénéficient pas de la priorité de paiement prévue par l'article C. com. L 622-17 même si la certification des comptes est intervenue après (Cass. com. 2 octobre 2001, n° 1643 FS-PB ; Bull. CNCC n° 124, décembre 2001, p. 617 s.).
En outre, le caractère permanent de la mission du commissaire aux comptes n'empêche pas de distinguer dans la facturation de ses honoraires, les prestations accomplies antérieurement au jugement d'ouverture de celles accomplies postérieurement. Il n'y a donc pas lieu de distinguer suivant la nature de la prestation accomplie, mais suivant le temps de travail consacré à cette prestation (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, p. 129 s.).

Si, à l'issue de la période d'observation, **le redressement** est **manifestement impossible,** le tribunal prononce la **liquidation judiciaire** (C. com. art. L 640-1), voir n° 3549-4.
La liquidation judiciaire peut également être prononcée lorsque l'entreprise a cessé toute activité (C. com. art. L 640-3).

Remarque
Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur Euronext Paris (voir n° 1804) **ou sur Alternext** (voir n° 1804-1) : dans une position sur l'information financière diffusée par les sociétés en difficulté (Position AMF n° 2009-14 du 28 juillet 2009, modifiée le 1er août 2012), l'AMF a précisé qu'en cas de procédure collective l'émetteur doit en informer non seulement l'AMF, mais également le marché, dès l'ouverture de la procédure, en précisant son calendrier prévisionnel. Les modifications de ce calendrier doivent également être publiées sans délai. En outre, lors de chaque échéance significative, et en particulier à la date limite de réception des offres par l'administrateur judiciaire, l'AMF demande que l'émetteur, en concertation avec l'administrateur judiciaire, procède à la publication d'une communication financière adéquate.

V. Extension de la procédure à d'autres sociétés du groupe
Voir n° 3548-2.

Période d'observation

3549-2

La période d'observation de la procédure de redressement couvre les mêmes objectifs que ceux de la procédure de sauvegarde (C. com. art. L 631-18 et L 631-19, voir n° 3548-4) :

- établissement d'un bilan économique, social et, le cas échéant, environnemental,

Dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire, le bilan environnemental est établi par le débiteur (C. com. art. R 631-28) comme en cas de sauvegarde (voir n° 3548-4).

- et proposition d'un plan de redressement, élaboré par l'administrateur, avec le concours du débiteur.

Dès l'ouverture de la procédure, des **mesures conservatoires** sont prévues (C. com. art. L 631-14 renvoyant à l'article L 622-5, voir n° 3548-4).
L'entreprise est soumise, comme en cas de procédure de sauvegarde, à l'obligation, le cas échéant, de constituer des **comités de créanciers** (C. com. art. L 631-19 renvoyant aux articles L 626-29 et suivants, voir n° 3548-4).

Remarque
Durée de la période d'observation : dans les deux mois à compter du jugement d'ouverture, le tribunal doit se prononcer, au vu d'un rapport établi par l'administrateur, sur la poursuite de la période d'observation. Le tribunal ne peut ordonner la poursuite de cette période que s'il lui apparaît que l'entreprise dispose à cette fin de capacités de financement suffisantes (C. com. art. L 631-15 I).

Pour plus de détails sur le déroulement de la période d'observation, voir Mémento Sociétés n° 91140 à 91145.

Plan de redressement

3549-3

A l'issue de la période d'observation, lorsque le redressement est possible, le tribunal arrête un plan de redressement dont la durée ne peut excéder 10 ans (C. com. art. L 631-19 renvoyant aux articles L 626-1, L 626-9 et L 626-12). Ce plan prévoit :

- soit la **continuation de l'entreprise,** accompagnée, s'il y a lieu, de l'arrêt, l'adjonction ou la cession de certaines branches d'activité ;

- soit la **cession de l'entreprise** - totale ou partielle - (C. com. art. L 631-22) portant sur un ensemble d'éléments d'exploitation qui forment une ou plusieurs branches complètes et autonomes d'activités. Dans ce cas, la cession est régie par les dispositions propres à la liquidation judiciaire. En particulier, l'entreprise peut faire l'objet d'un contrat de location-gérance comportant l'engagement d'acquérir l'entreprise dans les deux ans du jugement (C. com. art. L 642-13, art. L 642-15).

La cession - partielle ou totale - peut se faire sous forme de cession d'actifs ou de titres.

Liquidation judiciaire

3549-4

Si aucune solution de redressement n'est possible, le tribunal prononce la liquidation judiciaire qui entraîne **cessation de l'activité de l'entreprise** (C. com. art. L 640-1). Toutefois, si l'intérêt public ou celui des créanciers l'exige, le tribunal peut autoriser le maintien de l'activité sociale pour une durée maximale de six mois (C. com. art. L 641-10 et R 641-18). Dans ce cas, le tribunal désigne un administrateur judiciaire pour administrer l'entreprise en cas de nécessité ou si l'entreprise emploie 20 salariés ou plus ou si elle réalise un chiffre d'affaires hors taxes supérieur ou égal à trois millions d'euros (C. com. art. L 641-10, al. 5 et R 641-19).

Pour faciliter la réalisation des actifs, les contrats en cours pourront être poursuivis même si l'activité n'est pas maintenue (C. com. art. L 641-11-1).

Pour tous développements, voir Mémento Sociétés n° 91200 à 91223 et Mémento Droit commercial n° 62800 à 63183.

Le tribunal arrête alors un ou plusieurs **plans de cession** de l'entreprise (C. com. art. L 642-5).

Sur la réalisation de l'actif et le plan de cession lorsque le débiteur est une société, voir Mémento Sociétés n° 91220 à 91224 et Mémento Droit commercial n° 62953 à 63065.

Les **comptes annuels** n'ont pas à être arrêtés et approuvés lorsque la liquidation judiciaire est ouverte ou prononcée à l'égard d'une personne morale, sauf dans les cas où le maintien provisoire de l'activité a été autorisé par le tribunal (C. com. art. L 641-3).

Fiscalement, En revanche, le liquidateur est tenu d'établir des déclarations annuelles provisoires de résultats dans les délais habituels (voir n° 3566). La déclaration définitive, qui solde les déclarations annuelles provisoires, doit être déposée dans les 45 jours du jugement prononçant la liquidation judiciaire (Cass. com. 26 janvier 2010, n° 120 FS-PB).

Il en résulte que la **mission du commissaire aux comptes cesse** dès l'ouverture ou le prononcé de la procédure de liquidation judiciaire, sauf en cas de maintien provisoire de l'activité (Courrier de la Chancellerie du 10 février 2009, Bull. CNCC n° 153, mars 2009, p. 61).
Sur l'obligation d'établissement et d'approbation des comptes annuels dans les sociétés en liquidation non judiciaire, voir n° 3566 et 3567.
Sur le maintien en fonction du commissaire aux comptes en cas de liquidation non judiciaire, voir n° 3561 et 3566.

Remarque
Procédure simplifiée : une procédure de liquidation judiciaire simplifiée **obligatoire** est applicable au débiteur :

- dont l'actif ne comprend pas d'actif immobilier ;

- dont le nombre des salariés au cours des six mois précédant l'ouverture de la procédure est égal au plus à 1 et dont le nombre de salariés n'a pas été dépassé au cours de ces six mois ;

- et dont le chiffre d'affaires hors taxes, apprécié à la date de clôture du dernier exercice comptable, est égal ou inférieur à 300 000 € (C. com. art. L 641-2 et D 641-10).

La procédure simplifiée est **facultative** lorsque le nombre de salariés est égal ou inférieur à 5 et le chiffre d'affaires est égal ou inférieur à 750 000 €.

Conséquences comptables du redressement judiciaire

3549-5

Il s'agit des suivantes :

I. Pour l'**entreprise en redressement judiciaire** La continuité de l'exploitation n'étant pas remise en cause de manière définitive, le redressement judiciaire peut ne pas conduire à présenter les comptes en valeurs liquidatives avant la finalisation du plan de redressement accepté (Bull. CNCC n° 91, septembre 1993, EC 93-22, p. 409 s.).

En ce qui concerne les **sanctions,** voir n° 319 s.

a. Dettes
(remises et délais) Voir n° 2422.

b. Salaires garantis par l'AGS
Voir n° 3548-6.

c. Intérêts courus
Le jugement d'ouverture du redressement judiciaire arrête le cours des intérêts légaux et conventionnels ainsi que de tous les intérêts de retard et majorations (C. com. art. L 622-28 par renvoi de l'article L 631-18). **Il n'y a donc plus lieu de les comptabiliser.** Cette disposition s'applique aux intérêts des créances :

- nées antérieurement au jugement d'ouverture ;

- résultant de contrats conclus pour une durée inférieure à un an ;

- résultant de découverts autorisés, conclus sans précision de durée et révocables à tout moment sous réserve d'un préavis raisonnable, même si leur durée s'est prolongée de fait au-delà d'un an (CA Paris, 25 janvier 2000 ; décision rendue en matière de redressement judiciaire antérieurement à la loi de sauvegarde de 2005 mais encore valable à notre avis).

Par exception, cette disposition ne s'applique pas et les intérêts **continuent donc à être comptabilisés** dans les cas suivants :

- intérêts résultant de contrats de prêt conclus pour une durée égale ou supérieure à un an (C. com. art. L 622-28) ou de prêts initialement inférieurs à un an qui excèdent un an à la suite de prolongations (Cass. com. 29 avril 2003, n° 685 FS-P ; décision encore valable à notre avis) ;

- contrats assortis d'un paiement différé d'un an ou plus (C. com. art. L 622-28) ;

- contrats de crédit-bail, qui ne constituent pas un prêt mais une location financière (Cass. com. 29 mai 2001, n° 1080 FS-P ; décision encore valable à notre avis).

II. Pour les **créanciers** (créances irrécouvrables) Voir n° 595-2.

III. Pour le **cessionnaire** (dans le cadre d'un plan de cession) Voir n° 1422.

Section 6 Liquidation de l'entreprise

I. Liquidation et partage d'une société

A. Généralités

3550

La liquidation est l'ensemble des opérations qui, après dissolution d'une société, ont pour objet la réalisation des éléments d'actif et le paiement des créanciers sociaux en vue de procéder au partage entre les associés de l'actif net subsistant. La société est en liquidation dès l'instant de sa dissolution pour quelque cause que ce soit (C. com. art. L 237-2, al. 1).

Les principales causes de dissolution sont les suivantes (C. civ. art. 1844-7) : arrivée du terme, réalisation ou extinction de l'objet, annulation du contrat de société, dissolution anticipée décidée par les associés ou le tribunal, jugement ordonnant la liquidation judiciaire (voir n° 3549-4) ou toute autre cause prévue par les statuts (pour une étude détaillée, voir Mémento Sociétés n° 7750 à 7923).

D'après les textes, la personnalité morale de la société dissoute subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci (C. com. art. L 237-2, al. 2). Néanmoins, la jurisprudence considère que la personnalité morale subsiste tant que les droits et obligations à caractère social n'ont pas été liquidés, et ce tant pour les sociétés commerciales (Cass. com. 13 février 1996, n° 793 et Cass. com. 10 décembre 1996, n° 212) que pour les sociétés civiles (Cass. 3e civ. 31 mai 2000, n° 859 FS-PB).

Ainsi, l'Administration fiscale peut valablement contrôler et redresser une société dissoute dans la limite du délai de reprise alors même que sa radiation du registre du commerce et des sociétés est déjà intervenue (CAA Lyon, 9 juillet 2001, n° 98-554).

Aspects juridiques

Pour une étude détaillée des modalités juridiques de la liquidation, voir Mémento Sociétés n° 86500 à 87403.

3551

Le Code de commerce (C. com. art. L 237-14) a prévu un régime de liquidation sur décision judiciaire **(régime légal)** tout en laissant aux associés la liberté d'organiser la liquidation de la société dans les statuts ou toute autre convention, à la condition pour eux de respecter certaines dispositions impératives de caractère général **(régime conventionnel).** En d'autres termes, le régime légal ne s'applique que si les associés n'en ont pas disposé autrement.

Remarque
Distinction avec la procédure de liquidation judiciaire : ce régime est **indépendant** de la **procédure de liquidation judiciaire** instituée par le Code de commerce (voir n° 3549-4).

Règles de liquidation

3552

a. Règles impératives communes au régime légal et au régime conventionnel :

- interdiction de nommer liquidateur les personnes auxquelles l'exercice des fonctions de dirigeant de société est interdit ;

L'ancien commissaire aux comptes de la société dissoute peut être nommé liquidateur (Bull. CNCC n° 92, décembre 1993, CEP 93-31, p. 548).

- responsabilité civile et pénale du liquidateur pour les fautes commises dans l'exercice de ses fonctions ;

- publication de l'acte de nomination du liquidateur ;

- interdiction de cession totale ou partielle de l'actif au liquidateur ainsi qu'aux dirigeants de la société en liquidation, sauf autorisation du tribunal de commerce ;

- convocation obligatoire des associés pour statuer sur le compte définitif et constater la clôture de liquidation ;

- publication de l'avis de clôture.

La dissolution n'entraîne pas de plein droit la résiliation des baux en cours.

b. Règles propres à la liquidation légale :

- **cessation des fonctions des anciens organes de gestion** de la société et nomination d'un liquidateur, soit par les associés, soit sur décision de justice ;

- le **rôle du liquidateur** est de représenter la société, de veiller à la conservation de l'actif social en prenant les mesures conservatoires nécessaires, et surtout de procéder à la liquidation par la **réalisation de l'actif** et le **paiement du passif.** Pour les besoins de la liquidation, le liquidateur peut, s'il y a été autorisé, continuer l'exploitation ;

- les **commissaires aux comptes** et le **conseil de surveillance,** s'il en existait en cours de vie sociale, continuent d'exercer (C. com. art. L 237-16) leur mission après la dissolution (voir n° 3566 s.). Des contrôleurs de liquidation (C. com. art. L 237-17) peuvent être nommés en l'absence de commissaires aux comptes (leur mission est librement fixée par la décision de nomination) ;

- **réunion de l'assemblée des associés** à l'ouverture de la liquidation dans les six mois de la nomination du liquidateur. Une assemblée annuelle en cours de liquidation est obligatoire en cas de continuation de l'exploitation. Enfin les associés se réunissent pour constater la clôture de la liquidation.

Dans le délai d'un mois, le liquidateur procède à la radiation de la société du registre du commerce et des sociétés.

c. Règles propres à la liquidation conventionnelle
La liquidation est régie, sous réserve du respect des règles impératives (exposées ci-avant), par les dispositions contenues dans les **statuts** (C. com. art. L 237-1). Mais en l'absence de clauses statutaires ou de convention expresse entre les associés intervenue lors de l'assemblée décidant la dissolution, les règles propres à la liquidation légale exposées ci-avant sont applicables (voir Mémento Sociétés

n° 87400 à 87403).
Sur l'application de ces règles à la mission des **commissaires aux comptes,** voir n° 3561.

Aspects fiscaux

Droits d'enregistrement

3555

L'acte de **dissolution** de la société est passible d'un droit fixe lorsqu'il n'emporte aucune transmission de biens (CGI, art. 811-2°). Sur le montant de ce droit fixe, voir Mémento Fiscal n° 67070.
L'acte de partage de la société donne ouverture en principe au droit proportionnel de 2,5 % (CGI, art. 746), sauf en cas de dissolution d'une EURL (Rép. Raymond, AN 16 décembre 2008, p. 10961). Toutefois, des droits de mutation à titre onéreux sont dus en cas de soulte (si, par exemple, l'un des associés se voit attribuer un immeuble d'une valeur supérieure à sa part dans l'actif net à partager) et, dans les sociétés non passibles de l'IS, en cas d'attribution d'un bien « en nature » (bien autre que des espèces) à un associé autre que l'apporteur.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 67090 à 67105.

Impôts directs - Société passible de l'IS

3556

La dissolution est, du point de vue fiscal, assimilée à une **cessation d'entreprise** (voir Mémento Fiscal n° 11055).

Elle entraîne l'application immédiate de l'IS au taux de droit commun sur le bénéfice du dernier exercice augmenté des sommes demeurées en sursis d'imposition (notamment provisions et dépréciations devenant sans objet, plus-values d'actif immobilisé réalisées lors de la cessation).
Les provisions à caractère fiscal sont rapportées au bénéfice imposable mais la réserve spéciale des plus-values à long terme n'est pas taxée (voir n° 3214).
Les plus-values et moins-values de liquidation des éléments de l'actif immobilisé sont taxées dans les conditions de droit commun. Les moins-values nettes à long terme peuvent être déduites pour une certaine fraction des bénéfices, fraction déterminée d'après le rapport existant entre les taux d'imposition (voir n° 1880 et Mémento Fiscal n° 18680). La déclaration du résultat de cessation doit être déposée au centre des impôts dans les 45 jours.
L'actif net social (diminué du montant de l'IS) doit ensuite être comparé au montant des apports en vue de déterminer le boni de liquidation, c'est-à-dire la somme totale imposable au nom des associés en tant que revenu distribué.

Impôts directs - Société non passible de l'IS

3557

Au vu de la déclaration souscrite au nom de la société dissoute (dans les **45 jours** de sa liquidation), l'Administration établit l'IR dû par les associés au prorata de leurs droits. Ces impositions portent sur le bénéfice du dernier exercice augmenté des sommes en sursis d'imposition (provisions notamment) ainsi que des plus-values nettes à court terme sur des éléments de l'actif immobilisé, les plus-values nettes à long terme étant imposées au taux réduit. La moins-value nette à long terme peut être déduite, pour une certaine fraction, des bénéfices de l'exercice de cessation (voir Mémento Fiscal n° 18120).
En ce qui concerne les exonérations des petites entreprises (CGI, art. 151 septies), voir Mémento Fiscal n° 18200 à 18250, et l'abattement sur les plus-values immobilières en fonction de la durée de détention de l'immeuble (CGI, art. 151 septies B), voir Mémento Fiscal n° 18095.

Autres impôts directs

3558

Dans le délai de soixante jours à compter de la fin de sa liquidation, la société doit régulariser sa situation au regard de la **taxe sur les salaires** (si elle est redevable de cette taxe), de la **taxe d'apprentissage,** de la participation à la **formation professionnelle continue,** de la participation à l'**effort de construction** et de la **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.**
Par ailleurs, la **cotisation foncière des entreprises** n'est pas due pour les mois de l'année restant à courir si l'entreprise n'a pas de successeur (CGI, art. 1478-I). Dans ce cas, la demande de dégrèvement doit être présentée à partir de la cessation et avant le 31 décembre de l'année suivant la cessation d'activité (LPF, art. R 196-2).

Taxe sur la valeur ajoutée

3559

Les redevables doivent, dans les **30 jours** de la cessation (60 jours pour les redevables en régime simplifié), en faire la déclaration (voir Mémento Fiscal n° 53390), étant précisé que, au regard de la TVA, la date de cessation d'activité ne coïncide pas nécessairement avec celle de la dissolution (voir Doc. FL TVA-IX-45130 s.).
Sur le traitement, au regard de la TVA, des régularisations, voir Mémento Fiscal n° 57400 et Doc. FL TVA-IX-45660 s.
Sur le remboursement du crédit de TVA restant à récupérer, le cas échéant, voir Mémento Fiscal n° 56690.

B. Obligations comptables

3560

Afin d'assurer la protection des associés et d'informer les tiers, le Code de commerce prescrit au **liquidateur** l'établissement de **documents comptables.** Ces documents sont, le cas échéant, soumis au contrôle des commissaires aux comptes de la société en liquidation ou aux contrôleurs. Ils sont, en outre, sous certaines conditions, présentés à l'approbation de l'assemblée des associés.
Il convient de **distinguer le régime conventionnel du régime légal.**

a. Régime conventionnel

3561

La seule obligation comptable légale, prévue par les textes concernant le régime conventionnel, est la **présentation de comptes à l'assemblée** appelée à constater la clôture de la liquidation (voir n° 3569). Mais les autres obligations comptables du régime légal (exposées ci-après) existent aussi en fait. En outre, la société reste tenue de respecter les obligations de toute personne morale ayant une activité commerciale.

La mise en liquidation amiable d'une société anonyme ne la dispense pas de « tenir une comptabilité régulière retraçant toutes les opérations réalisées au cours de chacune des années pendant lesquelles elle a poursuivi son activité » (CE 3 octobre 1979, n° 6837).

Le liquidateur doit se conformer aux dispositions statutaires ou à la convention expresse conclue entre les associés pour organiser la liquidation de leur société. Dans le silence des statuts, ce sont les obligations prévues au régime légal qui doivent s'appliquer (C. com. art. L 237-14, al. 1).
Il en résulte, concernant la **mission des commissaires aux comptes,** que ceux-ci restent en fonction pendant la période de liquidation (règle énoncée à l'article C. com. L 237-16), sauf si les statuts ou l'assemblée en décident autrement.

Dans cette hypothèse, il est mis fin pour l'avenir aux fonctions du commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 36, décembre 1979, EJ 79-102, p. 485). Par conséquent, il n'y a plus lieu pour le commissaire aux comptes de présenter un rapport sur les comptes annuels sur les comptes de l'exercice clos après la cessation de son mandat (Eco. et Compt., n° 146, mars 1984, p. 39).

b. Régime légal

Dans le régime de liquidation légale, les obligations comptables sont plus nombreuses. Elles sont examinées ci-après en distinguant les diverses phases de la liquidation.

Ouverture de la liquidation

Inventaire

3563

Dès sa nomination, le liquidateur dresse obligatoirement un inventaire des valeurs actives et passives de la société. Il se fait remettre à cette occasion les livres et documents sociaux.
L'inventaire s'effectue dans les formes habituelles à partir de la balance des comptes de la société. Les écritures comptables qui en résultent sont enregistrées. Le liquidateur est, ensuite, en mesure de dresser **un bilan de liquidation** qui servira de point de départ aux opérations de liquidation.

Convocation de l'assemblée des associés

3564

Dans les **six mois** de sa nomination, le liquidateur convoque l'assemblée des associés à laquelle il fait **rapport sur la situation active et passive de la société,** sur la poursuite des opérations de liquidation et le délai nécessaire pour les terminer. Ce délai de six mois peut être porté à douze mois par décision de justice sur demande de l'intéressé (C. com. art. L 237-23, al. 1). La forme du rapport et son contenu ne sont pas définis. A notre avis, il doit reprendre les éléments comptables figurant dans le bilan de liquidation.
Les documents à adresser aux associés ne sont pas précisés, mais, à notre avis, ils doivent comprendre le bilan de liquidation. Le bilan de liquidation n'a pas à être approuvé par les associés, sauf s'il coïncide avec la clôture normale de l'exercice.

Opérations de liquidation

Etablissement de comptes annuels

3566

Les opérations de liquidation se déroulent fréquemment sur une période de temps assez longue (le mandat du liquidateur est, d'ailleurs, fixé à trois ans avec possibilité de renouvellement justifié ; C. com. art. L 237-21, al. 1). Le liquidateur doit établir dans les **trois mois** de la **clôture de chaque exercice,** les **comptes annuels** au vu de l'inventaire qu'il a dressé des divers éléments de l'actif et du passif existant à cette date et un **rapport écrit** par lequel il rend compte des opérations de liquidation au cours de l'exercice écoulé (C. com. art. L 237-25, al. 1). Les valeurs à retenir pour les évaluations sont des **valeurs de liquidation.**

Toutefois, en pratique, les plus-values latentes éventuelles résultant des différences entre les valeurs liquidatives et les valeurs nettes comptables ne sont pas enregistrées, alors qu'à l'inverse, les moins-values latentes font l'objet de provisions ou de dépréciations.

Fiscalement, Pendant la durée de la liquidation, le liquidateur doit déposer, dans les formes et les délais habituels, les déclarations fiscales de résultat provisoires (CGI, art. 37 ; D. adm. 4 H-5222, n° 19) et de taxes sur le chiffre d'affaires.

Même dans le cas d'une **liquidation amiable,** le liquidateur doit, sous peine de sanctions pénales et à défaut de clauses statutaires ou de convention expresse, établir dans les trois mois de la clôture de chaque exercice les comptes annuels et un rapport sur les opérations de liquidation au cours de l'exercice écoulé (Cass. crim. 7 mars 1994, n° 93-84.587 P).

Le cas échéant, **les commissaires aux comptes** et le conseil de surveillance continuent leurs missions pendant la durée de la liquidation (C. com. art. L 237-16). C'est ainsi que les premiers doivent certifier que les comptes annuels établis par le liquidateur sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice. Leur mandat peut être renouvelé par l'assemblée annuelle des associés dans les conditions habituelles.

Tenue d'une assemblée annuelle

3567

Le liquidateur doit convoquer au moins une fois par an et dans les six mois de la clôture de l'exercice l'assemblée des associés qui **statue sur les comptes annuels** (C. com. art. L 237-25). Cette assemblée est convoquée dans les mêmes conditions qu'au cours de la vie sociale.
Sa réunion est obligatoire en cas de continuation de l'exploitation sociale (C. com. art. L 237-28) ; si l'activité n'est pas poursuivie, le liquidateur peut être dispensé, par décision de justice, de convoquer l'assemblée et, dans ce cas, les comptes sociaux ne sont pas approuvés.
En matière d'**information des associés,** la liquidation ne modifie en rien les règles de droit commun. L'autorisation de ne pas convoquer l'assemblée des associés ne dispense nullement le liquidateur d'établir les comptes sociaux et de les communiquer - selon les règles de droit commun - aux associés (voir n° 5030 s.).
L'**information des tiers,** lorsque l'assemblée a approuvé les comptes annuels, est assurée par les règles de publicité éventuellement pratiquées par une société au cours de son existence : dépôt au greffe du tribunal de commerce des comptes annuels pour les SA et les SARL (voir n° 5050 s.) ; publication au Balo pour les sociétés cotées (voir n° 5070 s.).
Lorsque les comptes sociaux ne sont pas approuvés, le liquidateur doit cependant déposer le rapport écrit sur les opérations de liquidation au greffe du tribunal de commerce où tout intéressé peut en prendre connaissance (C. com. art. L 237-25, al. 3).
Plus généralement les associés ont, dans les mêmes conditions qu'avant la liquidation, la possibilité de prendre communication des documents sociaux des trois derniers exercices (voir n° 5031) et d'exercer la procédure d'injonction en cas de refus de communication des documents auxquels ils ont droit (C. com. art. L 238-1, voir n° 5036).

Clôture de la liquidation

Compte définitif de liquidation

3569

Lorsque les opérations de liquidation sont terminées, l'actif ayant été totalement réalisé et le passif apuré, le liquidateur convoque les associés en assemblée pour qu'ils **statuent sur le compte définitif de liquidation,** lui donnent **quitus,** le déchargent de son mandat et enfin constatent la **clôture de la liquidation** entraînant la disparition de la personnalité morale (C. com. art. L 237-9, al. 1 et 2).

Sur la présentation du compte définitif de liquidation, voir n° 3582-1.

Quelle que soit la taille de la société, deux assemblées distinctes doivent se tenir pour prononcer la dissolution et approuver les comptes de la liquidation, les formalités de publicité devant également être distinctes (CA Lyon 13 juin 1997 ; avis CCRCS n° 05-78 publié au Bull. RCS n° 5/06, inf. 6 et n° 05-51, publié au Bull. RCS n° 7/06, inf. 5 ; a contrario CA Paris 16 septembre 2003, n° 03-5897 et Mémento Sociétés n° 87221). Cependant, aucun texte n'interdit la tenue de deux assemblées consécutives.
Si l'assemblée de clôture approuve des comptes non définitifs (du fait, par exemple, de l'existence d'un litige rendant incertain le montant du passif social), la société ne pourra être valablement radiée du registre du commerce et des sociétés (CA Paris, 23 novembre 1995).
Si l'assemblée de clôture ne peut délibérer ou si elle refuse d'approuver les comptes du liquidateur, celui-ci doit déposer ses comptes au greffe du tribunal de commerce où tout intéressé peut en prendre connaissance. Le tribunal de commerce statue sur ces comptes et, le cas échéant, sur la clôture de la liquidation aux lieu et place de l'assemblée des associés ou des actionnaires (C. com. art. R 237-6).

La dissolution de la société **ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes** (C. com. art. L 237-16), sauf si les statuts ou une décision expresse des associés ont prévu la cessation de ses fonctions au jour de la dissolution. Aucun texte n'impose expressément la présentation d'un rapport du commissaire aux comptes à l'assemblée qui statue sur les comptes définitifs de liquidation et sur le quitus de la gestion du liquidateur (Etude juridique CNCC, décembre 1998, Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes, n° 183).

Pour déterminer les obligations du commissaire aux comptes d'une société en liquidation, le bulletin CNCC (n° 85, mars 1992, EC 91-203, p. 181 s.) distingue les deux situations suivantes :

I. L'assemblée générale prononçant la dissolution n'a pas mis fin aux fonctions du commissaire aux comptes Le commissaire continue d'exercer sa mission et présente un rapport sur les comptes annuels et un rapport spécial, le cas échéant, aux différentes assemblées générales ordinaires d'approbation des comptes des exercices clos pendant la durée de la période de liquidation. En revanche, en l'absence de texte spécifique, il n'a à présenter de rapport ni sur la période allant du dernier exercice contrôlé au jour de la liquidation, ni sur les comptes définitifs de liquidation.

II. L'assemblée générale a mis fin aux fonctions du commissaire aux comptes Deux cas peuvent se présenter selon que l'assemblée prononçant la dissolution :

a. est **concomitante à l'assemblée** d'approbation des comptes du dernier exercice clos. Dans ce cas, s'il a eu le temps d'effectuer ses contrôles, le commissaire présente à l'assemblée approuvant les comptes, son rapport sur les comptes annuels et son rapport spécial sur les comptes de l'exercice écoulé ;

b. se tient **avant l'assemblée** d'approbation des comptes du dernier exercice clos. Dans ce cas, le commissaire n'a aucun rapport à remettre à l'assemblée annuelle d'approbation des comptes, ses fonctions ayant pris fin.

En revanche, si le commissaire a relevé des irrégularités ou inexactitudes au cours de l'accomplissement de sa mission, il doit en informer l'assemblée prononçant la dissolution de la société (C. com. art. L 823-12).

Fiscalement, Les comptes provisoires et les résultats déclarés annuellement par le liquidateur sont repris dans la déclaration définitive qui doit être souscrite dans les 45 jours de la cessation (D. adm. 4 H-5222, n° 20), c'est-à-dire de l'approbation par l'assemblée des comptes du liquidateur (CE 11 février 1987, n° 47157).

Publicité comptable à la clôture de la liquidation

3570

Les comptes définitifs établis par le liquidateur et la décision de l'assemblée de clôture sont déposés au greffe du tribunal de commerce (SA et SARL) (C. com. art. R 237-7).
Sur les autres mesures de publicité (C. com. art. R 237-8) : insertion dans un journal d'annonces légales d'un avis de clôture, insertion éventuelle au Balo, voir Mémento Sociétés n° 87220.

Radiation au registre du commerce et des sociétés

3571

Dans le délai d'un mois à compter de la publication de la clôture de la liquidation, le liquidateur demande la radiation de la société au registre du commerce (C. com. art. R 237-9 et R 123-75, al. 1).

Déclaration fiscale

3572

Après la clôture des opérations de liquidation et l'approbation du compte définitif du liquidateur, celui-ci doit, dans les quarante-cinq jours, déclarer le résultat final de la liquidation (voir Mémento Fiscal n° 11090 et 11095). S'il fait apparaître un bénéfice supérieur au total des bénéfices imposés au cours de la liquidation, la différence est immédiatement imposée ; dans le cas contraire, un dégrèvement correspondant à l'excédent des bénéfices taxés sur le bénéfice final est accordé à la société.

Conservation des documents sociaux

3573

A défaut de prescription spécifique en matière de liquidation, le délai de conservation des archives, notamment des documents sociaux, est de **cinq ans** à partir de la fin des opérations de liquidation.

Responsabilité du liquidateur

3575

Sa responsabilité civile (C. com. art. L 237-12, al. 1), pénale (C. com. art. L 247-7 et L 247-8-1°) et fiscale (LPF, art. L 265), peut être engagée (voir Mémento Sociétés n° 86960 à 86990).

C. Ecritures de liquidation

3580

On distingue habituellement les **écritures de liquidation** qui aboutissent à la présentation du compte définitif de liquidation et les **écritures de partage** qui constatent la répartition des capitaux propres subsistants de la société entre les associés. Les fonctions du liquidateur prennent fin généralement à l'assemblée de clôture de la liquidation, mais il est, en pratique, fréquent que les statuts ou la décision de justice qui l'a nommé fixent la fin de sa mission à la suite du partage du solde disponible. Sur le plan comptable, sa mission prend fin après l'enregistrement des écritures de partage.

Tenue de la comptabilité

3581

Les opérations de liquidation sont habituellement comptabilisées entièrement dans les livres de la société (et non en partie dans les livres de la société et en partie dans ceux du liquidateur).
Les écritures de liquidation comprennent :
- les écritures constatant la réalisation des éléments d'actif ;
- les écritures d'apurement du passif.

La seule particularité de ces écritures concerne la création d'un compte **« Résultat de liquidation »** qui enregistre la différence entre le prix de vente et la valeur nette comptable des éléments d'actif, les escomptes reçus ou accordés sur règlement des fournisseurs ou encaissement des clients, les frais de liquidation, l'annulation des actifs non réalisables (frais d'établissement), etc.
A défaut de prescription dans le PCG, il est possible, à notre avis :
- de créer un compte spécial 85 « Résultat de liquidation » ;
- ou d'utiliser des comptes (à créer) en charges exceptionnelles et en produits exceptionnels (par exemple 673 et 773 : « Résultat de liquidation - Charges » et « Résultat de liquidation - Produits »), comptes que nous utiliserons ci-après.
L'établissement des bilans annuels en cours de liquidation s'effectue dans les conditions et sous la forme habituelles.

Enregistrement des opérations de liquidation

3582

Les principales opérations comptables de liquidation résultent de la mission du liquidateur. Elles concernent :
- le recouvrement des créances de la société ;

- le paiement du passif et des frais de liquidation ;
- la réalisation des éléments d'actif ;
- la détermination du résultat de liquidation ;
- l'établissement du compte définitif de liquidation.

Exemple

Exemple Bilan de liquidation

Réalisation des éléments du bilan :
- immobilisations : 90 000 ;
- stocks : 25 000 ;
- autres éléments : valeur comptable.

Le compte définitif de liquidation

3582-1

est établi lorsque l'ensemble des opérations est achevé. Il se présente sous la forme d'un **bilan** dans lequel figurent à l'actif le solde des comptes de trésorerie et au passif le capital et les réserves revenant aux associés augmentés ou diminués du résultat de liquidation.

Remarque

Actifs non réalisés et passifs non apurés subsistant au bilan : il peut subsister au compte définitif des éléments de passif non apurés tels que des dettes non échues ou des provisions pour impôts à payer. A l'actif, peuvent encore figurer, par exemple, des immobilisations s'il est convenu dans le partage qu'un associé reprenne son apport initial (ce cas peut se présenter dans les sociétés de personnes).

Modalités de réalisation de l'actif

3586

Plusieurs modalités sont possibles :

a. Cession de l'actif élément par élément, rachat total ou par branche d'activité L'actif de la société peut être vendu élément par élément, racheté totalement ou par branche d'activité par un tiers.
Dans ces situations, la cession de l'élément d'actif est enregistrée par le débit d'un compte de trésorerie ou du compte du liquidateur si ce dernier détient la trésorerie.

b. Fusion avec une autre entreprise La société peut être également **absorbée** par une autre entreprise ; il n'est pas en effet interdit qu'une société en liquidation fasse l'objet d'une fusion par absorption.

Dans ce cas, les écritures comptables sont analogues à celles enregistrées par la société absorbée dans une opération de fusion : les valeurs d'actif et de passif de la société en liquidation sont transmises à la société absorbante contre la remise aux associés des titres de cette dernière.

Sur la comptabilisation d'une fusion par la société absorbée, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 8010.

Fiscalement, 1. La cession des éléments de l'actif immobilisé peut entraîner des régularisations de TVA : la **TVA** sur immobilisations à reverser constitue une charge exceptionnelle constatée au débit du compte « Résultat de liquidation » par le crédit du compte 4455 «

TVA à décaisser » ;
2. Les **plus-values et moins-values de cession** des éléments d'actif sont traitées dans les conditions de droit commun. L'impôt dû à ce titre est débité au compte « Résultat de liquidation » par le crédit du compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices » ;
3. Les **provisions de caractère fiscal** constituées en franchise d'impôt sont annulées et portées au crédit du compte « Résultat de liquidation » ;
4. Lorsque la déclaration fiscale fait apparaître **un excédent de bénéfices** taxable, l'impôt dû est débité au compte « Résultat de liquidation » par le crédit du compte 444.

D. Ecritures de partage

3590

Le partage consiste à répartir les capitaux propres subsistants entre les associés. Il fait apparaître **soit** un **boni de liquidation, soit** un **mali de liquidation.** Les règles de partage à suivre figurent dans les statuts de la société. A défaut, le partage des capitaux propres subsistants après remboursement du nominal des actions ou des parts sociales est effectué entre les associés en fonction de leur participation au capital social (C. com. art. L 237-29).

Dans les SNC, SCS et SCA, les associés en nom et les commandités, indéfiniment et solidairement responsables des dettes sociales, peuvent être conduits à payer les créanciers sur leurs fonds personnels.

L'associé de SNC est tenu aux dettes sociales, même **contractées avant son entrée** dans la société, sauf stipulation expresse contraire incluse dans les statuts et rendue opposable aux tiers (Cass. com. 21 octobre 2008, n° 1021 F-D). Pour plus de précisions, voir Mémento Sociétés n° 24080 à 24083.

Les associés des SARL et les actionnaires des SA ne sont responsables qu'à concurrence de leurs apports (sous réserve de la responsabilité personnelle des dirigeants en cas de redressement judiciaire, voir n° 320-4).

Comptabilisation du partage

3591

L'opération s'effectue en trois étapes :

a. Restitution de leurs mises aux associés : les comptes de capitaux propres sont débités par le crédit des comptes d'associés 4567 « Associés-Capital à rembourser ». Si la société comprend plusieurs catégories d'associés, notamment des porteurs de parts de fondateur, il est ouvert autant de comptes d'associés que de catégories.

b. Répartition du résultat de liquidation (boni ou mali) entre les associés selon les clauses des statuts ou, à défaut, proportionnellement à leurs apports (C. com. art. L 237-29).

En outre, lorsque les associés sont indéfiniment responsables, si le report à nouveau est débiteur, celui-ci est réparti entre les associés comme une perte (mali de liquidation).
Lorsque les associés ne sont pas indéfiniment responsables, ce mali n'est en principe pas réparti entre les associés, sauf si leur responsabilité au titre des pertes réalisées par la société est démontrée.

c. Paiement des associés par le crédit des comptes de trésorerie.
Après cette dernière écriture tous les comptes de la société sont soldés.

Partage avec boni de liquidation :

3592

Exemple

Exemple Compte définitif de liquidation de la société A :

Partage avec mali de liquidation

3593

Exemple

Exemple 1 **Associés indéfiniment responsables** Compte définitif de liquidation de la société en nom collectif N dont le capital de 100 000 est détenu par A pour 60 %, B pour 40 % (SNC choisie parce que les associés y sont indéfiniment et solidairement responsables) :

L'associé A ayant accepté de régler les fournisseurs, le compte 400 « Fournisseurs » est soldé par le crédit d'une subdivision du compte 455 « Compte courant A » et la situation avant partage devient :

Le partage des pertes s'effectue proportionnellement aux apports, l'associé A supportant une perte de 66 000 (60 % de 110 000) et l'associé B 44 000.

A ce stade du partage tous les comptes de la société sont soldés, exceptés les comptes de liquidation des associés, B devant à A 4 000, somme correspondant à ce qu'il aurait dû verser pour désintéresser les fournisseurs réglés par A. Les livres de la société sont clôturés par l'écriture :

Cette écriture est enregistrée qu'il y ait ou non règlement de A par B.

Exemple

Exemple 2 **Associés non indéfiniment responsables** Compte définitif de liquidation d'une société à responsabilité limitée dont le capital de 100 000 est détenu par A pour 60 %, B pour 40 % :

La responsabilité des associés étant limitée aux apports, les créanciers de l'entreprise sont contraints d'abandonner leur créance. Le compte 400 « Fournisseurs » est donc soldé par le crédit du résultat de liquidation et la situation avant partage devient :

Le partage des pertes s'effectue proportionnellement aux apports, l'associé A supportant une perte de 60 000 (60 % de 100 000) et l'associé B 40 000.

Incidences fiscales du partage

3595

Droits d'enregistrement
Le partage de l'actif net entraîne l'exigibilité de **droits d'enregistrement** à la charge des associés (voir n° 3555), mais il n'est pas rare que la société les règle pour leur compte en débitant leur compte courant.

Divers

Partage en nature

3597

Les statuts peuvent spécifier que les associés reprennent leurs apports en nature. Dans ce cas, les éléments d'actif immobilisés repris par les associés restent inscrits au compte définitif de liquidation.

Exemple

Exemple Société en nom collectif dont les deux associés X et Y se partagent à égalité les parts. Le compte définitif de liquidation se présente ainsi :

Les statuts ont prévu que, dans le partage, l'immeuble reviendrait à X, celui-ci devant verser une soulte à Y si la valeur de reprise de l'immeuble excède sa quote-part dans l'actif net partagé. En l'espèce, X doit verser une soulte de 20 000 à Y (100 000 - 50 % de 160 000 = 20 000).
Ecritures de partage

Sommes non réclamées par les associés

3598

Elles doivent être déposées dans le délai d'un an après la clôture de la liquidation à la **Caisse des dépôts et consignations.** Le compte « Caisse des dépôts et consignations » (il nous paraît possible d'utiliser une subdivision du compte 517 « Autres organismes financiers » ou 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs ») se substitue alors aux comptes de liquidation des associés concernés et il est lui-même apuré lors du versement des fonds.

Si le liquidateur, qui en est responsable, omet ce dépôt, il est passible de **sanctions** pénales (amende de 150 000 € ; C. com. art. L 247-7-2° modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives, art. 19).

II. Liquidation d'une entreprise individuelle

3600

La disparition de l'entreprise peut avoir pour origine :
- la **cession totale** de l'entreprise : transmission de l'ensemble de l'exploitation par acte portant transfert de propriété, notamment : vente pure et simple, apport en société, donation-partage, succession, jugement ordonnant la cession totale des actifs ;
- la **cessation totale** de l'entreprise : abandon de l'ensemble de l'activité, notamment par suite de la fermeture définitive ou d'un jugement ordonnant la liquidation judiciaire.
La liquidation part du jour de la cession résultant de l'acte, de la cessation d'activité ou de la décision du tribunal. Les opérations sont effectuées par le commerçant dans les deux premiers cas, par le tiers liquidateur dans le troisième cas.

La **cession** ou la **cessation** s'accompagne de l'accomplissement de formalités dont les principales sont les suivantes :
- en cas d'immatriculation de l'entrepreneur, dépôt d'une demande de radiation au registre du commerce (dans le délai d'un mois ; C. com. art. R 123-51) ou au répertoire des métiers (dans le délai d'un mois ; décret n° 98-247 du 2 avril 1998, art. 12) ;

Remarque
Transmission par Internet : les déclarations relatives à la cessation d'activité auprès du greffe peuvent se faire par voie électronique (voir n° 3503-6).

- publicité de la vente du fonds de commerce dans un journal d'annonces légales (dans les **15 jours** de l'acte ; C. com. art. L 141-12) ;
- déclaration fiscale au Centre de formalités des entreprises à souscrire dans les **45 jours** de la cessation d'activité (Mémento Fiscal n° 11090 et 11095) ;
- dans les **45 jours,** déclaration au service des impôts des résultats de l'exercice de cessation d'activité (Mémento Fiscal n° 11095 et 19780) accompagnée de l'état de suivi des plus-values en sursis d'imposition (CGI, art. 54 septies) ; dès lors qu'il n'y a ni dissolution suivie d'une clôture de la liquidation, ni radiation du registre du commerce, une société qui cesse son activité reste tenue de souscrire chaque année une déclaration de résultat, portant, le cas échéant, la mention « Néant » (Rép. Merment, Sén. 27 avril 1989, p. 673).
- dans les **60 jours,** déclaration des salaires et honoraires payés pendant la période d'activité (Mémento Fiscal n° 22180), déclaration relative à la formation professionnelle continue pour les entreprises employant au moins 10 salariés (Mémento Fiscal n° 74215), l'investissement obligatoire dans la construction (Mémento Fiscal n° 74395) ;
- dans les **30 jours,** versement des cotisations sociales correspondant à la dernière période de paie (Mémento Social n° 23910) ;
- dans les **30 jours,** dernière déclaration de TVA (CA3) (Mémento Fiscal n° 53725 et 86900) ;
- déclaration et paiement aux autres caisses sociales : Pôle emploi (ex-Assedic), etc.
- dans les **60 jours,** versement pour régularisation des cotisations sociales à la date de la cession ou de la cessation (Mémento Social n° 23595 et 23920) ;
- dans les **60 jours,** déclaration annuelle des effectifs salariés pour la répartition de la CVAE ainsi que la déclaration de liquidation définitive de CVAE (CGI, art 1586 octies II-2 ; pour la demande de dégrèvement de CFE, voir n° 3558).

En ce qui concerne les livres de commerce, voir n° 317-1.
Sur la **liquidation d'une EIRL,** voir notre ouvrage « EIRL », Ed. Francis Lefebvre, novembre 2011, n° 7500 s.

3601

Incidences fiscales de la cession ou cessation d'une entreprise individuelle

Elle entraîne l'exigibilité de **droits d'enregistrement** à la charge de l'acquéreur sauf stipulation contraire de l'acte.
L'imposition des bénéfices porte sur le bénéfice de l'exercice en cours et sur les plus-values réalisées lors de la cession ; elle varie selon le régime sous lequel est placée l'entreprise. Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 11040 à 11105.

Sur le traitement de la cession au regard de la TVA, voir Mémento Fiscal n° 47505 ; sur les conditions de remboursement des crédits de TVA, voir Mémento Fiscal n° 56655.
Sur le traitement de la cession au regard des droits d'enregistrement, voir Mémento Fiscal n° 65400 à 65680.

Sur les conséquences fiscales de la liquidation d'une EIRL, voir notre ouvrage « EIRL », Ed. Francis Lefebvre, novembre 2011, n° 7570 s., 7820 s., 8150 s.

Ecritures de liquidation enregistrées dans l'entreprise individuelle

3602

a. A la date de la cession ou de la cessation (qui correspond à la date de liquidation), il est dressé une balance et des **états comptables** (bilan, compte de résultat et annexe) pour la période écoulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la date de liquidation. Ces documents, qui font apparaître le résultat de la période, servent à l'établissement des déclarations fiscales accompagnant la cessation.

b. Les comptes de gestion ne sont plus utilisés à partir de la date de cessation.

c. Les résultats de la réalisation des éléments d'actif (immobilisations, titres, stocks, créances, régularisation de TVA, etc.) sont enregistrés au compte « Résultat de liquidation » (compte à créer, par exemple 85 ou 673/773).

d. Les charges et produits résultant du paiement des dettes de l'entreprise sont également portés au compte « Résultat de liquidation ».

e. Les frais engagés pour les opérations de liquidation sont de même inscrits au compte « Résultat de liquidation ».

f. A la fin de la liquidation, les seuls comptes non soldés sont : les comptes de trésorerie, le compte de l'exploitant, le résultat de liquidation.

g. Le compte « Résultat de liquidation » est soldé par virement au compte de l'exploitant dont le solde est égal au montant disponible en trésorerie.

h. La comptabilité est définitivement arrêtée en soldant le compte de trésorerie et le compte de l'exploitant. Cette écriture permet de constater le transfert du solde du compte de trésorerie dans le patrimoine non affecté à l'exploitation.

Chapitre 17 Les documents de synthèse

Etats financiers

Présentation générale

3651

3652

Les documents de synthèse sont des états périodiques présentant la situation et les résultats de l'entreprise, ces éléments pouvant concerner le passé (situations pluriannuelles, annuelles, semestrielles, etc.) ou l'avenir (situations prévisionnelles). Nous examinerons successivement :
- les **comptes annuels** (bilan, compte de résultat et annexe) et les documents s'y rattachant (notamment rapport de gestion ; voir n° 3653 s.) ;

Les comptes consolidés font l'objet d'un chapitre spécifique (chapitre 21, voir n° 4600 s.).

- l'**information semestrielle** (rapport financier semestriel ; voir n° 3705-1 s.) ;
- l'**information trimestrielle** (information financière trimestrielle ; voir n° 3708) ;
- les **documents liés à la prévention des difficultés des entreprises** (tableau de financement, plan de financement, compte de résultat prévisionnel et situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible ; voir n° 3709-1 s.).

Section 1 Comptes annuels

I. Généralités (comptes annuels)

A. Définitions et éléments constitutifs

3653

Les comptes annuels comprennent le **bilan,** le **compte de résultat** et une **annexe : ils forment un tout indissociable** (C. com. art. L 123-12, al. 3). Le PCG (art. 130-1) précise que ces éléments sont établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

Ces trois éléments étant **indissociables,** il en résulte, en pratique, que l'annexe doit être présentée, mise à la disposition ou adressée aux administrateurs, actionnaires ou commissaires aux comptes chaque fois que le bilan et le compte de résultat le sont et publiée chaque fois que le bilan et le compte de résultat le sont, que ce soit au greffe, au Balo ou d'une autre façon.

Le Code de commerce (art. L 123-13) définit ces documents de la manière suivante :

a. Le **bilan** décrit séparément, à la clôture de l'exercice, les éléments actifs et passifs de l'entreprise, et fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres ;

Le PCG (art. 130-2) précise que le bilan fait également apparaître de façon distincte, le cas échéant, les autres fonds propres, voir n° 3362.

b. Le **compte de résultat** récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement. Il fait apparaître, par différence après déduction des amortissements, des dépréciations et des provisions, le bénéfice ou la perte de l'exercice ;

Le PCG (art. 130-3) précise que le solde des charges et des produits constitue le bénéfice ou la perte de l'exercice.

c. L'**annexe** complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

Selon le PCG (art. 130-4), l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat. Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.

Remarque
Personnes physiques : la plupart des **personnes physiques** ne sont **pas** tenues d'établir une **annexe** (voir n° 3661-2).

B. Obligations en matière d'établissement des comptes annuels

Personnes tenues d'établir des comptes annuels

3655

Est assujettie à l'établissement de comptes annuels toute **personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant** (C. com. art. L 123-12, al. 3). Il s'agit principalement des commerçants personnes physiques, des sociétés commerciales (SA, SCA, SAS, SARL, SNC, SCS), des GIE à objet commercial.
Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et ayant une certaine taille sont également concernées (voir n° 230-8).

Règles générales d'établissement des comptes annuels

3656

Les comptes annuels doivent être **réguliers, sincères,** et présenter une **image fidèle** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-14). Ces notions ont été examinées aux n° 351 s. (« Qualité des comptes »). Il convient de noter que, selon le PCG, les documents de synthèse, qui comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et une annexe :
- **mettent en évidence tout fait pertinent,** c'est-à-dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre (PCG, art. 511-1), ce qui est l'objectif de l'annexe (voir n° 3674) ;
- **sont établis à la clôture de l'exercice,** au vu de l'inventaire (PCG, art. 130-1).

Voir notamment les points suivants : opérations d'inventaire, n° 333 s. ; différence entre date de clôture et date d'arrêté (ou d'établissement) des comptes, n° 336 ; prise en compte des événements postérieurs à la clôture, n° 2826 s.

3656-1

Des **règles particulières** peuvent concerner certaines entreprises, notamment :
- les établissements de crédit, sociétés d'assurance, sociétés de réassurance, etc. (voir n° 230-3) ;
- les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique qui établissent des comptes annuels (voir n° 230-8).

Délai d'établissement des comptes annuels

3657

Le délai est **différent** selon les entreprises et résulte de plusieurs textes.

Fiscalement, Les entreprises doivent déposer leur déclaration de résultats dans les trois mois de la clôture sauf si la clôture est au 31 décembre (ou si aucun exercice n'a été clos en cours d'année) ; dans ce cas, la date limite de dépôt est fixée par décret et au plus tard au deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (CGI, art. 223) (sauf tolérance complémentaire, notamment pour les sociétés qui utilisent la télédéclaration).

Après la clôture	Sociétés, groupements et personnes concernées
3 mois	**SA à directoire** (C. com. art. L 225-68, al. 5 et art. R 225-55).
4 mois	**Sociétés, groupements ou autres personnes d'une certaine taille** (voir n° 3709-1 s.) y compris les **SAS** (pour les « petites » SAS, voir « autre » ci-dessous). Elles doivent établir un tableau de financement en même temps que leurs comptes annuels, et celui-ci doit être établi au maximum quatre mois après la clôture (C. com. art. R 232-3). **Sociétés** dont les **titres financiers** sont admis aux négociations sur un **marché réglementé** (voir n° 1804) : elles doivent également publier dans le même délai un rapport financier annuel qui comprend notamment les comptes annuels (voir n° 5073).
4 mois et demi	Toutes les **autres sociétés, groupements et personnes morales** non commerçantes ayant une activité économique et avec commissaire aux comptes. Elles doivent les mettre à la disposition de leur **commissaire aux comptes** (voir critères n° 5252 s.) un mois avant la convocation de l'assemblée annuelle pour les sociétés. N'ayant pas à établir de tableau de financement, elles ne sont pas soumises au délai de 4 mois après la clôture.
5 mois et demi	**SARL et SNC sans commissaire aux comptes.** Elles doivent les mettre à la disposition ou les envoyer aux associés au maximum **cinq** mois **et demi** après la clôture (15 jours au moins avant la réunion de l'assemblée annuelle).

Après la clôture	Sociétés, groupements et personnes concernées
Autre	- **SAS « petites »** (n'atteignant pas certains seuils, voir n° 3709-1) : Pour les SAS à associé unique, la décision d'approbation des comptes doit intervenir dans les 6 mois de la clôture (C. com. art. L 227-9). Pour les autres **« petites » SAS** : • la date limite est celle fixée par les statuts, • en cas de tenue de l'assemblée annuelle, les comptes doivent être établis au plus tard un mois avant la convocation de l'assemblée pour mise à disposition du commissaire aux comptes. - **Aucune date** n'est fixée pour les **commerçants personnes physiques.** En pratique, le délai applicable sera celui du dépôt de la déclaration fiscale.

Personnes chargées de l'établissement des comptes annuels

3658

La responsabilité de l'établissement des comptes annuels (y compris l'annexe ; rappel du Rapport COB 1995, p. 113), dans les délais indiqués au n° 3657 incombe :
- **au conseil d'administration,** pour les SA classiques (C. com. art. L 232-1) ;

La fréquence des conseils n'est pas réglementée (voir Mémento Sociétés n° 40660). Pour le choix des dates de tenue, il est nécessaire de prendre en compte l'ensemble des obligations (comptes annuels, comptes consolidés, documents liés à la prévention des difficultés des entreprises).

- **au directoire,** pour les SA à directoire (C. com. art. L 232-1) ;

Le directoire présente une fois par trimestre au moins un rapport au conseil de surveillance (C. com. art. L 225-68, al. 4).

- **au président ou** celui ou ceux des **dirigeants désignés par les statuts,** pour les SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3) ;
- **au gérant,** pour les autres sociétés commerciales (C. com. art. L 232-1) ;

En cas de pluralité de gérants, les comptes annuels d'une SNC doivent être établis et arrêtés par l'ensemble des gérants (Cass. com. 21 mars 1995, n° 617 P), décision pouvant, à notre avis, être étendue aux autres sociétés commerciales administrées par des gérants (voir Mémento Sociétés n° 22250 à 22252 , 31260 et 76030).

- à l'administrateur désigné selon les statuts, pour les GIE (voir n° 4207) et les autres personnes morales non commerçantes ayant une activité économique ;
- au **commerçant personne physique,** pour l'entreprise individuelle.

Sanctions : à défaut, les présidents, administrateurs ou directeurs généraux (unique et délégués) (C. com. art. L 242-8 et L 244-1) et les gérants (C. com. art. L 241-4-1°) sont passibles d'une amende de 9 000 €.

C. Contenu et présentation des comptes annuels

3659

La réglementation prévoit des modèles de présentation et fixe les règles pour les remplir.

Présentation à retenir

Différentes présentations possibles

3660

Une **présentation de base** des comptes annuels est fournie par le Code de commerce. **Toutefois,** les commerçants peuvent (c'est une faculté et non une obligation) adopter :
- une **présentation simplifiée** de leurs comptes annuels lorsqu'ils remplissent certains critères (C. com. art. L 123-16) ;

Pour les critères de distinction, voir ci-après n° 3661.

- une **présentation développée** (possibilité prévue par le PCG, art. 511-7).

Voir n° 6005 s. les modèles de comptes annuels dans les différentes présentations.

Les **comptes annuels** sont présentés par référence aux systèmes suivants (PCG, art. 511-7) :
- **système de base,** comportant les dispositions minimales de la comptabilité que doivent tenir les entreprises de moyenne ou grande dimension ;
- **système abrégé,** comportant les dispositions minimales des entreprises dont la dimension ne justifie pas nécessairement le recours au système de base ;
- **système développé,** purement facultatif, proposant des documents qui mettent en évidence l'analyse des données de base en vue de mieux éclairer la gestion.
Il s'agit en fait d'un système unique avec des modalités de présentation respectant les mêmes principes mais pouvant être, par rapport à des modalités de référence (de base), plus détaillées (développé) ou moins détaillées (abrégé).
Ces **« systèmes »,** qui sont des modèles de présentation, ne sont **pas repris dans** le Code de commerce ; mais, pour le bilan et le compte de résultat :
- la nomenclature des rubriques et postes à utiliser obligatoirement en application de ce texte est celle du système de base (sous réserve de l'adjonction de la rubrique « Autres fonds propres ») et celle du bilan et du compte de résultat simplifiés correspond au système abrégé ;
- ces nomenclatures constituent des minima, l'entreprise pouvant les développer, par exemple par l'utilisation du système développé (ou de toute autre manière) ;
- la déclaration fiscale des résultats (bénéfice réel, voir tableaux n° 2050 à 2053) reprend la nomenclature du système de base.
Quant à l'**annexe,** les obligations en la matière résultent de la loi du 30 avril 1983 et de son décret d'application (codifié dans la partie réglementaire du Code de commerce) et du PCG (art. 531-1 s.). Mais il n'existe pas de modèle de présentation de l'annexe (sur les différentes présentations possibles, voir n° 369). Le contenu de l'annexe varie selon la nature du commerçant (personne morale ou personne physique) et selon la taille des personnes morales commerçantes (voir n° 3676).

Sur tous les textes de référence, voir également « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Les comptes annuels doivent comprendre autant de **rubriques** et de **postes** qu'il est **nécessaire** pour donner une **image fidèle** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-15).

Postes : lignes dont le montant est **chiffré** ; habituellement un poste correspond à un compte principal, parfois à une fraction, parfois à un regroupement de comptes ; des tableaux permettent le rapprochement des comptes du plan de l'entreprise et des postes des comptes annuels (nous les présentons n° 6005 s.).
Rubriques : grandes catégories d'éléments des comptes annuels, non chiffrées, regroupant un certain nombre de postes (exemples : immobilisations financières et capitaux propres au bilan, charges d'exploitation et produits d'exploitation au compte de résultat). Pour un éventuel changement d'intitulé, voir n° 334-2.

Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que la liste des informations contenues dans l'annexe **peuvent être adaptés par secteur d'activité** après avis du CNC (C. com. art. R 123-180). Voir n° 295 s.

Critères fixant les différentes présentations possibles

3661

Il convient de distinguer les personnes morales des personnes physiques.

Personnes morales

3661-1

Elles **peuvent** adopter :

I. Une **présentation simplifiée** de leurs **comptes annuels** lorsqu'elles ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, certains seuils pour **deux des trois critères suivants** (C. com. art. L 123-16 et R 123-200) :

Il s'agit d'une **faculté** qui est perdue lorsque cette condition n'est pas remplie pendant deux exercices successifs.

Remarque
L'article L 123-16 du Code de commerce qui prévoit cette faculté a été modifié à deux reprises :

- par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 (art. 5) créant l'Autorité des normes comptables, qui a donné compétence à l'ANC pour fixer les seuils applicables aux critères permettant d'adopter une présentation simplifiée des comptes annuels. L'ANC a publié un règlement (Règl. ANC n° 2010-10 homologué par arrêté du 28 décembre 2010) qui a fixé des seuils plus élevés que ceux de l'article R 123-200 du Code de commerce ;

- par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit qui a rétabli la rédaction antérieure de l'article C. com. L 123-16 sur ce point en précisant que ces seuils sont fixés par décret. Un règlement de l'ANC ne peut donc plus les modifier.

En conséquence, les seuils figurant à l'article R 225-200 de Code de commerce (voir ci-après) sont applicables.

a. Pour le **bilan et** le **compte de résultat simplifiés** :
- Total **bilan** ≤ 267 000 € ;

Le total bilan s'entend du montant net des éléments de l'actif.

- **Chiffre d'affaires** ≤ 534 000 € ;

Il s'agit du montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la TVA et des taxes assimilées.

Remarque
Le chiffre de 534 000 € **est supérieur au seuil fiscal de 234 000 €** pour le régime d'imposition du réel simplifié pour les prestations de services (voir Mémento Fiscal n° 85450).

- **Salariés permanents** ≤ 10.

Le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable (lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile), liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée ; pour la différence avec l'effectif moyen, voir n° 983.

b. Pour **l'annexe simplifiée** :

• Total bilan ≤ 3 650 000 €

• Chiffre d'affaires ≤ 7 300 000 €

• Salariés permanents ≤ 50

Sur la proposition de relèvement de ces seuils, voir n° 5871.

II. Une **annexe abrégée** : la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit prévoit que les personnes morales peuvent adopter une **présentation abrégée de l'annexe** (C. com. art. L 123-16-1 créé par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011), dès lors :

- qu'elles remplissent les conditions pour adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels (voir I ci-avant), et,

- qu'elles sont placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition (voir n° 337).

Sur le modèle d'annexe abrégé, voir n° 3685 s.

Il résulte de la combinaison de ces deux conditions que les personnes morales doivent satisfaire aux critères suivants pour pouvoir bénéficier de l'annexe abrégée :

• Total bilan	≤ 3 650 000 €
• Chiffre d'affaires	ne dépassant pas 777 000 € pour les ventes de marchandises ou fourniture de logement et 234 000 € pour les prestations de services (CGI, art. 302 septies A et 302 septies A bis)
• Salariés permanents	≤ 50

III. Il en résulte les conséquences suivantes :

a. Personnes morales présentant un bilan, un compte de résultat et une annexe simplifiés Elles doivent satisfaire à deux des trois critères suivants :

• Total bilan	≤	267 000 €
• Chiffre d'affaires	≤	534 000 €
• Salariés permanents	≤	10

b. Personnes morales présentant un bilan, un compte de résultat selon le modèle de base et une annexe simplifiée Elles doivent satisfaire à deux des trois critères suivants :

• 267 000 €	<	Total bilan	≤	3 650 000 €
• 534 000 €	<	Chiffre d'affaires	≤	7 300 000 €
• 10	<	Salariés permanents	≤	50

c. Personnes morales présentant un bilan, un compte de résultat simplifiés et une annexe abrégée Elles doivent satisfaire aux deux conditions suivantes :

- Chiffre d'affaires ne dépassant pas 777 000 € pour les ventes de marchandises ou fournitures de logement et 234 000 € pour les prestations de services ;

- **et** satisfaire à un des deux critères suivants : Total bilan ≤ 267 000 € **ou** Salariés permanents ≤ 10.

Remarque
Si le chiffre d'affaires est compris entre 534 000 € et 777 000 € (dans le cas de ventes de marchandises et fourniture de logement), les deux critères ci-avant (total bilan et nombre de salariés permanents) doivent alors être respectés.

d. Personnes morales présentant un bilan, un compte de résultat selon le modèle de base et une annexe abrégée Elles doivent satisfaire aux deux conditions suivantes :

- Chiffre d'affaires ne dépassant pas 777 000 € pour les ventes de marchandises ou fournitures de logement et 234 000 € pour les prestations de services ;

- **et** satisfaire à un des deux critères suivants :
267 000 ≤ Total bilan ≤ 3 650 000 €
10 ≤ Salariés permanents ≤ 50.

e. Personnes morales obligées de présenter un bilan, un compte de résultat selon le modèle de base et une annexe de base Elles remplissent au moins deux des trois critères suivants :

• Total bilan	>	3 650 000 €

• Chiffre d'affaires > 7 300 000 €

• Salariés permanents > 50

Personnes physiques

3661-2

Leurs obligations comptables peuvent être résumées de la manière suivante :

	Personnes physiques soumises de plein droit ou sur option au :		
	Régime fiscal des micro-entreprises	**Régime fiscal du réel simplifié** [(1)]	**Régime fiscal du réel normal** [(2)]
Bilan et compte de résultat	Voir n° 341 s.	Présentation simplifiée ou de base [(3)]	
Annexe		Annexe non obligatoire (C. com. art. L 123-25)	Présentation simplifiée [(4)] (C. com. art. R 123-197)

(1) Le chiffre d'affaires maximum sur le plan fiscal est de 777 000 € HT pour les ventes de marchandises ou fourniture de logement et 234 000 € HT pour les prestations de services (voir Mémento Fiscal n° 10920). Ces seuils font l'objet d'une actualisation annuelle en fonction de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 302 septies A). Toutefois, compte tenu du gel des barèmes de l'IR 2011, ces seuils sont identiques à ceux de 2011 (BOI 3 F-1-12, n° 1 à 5). Sur les obligations comptables, voir n° 339.
(2) Entreprises dont le chiffre d'affaires excède les seuils de 777 000 € ou 234 000 € définis ci-avant ou ayant opté pour le régime fiscal du réel normal (voir Mémento Fiscal n° 10940).
(3) Présentation de base si les comptes annuels à la clôture de l'exercice dépassent deux des critères suivants (C. com. art. L 123-16 et R 123-200) :
- total bilan : 267 000 €
- total chiffre d'affaires : 534 000 €
- nombre moyen de salariés permanents : 10.
(4) La présentation simplifiée de l'annexe est différente selon qu'il s'agit de personnes physiques ou morales (voir n° 3676).

Règles générales de présentation des comptes annuels

3662

Outre les différents modèles de présentation examinés ci-avant, il convient de noter les principes et éléments suivants :
a. Non-compensation au niveau de la présentation des postes des comptes annuels (C. com. art. L 123-19 et PCG, art. 130-2 et 130-3) Voir principe de non-compensation n° 267, 681 et 980 pour les créances et les dettes ;
b. Permanence de la présentation L'article C. com. L 123-17 et le PCG (art. 130-5) limitent les changements et visent tant la présentation des comptes annuels que les méthodes d'évaluation (voir développements n° 362 s.) ;
c. Possibilité de négliger les centimes (comptes arrondis) Il s'agit d'une possibilité sur le plan comptable (C. com. art. R 123-180 et PCG, art. 511-4) et d'une obligation sur le plan fiscal (CGI, art. 1649 undecies). Dans le même sens, le bulletin CNCC (n° 67, septembre 1987, EJ 87-30, p. 348 s.) et l'Ansa (Comité juridique du 3 juin 1987) n'écartent pas celle de présenter à l'assemblée les comptes **en milliers d'euros** (position prise à l'époque où le franc était en vigueur mais qui peut, à notre avis, être étendue à l'euro).

Les comptes présentés ainsi avec des chiffres arrondis :

- doivent donner une image fidèle ; le commissaire aux comptes apprécie l'incidence de cette particularité de présentation sur sa certification (Bull. CNCC précité) ;

- sont à annexer au rapport sur les comptes annuels (Bull. CNCC précité) ;

- sont à déposer au greffe (Ansa précité).

D. Approbation des comptes annuels et délais

3663

a. Dans les **SARL et les SA,** l'assemblée ordinaire annuelle doit être réunie dans les 6 mois de la clôture de l'exercice en vue de l'approbation des comptes annuels et du rapport de gestion (C. com. art. L 223-26 et L 225-100).

Sur les conséquences du refus d'approbation des comptes par l'organe délibérant, voir n° 5371-4.

Dans une **EURL,** l'associé unique doit approuver les comptes dans les 6 mois à compter de la clôture de l'exercice (C. com. art. L 223-31, al. 2). Toutefois, lorsque l'associé unique est seul gérant de la société, le dépôt au greffe, dans les 6 mois de la clôture de l'exercice, de l'inventaire et des comptes annuels, dûment signés, vaut approbation des comptes.

Le délai de 6 mois ne s'applique qu'à la convocation de la **première assemblée générale.** En cas de seconde convocation (suite à un défaut de quorum ou à une demande de rectification des comptes par la première assemblée générale), il n'est pas nécessaire de respecter ce délai et donc de présenter une requête pour obtenir une prolongation (Bull. CNCC n° 110, juin 1998, EJ 98-03, p. 222).

Le délai de réunion de l'assemblée peut toutefois être reporté sur décision du président du tribunal de commerce mais, dans ce cas, la **requête** doit être présentée **avant l'expiration du délai de 6 mois** (Cass. crim. 4 juillet 1995, n° 3232 PF).

Le report de l'assemblée est justifié s'il survient un événement susceptible de modifier les comptes déjà arrêtés par le conseil d'administration tel que ces comptes ne présentent plus une image fidèle et sincère du résultat de l'exercice écoulé. Ce report peut être demandé tant que l'assemblée d'approbation ne s'est pas réunie, et ce, même si elle a déjà été convoquée (CA Paris 2 août 2001, n° 01-151107).
Pour un autre exemple de demande de report justifié, voir n° 331-1.

A défaut de réunion de l'assemblée ordinaire dans les délais prescrits ci-avant, le ministère public ou tout intéressé peut demander en référé au président du tribunal d'enjoindre, le cas échéant, sous astreinte, aux dirigeants de convoquer l'assemblée ou de désigner un mandataire pour y procéder (C. com. art. L 223-26 et L 225-100, modifiés par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012).

Le fait de ne pas soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale est sanctionné pénalement, voir n° 5160.

L'assemblée tenue **après l'expiration du délai** reste valable (CA Paris 10 mai 1984).

b. Pour les **SAS,** le Code de commerce ne fixe pas de délai pour consulter les associés sur l'approbation des comptes annuels. Les statuts fixent donc librement ce délai.

Dans l'hypothèse où les statuts de la SAS sont muets sur la date limite à laquelle doivent être approuvés les comptes de la société, la CNCC recommande que le délai de six mois soit appliqué (Bull. CNCC, n° 133, mars 2004, EJ 2004-25, p. 184). **Dans une Sasu,** l'associé unique doit approuver les comptes dans les 6 mois à compter de la clôture de l'exercice (C. com. art. L 227-9, al. 3). Toutefois, lorsque l'associé unique, personne physique, est président de la société, le dépôt au greffe, dans les 6 mois de la clôture de l'exercice, de l'inventaire et des comptes annuels, dûment signés, vaut approbation des comptes.

Sur les délais d'approbation des comptes, voir également les échéanciers comptables et financiers n° 8020.

Remarque
Impossibilité de faire approuver des comptes modifiés déjà déposés au greffe : une société ne peut soumettre des comptes modifiés des exercices précédents approuvés par l'assemblée générale des actionnaires et déposés au greffe à une nouvelle approbation de l'assemblée générale des actionnaires (Bull. CNCC n° 158, juin 2010, EJ 2009-185, p. 428 s.). Sur les conséquences du refus d'approbation des comptes par l'organe délibérant, voir n° 5371-4. Sur la comptabilisation des erreurs découvertes après l'approbation des comptes et leur publication, voir n° 364-2, remarque de la note (8).

II. Bilan et compte de résultat

A. Règles d'établissement et de présentation

Bilan

3664

Le Code de commerce (art. R 123-182, R 123-183 et R 123-190) retient une présentation **sous forme de compte** (Actif-Passif).

Le PCG (art. 511-2 et 521-1 s.) prévoit également une présentation sous forme de liste mais le Code de commerce n'a pas prévu cette possibilité pour les commerçants.

Le bilan est présenté **avant affectation du résultat.** En effet, le résultat est compris dans les capitaux propres (C. com. art. R 123-190).

Le PCG (art. 521-1 s.) comprend également un modèle de bilan après affectation du résultat, mais sa production n'est pas prévue par le Code de commerce.

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent avant répartition (C. com. art. L 123-19, al. 3 et PCG, art. 130-2). Chacun des postes du bilan comporte l'indication du **chiffre** relatif au poste correspondant de l'**exercice précédent** (C. com. art. L 123-15 et PCG, art. 511-3).

Les modèles du PCG et les imprimés du Balo, comme la déclaration fiscale des résultats, prévoient, pour la présentation des colonnes, l'ordre n/n - 1. Rien n'empêche toutefois (sans être conseillé) de retenir, pour des raisons pratiques (logiciels par exemple), l'ordre inverse n - 1/n.

Compte de résultat

3665

Les produits et les charges, classés par catégorie, doivent être présentés soit sous forme de **tableaux,** soit sous forme de **liste** (C. com. art. L 123-13 et PCG, art. 511-2).

L'**AMF** (Bull. COB n° 201, mars 1987 et bull. n° 330, décembre 1998) considère que la présentation sous forme de **liste** est **souhaitable.** Le Comité juridique de l'Ansa (octobre-décembre 1986, n° 2364) estime en revanche que, s'il est souhaitable d'harmoniser les présentations comptables, il faut laisser ouvertes les possibilités prévues par la loi.

Fiscalement, Seule la présentation en **liste** est possible, puisqu'elle est retenue sur la liasse fiscale, mais cette obligation ne retire rien à la possibilité comptable de présentation en compte.

Chacun des postes du compte de résultat comporte l'indication du **chiffre** relatif au poste correspondant de l'**exercice précédent** (C. com. art. L 123-15 et PCG, art. 511-3).

Sur l'ordre de présentation des chiffres de l'exercice par rapport à ceux de l'exercice précédent, voir n° 3664.

Sur tous les textes de référence et les modèles de bilans et comptes de résultat, voir Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

B. Contenus obligatoires

Ils diffèrent selon la taille de l'entreprise (voir critères n° 3661).

Présentation de base

3666

Elle est prévue par le Code de commerce (bilan : art. R 123-182, R 123-183 et R 123-190 ; compte de résultat : art. R 123-192 et R 123-193).
L'entreprise doit apporter des compléments à cette nomenclature si elle l'estime nécessaire à l'obtention d'une image fidèle.
Les **modèles** de bilan et de compte de résultat de l'article 521-1 du PCG (accompagnés des comptes correspondant aux postes) figurent aux numéros suivants :

I. Bilan :
actif (n° 6005-1), passif (n° 6005-2) ;

II. Compte de résultat :
en liste (n° 6006-1), en compte (n° 6006-2).

Présentation simplifiée

3667

Elle est prévue par le Code de commerce (art. R 123-201 et R 123-202).

Elle correspond au système abrégé de l'article 522-1 du PCG. Elle est limitée aux rubriques principales du bilan de base avec toutefois certains regroupements des créances et des dettes. En outre, les charges et produits financiers sont compris dans les charges et produits d'exploitation.

Il s'agit d'une nomenclature minimum. L'entreprise peut établir des documents plus détaillés ou opter pour le système de base. Elle doit d'ailleurs apporter des compléments à cette nomenclature si elle l'estime nécessaire pour l'obtention d'une image fidèle (PCG, art. 511-7).
Les **modèles** (accompagnés des comptes correspondant aux postes) figurent :

I. Bilan :
au n° 6007 ;

II. Compte de résultat :
au n° 6008.
Sur les textes de référence, voir notre Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre), art. 522-1.

C. Présentation développée (facultative)

3669

Selon le PCG (art. 511-7), sous réserve de respecter l'ordonnancement général des rubriques et postes figurant aux articles précités, l'entreprise a la faculté d'établir des documents plus détaillés que ceux correspondant à l'obligation minimale à laquelle elle est soumise. Ainsi, **elle peut adopter le système développé** qui prévoit des documents mettant en évidence l'analyse des

données de base en vue de mieux éclairer sa gestion.
Ni la loi du 30 avril 1983, ni le Code de commerce ne font mention de l'utilisation possible d'un tel système ; mais leurs obligations en matière d'information financière constituent un minimum.
Ce système développé comporte, par rapport au système de base :

- une présentation plus détaillée du bilan et du compte de résultat ;

- l'adjonction d'un modèle de tableau de détermination de la capacité d'autofinancement de l'exercice et d'un modèle de tableau des emplois et des ressources de l'exercice dont l'ensemble constitue un tableau de financement, devenu (dans ce système) obligatoire avec le PCG 1999 (voir ci-après III.). Voir modèles n° 3713.

I. Bilan

Il comporte les mêmes postes que le bilan du système de base, sous réserve d'un classement des créances et des dettes selon leur caractère (exploitation, financier, divers) et non plus selon leur destination (voir n° 6009).

L'intérêt d'un tel classement réside dans la mise en évidence des créances et dettes liées à l'exploitation permettant le calcul du besoin en fonds de roulement d'exploitation (voir également n° 3755, ratios financiers 13 à 18).

II. Compte de résultat

Il comporte les mêmes postes que le compte de résultat de base, sous réserve de la création :

- de **rubriques de regroupement (totaux partiels)** faisant apparaître en clair (voir n° 6010-1) le coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice ainsi que les consommations de l'exercice en provenance de tiers, ce qui permet de déterminer la marge commerciale, la production de l'exercice et la valeur ajoutée du tableau des soldes intermédiaires de gestion ;

Ces regroupements ne peuvent être effectués que si les **frais accessoires d'achat** sont compris dans les comptes d'achat (et non parmi les autres charges externes comme c'est le cas dans le compte de résultat du système de base).

- de **subdivisions de postes** (voir n° 6010-2) : services extérieurs (faisant apparaître notamment la sous-traitance et le personnel intérimaire), dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions, charges et produits exceptionnels sur opérations en capital.

Le PCG ne fournit un modèle que sous forme de compte. Il nous paraît toutefois pouvoir être établi sous forme de liste.

III. Annexe

Selon le PCG (art. 511-7), lorsque les entreprises utilisent le système développé, le contenu de l'annexe est modifié en conséquence sans qu'il en résulte un amoindrissement de l'information nécessaire pour que les documents de synthèse donnent l'image fidèle recherchée. L'annexe du système développé comprend un tableau de financement.

IV. En outre, dans une optique de gestion, le PCG, dans son système développé, propose un tableau des **soldes intermédiaires de gestion** (art. 532-7) tirés d'un aménagement du compte de résultat (voir développements n° 2760 s.) qui peut être adapté à l'activité de l'entreprise (négoce ou production) ou à ses besoins propres (détermination de la marge sur coût de production et de la valeur ajoutée).
En revanche, n'ont pas été repris les tableaux suivants :

- tableau de la **variation détaillée des stocks et en-cours** : voir n° 1299 ;

- tableau de **répartition fonctionnelle des charges d'exploitation** : voir n° 991.

Sur les textes de référence, voir Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre), art. 523-1.

D. Contrôle

3670

Les principes généraux de la démarche d'audit et la mission de certification sont exposés au chapitre 22. La formulation de l'opinion est exposée au n° 5371-1 et la structure du rapport sur les comptes annuels est présentée aux n° 5370 s.

Contrôle des chiffres comparatifs

3671

Le bilan et le compte de résultat indiquent les chiffres de l'exercice et ceux de l'exercice précédent (C. com. art. L 123-15). Selon la norme d'exercice professionnel NEP 710 « Informations des exercices précédents », les conséquences des anomalies constatées sont les suivantes :

Remarque
Comptes de l'exercice affectés par un changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents : le commissaire aux comptes vérifie qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes (voir n° 366). Voir également NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011.

I. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents, il en informe la direction et lui demande de modifier ces informations.

II. Incidence sur l'opinion
(opinion NEP 710, § 08 et 09) Conformément aux dispositions de l'art. C. com. L 823-9, l'**opinion** exprimée par le commissaire aux comptes **ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé.**

Par ailleurs, lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction (NEP précitée, § 15).

Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des **anomalies significatives** dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents qui **affectent leur comparabilité** avec les comptes de l'exercice écoulé et que la direction refuse de modifier ces informations, il en **évalue l'incidence sur son opinion.**

Sur les incidences des réserves et refus de certifier de l'exercice précédent, voir n° 5371-1.

III. Annexe

A. Objectifs de l'annexe et conséquences

3674

En 1974 déjà, l'AMF (Bull. COB n° 57, février 1974, p. 8 s.) écrivait : « Quelle que soit l'honnêteté de ceux qui préparent les comptes et les connaissances comptables de leurs lecteurs, **les états financiers,** si bien agencés soient-ils, **ne peuvent communiquer par eux-mêmes l'image fidèle** dont ont besoin et à laquelle ont droit leurs utilisateurs. C'est pourquoi les bilans et comptes de résultats ne peuvent remplir utilement l'objet d'information qui leur est assigné que s'ils sont accompagnés de notes annexes. »
Le législateur (Code de commerce) et le PCG (art. 130-4) ont répondu à ce besoin en faisant de l'annexe une partie intégrante des comptes annuels et en lui attribuant l'objectif suivant : **l'annexe complète et commente l'information** donnée par le bilan et le compte de résultat.
Le Code de commerce (art. L 123-13 à L 123-21 et R 123-195 à R 123-198, voir n° 3676-2) et le PCG (art. 531-1 s. ; voir n° 3676-1) fixent le contenu de l'annexe. Elle est constituée :
- d'**informations obligatoires quelle que soit leur importance** ;

Le nombre d'informations prescrites varie selon la taille (voir critères n° 3661) des personnes morales commerçantes et selon leur nature, personne morale ou physique (voir contenus comparatifs n° 3676 s.).

- de **toutes les informations** ayant une importance significative **nécessaires à l'obtention de l'image fidèle** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Mais, selon le PCG (art. 511-8 et 531-1), le CNC et l'AMF (voir n° 368-2) l'annexe comporte les informations sur les règles et méthodes comptables, uniquement si elles sont significatives.
Il en résulte un seul type d'informations à fournir : les informations significatives.

Selon le bulletin CNCC (n° 95, septembre 1994, CD 94-28, p. 591 s.), il n'est **pas possible,** compte tenu du principe d'importance relative, **de dresser une liste des « informations nécessaires ».**

Le PCG précise que :
- l'annexe (ainsi que le bilan et le compte de résultat) met en évidence **tout fait** pertinent, c'est-à-dire susceptible d'avoir une **influence sur le jugement** que les destinataires de l'information peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre (art. 511-1) ;
- l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat (art. 130-4) ;
- une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat (art. 130-4) ;
- les informations requises déjà portées au bilan ou au compte de résultat n'ont pas à être reprises dans l'annexe (art. 511-5) ;
- les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat (art. 511-6).

Il est fait référence ici aux principes généraux d'établissement des comptes annuels, notamment la continuité de l'exploitation, la permanence des méthodes et l'indépendance des exercices, voir n° 261.

Toutefois, le **traitement inadéquat ou erroné** de certaines opérations contenues dans les bilans, comptes de résultat et autres états financiers **ne peut être corrigé** ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes annexes ou d'autres textes explicatifs.

Voir également Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre), Comptes individuels.

Remarque
Annexe et contexte de crise : la CNCC a précisé que dans un contexte de crise, la communication dans l'annexe des comptes d'informations pertinentes, transparentes et intelligibles est primordiale (Note CNCC du 24 novembre 2008, Bull. CNCC n° 152, décembre 2008, p. 609 s.). Ainsi, l'annexe doit fournir l'information nécessaire à la bonne compréhension (note précitée) :

- des méthodes d'évaluation ;

- des jugements de la direction ;

- des hypothèses clés retenues dans les estimations comptables ;

- de l'exposition aux différents risques découlant des instruments financiers et de la sensibilité des évaluations aux variations des risques de marché ;

- des sources principales d'incertitudes tant en matière d'estimations comptables que de continuité d'exploitation ;

- de la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité ;

- des garanties hors bilan qui pourraient être mises en jeu.

La CNCC a également publié un communiqué sur les conséquences de la crise pour l'audit des comptes 2011 (Bull. CNCC n° 165, mars 2012, p. 20 s.).

L'annexe et l'information

3674-1

L'annexe, qui comprend des éléments économiques, financiers, juridiques et fiscaux, répond aux objectifs de l'information financière (voir n° 355). Cependant, certaines des informations requises peuvent, parfois, être difficilement compatibles avec le **secret des affaires.**

A cet égard, on rappellera les points suivants :
- les informations prescrites par la réglementation sont issues de la 4e directive applicable aux sociétés de capitaux de tous les pays de la Communauté. En revanche, ces informations peuvent ne pas être fournies par des concurrents non situés dans la Communauté ;
- la réglementation prévoit la faculté d'omettre, en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, les deux informations concernant la liste des **filiales et participations** et la **ventilation du chiffre d'affaires** et le ministre de la Justice (Rép. Gastines, AN 14 mai 1984, p. 2260) a refusé de reconsidérer la composition du dossier à déposer au greffe, au motif que : « La publicité

de l'information financière, loin de nuire à la marche de l'entreprise, est de nature à renforcer la sécurité des transactions commerciales et à améliorer les relations de l'entreprise avec ses partenaires ». En outre, le PCG (art. 531-2/4) prévoit dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet d'une provision ou d'un passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Conception de l'annexe

3674-2

Nous l'avons **examinée aux n° 367 s.** En résumé :

a. L'annexe doit être courte et susceptible d'intéresser les lecteurs. Les informations fournies doivent être à la portée du plus grand nombre, significatives et présentées de la manière la plus claire et la plus succincte possible. Selon le PCG, le CNC et l'AMF, l'entreprise doit écarter les informations prescrites par la loi si elles ne sont pas d'importance significative ;

En cas de litige, ce serait, nous semble-t-il, à l'entreprise de prouver que l'information prescrite n'était pas significative. En revanche, pour les informations non expressément prescrites et qui seraient significatives, en cas d'omission et de litige, ce serait, à notre avis, au demandeur qu'incomberait la charge de la preuve.

b. En ce qui concerne la présentation de l'annexe :
- pour les **grandes et moyennes entreprises,** la meilleure présentation est, à notre avis, de fournir les informations dans l'ordre du bilan, puis du compte de résultat en privilégiant le caractère significatif ;

Cette présentation est détaillée et commentée aux n° 3678 s.

- les **petites entreprises** (non dispensées d'établir une annexe, voir n° 3661-2 et qui ne peuvent pas opter pour l'annexe abrégée, voir n° 3661-1) nous paraissent pouvoir présenter l'annexe à partir des tableaux comptables et des éléments joints à la liasse fiscale en ajoutant les autres informations comptables requises (voir n° 3677-3 pour le canevas et n° 3676 s. pour le contenu). L'AMF semble considérer que cette solution est applicable à **toutes les sociétés non cotées.**
- pour les petites entreprises pouvant opter pour l'annexe abrégée, un modèle spécifique est prévu, voir n° 3685 s.

B. Liste des différentes informations à faire figurer dans l'annexe, prescrites par les règles comptables

3675

Le contenu de l'annexe résulte de la **réglementation** (Code de commerce, PCG, art. 531-1 s. et éventuellement autres textes législatifs ou réglementaires).
Toutefois, cette réglementation doit être interprétée à la lumière du principe de l'importance significative (PCG, art. 531-1 s. ; voir n° 368-2).
Le PCG liste :
- les informations sur les règles et méthodes comptables à fournir, dès lors qu'elles sont significatives (art. 531-1 à 531-3) ;
- les informations à présenter sous forme de tableaux (art. 532-1 à 532-10) ;
- les informations dont sont dispensées certaines personnes morales ou physiques (art. 532-11 et 532-12 ; voir n° 3676).

Remarque
Le PCG 82 prévoyait également des informations, mais celles-ci n'étaient que des recommandations (PCG 82, p. II.73). Aujourd'hui, les informations figurant dans le PCG rassemblent l'ensemble des informations obligatoires dès lors qu'elles sont significatives. Voir Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Par ailleurs, la réglementation prévoit de fournir d'autres documents liés aux comptes annuels qui, pour certains, peuvent être inclus dans l'annexe (voir n° 3677-1).

Contenu général de l'annexe (selon les différents cas)

3676

Le contenu des informations prescrites varie selon la taille (voir critères n° 3661 s.) des personnes morales commerçantes et selon leur nature (personne morale ou physique). D'où **quatre contenus d'annexe possibles** :

- annexe de base : personnes morales d'une grande taille ;

- annexes simplifiées (au pluriel car leur contenu diffère) : personnes morales d'une petite taille et personnes physiques non dispensées d'établir une annexe ;

- annexe abrégée : personnes morales de petite taille placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition.

Le contenu de l'annexe abrégée fait l'objet de développement particuliers, voir n° 3685 à 3685-8.
Les trois autres contenus d'annexes (annexe de base et annexes simplifiées) sont présentés dans les tableaux ci-après qui indiquent également si un élément de la liasse fiscale (tableau ou élément joint) répond à l'information demandée dans l'annexe.
Ne sont indiquées ici que la nature et la liste des informations à fournir dans la mesure où elles sont significatives (voir n° 368-2).

Leur contenu détaillé est examiné ci-après aux n° 3678 s.

Les tableaux récapitulatifs ci-après (voir n° 3676-1 et n° 3676-2) reprennent les informations requises par le Code de commerce et le Code monétaire et financier. Le PCG reprend ces informations (voir notamment art. 531-1 à 532-10) et y ajoute celles qui résultent d'avis du CNC publiés après 1986 et avant 1999, donc postérieurement aux textes réglementaires précités (voir n° 3676-3).

Sur l'historique des modifications du PCG depuis 1999, voir Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Liste des informations expressément prescrites par le Code de commerce

Informations dites « obligatoires »

3676-1

Elles ne sont **à fournir selon le PCG** (art. 531-1 s.) **que si elles sont significatives pour la société concernée.**

Voir également Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Informations	Personnes			Liasse fiscale (réel)
	Morales		Physiques (1)	
	Annexe		Annexe	
	de base	simplifiée		

Informations	Personnes			Liasse fiscale (réel)
	Morales		Physiques (1)	
	Annexe		Annexe	
	de base	simplifiée		
A. Indication du montant des **engagements** de l'entreprise en matière de pension, de compléments **de retraite,** d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux (C. com. art. L 123-13, al. 3). Voir n° 954 s.	x	x	x	
B. Informations lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit **pas** pour donner une **image fidèle** (C. com. art. L 123-14, al. 2). Voir n° 361-4.	x	x	x	
C. Mention de la dérogation à l'application d'une prescription comptable lorsque celle-ci se révèle **impropre** à donner une **image fidèle,** avec indication des motifs et de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-14, al. 3). Voir n° 361-4.	x	x	x	EJ
D. Description et justification des **modifications** intervenues d'un exercice à l'autre en ce qui concerne la **présentation des comptes annuels** et les **méthodes d'évaluation** retenues (C. com. art. L 123-17). Voir n° 365 s.	x	x	x	EJ
E. Motifs de la **reprise exceptionnelle d'amortissements** (C. com. art. R 123-179, al. 6). Voir n° 1468.	x	x	x	
F. Indication des postes du bilan concernés également par un **élément** d'actif ou de passif **imputé à un autre poste** (C. com. art. R 123-181). Voir n° 2010 et 2289.	x	x	x	
G. Commentaires sur les éléments constitutifs : - des frais d'établissement (C. com. art. R 123-186). Voir n° 2336.	x	(3)	(3)	
- des frais de développement immobilisés, du fonds commercial (C. com. art. R 123-186). Voir n° 1795.	x	x	x	
H. Commentaires sur les éventuelles **dérogations,** en matière de **frais de recherche et développement,** aux **règles d'amortissement** sur une durée maximale de **cinq ans** (C. com. art. R 123-187). Voir n° 2303.	x	x	x	
I. Indication des modalités d'**amortissement** des **primes de remboursement** d'emprunts (C. com. art. R 123-185). Voir n° 2128-1.	x	x	x	2055 (2)
J. Explications sur les **produits** et les **charges imputables à un autre exercice** : produits constatés d'avance (compte de régularisation-passif), charges constatées d'avance (C. com. art. R 123-189). Voir n° 2303 et 2373.	x	x	x	EJ

Informations	Personnes			Liasse fiscale (réel)
	Morales		Physiques (1)	
	Annexe		Annexe	
	de base	simplifiée		
K. Explications sur les **charges à payer** et les **produits à recevoir** rattachés aux postes de dettes et de créances (C. com. art. R 123-189). Voir n° 2368.	x	x	x	EJ
L. Justification et montant des **intérêts de capitaux empruntés** pour financer la fabrication d'une immobilisation inclus dans **le coût de production** (C. com. art. R 123-178 2°). Voir n° 1410-6.	x	x	x	
M. Informations complémentaires concernant les **opérations de crédit-bail** (C. mon. fin. art. R 313-14). Voir n° 1549 s.	x	x	x	

EJ = éléments joints à la liasse fiscale.
(1) Dont le chiffre d'affaires excède le seuil du régime fiscal du réel simplifié (voir n° 3661-2).
(2) Seule la dotation aux amortissements de l'exercice est indiquée.
(3) L'exemption, pour les personnes morales établissant une annexe simplifiée et pour les personnes physiques, de fournir cette information ne figure plus explicitement dans les textes issus de la codification de la partie réglementaire du Code de commerce. Toutefois, l'art. C. com. R 123-198 issu de cette codification prévoit que cette information, lorsqu'elle est d'importance significative (voir n° 3676-2), est à fournir par les seules personnes morales tenues d'établir une annexe de base.

Informations dites « d'importance significative »

3676-2

Elles ne sont à fournir que si elles sont d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière et sur le résultat de la société concernée.

Il s'agit des différents points énumérés par les articles C. com. R 123-196 à R 123-198, voir n° 280-2.

Informations	Personnes			Liasse fiscale (réel)
	Morales		Physiques (1)	
	Annexe		Annexe	

	de base	simplifiée		
1. Modes et **méthodes d'évaluation** appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat. Voir n° 3679.	x	x	x	EJ (2)
2. Méthodes utilisées pour le **calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions** ; leur montant par catégories en distinguant ceux qui ont été pratiqués pour l'application de la législation fiscale. Voir n° 1585-2, 1586 et 2600 s.	x	x	x	2055 2056 (3)
3. Circonstances qui empêchent de **comparer d'un exercice à l'autre** certains postes du bilan et du compte de résultat et les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison. Doivent être fournies les principales variations des postes de l'exercice, par exemple, acquisitions ou cessions d'immobilisations, fort accroissement des stocks ou des créances par rapport au chiffre d'affaires, etc.	x	x	x	EJ
4. Mouvements ayant affecté les divers postes de l'**actif immobilisé.** Voir n° 3680-1.	x	x	x	2054 2055 2056
5. Nature, montant et traitement comptable des **écarts de conversion** en monnaie nationale d'éléments exprimés en monnaie étrangère. Voir n° 2285.	x	x	x	
6. Méthodes utilisées, en cas de **réévaluation,** pour le calcul des valeurs retenues, liste des postes concernés au bilan et au compte de résultat et montants correspondants, traitement fiscal de l'écart de réévaluation et mouvements ayant affecté pendant l'exercice les postes de passif concernés. Voir n° 3462.	x	x	x	2054 bis
7. Créances et dettes classées selon la **durée restant à courir** jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part, les créances à un an au plus et à plus d'un an et, d'autre part, les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans. Voir n° 2287.	x	x	x	2057
8. Indication pour chacun des postes relatifs aux **dettes** de celles **garanties par des sûretés réelles.** Voir n° 2711 et 2712.	x	x	x	
9. Montant des **engagements financiers** classés par catégories, en distinguant ceux qui concernent les dirigeants, les filiales, les participations et les autres entreprises liées ; une entreprise est considérée comme liée à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable. Voir n° 2709 s. et 2725.	x	x	x	
10. Pour chaque poste du bilan concernant les **éléments fongibles de l'actif circulant,** l'indication de la différence entre l'évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix de marché connus à la clôture des comptes. Voir n° 1295-2 (stocks) et n° 3680-8 (valeurs mobilières de placement).	x	x		
11. Liste des filiales et participations, telles qu'elles sont prévues aux articles L 233-1 et L 233-2 avec l'indication, pour chacune d'elles, de la part de capital détenue directement ou par prête-nom, du montant des capitaux propres et du résultat du dernier exercice clos ; les titres d'une société émettrice représentant moins de 1 % du capital social d'une société détentrice peuvent être regroupés ; si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet des informations figurant sur la liste. Voir n° 2007 s.	x	x		2059 G

Informations	Personnes Morales Annexe de base	 simplifiée	 Physiques (1) Annexe	Liasse fiscale (réel)
12. Nombre et valeur nominale des actions, parts sociales et autres **titres composant le capital** social, regroupés par catégorie selon les droits qu'ils confèrent, avec indication de ceux qui ont été créés ou remboursés pendant l'exercice. Voir n° 3447.	x	x		
13. Parts bénéficiaires avec indication de leur nombre, de leur valeur et des droits qu'elles confèrent. Voir n° 3680-13.	x	x		
14. Identité de toute société établissant des **comptes consolidés** dans lesquels les comptes annuels de la société concernée sont inclus suivant la méthode de l'intégration globale. Voir n° 4611 s.	x	x		
15. Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant les **entreprises liées.** Voir n° 2010.	x	x		
16. Montant des **engagements** pris en matière de pensions, compléments **de retraite** et indemnités assimilées en distinguant, d'une part, ceux qui ont fait l'objet de provisions et, d'autre part, ceux qui ont été contractés au profit de dirigeants. Voir n° 954 s.	x	x		
17. Montant des **avances** et des **crédits alloués aux dirigeants** sociaux avec l'indication des conditions consenties et des remboursements effectués pendant l'exercice. Voir n° 2288.	x	x		
18. Nature et **objectif commercial** des **opérations non inscrites** au **bilan,** à condition que les risques ou les avantages découlant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulgation de ces risques ou avantages est nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société. Voir n° 2714.	x	x		
19. Montant des **rémunérations** allouées au titre de l'exercice aux **membres** des organes d'**administration,** de **direction** et de **surveillance** à raison de leurs fonctions : ces informations sont données de façon globale pour chaque catégorie. Elles peuvent ne pas être fournies lorsqu'elles permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes. Voir n° 986.	x			
20. Obligations convertibles, échangeables et titres similaires (émis par la société) avec l'indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et des droits qu'ils confèrent. Voir n° 3680.	x			
21. Ventilation de l'impôt entre la partie imputable aux **éléments exceptionnels** du résultat et la partie imputable aux **autres éléments,** avec l'indication de la	x			

Informations	Personnes			Liasse fiscale (réel)
	Morales		Physiques (1)	
	Annexe		Annexe	
	de base	simplifiée		
méthode utilisée. Voir n° 3052.				
22. Ventilation du montant net du **chiffre d'affaires** par **secteurs d'activité** et par **marchés géographiques** ; si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet de cette information. Voir n° 694 s.	x			
23. Ventilation par catégories de l'**effectif moyen,** salarié d'une part et mis à disposition de l'entreprise pendant l'exercice d'autre part ; l'effectif employé à temps partiel ou pour une durée inférieure à l'exercice est pris en compte en proportion du temps de travail effectif, par référence à la durée conventionnelle ou légale du travail. Voir n° 983.	x			
24. Indication sommaire de la mesure dans laquelle le **résultat** de l'exercice a été affecté par l'application des **dispositions fiscales** visées au point 2 ci-avant et des conséquences qui en résultent sur les postes de **capitaux propres.** Voir n° 3448.	x			
25. Indication des accroissements et des allégements de la **dette future d'impôt** provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle. Voir n° 3053.	x			
26. Indication des éléments constitutifs du poste « frais d'établissement » énoncé au premier alinéa de l'article R 123-186. Voir n° 2336. (4)	x			
27. Montant total des **honoraires** des **commissaires aux comptes** figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes annuels de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes annuels. Voir n° 5287 VII. (6)	x			
28. Impact financier des **opérations non inscrites** au **bilan** (mentionnées au 18. ci-avant). Voir n° 2714.	x			
29. Liste des **transactions** effectuées par la société avec des **parties liées** lorsque ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché ; cette information n'est pas requise pour les transactions effectuées par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ou entre ses filiales détenues en totalité. Voir n° 2011.	x	x (5)		

EJ = éléments joints à la liasse fiscale.
(1) Dont le chiffre d'affaires excède le seuil du régime fiscal du réel simplifié (voir n° 3661-2).
(2) Seules les dérogations et les modifications sont détaillées.

Informations	Personnes			Liasse fiscale (réel)
	Morales		Physiques (1)	
	Annexe		Annexe	
	de base	simplifiée		
(3) Seuls la répartition entre les différents amortissements (linéaire, dégressif, exceptionnel, dérogatoire), les différentes dépréciations et le montant par catégorie de provisions sont indiqués. (4) Cette information est également comprise dans les informations obligatoires, voir n° 3676-1 G. (5) Sociétés anonymes établissant une annexe simplifiée : la liste est limitée aux transactions effectuées entre la société et ses principaux actionnaires et les membres de ses organes d'administration et de surveillance. Cette information n'est pas requise pour les personnes morales établissant une annexe simplifiée, autres que sociétés anonymes. (6) Ces informations ne sont pas requises si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation et si l'annexe des comptes consolidés les mentionne.				

Informations supplémentaires prescrites par le PCG

3676-3

Outre les informations précédentes, le PCG prévoit également que l'annexe mentionne, si elles sont significatives, les informations suivantes :

Ces informations concernent toutes les personnes morales et physiques.

- effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents des changements de méthode ou de réglementation en cas d'application rétrospective, sur les résultats de l'exercice en cas d'application prospective (PCG, art. 531-1/4), voir n° 365 s.

- indication et justification (en plus des changements de méthodes ; voir C. com. art. L 123-17) des changements d'estimation, de modalités d'application et d'options fiscales et précisions sur les erreurs corrigées au cours de l'exercice (PCG, art. 531-1/4), voir n° 365 s.

- indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et d'arrêté (PCG, art. 531-1/5), voir n° 2849.

- indication des risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des comptes annuels, des événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenant entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes et susceptibles, par leur influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, de remettre en cause la continuité de l'exploitation (PCG, art. 531-2/4), voir n° 2830.

- précisions sur les écarts de réévaluation et sur les immobilisations réévaluées, (PCG, art. 531-2/5), voir n° 3462.

- indication concernant les engagements pris fermes sur titres de capital et non inscrits au bilan, résultant de contrats qualifiés de « portage » ainsi que les engagements consentis de manière conditionnelle (PCG, art. 531-4/1), voir n° 1912 s.

- précisions sur les provisions (PCG, art. 531-2/4), voir n° 2600 s. ; notamment en matière environnementale, voir n° 956-5.

- précisions sur les passifs éventuels, voir n° 2833 ; notamment en matière environnementale, voir n° 956-5.

- précisions sur les certificats de valeur garantie (PCG, art. 531-4/5), voir n° 1934-3.

- précisions sur les coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles et incorporelles et des stocks (PCG, art. 531-2/13, modifié par Règl. CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004).

- précisions sur les biens acquis ou produits conjointement pour un coût global (PCG, art. 531-2/14), voir n° 1186 et 1698.

- précisions sur les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (PCG, art. 531-2/14), voir n° 1870 s. et 1940 s.

- précisions sur les transferts de charges (PCG, art. 531-2/14), voir n° 2391.

- précisions sur les produits et charges exceptionnelles (PCG, art. 531-2/14), voir n° 2427-2.

- précisions sur la créance résultant du report en arrière des déficits (PCG, art. 531-2/14), voir n° 3056.

- précisions sur les frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet (PCG, art. 531-2/14), voir n° 982.

- précisions sur les bases et les taux d'imposition ainsi que sur les crédits d'impôts, et imputations diverses (PCG, art. 531-2/17), voir n° 3052.

- précisions sur le portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (PCG, art. 531-2/21), voir n° 2005-2.

- précisions sur l'ensemble des transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives (PCG, art. 531-2/22), voir n° 2141 s. et n° 2279.

- précisions sur les bons de souscription d'actions, d'obligations, les actions à bons de souscription d'actions ainsi que sur les obligations à bons de souscription d'actions et d'obligations (PCG, art. 531-2/23), voir n° 2135 s.

- précisions sur les opérations de désendettement de fait (PCG, art. 531-4/6), voir n° 2218-5.

- précisions sur les remises accordées à un débiteur par ses créanciers dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (PCG, art. 531-4/2), voir n° 595-1 et 2422.

- précisions sur les ventes avec faculté de rachat (à réméré) (PCG, art. 531-4/7), voir n° 1910-2 s.

- tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice (PCG, art. 531-3), voir n° 3450.

- précisions sur les actions propres (PCG, art. 531-3), voir n° 3184 s.

- précisions lorsque la société est intégrée fiscalement (PCG, art. 531-3), voir n° 2878.

- précisions sur les opérations de fiducie (PCG, art. 531-4/9), voir n° 4301 III et 4302 c.

D'autre part, l'annexe du système développé comprend un tableau de financement (PCG, art. 511-7). Voir n° 3677-5.

Sur l'historique des modifications du PCG depuis 1999, voir notre Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Informations non expressément prescrites par les règles comptables

3676-4

Outre les informations précédentes, l'entreprise doit fournir toutes celles qu'elle estime **significatives** et **nécessaires** à l'obtention d'une **image fidèle.**

Exemple

Exemples

- commentaires sur les activités particulières (voir à ce titre indicatif n° 3682-9) ;

- garanties personnelles données par le dirigeant (voir n° 2691) ;

- biens affectés à l'exploitation ne figurant pas à l'actif du bilan, l'exploitant étant propriétaire.

Sur les informations en matière environnementale, voir n° 956-5.

Sur le contenu détaillé de l'annexe qui donne pour chaque poste du bilan et du compte de résultat des exemples d'informations non expressément prescrites, voir n° 3678 s.

C. Lien entre l'annexe et d'autres documents

Lien entre certains tableaux ou états et l'annexe

3677-1

L'AMF (Bull. COB n° 177, janvier 1985, p. 5 s.) a précisé le contenu de l'annexe sur certaines informations particulières, mais non reprises explicitement dans le Code de commerce.

I. Ne font pas partie de l'annexe, puisque non repris dans la liste des articles C. com. R 123-196 à R 123-198 (voir remarque 1. ci-après) et n'étant plus prévus dans le PCG :

- le tableau des affectations du résultat (voir n° 3057) ;

En effet, il a été reconnu que la décision concernant les résultats était autonome par rapport aux comptes et qu'en particulier elle intervient à une date qui peut être très différente de celle de l'arrêté des comptes.

- le tableau des résultats des cinq derniers exercices (voir n° 3060).

Remarques
1. Cette **interprétation littérale** des articles C. com. R 123-195 à R 123-198 exonère seulement les sociétés de l'obligation de fournir en annexe ces tableaux. **Toutefois,** à notre avis, **rien n'interdit de les y inclure** si les entreprises y trouvent avantage (notamment ces éléments doivent eux-mêmes être joints aux comptes annuels pour une présentation aux actionnaires).
2. Les deux tableaux ci-avant constituent les **« documents sociaux »** (précision du PCG 82, p. II.83).

II. Font partie de l'annexe :

- **l'état des cautionnements, avals et garanties donnés,** prescrit par l'article 5 de la loi 84-148 du 1er mars 1984 pour être « annexé au bilan », qui peut être considéré comme une précision apportée au point 9 de l'article C. com. R 123-196 ;

- **l'état des sûretés consenties,** prescrit également par l'article 5, qui correspond au point 8 de l'article C. com. R 123-196 ;

- **le tableau des filiales et participations,** prévu dans le PCG (art. 532-5), qui répond aux prescriptions du point 2 de l'article C. com. R 123-197 (voir n° 2007 s.).

Lien entre le rapport de gestion et l'annexe

3677-2

Certaines informations sont communes à l'annexe et au rapport de gestion.
Pour le bulletin CNCC (n° 69, mars 1988, CD 87-17, p. 93), l'annexe et le rapport de gestion constituent **deux documents distincts.** Ainsi, nonobstant toute redondance apparente, le rapport de gestion et l'annexe doivent être établis conformément à leurs règles respectives et le commissaire aux comptes devra donc en tirer toutes les conséquences dans son rapport sur les comptes annuels en cas d'omissions ou d'insuffisances significatives affectant d'une part le rapport de gestion (observations) et d'autre part l'annexe (réserve ou refus).

Liens entre l'annexe comptable et la liasse fiscale (et les éléments joints)

3677-3

Ils sont de trois sortes :

I. Communication obligatoire d'une partie de l'annexe
Les entreprises relevant du **régime du bénéfice réel normal** doivent (CGI A. III, art. 38-II) **joindre à leur liasse** fiscale (qui, outre le bilan et le compte de résultat, comprend le tableau des immobilisations, le tableau des amortissements, le tableau des provisions (et des dépréciations) et l'état des échéances des créances et des dettes) les éléments suivants (ceux-ci devant être **identiques à** ceux fournis dans **l'annexe comptable** - DGFiP notice n° 2032) :

- la liste des filiales et participations,
- une information détaillée sur les points suivants :
• dérogation aux prescriptions comptables ;
• modifications affectant les méthodes d'évaluation et la présentation des comptes annuels ;
• produits à recevoir et charges à payer ;
• produits et charges figurant au bilan sous les postes « Comptes de régularisation ».

Dans la mesure où ne revêtant pas une importance significative, les deux derniers éléments ne sont pas donnés dans l'annexe comptable, ces informations n'auront pas, logiquement, à être fournies à l'administration fiscale (sauf précisions ultérieures de cette dernière).

II. Communication sur demande du reste de l'annexe
Selon l'article 38-II précité, les contribuables ayant la qualité de commerçant sont tenus de produire, sur demande de l'Administration, les éléments de l'annexe comptable qui ne sont pas énumérés ci-avant.

III. Utilisation de la liasse fiscale pour l'établissement de l'annexe
Cette utilisation nous paraît possible et même souhaitable en pratique pour les personnes n'ayant à établir qu'une **annexe simplifiée** (voir n° 369).
Le **canevas d'inspiration fiscale comportant les trois éléments suivants** pourrait alors être retenu :

a. Les tableaux déjà fournis dans la liasse fiscale : immobilisations (n° 2054 ou 2033-C), amortissements (n° 2055 ou 2033-C), provisions et dépréciations (n° 2056 ou 2033-D), échéances des créances et des dettes (n° 2057), liste des filiales et participations (n° 2059 G) ;

b. Les éléments joints (EJ) à la liasse fiscale :

- les dérogations aux prescriptions comptables (avec commentaires),

- les modifications affectant les méthodes d'évaluation et la présentation de comptes annuels (avec commentaires),

- une information détaillée sur les produits à recevoir et charges à payer,

- une information détaillée sur les produits et charges figurant au bilan sous les postes « comptes de régularisation ».

Remarque importante
Ces **éléments** doivent être **identiques** à ceux fournis dans l'**annexe** comptable (voir ci-avant **I.**).

c. Les informations complémentaires (de nature purement comptable).
Les tableaux fournis aux n° 3676 s. les mettent en évidence.

Lien entre l'annexe des comptes sociaux et l'annexe des comptes consolidés

3677-4

Selon le bulletin CNCC (n° 69, mars 1988, CD 88-01, p. 94 s. et n° 95, septembre 1994, CD 94-28, p. 591 s.), il ressort clairement de la législation, notamment de l'article C. com. R 233-14, « que l'annexe des comptes consolidés doit être **autonome** de celle des comptes sociaux de la société prépondérante dans la consolidation, et qu'elle ne peut se contenter de renvoyer à cette dernière, même pour la partie décrivant les règles et méthodes ».

Lien entre l'annexe et le tableau de financement

3677-5

L'annexe du système développé comprend un tableau de financement (PCG, art. 511-7). Cette obligation s'inscrit dans l'axe des règles de consolidation (Règl. CRC n° 99-02, § 426) qui imposent dans l'annexe des comptes consolidés la publication d'un tableau de financement.

Sur son établissement, voir n° 3710 s.

D. Contenu détaillé et commenté de l'annexe de base (poste par poste)

3678

Nous fournissons ci-après un canevas comportant cinq parties :

- faits caractéristiques,

- principes, règles et méthodes comptables,

- notes sur le bilan,

- notes sur le compte de résultat,

- autres informations.

Ce canevas a pour objectif de recenser la nature des informations qui peuvent être à fournir.
Il s'agit de **sélectionner** au sein de cette liste, qui se veut la plus exhaustive possible pour être utile, **les seules informations significatives,** c'est-à-dire **susceptibles d'influencer le jugement** des lecteurs, en les présentant de la **manière la plus claire et la plus succincte possible.**
Les **informations prescrites par la réglementation** sont données, avec la référence, en **caractères droits.**
Les informations non expressément prescrites et **nos commentaires** sont indiqués en **italique.**
Lorsque l'information citée appelle des commentaires examinés dans l'ouvrage, nous renvoyons à ces commentaires par la formule : « *voir développements particuliers n° xxxx* ». Les autres renvois se rapportent au problème concerné (et non à l'information correspondante).

a. Faits caractéristiques de l'exercice

3678-1

Ne doivent être mentionnés ici que ceux ayant des **incidences comptables.**
Circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat (C. com. art. R 123-196 3°). Ces circonstances sont souvent des faits caractéristiques de l'exercice.

Exemple

Exemples

- *information concernant les effectifs* ;

- *information concernant les structures* ;

- *information concernant l'activité de l'exercice* ;

- *éléments essentiels d'évolution de la structure financière (capital, emprunts, endettement)* ;

- *incidence de l'évolution des marchés des changes pour l'entreprise* ;

- *événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice (voir n° 2829 s.)* ;

- *réévaluation au cours de l'exercice* ;

- *fusion ou apport partiel d'actif au cours de l'exercice*.

Pour la liaison avec le rapport de gestion, voir commentaires généraux n° 3677-2.

b. Principes, règles et méthodes comptables

3679

Choix de présentation

Il convient, à notre avis, de se limiter dans cette partie, outre à une mention des principes généraux appliqués, à des précisions lorsque :
- un choix est offert à l'entreprise ;

Philippe Danjou, ancien directeur des affaires comptables de l'AMF interrogé dans le cadre de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2002 », Les Echos Conférences - PwC, précise que :

- dans le cas où les règles ne sont pas claires, les entreprises doivent **expliquer très clairement en annexe les méthodes retenues et justifier leur choix.** Lorsque l'incertitude est plus grande, il indique qu'il peut être envisagé de présenter en annexe **l'impact de la méthode retenue ainsi que l'impact de la méthode alternative** ;

- dans le cas où les règles sont claires mais où il existe un choix possible, il paraît nécessaire de **communiquer sur l'incidence qu'aurait eue la méthode non retenue.**

- l'entreprise a utilisé une exception prévue par les textes ;
- l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner une image fidèle ;
- l'entreprise a dérogé, dans un cas exceptionnel, aux prescriptions comptables, celles-ci se révélant impropres à donner une image fidèle ;
- des modifications dans la présentation des comptes annuels ou dans les méthodes d'évaluation retenues sont intervenues par rapport à l'exercice précédent.

Voir n° 361 s. les conditions dans lesquelles l'entreprise peut utiliser les éléments énoncés ci-avant.

Tous les autres principes sont fournis dans les notes sur le bilan et le compte de résultat.

Remarques

1. La **présentation** des principes doit être **claire** et **brève** : l'ensemble des explications et justifications des choix de l'entreprise ne doit pas être fourni dans cette partie, ces informations étant données ultérieurement dans les notes sur le bilan et le compte de résultat. Il en est de même des circonstances qui empêchent la comparaison d'un exercice à l'autre et des moyens permettant de l'assurer.

2. **Aucun tableau** ne nous paraît devoir être fourni dans cette partie dans le cadre de l'annexe de base (un modèle est prévu pour l'annexe abrégée, voir n° 3685-1). **Il en est de même des chiffres** (exemple : incidence sur le résultat) qui seront donnés ultérieurement dans les notes sur le bilan et le compte de résultat. Une exception nous semble toutefois pouvoir être faite si la méthode retenue ne suffit pas à donner une image fidèle, ces informations n'étant pas, à notre avis, à reprendre ultérieurement.

Doivent être indiqués les éléments suivants

I. Modes et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat (C. com. art. R 123-196 1° et 2°), notamment :
- mention de l'application des conventions générales et des adaptations professionnelles avec référence à l'avis correspondant du CNC (PCG, art. 531-1/1) ;

Une phrase nous paraît suffisante pour rappeler que les comptes sont établis suivant les principes généraux. Il ne nous paraît pas utile (sauf s'il y a eu dérogation) de mentionner que les comptes respectent les principes de continuité de l'exploitation, d'indépendance des exercices, de prudence, etc., et ont pour objet de fournir une image fidèle. En revanche, il nous paraît souhaitable d'indiquer brièvement les principales adaptations du plan comptable professionnel auquel fait référence l'entreprise.

- lorsque, pour une opération, plusieurs méthodes sont également praticables, mention de la méthode retenue et, si nécessaire, justification de cette méthode (PCG, art. 531-1/3) ;

Sur les différentes options comptables (prévues par les textes, implicites ou résultant de la pratique), voir n° 361-1.

- le cas échéant, indication et justification des dérogations (PCG, art. 531-1/2) :

- aux hypothèses de base sur lesquelles est normalement fondée l'élaboration des documents de synthèse ;

- aux règles générales d'établissement et de présentation des documents de synthèse, notamment à la dérogation sur la durée de l'exercice ;

- à la méthode des coûts historiques en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.

Exemple

Exemples

- *valorisation des stocks par application de méthodes exceptionnelles, n° 1164-1* ;

- *exceptions en matière de prise en compte de pertes latentes de change, n° 2083*.

II. Lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas d'obtenir une image fidèle :

a. Si elle **ne suffit pas** pour donner une image fidèle, des **informations complémentaires** doivent être fournies dans l'annexe (C. com. art. L 123-14, al. 2) ;

Cette appréciation ne doit pas, à notre avis, être restrictive et peut aller jusqu'à la mention des valeurs économiques notamment des immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

b. Si, **dans un cas exceptionnel,** elle se révèle **impropre** à donner une image fidèle, l'entreprise doit déroger à la règle. Cette **dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée,** avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise (C. com. art. L 123-14, al. 3).

Pour des exemples de cas où l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner une image fidèle, voir n° 361-4.

Fiscalement, Cette information doit également être jointe, à l'identique, à la déclaration de résultats (CGI A III, art. 38-2 et notice DGFiP n° 2032).

III. Description et justification des modifications intervenues d'un exercice à l'autre en ce qui concerne la **présentation des comptes annuels** et les **méthodes d'évaluation retenues** (C. com. art. L 123-17), notamment indication systématique de toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements comptables quelle que soit leur nature, et information comparative (comptes pro forma) en cas de changement de méthode comptable (PCG, art. 531-1/4).

Sur les informations à fournir en cas de changements comptables d'autres natures que les changements de méthodes (changement d'estimation et de modalités d'application, changement d'options fiscales, corrections d'erreurs), voir n° 365-2.

IV. Circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice à l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat, et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°).

Pour plus de détails et pour des exemples de circonstances empêchant de comparer d'un exercice à l'autre, voir n° 3678-1.

Des compléments peuvent en outre être fournis dans les notes sur le bilan et sur le compte de résultat à chaque compte concerné.

Fiscalement, Cette information doit également être jointe, à l'identique, à la déclaration de résultats (CGI A III, art. 38-II et notice DGFiP n° 2032).

c. Notes sur le bilan

3680

Actif immobilisé (voir n° 3680-1) Immobilisations incorporelles (voir n° 3680-2) Immobilisations corporelles (voir n° 3680-3 et n° 3680-4) Immobilisations financières (voir n° 3680-5) **Actif circulant** Stocks et en-cours (voir n° 3680-6) Avances et acomptes versés sur commandes Créances (voir n° 3680-7) Valeurs mobilières de placement (voir n° 3680-8) Disponibilités (voir n° 3680-9) **Comptes de régularisation - Actif** Charges constatées d'avance (voir n° 3680-10) Charges à répartir (frais d'émission des emprunts, voir n° 3680-10) Primes de remboursement des obligations (voir n° 3680-11) Ecarts de conversion - Actif (voir n° 3680-20)	**Capitaux propres** (voir n° 3680-12) Capital (voir n° 3680-13) Primes d'émission, fusion, apport... Ecarts de réévaluation [(1)] Réserves (voir n° 3680-14) Report à nouveau Résultat de l'exercice [(2)] Subventions d'investissement (voir n° 3680-15) Provisions réglementées (voir n° 3680-15) **Autres fonds propres** (voir n° 3680-16) **Provisions** (voir n° 3680-17) **Dettes** (voir n° 3680-18) **Comptes de régularisation - Passif** Produits constatés d'avance (voir n° 3680-19) Ecarts de conversion - Passif (voir n° 3680-20)
(1) Information comprise dans l'information générale sur la réévaluation du bilan. (2) Information développée suivant les postes du compte de résultat.	

Choix de présentation

1. *Les* ***informations*** *suivantes sont* ***afférentes à plusieurs postes.*** *Elles concernent* :

- *les entreprises et les parties liées*,
- *les dirigeants*,
- *l'échéance des créances et des dettes*,
- *les créances et les dettes représentées par les effets de commerce*,
- *les produits à recevoir*,
- *les charges à payer*.

Ces ***informations*** *peuvent être soit* ***fournies à chaque poste concerné (solution qui a notre préférence,*** *l'objectif étant de présenter des commentaires et explications par poste) soit regroupées par informations concernées (elles sont alors présentées dans la partie e. « Autres informations », n° 3682-1 s.). L'utilisateur pourra choisir à sa guise, les deux types de présentation étant donnés*.

2. ***Même en l'absence de chiffre*** *concernant un poste, il peut être utile de faire des* ***commentaires***.

Exemple

Exemples

- *les frais de développement immobilisés apparaissent pour zéro. Il est utile de mentionner qu'ils sont comptabilisés, en totalité, en charges* ;

- *la comparaison du chiffre zéro par rapport au chiffre de l'exercice précédent peut être significative*.

Mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé

3680-1

(C. com. art. R 123-196 4°)

Sur le cas particulier :

- des immobilisations corporelles, voir n° 1586 ;

- des immobilisations incorporelles, voir n° 1796.

A notre avis, l'entreprise peut :

- *soit utiliser les modèles de tableaux normalisés du Balo (approuvés par l'AMF) ou de la liasse fiscale ou du PCG* (art. 532-1 et 532-2) :

Tableau des immobilisations et des amortissements, n° 1590.
Tableau des provisions (et des dépréciations), n° 2600.
Tableau des incidences des réévaluations antérieures, n° 3460.

Sur la manière d'utiliser les modèles de tableaux du Balo, voir n° 368-3.

- *soit les adapter ou établir d'**autres tableaux*** ;

- *soit se limiter à des indications de caractère beaucoup plus général si elle les estime suffisantes (uniquement un commentaire sans utiliser de tableau)*.

Exemple

Exemple *pour les immobilisations corporelles* :

Investissements de l'exercice :	*A*
Immobilisations cédées ou mises hors service :	*B*
Variation du montant brut des immobilisations :	*A - B*

Remarque *Le fait de fournir cette information par nature d'immobilisations et non globalement incitera l'entreprise à ne pas utiliser de tableaux mais à produire une information significative et synthétique comme l'exemple présenté ci-avant accompagné de commentaires adéquats*.

Immobilisations incorporelles

3680-2

Pour plus de détails sur ces informations, voir n° 1293-1 s.
Sur les mouvements les ayant affectées durant l'exercice, voir n° 3680-1.

Frais d'établissement. *Voir développements particuliers n° 2336*.
Fonds commercial. *Voir développements particuliers n° 1795*.
Modes et méthodes d'évaluation (C. com. art. R 123-196 1°). Voir n° 1794-1.
Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions et montant par catégories (C. com. art. R 123-196 2°). Voir n° 1794-2 et 1796-1.
Changement de méthodes ou **d'estimations comptables** ou **d'option fiscale** (C. com. art. L 123-17). Voir n° 1794-3.
Informations sur les engagements. Voir n° 1797.
Autres informations obligatoires. Voir n° 1798-1.
Informations non expressément prescrites concernant :

- *les principes, règles et méthodes comptables, voir n° 1794-4* ;

- *les engagements financiers portant sur des immobilisations incorporelles, voir n° 1797-1* ;

- *les autres informations requises, voir n° 1798-2*.

Immobilisations corporelles

3680-3

Pour plus de détails sur ces informations, voir n° 1585 s.
Sur les mouvements les ayant affectées durant l'exercice, voir n° 3680-1.

Modes et méthodes d'évaluation appliqués (C. com. art. R 123-196 1°). Voir n° 1585-1.
Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions et montant par catégories (C. com. art. R 123-196 2°). Voir n° 1585-2 et 1586-1.
Lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle (C. com. art. L 123-14), voir n° 1585-3, point 1 du tableau.
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et moyens qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°). Voir n° 1585-3, point 2 du tableau.
Changement de méthodes comptables, d'estimation comptable ou d'option fiscale (C. com. art. L 123-17). Voir n° 1585-3, points 3, 4 et 5 du tableau.
Immobilisations détenues en crédit-bail (C. mon. fin. art. R 313-14). *Voir développements particuliers n° 1549 s.*
Engagements sur les immobilisations corporelles données en garantie du paiement de dettes (gages). Voir n° 1587, point 1 du tableau.
Autres informations obligatoires. Voir n° 1588-1.
Informations non expressément prescrites concernant :

- *les principes, règles et méthodes comptables, voir n° 1585-4* ;

- *incidence d'un redressement fiscal sur certains amortissements, voir n° 2912-2* ;

- *les engagements financiers portant sur des immobilisations corporelles, voir n° 1587-1* ;

- *les autres informations requises, voir n° 1588-2*.

Dépréciations des immobilisations corporelles

3680-4

Pour plus de détails sur ces informations, voir n° 1585-2.
Sur les mouvements les ayant affectées durant l'exercice, voir n° 3680-1.

Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements, des dépréciations et des provisions et montant par catégories (C. com. art. R 123-196 2°). *Voir développements particuliers n° 1585-2*.
Changement de méthodes comptables, d'estimation comptable ou d'option fiscale (C. com. art. L 123-17). Voir n° 1585-3, points 3, 4 et 5 du tableau.

Etat des dépréciations. Voir n° 1586 s.
Informations non expressément prescrites *(voir n° 1588-2)* :

- *motifs de la constitution d'une dépréciation exceptionnelle d'immobilisations amortissables, n° 1631 s.* ;

- *incidence d'un redressement fiscal sur certains amortissements, n° 2912-2* ;

- etc.

Immobilisations financières

3680-5

Sur les mouvements les ayant affectées durant l'exercice, voir n° 3680-1.
Sur les réévaluations légale et libre, voir n° 3680-3.

Méthodes d'évaluation appliquées et méthodes utilisées pour le calcul des provisions et des dépréciations (C. com. art. R 123-196 1° et 2°), *notamment* :

- *méthode de détermination de la valeur d'usage retenue au bilan. Voir développements particuliers n° 2005* ;

- *constatation d'une provision pour risques complémentaires, n° 1925-1* ;

- *mode de conversion et d'évaluation des titres acquis à l'aide de devises, n° 1905-2 ; il peut être compris dans l'information générale sur les conversions monétaires, n° 3680-20* ;

- *utilisation de la méthode de mise en équivalence, n° 1855* ;

- *traitement appliqué aux créances comportant des conditions particulièrement avantageuses pour l'emprunteur (prêts consentis dans le cadre de l'aide à la construction, prêts particuliers aux filiales), n° 2079* ;

- *information sur les titres immobilisés de l'activité de portefeuille. Voir développements particuliers, n° 2005-2*.

Modifications intervenues dans les méthodes d'évaluation (C. com. art. L 123-17), n° 362 s. (en général), *notamment changement de méthode de détermination de la valeur d'usage des titres détenus*.
Indication du montant de certaines immobilisations financières :
- immobilisations financières concernant les entreprises liées (C. com. art. R 123-181 et R 123-197 6°). *Voir développements particuliers n° 2010* ;
- prêts participatifs (C. mon. fin. art. L 313-14). *Voir développements particuliers n° 2275* ;
- portage et autres engagements sur titres de capital (PCG, art. 531-4/1 et avis du CNC n° 94-01). *Voir développements particuliers n° 1912 s.* ;
- certificat de valeur garantie (PCG, art. 531-4/5 et avis du Comité d'urgence du CNC n° 98-B). *Voir développements particuliers n° 1934-3*.
Tableau-liste des filiales et des participations (C. com. art. R 123-197 2°). *Voir développements particuliers n° 2007 s.*
Explications sur les produits à recevoir sur les prêts et créances immobilisés (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2368*.
Echéances des créances (C. com. art. R 123-196 7°). *Voir développements particuliers n° 2287*.
Créances représentées par des effets de commerce (C. com. art. R 123-181). *Voir développements particuliers n° 2289*.
Explications sur les actions propres (PCG, art. 531-3). *Voir développements particuliers n° 3184 s.*
Risques sur actions pour les sociétés cotées (Rec. COB). *Voir développements particuliers n° 2280 s.*
Informations non expressément prescrites :

- *pertes prévisibles dans les filiales et participations, voir n° 1843-1* ;

- *participations réciproques, voir n° 1977 s.* ;

- *etc.*

Stocks et en-cours

Pour plus de détails sur ces informations, voir n° 1293-1 s.

3680-6

Méthodes d'évaluation appliquées (C. com. art. R 123-196 1°), voir n° 1294-1. **Méthodes utilisées pour le calcul des provisions et des dépréciations** et montant par catégories (C. com. art. R 123-196 2° ; voir n° 1294-2 et 1295 s.), *notamment* :

- *détermination de la valeur vénale par référence à un prix du marché, voir n° 1202-1* ;

- *prise en compte des perspectives de vente (exemples : articles bradés, stock à rotation lente), voir n° 1204 s.* ;

- *détermination des provisions pour pertes à terminaison sur les contrats à long terme déficitaires, voir n° 543-2*.

Lorsque l'application d'une prescription comptable ne permet pas de donner une image fidèle. Voir n° 1294-3, point 1 du tableau.
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et moyens qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°). Voir n° 1294-3, point 2 du tableau.
Changements comptables (C. com. art. L 123-17). Voir n° 1294-3, point 3 du tableau.
Autres informations obligatoires. Voir n° 1297-1.
Informations non expressément prescrites :

- *les principes, règles et méthodes comptables, voir n° 1294-4* ;

- *les montants, voir n° 1295-2* ;

- *les engagements, voir n° 1296* ;

- *les autres informations requises, voir n° 1297-2*.

Créances

(y compris les avances et acomptes versés sur commandes, autres que les créances rattachées aux immobilisations financières)

3680-7

Méthodes d'évaluation appliquées et méthodes de calcul des dépréciations (C. com. art. R 123-196 1° et 2°), *notamment* :

- *traitement appliqué aux créances comportant des conditions particulièrement avantageuses pour l'emprunteur, voir n° 2079* ;

- *mode de conversion des créances libellées en monnaies étrangères, voir n° 2082 s. Il peut être compris dans l'information globale sur les conversions monétaires, voir n° 3680-20* ;

- *traitement des avances et acomptes libellés en monnaies étrangères, voir n° 2089*.

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *augmentation du poste due au rallongement des délais de règlement* ;

- *augmentation du poste due à l'octroi de crédits nouveaux à la clientèle* ;

- *augmentation du poste due au dégagement de produits nets partiels sur de nouveaux contrats importants* ;

- *diminution du poste due au passage par pertes de créances devenues irrécouvrables* ;

- *appel plus important à la sous-traitance (acomptes)*.

Indication du montant de certaines créances :
- créances représentées par des effets de commerce (C. com. art. R 123-181). *Voir développements particuliers n° 2289* ;

- créances concernant les entreprises liées (C. com. art. R 123-181 et R 123-197 6°). *Voir développements particuliers n° 2010* ;
- créances résultant de ventes avec clause de réserve de propriété (loi du 12 mai 1980). *Voir développements particuliers n° 561* ;
- avances et crédits alloués aux dirigeants sociaux avec indication des conditions consenties et des remboursements effectués pendant l'exercice (C. com. art. R 123-197 8°). *Voir développements particuliers n° 2288*.
Echéances des créances (C. com. art. R 123-196 7°). *Voir développements particuliers n° 2287*.
Explications sur les produits à recevoir rattachés aux postes de créances (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2368*.
Précisions sur la créance résultant du report en arrière des déficits (PCG, art. 531-2/14). *Voir développements particuliers n° 3056*.
Précisions sur les remises accordées dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (PCG, art. 531-4/2). *Voir développements particuliers n° 595-1 et 2422*.
Informations non expressément prescrites :

- *commentaires sur le poste* ;

- *indication du montant des créances libellées en monnaies étrangères et décomposition selon celles-ci* ;

- *précisions sur les crédits alloués à la clientèle (par exemple, dans le cas des grands magasins : prélèvement sur 3 mois, différé de paiement, etc.)* ;

- *indication du montant de créances correspondant aux produits nets partiels dégagés sur les contrats à long terme en cours* ;

- *échéances des avances et acomptes. Voir développements particuliers n° 2287* ;

- *etc*.

Valeurs mobilières de placement

3680-8

Les mêmes informations peuvent concerner les titres de créances négociables, voir n° 2207 s.

Méthodes d'évaluation appliquées et méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montant par catégories (C. com. art. R 123-196 1° et 2°), *notamment* :

- *détermination de la valeur d'inventaire, voir n° 1846* ;

- *compensation des plus ou moins-values latentes en tant qu'ensemble de titres fongibles, voir n° 1854* ;

- *exception : compensation des moins-values en cas de baisse anormale de certains titres cotés apparaissant comme momentanée avec les plus-values constatées sur d'autres titres, voir n° 1854* ;

- *mode de conversion et d'évaluation des titres libellés en devises, voir n° 1905-2* ;

- *etc*.

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *principales acquisitions de l'exercice*,

- *principales cessions de l'exercice*.

Explications sur les produits à recevoir rattachés aux valeurs mobilières de placement (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2368*.
Indication de la différence entre l'évaluation au bilan et le prix du marché pour les éléments de ce poste (C. com. art. R 123-197 1°).

Cette indication nous paraît devoir être limitée aux titres ou parts cotés en Bourse. Il ne nous semble pas nécessaire de fournir cette information par catégorie de titres.

Précisions sur les actions propres (PCG, art. 531-3). *Voir développements particuliers n° 3184 s.*
Précisions sur le portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (PCG, art. 531-2/21). *Voir développements*

particuliers n° 2005-2.
Précisions sur les transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés (PCG, art. 531-2/22). *Voir développements particuliers n° 2279*.
Précisions sur les ventes avec faculté de rachat (à réméré) (PCG, art. 531-4/7). *Voir développements particuliers n° 1910-2 s.*
Risques sur actions pour les sociétés cotées (Rec. 89-01 COB). *Voir développements particuliers n° 2280 s.*
Informations non expressément prescrites :

- *Commentaires sur le poste (notamment, décomposition entre les valeurs cotées et non cotées ou par types de valeurs : actions, parts de SARL, Sicav, fonds commun de placement, etc.)* ;

- *etc*.

Disponibilités et concours bancaires courants

3680-9

Méthodes d'évaluation appliquées et méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations (C. com. art. R 123-196 1° et 2°) :

- mode de conversion et d'évaluation des disponibilités en devises, voir n° 2086.

Créances représentées par des effets de commerce (C. com. art. R 123-181 1°). *Voir développements particuliers n° 2289*.
Explications sur les produits à recevoir rattachés aux disponibilités (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2368*.
Informations non expressément prescrites :

- *comptes bancaires bloqués ou soumis à restriction* ;

- *en cas de création d'effets de mobilisation, voir n° 2182* ;

- *comptes bancaires à solde créditeur (découvert) compris dans les concours bancaires courants* ;

- *concours bancaires courants compris dans les emprunts auprès des établissements de crédit*.

Charges constatées d'avance et frais d'émission d'emprunt

3680-10

Explications sur leur constitution (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2126 (frais d'émission) et n° 2373 (charges constatées d'avance)*.
Modifications intervenues dans la présentation du poste et les méthodes d'évaluation (C. com. art. L 123-17). *Voir n° 365-2 (en général)*.
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°).

Sur les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice à l'autre, voir n° 3678-1.

Notamment :

- *augmentation du poste due à de nouvelles charges à répartir intervenues sur l'exercice*,

- *diminution du poste due aux amortissements pratiqués durant l'exercice*.

Cette diminution n'apparaît pas au bilan puisque les charges à répartir sont indiquées pour leur montant net.

Primes de remboursement des obligations

3680-11

Indication des modalités d'amortissement (C. com. art. R 123-185 et PCG, art. 531-3). Voir n° 2128-1.

Notamment intérêts courus ou répartition linéaire sur la durée de l'emprunt.

Modifications intervenues dans la présentation du poste et les méthodes d'évaluation (C. com. art. L 123-17). *Voir n° 362 s. (en général)*.

Notamment, complément d'amortissement lié à des remboursements.

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°).

Notamment, emprunt souscrit durant l'exercice.

Capitaux propres

3680-12

Incidences des dispositions fiscales sur les capitaux propres :
- indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice en a été affecté et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres (C. com. art. R 123-198 6°) ;
- indication des accroissements et des allégements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle (C. com. art. R 123-198 7°).
Il s'agit des incidences de la situation fiscale différée, n° 2880 s. et voir développements particuliers n° 3053.
Tableau des variations des capitaux propres (PCG, art. 531-3). *Voir développements particuliers n° 3450*.
Effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents des changements de méthode ou de réglementation (PCG, art. 531-1/4). *Voir développements particuliers n° 365 s.*
Indication de l'impact des corrections d'erreurs (PCG, art. 531-1/4). *Voir développements particuliers n° 365 s.*
Informations non expressément prescrites :

- *présentation des capitaux propres après affectation du résultat, voir n° 3161* ;

- *tableau d'affectations du résultat, voir n° 3057*.

Capital (et primes liées)

3680-13

Titres composant le capital (C. com. art. R 123-197 3°). *Voir développements particuliers n° 3447*.
Parts bénéficiaires émises par la société avec indication de leur nombre, de leur valeur et des droits qu'elles confèrent (C. com. art. R 123-197 4°).

Rappel : l'émission en est désormais interdite dans les sociétés par actions, voir Mémento Sociétés n° 30200.

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *augmentation ou réduction du capital de l'exercice* ;

- *amortissement ou remboursement du capital durant l'exercice*.

Bons de souscription d'actions (BSA) émis. *Voir développements particuliers n° 2135-1*.
Actions avec bons de souscription d'actions (Absa) émises. *Voir développements particuliers n° 3175*.
Informations non expressément prescrites :

- *évolution des cours et marché de l'action (pour les sociétés cotées)* ;

- *principaux actionnaires (pour les sociétés cotées), voir n° 3473* ;

- *montant des actions non négociables de l'entreprise, détenues par les salariés dans le cadre de la participation*.

Réserves

3680-14

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *augmentation du poste due à l'affectation du résultat de l'exercice précédent* ;

- *augmentation du poste due à la constitution d'une réserve spéciale de plus-values à long terme constituée sur les plus-values de l'exercice précédent*.

Etat des réserves affectées à la contrepartie de la valeur comptable des actions détenues par la société elle-même ou par une personne morale agissant pour son compte (PCG, art. 531-3). ***Informations non expressément prescrites*** : le détail des différentes sortes de réserves étant donné dans le bilan, une information complémentaire n'a, éventuellement, à être fournie que pour des précisions sur certaines d'entre elles :

- *nature des réserves indisponibles* :
• *réserve consécutive à l'octroi de subventions d'investissement, voir n° 3253*,
• *autres réserves indisponibles...* ;

- *nature des réserves statutaires ou contractuelles* ;

- *nature des réserves réglementées* ;

- *intérêts intercalaires alloués aux associés, voir n° 3204*.

Provisions réglementées et subventions d'investissement

3680-15

Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements et des provisions pratiqués pour l'application de la législation fiscale et leur montant (C. com. art. R 123-196 2°), *notamment* :

- *provisions pour hausse de prix (calcul effectué par famille d'articles ou individuellement, voir n° 1231-1)* ;

- *amortissements dérogatoires (dégressifs le cas échéant, exceptionnels ; aide fiscale, etc., voir n° 1475 s.)* ;

- *variation de la provision spéciale de réévaluation 1976 (voir n° 3330). Si le tableau des provisions (et des dépréciations) du Balo, du PCG (ou liasse fiscale) est fourni (voir développements particuliers n° 2600), il comprend l'information prescrite à condition d'être assorti de commentaires sur les méthodes utilisées* ;

- *date d'enregistrement des subventions, voir n° 3246* ;

- *modalités d'échelonnement des subventions d'investissement, voir n° 3248 s.*

Modifications intervenues dans la présentation et les méthodes d'évaluation des provisions réglementées (C. com. art. L 123-17). *Voir développements particuliers n° 365-2*.

Notamment :

- *absence de dotation aux provisions réglementées et reprises de provisions anticipées sur l'exercice* ;

- *augmentation du poste due à la constitution de nouvelles provisions ou amortissements dérogatoires*.

A notre avis, les possibilités fiscales non utilisées (provisions incomplètes, absence de dotation, aide fiscale non utilisée, etc.) ne nous semblent pas devoir être fournies systématiquement, sauf si elles constituent une modification de l'exercice.

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°).

Sur les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice à l'autre, voir n° 3678-1.

Notamment :

- *diminution du poste due à la reprise d'amortissements dérogatoires* ;

- *diminution du poste due à la reprise de la provision spéciale de réévaluation (1976)* ;

- *augmentation du poste due à l'octroi de subventions nouvelles durant l'exercice*.

Autres fonds propres

3680-16

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre, et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment, montant des titres émis pendant l'exercice*. ***Informations non expressément prescrites*** :

- *précisions sur les titres participatifs émis, voir n° 1932 (caractéristiques) et n° 3363 (comptabilisation)* ;

- *nature des avances conditionnées, voir n° 3163* ;

- *précisions sur les autres émissions classées dans ce poste : TSDI. Voir développements particuliers n° 2130-4 ; ORA et ORANE, voir n° 3365, etc.*

Provisions

3680-17

Méthodes de calcul et montant par catégories (C. com. art. R 123-196 2°) ainsi que les mouvements ayant affecté les provisions (PCG, art. 531-2/4), *notamment précisions sur les modalités de calcul de provisions importantes ou exceptionnelles*.

Exemple

Exemple

- *provision pour garantie, voir n° 610 s.* ;

- *provision pour pertes sur contrat, voir n° 626* ;

- *provision pour gros entretien ou grandes visites, voir n° 1515*.

Si le tableau des provisions (et des dépréciations) du Balo, du PCG (ou liasse fiscale) est fourni (voir développements particuliers n° 2600), il comprend l'information prescrite à condition d'être assorti de commentaires sur les méthodes utilisées.

Montant des provisions pour pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées (C. com. art. L 123-13, al. 3 et art. R 123-197 7°). *Voir développements particuliers n° 954 s.*
Informations à fournir pour chaque catégorie de provisions (PCG, art. 531-2/4). *Voir développements particuliers n° 2600 s.*
Informations à fournir sur les passifs éventuels (PCG, art. 531-2/4). *Voir n° 2833.*
Précisions à fournir dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable n'est possible (PCG, art. 531-2/4). *Voir développements particuliers n° 2601*.
Précisions à fournir dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie de l'information causerait un préjudice sérieux à l'entité (PCG, art. 531-2/4). *Voir développements particuliers n° 2601*.
Indication des événements n'ayant aucun lien prépondérant avec une situation existant à la clôture (PCG, art. 531-2/4). *Voir développements particuliers n° 2830*.
***Informations non expressément prescrites*.** Commentaires sur leurs variations importantes.

Dettes

3680-18

En ce qui concerne les concours bancaires courants, voir « disponibilités » n° 3680-9.

Indication du montant de certaines dettes :
- dettes représentées par des effets de commerce (C. com. art. R 123-181). *Voir développements particuliers n° 2289* ;
- dettes concernant les entreprises liées (C. com. art. R 123-181 et art. R 123-197 6°). *Voir développements particuliers n° 2010*.

Modes et méthodes d'évaluation appliqués (C. com. art. R 123-196 1°), *notamment* :

- *mode de conversion des emprunts et dettes libellés en devises, voir n° 2082 s.* ;

- *avances et acomptes libellés en devises, voir n° 2089.*

Cette information peut être comprise dans l'information globale fournie pour les écarts de conversion, voir n° 3680-20.

Informations particulières aux dettes financières :
- obligations convertibles, échangeables et titres assimilés émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et des droits qu'ils confèrent (C. com. art. R 123-198 2° et PCG, art. 531-3), voir n° 2131 s. ;
- obligations convertibles avec prime. *Voir développements particuliers n° 2131-2* ;
- emprunts participatifs (loi du 13 juillet 1978). *Voir développements particuliers n° 2275*.

Echéances des dettes (C. com. art. R 123-196 7°). *Voir développements particuliers n° 2287*.

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et les **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *augmentation du poste due à de nouveaux emprunts contractés durant l'exercice* ;

- *diminution importante du poste due à un remboursement anticipé d'emprunts* ;

- *augmentation du poste due à un contrat de longue durée ayant bénéficié d'un financement favorable (avances et acomptes)* ;

- *diminution du poste due à la facturation de la créance correspondant aux acomptes figurant au bilan de l'exercice précédent* ;

- *augmentation du poste due à l'allongement des délais de règlements accordés par les fournisseurs*.

Explications sur les charges à payer rattachées aux postes de dettes, quelle que soit leur importance (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2368*.

Obsa, Obso émises (PCG, art. 531-2/23). *Voir développements particuliers n° 2135-2 et 2136-1*.

Précisions sur les opérations de désendettement de fait (PCG, art. 531-4/6). *Voir développements particuliers n° 2218-5*.

Précisions sur les réductions obtenues dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (PCG, art. 531-4/2). *Voir développements particuliers n° 595-1 et 2422*.

Informations non expressément prescrites :

- *spécificités des emprunts autres que les emprunts obligataires convertibles* ;

- *décomposition des dettes par devises* ;

- *échéances des avances et acomptes* ;

- *précisions sur les délais de règlement*.

Produits constatés d'avance

3680-19

Explications sur leur constitution (C. com. art. R 123-189). *Voir développements particuliers n° 2373*.

Ecarts de conversion

3680-20

Modes et méthodes d'évaluation appliqués (C. com. art. R 123-196 1°). Voir n° 2082 s. **Nature, montant et traitement comptable des écarts de conversion** (C. com. art. R 123-196 5°). *Voir développements particuliers n° 2285*.

d. Notes sur le compte de résultat

3681

Produits d'exploitation Montant net du chiffre d'affaires (voir n° 3681-1) Production stockée Production immobilisée (voir n° 3681-1) Subventions d'exploitation (voir n° 3681-1) Reprises sur dépréciations, provisions et amortissements (voir n° 3681-2) Transferts de charges d'exploitation (voir n° 3681-3) Autres produits d'exploitation (voir n° 3681-4) **Charges d'exploitation** (voir n° 3681-5)	**Résultat d'exploitation** (voir n° 3681-11)
Produits financiers (voir n° 3681-6) **Charges financières** (voir n° 3681-7)	**Résultat financier** (voir n° 3681-11)
Produits exceptionnels (voir n° 3681-8) **Charges exceptionnelles** (voir n° 3681-8)	**Résultat exceptionnel** (voir n° 3681-11)
Participation des salariés aux résultats (voir n° 3681-9) Impôts sur les bénéfices (voir n° 3681-10) **Résultat : bénéfice ou perte** (voir n° 3681-11)	

Choix de présentation

Les informations sur les entreprises liées concernent plusieurs postes. Elles peuvent être :

- soit fournies à chaque poste concerné ***(solution qui a notre préférence),*** *l'objectif étant de présenter des commentaires et explications par poste* ;

- soit regroupées par informations concernées (elles sont alors présentées dans la partie e.) « Autres informations », voir n° 3682-1 s.).

L'utilisateur pourra choisir à sa guise, les deux types de présentation étant donnés.

Chiffre d'affaires

3681-1

Ventilation par secteurs d'activité et par marchés géographiques de son montant net (C. com. art. R 123-198 4°). *Voir développements particuliers n° 694 s.*
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment, augmentation ou diminution du poste due à l'élargissement ou la suppression des gammes de produits*.
Informations non expressément prescrites :

- *traitement des ventes libellées en devises, voir n° 2165* ;

- *chiffre d'affaires avec les entreprises liées. Voir développements particuliers n° 2010* ;

- *chiffre d'affaires des 5 derniers exercices. Voir tableau des résultats n° 3060 s.*

Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

3681-2

Motifs de la reprise exceptionnelle d'amortissements (C. com. art. R 123-179).
Indication des montants de provisions repris car utilisés et repris car non utilisés (PCG, art. 531-2/4).
Informations non expressément prescrites :

- *motif d'une importante reprise exceptionnelle de provision*.

Transferts de charges d'exploitation

3681-3

Précisions sur leur nature, leur montant et leur traitement comptable (PCG, art. 531-2/14). *Voir n° 2391*.

Autres produits d'exploitation

3681-4

Méthodes d'évaluation appliquées (C. com. art. R 123-196 1°), notamment contrats à long terme. *Voir développements particuliers n° 690*.
Informations non expressément prescrites :

Contenu détaillé, notamment lorsqu'ils comprennent :

- *des transactions sur valeurs d'actif de caractère courant, voir n° 1566*,

- *des produits sur exercices antérieurs. Voir développements particuliers n° 2394*.

Charges d'exploitation

3681-5

Méthodes d'évaluation appliquées (C. com. art. R 123-196 1°), *notamment* :

- *dérogation au classement des charges par nature : frais accessoires d'achat compris dans les achats. Voir développements particuliers n° 982* ;

- *présentation et mode de calcul des charges de sous-activité. Voir développements particuliers n° 984 s.*

Rémunérations allouées aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance au titre de l'exercice, à raison de leur fonction, à donner de façon globale pour chaque catégorie (C. com. art. R 123-198 1°). *Voir développements particuliers n° 986*.
Honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes (ou des comptes consolidés) de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes (C. com. art. R 123-198 9°). Cette information n'est pas requise si l'entreprise est incluse dans un périmètre de consolidation et si l'annexe des comptes consolidés les mentionne. *Voir développements particuliers n° 5287 VII*.
Montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice (PCG, art. 531-2/2).
Informations non expressément prescrites :

- *charges de caractère exceptionnel laissées en résultat courant selon la définition retenue. Voir développements particuliers n° 3049* ;

- *détail des charges sur exercices antérieurs. Voir développements particuliers n° 2394* ;

- *charges de retraite supportées dans l'exercice. Voir développements particuliers n° 954-3* ;

- *charges d'exploitation concernant les entreprises liées. Voir développements particuliers n° 2010*.

- *information relative au DIF (voir n° 870-5)* :

• sur le *volume d'heures de formation cumulé* correspondant aux droits acquis au titre du DIF par les salariés (et figurant dans les attestations annuelles adressées aux salariés),
• avec indication du *volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande*.

Produits financiers

(y compris reprises de dépréciations et provisions financières)

3681-6

Méthodes d'évaluation appliquées (C. com. art. R 123-196 1°), *notamment* :

- *méthode de rattachement à l'exercice des intérêts des emprunts indexés, voir n° 2221* ;

- *information lorsque les statuts des filiales en SNC (ou autres sociétés telles SCI) prévoient la prise en compte immédiate des résultats chez les membres, voir n° 1871-1 s.*

Produits financiers concernant les entreprises liées (C. com. art. R 123-197 6°). *Voir développements particuliers n° 2010*.
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *augmentation ou diminution du poste due à des acquisitions ou des cessions importantes de titres* ;

- *évolution des devises entraînant une augmentation ou une diminution importante des gains de change* ;

- *reprises de dépréciations importantes sur les titres de participations ou les valeurs mobilières de placement*.

Transferts de charges financières (PCG, art. 531-2/14). *Voir développements particuliers n° 2391*.
Informations non expressément prescrites :

- *produits financiers de caractère exceptionnel* ;

- *gains de change* ;

- *etc*.

Charges financières

(y compris dotations aux amortissements, dépréciations et provisions)

3681-7

Méthodes d'évaluation appliquées (C. com. art. R 123-196 1°), *notamment, en cas de résultat négatif des filiales, lorsque les statuts des filiales en SNC (ou autres sociétés transparentes) prévoient la prise en compte immédiate des résultats chez les membres, voir n° 1871-1 s.*
Charges financières concernant les entreprises liées (C. com. art. R 123-197 6°). *Voir développements particuliers n° 2010*.
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *augmentation ou diminution du poste due à de nouveaux emprunts ou à la fin des remboursements* ;

- *évolution des devises entraînant une augmentation ou une diminution importante des pertes de change*.

Informations non expressément prescrites :

- *charges financières de caractère exceptionnel* ;

- *pertes de change*.

Produits et charges exceptionnels

3681-8

Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°).

Notamment :

- *abandons de créances* ;

- *dotations ou reprises importantes de dépréciations, de provisions et d'amortissements* ;

- *plus ou moins-values de cessions importantes*.

Produits exceptionnels et charges exceptionnelles (PCG, art. 531-2/14). *Voir développements particuliers n° 2427-2*.
Transferts de charges exceptionnelles (PCG, art. 531-2/14). *Voir développements particuliers n° 2391*.
Informations non expressément prescrites :

- *charges et produits exceptionnels concernant les entreprises liées. Voir développements particuliers n° 2010* ;

- *etc*.

Participation des salariés aux résultats

3681-9

Informations non expressément prescrites. *Voir développements particuliers n° 3055*.

Impôts sur les bénéfices

3681-10

Ventilation de l'impôt entre résultat courant et résultat exceptionnel (C. com. art. R 123-198 3°). *Voir développements particuliers n° 3052*.
Indication des accroissements et des allégements de la dette future d'impôt (C. com. art. R 123-198 7°). *Voir développements particuliers n° 3053*.
Circonstances qui empêchent de comparer le poste d'un exercice à l'autre et **moyens** qui permettent d'en assurer la comparaison (C. com. art. R 123-196 3°), *notamment* :

- *modification d'opportunité entraînant une augmentation ou une diminution importante d'impôts* ;

- *absence d'impôt due à l'imputation des déficits antérieurs*.

Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de **toute modification d'impôt votée** entre les dates de clôture et d'arrêté (PCG, art. 531-1/5).
Indication des créances résultant du report en arrière des déficits (PCG, art. 531-2/14). *Voir développements particuliers n° 3056*.
Indication des bases et taux d'imposition, crédits d'impôts et imputations diverses (PCG, art. 531-2/17). *Voir développements particuliers n° 3052*.
Informations non expressément prescrites :

- *sur redressement fiscal. Voir développements particuliers n° 2923 s.* ;

- *incidence de la formation. Voir développements particuliers n° 1798-2 et n° 870-3*.

Structure du compte de résultat

(ou formation des différents résultats)

3681-11

Modes et méthodes d'évaluation appliqués au compte de résultat (C. com. art. R 123-196 1°), notamment, information sur la notion de résultat courant et résultat exceptionnel. *Voir développements particuliers n° 3049*.
Ventilation de l'impôt entre résultat courant et résultat exceptionnel (C. com. art. R 123-198 3°). *Voir développements particuliers n° 3052*.
Résultat par action (différents textes). *Voir développements particuliers n° 3063*.
***Informations non expressément prescrites** : tableau des soldes intermédiaires de gestion. Voir développements particuliers n° 2761*.

e. Autres informations

Choix de présentation

*A notre avis, **cette partie ne devrait regrouper que les informations ne concernant pas des postes précis***.

***Toutefois,** certaines entreprises n'auront pas souhaité, par simplification, présenter certaines informations expressément prescrites dans les notes sur le bilan et le compte de résultat du fait qu'elles concernent plusieurs postes, notamment : entreprises liées, échéances des créances et des dettes, créances et dettes représentées par des effets de commerce, produits à recevoir, charges à payer*.
*Elles présenteront alors ces informations **sous forme de tableaux récapitulatifs***.

Echéances des créances et des dettes

3682-1

(C. com. art. R 123-196 7°) *Voir développements particuliers n° 2287*.

Entreprises liées, transactions avec les parties liées et fiducies

3682-2

Entreprises liées (C. com. art. R 123-181 et R 123-197 6°). *Voir développements particuliers n° 2010*.
Liste des transactions effectuées par la société avec des parties liées lorsque ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché (C. com. art. R 123-198 11° et R 123-197-1, et PCG, art. 531-3 et 532-11). *Voir développements particuliers n° 2011*.
Fiducies (PCG, art. 531-4/9). *Voir développements particuliers n° 4301 III et 4302 c. (informations à fournir par le constituant lors de la mise en fiducie d'actifs et de passifs, et au cours de la fiducie)*.

Engagements financiers et opérations hors bilan

3682-3

(C. com. art. L 123-13, al. 3, art. R 123-196 9° et art. R 123-197 7°) *Voir développements particuliers n° 2709 s. et notamment un exemple de tableau n° 2725*.
Voir développements concernant les ***risques de marché*** *pris par les sociétés cotées par leurs positions en matière de taux, de change et d'actions, n° 2280 s., et portage (et autres engagements sur titres de capital), n° 1912 s.*
Nature et objectif commercial des opérations non inscrites au bilan et **impact financier de ces opérations** (C. com. art. R 123-197 9° et R 123-198 10° et PCG, art. 531-4). *Voir développements particuliers n° 2714*.
Engagements pris en matière de crédit-bail. *Voir développements particuliers n° 1771 s.*
Précisions sur les CVG (PCG, art. 531-4/5). *Voir développements particuliers n° 1934-3*.
Précisions sur les engagements donnés ou reçus dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (PCG, art. 531-4/2). *Voir développements particuliers n° 595-1 et 2422*.
Précisions sur les ventes avec faculté de rachat (à réméré) (PCG, art. 531-4/7). *Voir développements particuliers n° 1910-2 s.*
Engagements au titre des quotas d'émissions à effets de serre. *Voir n° 1797-1*.
Transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés (PCG, art. 531-2/22). *Voir développements particuliers n° 2279*.

Ventilation de l'effectif moyen

3682-4

(C. com. art. R 123-198 5°) *Voir développements particuliers n° 983*.

Consolidation ou intégration fiscale

3682-5

Justification par la société mère d'un sous-groupe de l'**exemption d'établissement de comptes consolidés** (C. com. art. R 233-15), *voir n° 4612 et 4852 pour le commissaire aux comptes*.
Identité de toute société établissant des comptes consolidés dans lesquels les comptes annuels de la société concernée sont inclus suivant la méthode de l'intégration globale (C. com. art. R 123-197 5° et PCG, art. 531-3), voir n° 4611 s.
Sociétés intégrées fiscalement (PCG, art. 531-3). *Voir développements particuliers n° 2878*.

Créances et dettes représentées par des effets de commerce

3682-6

(C. com. art. R 123-181) *Voir développements particuliers n° 2289*.

Produits à recevoir et charges à payer

3682-7

(C. com. art. R 123-189) *Voir développements particuliers n° 2368*.

Tableau de financement

3682-8

(PCG, art. 511-7) *Voir développements particuliers n° 3677-5*.

Autres informations non expressément prescrites

3682-9

Peuvent être donnés, notamment :

- *éventualités et événements survenus après la clôture de l'exercice : voir n° 2829, 2830, 2833* ;

- *événements exceptionnels* ;

*- **risques pays** : selon la recommandation COB du 18 février 1998 (voir également n° 3697-1), doit être fournie une information permettant de chiffrer l'incidence de ces crises sur :*
• le résultat (en termes de baisse de l'activité sur les marchés locaux, de ralentissement du courant d'affaires réalisé avec ces pays, d'incidence du cours des devises, etc.) ;
• le bilan : en termes d'évaluation des actifs (immobilisations, stocks, créances) et des titres de filiales situées dans ce pays ;
• le cas échéant la méthode de conversion utilisée en cas d'hyperinflation ;
*- **activités de nature particulière,** notamment :*
• activité exercée par l'intermédiaire de sociétés en participation, voir n° 4285-3 ;
• activité accessoire de concessionnaire de service public : indications sur l'existence de concessions, leurs particularités et leur durée ;
• activité exercée par un établissement à l'étranger lorsque sa situation, sa spécificité ou son importance sont de nature à infléchir la signification des comptes annuels, par exemple lorsqu'il est dans une situation qui se détériore gravement et de manière continue au point de mettre en cause son existence, n° 4086 ;
*- **autres risques** : l'AMF a consacré un chapitre important de ses recommandations pour l'établissement du document de référence aux **facteurs de risques** (Bull. COB n° 375, janvier 2003, p. 28 s.). Les sociétés pourraient, à notre avis, utilement s'en inspirer pour l'établissement de leur annexe (voir n° 3701-3)* ;

Elle propose notamment un modèle simplifié d'analyse de sensibilité à l'évolution des taux.

Pour chaque type de risque, l'AMF demande une information sur :
• les liens entre l'activité déployée et les risques identifiés,
• l'évaluation du risque avec une mesure quantitative à chaque fois que cela est possible,
• les procédures mises en place pour assurer le suivi et la mesure de ces différents types de risques.
Elle exige en outre dans le document de référence des informations en matière d'assurance et de couverture des risques.

En pratique, il s'agit surtout de préciser les éléments permettant de se faire une bonne idée de la politique de prévention et de couverture des risques (davantage que des montants en tant que tels) : les types de couvertures, les taux de sinistralité observés dans le passé, les ordres de grandeur (risques/couverture)...

- *présentation d'une* ***information sectorielle*** *(voir développements particuliers n° 694 s.), information qui doit être liée avec les informations à fournir dans le rapport de gestion de la société mère et celui du groupe (voir n° 2012)* ;

- *mise à disposition de personnel à titre gratuit : voir n° 837* ;

- *informations relatives aux* ***certificats d'économie d'énergie*** *(voir n° 879)*.

E. Contenu de l'annexe abrégée

3685

Sur les conditions et seuils permettant aux personnes morales d'adopter une présentation abrégée de l'annexe, voir n° 3661-1.

En application du Code de commerce (C. com. art. 123-16-1 créé par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit), le modèle d'**annexe abrégée** a été défini par l'ANC.

Ce modèle a fait l'objet d'un règlement de l'ANC (Règl. ANC n° 2011-02 du 9 juin 2011 relatif au modèle abrégé d'annexe des comptes annuels, homologué par arrêté du 27 décembre 2011) et a été intégré dans le PCG (art. 532-13).

L'annexe abrégée comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière ainsi que sur le résultat de l'entreprise. Ces informations sont présentées, en règle générale, sous la forme de tableaux (PCG art. 532-13).

Les différentes lignes des tableaux sont à remplir seulement si l'entreprise est concernée par ces éléments. En outre, seules les informations significatives sont mentionnées dans l'annexe (PCG art. 531-1).

L'annexe abrégée comprend au moins les informations suivantes, énumérées par le règlement de l'ANC :

- **identification de l'entité** reprenant notamment le nom (raison sociale), l'adresse et le secteur d'activité ;

- l'application par l'entité du règlement du CRC n° 99-03 (PCG) ;

- les **modes d'évaluation** appliqués aux divers postes des comptes annuels ainsi que les méthodes de calcul des **amortissements** (voir n° 3685-1) ;

- les **mouvements** des postes des comptes relatifs aux **immobilisations** (voir n° 3685-2), aux **amortissements** (voir n° 3685-3), aux **provisions** (voir n° 3685-5) et **dépréciations** (voir n° 3685-4) ;

- un état des **échéances des créances et des dettes** (voir n° 3685-6) ;

- le montant des **engagements financiers** notamment les engagements de retraite et indemnités assimilées, les engagements de crédit-bail, ainsi que les garanties reçues et/ou données (voir n° 3685-7 et 3685-8) ;

- **toute information significative** nécessaire à la bonne compréhension des comptes annuels, notamment celles relatives aux changements de méthodes comptables (voir n° 365-2), aux événements postérieurs à la clôture (voir n° 2827 s.) et aux passifs éventuels (voir n° 2833).

Méthodes comptables appliquées

3685-1

Le PCG (art. 532-13) fournit le modèle suivant de « **Tableau des méthodes comptables appliquées** » :

Postes [1]	Méthode d'évaluation ou de calcul [1]

Postes [1]		Méthode d'évaluation ou de calcul [1]
Coût d'entrée des immobilisations	• Incorporelles/Corporelles • Financières	Frais d'acquisition : □ Charges □ Immobilisations Frais d'acquisition : □ Charges □ Immobilisations
Amortissements des immobilisations corporelles		□ Amortissement linéaire □ Amortissement dégressif fiscal □ Autre (à préciser)
Evaluation des stocks		□ Coût moyen unitaire pondéré (CUMP) □ Premier entré, premier sorti (PEPS-FIFO)
Contrats à long terme et travaux en cours		□ Reconnaissance du chiffre d'affaires à l'avancement □ Reconnaissance du chiffre d'affaires à l'achèvement
Engagements de retraite et indemnités assimilées		□ Provisions (Passif) □ Information en annexe
(1) A développer si nécessaire ou à supprimer si non applicable		

Sur les éléments relatifs aux principes, règles et méthodes comptables susceptibles de nécessiter des développements, voir n° 3679.

Immobilisations

3685-2

Le PCG (art. 532-13) prescrit le modèle suivant, dénommé **« rapprochements entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture, et variation des entrées ou sorties ou mises au rebut de l'exercice »** :

Les amortissements des immobilisations font l'objet d'un tableau distinct (voir n° 3685-3).

Immobilisations	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Fonds commercial				
Autres immobilisations incorporelles				
Total immobilisations incorporelles (I)				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques matériels et outillages industriels				

Immobilisations	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Installations générales agencements divers				
Matériel de transport				
Autres immobilisations corporelles				
Total immobilisations corporelles (II)				
Immobilisations financières (III)				
Total général (I + II + III)				

Amortissements

3685-3

Pour l'annexe abrégée, le PCG (art. 532-13) fournit le modèle de tableau suivant, dénommé : « **rapprochements par catégorie d'immobilisations entre les valeurs comptables cumulées à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice** ».

Amortissements	Durée (1)	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Fonds commercial					
Autres immobilisations incorporelles					
Total immobilisations incorporelles (I)					
Terrains					
Constructions					
Installations techniques matériels et outillages industriels					
Installations générales agencements divers					
Matériel de transport					

Amortissements	Durée (1)	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Autres immobilisations corporelles					
Total immobilisations corporelles (II)					
Total général (I + II)					
(1) Durée exprimée en nombre d'années. Indiquer, le cas échéant, la fourchette des durées retenues					

Les durées d'amortissement sont indiquées dans la première colonne du tableau, les modes d'amortissement étant précisés dans le tableau des méthodes comptables appliquées (voir n° 3685-1).

Dépréciations

3685-4

Les mouvements affectant les dépréciations sont détaillés dans un tableau : « **rapprochements par catégories d'actifs entre les valeurs comptables cumulées à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice** ».

Pour les mouvements affectant les provisions, voir n° 3685-5.

Dépréciations	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Stocks et en cours				
Clients et comptes rattachés				
Autres actifs				
Total général				

Provisions

3685-5

Le modèle de tableau : « **variations pour chaque catégorie de provisions des montants cumulés à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice** » du PCG (art. 532-13) est reproduit ci-après :

Provisions	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Amortissements dérogatoires				
Autres provisions réglementées				
Provisions pour risques (1)				
Autres provisions (1)				
(1) Ces rubriques doivent être développées dans la mesure où celles-ci sont d'une importance particulièrement significative (le cas échéant mettre en évidence, entre autres, les provisions pour retraites et obligations similaires, les provisions pour gros entretiens et grandes révisions, les provisions pour litiges, etc.)				

Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice

3685-6

Le modèle de tableau de l'état des créances et des dettes à la clôture de l'exercice pour l'annexe abrégée (PCG art. 532-13) est reproduit ci-après :

Créances	Montant brut	Echéance à un an au plus	Echéance à plus d'un an
Créances de l'actif immobilisé			
Créances de l'actif circulant			
Charges constatées d'avance			

Dettes	Montant brut	Echéance à un an au plus	Echéance à plus d'un an et cinq ans au plus	Echéance à plus de cinq ans
Emprunts et dettes assimilées				
Fournisseurs et comptes rattachés				

Dettes	Montant brut	Echéance à un an au plus	Echéance à plus d'un an et cinq ans au plus	Echéance à plus de cinq ans
Autres dettes				
Produits constatés d'avance				

Pour plus de détails sur l'établissement du tableau des échéances des créances et dettes à la clôture de l'exercice, voir remarques terminologiques et cas pratiques au n° 2287.

Engagements financiers

3685-7

Les engagements financiers doivent être présentés dans l'annexe abrégée dans un tableau dont le modèle (PCG art. 532-13) est reproduit ci-après :

Les autres opérations non inscrites au bilan font l'objet d'un tableau séparé (voir n° 3685-8).

Nature de l'engagement [1]	Montant de l'engagement restant à la clôture de l'exercice
Contrat(s) de crédit-bail	
Retraites et indemnités assimilées	
Sûretés reçues [2]	
Sûretés données [2]	
Effets de commerce escomptés non échus, cessions de créances Dailly, affacturage	
(1) A développer si nécessaire (2) Ces rubriques doivent être développées dans la mesure où celles-ci sont particulièrement significatives (le cas échéant mettre en évidence, entre autres, les hypothèques, les nantissements, les cautions, les avals, etc.)	

Pour des développements sur les engagements suivants :
Engagements en matière de crédit-bail voir n° 1771 s. ;
Retraites et indemnités assimilées voir n° 954 s. ;
Sûretés et engagements financiers voir n° 2710 s.

Autres opérations non inscrites au bilan

3685-8

Outre l'information sur les engagements financiers (voir n° 3685-7), les personnes morales optant pour l'annexe abrégée doivent fournir une information sur les autres opérations non inscrites au bilan. Le PCG (art. 532-13) prescrit le modèle de tableau suivant en précisant que les autres opérations non inscrites au bilan sont à détailler par nature en indiquant l'objectif commercial.

Opérations non inscrites au bilan (détail par nature)	**Objectif commercial (description de l'objectif commercial)**
Contrats de location de longue durée	

Pour plus de détails sur les opérations non inscrites au bilan à faire figurer dans l'annexe, voir n° 2714 et 2671. Les SA doivent en outre indiquer, dans leur annexe abrégée, les informations sur les transactions conclues avec les principaux actionnaires ou les membres de ses organes d'administration et de surveillance lorsque ces transactions sont significatives et qu'elles n'ont pas été conclues à des conditions normales de marché. Pour plus de détails, voir n° 2011.

F. Incidences d'une insuffisance de l'annexe sur la certification des comptes

3693

Selon la CNCC (NI.I, février 2010, p. 194 s.), l'annexe formant un tout indissociable avec le bilan et le compte de résultat, **la certification couvre l'annexe au même titre que les autres composants des comptes.** L'objectif des comptes annuels est de mettre en évidence les éléments pouvant influencer le jugement que les destinataires de ces comptes peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité. L'annexe comporte à ce titre toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et le compte de résultat.

Le commissaire aux comptes doit donc collecter des éléments suffisants en qualité et en quantité pour vérifier que le contenu de l'annexe répond à cet objectif, que les informations fournies sont régulières et sincères et qu'elles donnent, avec les documents de synthèse, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.
Il s'assure de sa régularité en vérifiant la concordance des informations avec la comptabilité et leur cohérence avec les autres éléments des documents de synthèse, compte tenu de sa connaissance générale de l'entité, de son activité et du contexte économique. Il apprécie sa sincérité en fonction des considérations suivantes :
- importance relative des informations données, une information trop abondante nuisant à la clarté ;
- aspect qualitatif de l'information et non pas seulement quantitatif ;
- appréciation du seuil de signification par rapport aux rubriques des comptes annuels et par rapport à l'utilité de l'information fournie ;
- excès de technicité nuisant à la compréhension et donc à l'utilité de l'information ;
- importance des éléments qui n'ont pas encore de traduction comptable : événements postérieurs, engagements hors bilan, passifs éventuels.

La **certification** portant **sur l'ensemble des comptes annuels, toute anomalie** constatée **dans l'annexe doit être traitée de la même façon qu'une anomalie constatée dans le bilan ou le compte de résultat.**

Les anomalies peuvent porter notamment sur les points suivants (NI.I CNCC précitée) :

- absence d'informations significatives (par exemple, omission de signaler un événement postérieur à la clôture ou un passif éventuel) ;

- information incomplète (par exemple, changement de méthodes comptables sans l'information nécessaire à la compréhension et à l'incidence du changement prévu par le référentiel comptable) ;

- information erronée ou non sincère (par exemple, ventilation du chiffres d'affaires erronée, erreur dans l'état des échéances des dettes à moins d'un an, celles entre un an et moins de cinq ans et celles à plus de cinq ans, description d'un principe comptable qui ne correspond pas à la pratique de l'entreprise.

Le commissaire aux comptes devra s'efforcer, de même que pour le bilan ou le compte de résultat, de faire corriger par l'entité les anomalies constatées dans l'annexe. Il ne peut se substituer à l'entité en fournissant lui-même l'information absente ou en donnant les éléments rectificatifs dans son rapport. Cette information dans le rapport du commissaire aux comptes ne retirerait pas aux comptes annuels leur caractère irrégulier et ceux-ci peuvent ne pas donner une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise. **Ce sont les comptes annuels qui forment un tout indissociable et non la combinaison**

comptes annuels et rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels. A chaque fois que des anomalies subsistent, il appartient ainsi au commissaire aux comptes d'en tirer les conséquences sur sa certification.

Selon le bulletin CNCC (n° 95, septembre 1994, CD 94-28, p. 591 s.), sera critiquable et donc de nature à avoir une incidence sur l'opinion du commissaire aux comptes :

- une description partielle ou succincte des principes comptables et méthodes d'évaluation, notamment les dérogations aux conventions générales appliquées, les changements de méthode (identification, justification et incidence), la méthode retenue lorsque plusieurs sont praticables ;

- une absence d'informations spécifiques dont l'importance serait susceptible d'influencer par défaut l'interprétation des comptes faite par les utilisateurs, notamment les méthodes d'évaluation des provisions et des titres de participation, le détail des postes significatifs, le périmètre de consolidation, le traitement des écarts de première consolidation et l'analyse de la variation des capitaux propres.

Lorsque l'entité refuse de corriger les anomalies constatées, le commissaire aux comptes est conduit, compte tenu de l'importance relative de ces anomalies et de leur incidence sur le jugement que peuvent porter les tiers sur les comptes annuels, à formuler une réserve dans son rapport. Dans certains cas, il peut être conduit à refuser ; par exemple, l'absence totale d'annexe ne permet pas aux comptes annuels de donner une image fidèle.

Section 2 Documents liés aux comptes annuels

3695

Les entreprises doivent établir un certain nombre de documents (selon leur taille et leur forme juridique) que nous avons intitulés « Documents liés aux comptes annuels ». Ceux-ci sont :

- soit annexés au bilan ;

- soit annexés aux comptes annuels ;

- soit mis à disposition du commissaire aux comptes et/ou des associés et/ou des actionnaires le plus souvent en même temps que les comptes annuels.

Le tableau ci-après, établi par nos soins, indique les **principaux documents liés aux comptes annuels** ainsi que les **sociétés concernées par leur établissement.**
(Tableau du n° 3695)

(Tableau du n° 3695)

		Société non cotée				**Société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804)**
	MC n°	**Personne morale de droit privé non commerçante exerçant une activité économique**	**Société anonyme**	**Autre société par actions**	**Autre société commerciale**	
Rapport de gestion	3695-1 s.	Obligatoire				Obligatoire
Rapport spécial sur plans d'options (joint au rapport de gestion)	3195-9	N/A	Obligatoire	Obligatoire	N/A	Obligatoire

(Tableau du n° 3695)

	MC n°	Société non cotée				Société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804)
		Personne morale de droit privé non commerçante exerçant une activité économique	**Société anonyme**	**Autre société par actions**	**Autre société commerciale**	
Rapport spécial sur plans d'attribution d'actions gratuites (joint au rapport de gestion)	3196-8	N/A	Obligatoire	Obligatoire	N/A	Obligatoire
Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (joint au rapport de gestion)	3699-1 et 3699-2	N/A	N/A	N/A	N/A	Obligatoire [(3)]
Tableau récapitulatif des délégations (augmentation de capital)	3438-2	N/A	Obligatoire	N/A	N/A	Obligatoire si SA
Bilan social	3700	Selon seuils				Selon seuils
Comptes prévisionnels	3703	Selon seuils				Selon seuils
Tableau de financement	3710	Selon seuils				Selon seuils
Exposé sommaire de la situation pendant l'exercice écoulé	3701-1	N/A				Recommandé
Plaquette annuelle	3701-2	Facultatif				Facultatif
Document de référence	3701-3	N/A				Facultatif
Tableau des filiales et participations [(1)]	n° 2007	N/A	Obligatoires si filiales et participations			Obligatoire si filiales ou participations
Etat des cautionnements, avals et garanties données [(1)]	2710-1	Si significatifs				Si significatifs
Etat de sûretés	2711	Si significatifs				Si significatifs

(Tableau du n° 3695)						
		Société non cotée				**Société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804)**
	MC n°	**Personne morale de droit privé non commerçante exerçant une activité économique**	**Société anonyme**	**Autre société par actions**	**Autre société commerciale**	
consenties [1]						
Tableau des résultats des 5 derniers exercices (joint au rapport de gestion) [2]	3060	N/A	Obligatoire	Obligatoire	N/A	Obligatoire
Attestation des rémunérations	987	N/A	Obligatoire	Obligatoire (sauf SAS)	N/A	Obligatoire
Communiqué sur les honoraires du CAC	5074-1	N/A	N/A	N/A	N/A	Obligatoire
Rapport financier annuel	5073	N/A	N/A	N/A	N/A	Obligatoire [4]

(1) Le tableau des filiales et participations, l'état des cautionnements, avals et garanties donnés et l'état des sûretés consenties, devant être annexés au bilan, font partie de l'annexe (voir n° 3677-1).
(2) Le tableau des résultats des 5 derniers exercices et le tableau des affectations du résultat (voir n° 3057) constituent les **« documents sociaux »** (précision du PCG 82, p. II.83) et ne font, en principe pas partie de l'annexe (voir n° 3677-1).
(3) Sur l'obligation spécifique de publication instituée sur ces points pour les personnes morales dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (C. mon. fin. art. L 621-18-3), voir n° 3699.
(4) Cette obligation concerne les émetteurs dont des titres de capital ou certains titres de créances sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 5073).

Certains des documents figurant dans le tableau précédent sont présentés ailleurs dans cet ouvrage. Nous développerons ci-après les autres documents, à savoir :

- le rapport de gestion (rapport du conseil d'administration ou du directoire pour les SA) : voir n° 3695-1 ;

- le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne pour les SA et SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé : voir n° 3699-1 et n° 3699-2 ;

- le bilan social : voir n° 3700 ;

- les comptes prévisionnels : voir n° 3703 ;

- l'exposé sommaire de la situation pendant l'exercice écoulé : voir n° 3701-1 ;

- la plaquette annuelle (ou rapport annuel) : voir n° 3701-2 ;

- le document de référence : voir n° 3701-3.

I. Rapport de gestion

3695-1

Bien que son contenu soit prévu par la loi, le rapport de gestion, en tant que tel, ne bénéficie pas de définition légale. La CNCC le présente comme un document par lequel les dirigeants ou les organes chargés de la direction de l'entité rendent compte à l'organe délibérant de leur gestion au cours de l'exercice écoulé et communiquent toutes informations significatives sur l'entité et sur ses perspectives d'évolution. Il est établi par les mêmes organes que ceux qui arrêtent les comptes annuels (extraits de la NI.I CNCC, § 5.111).
Un tel rapport a vocation à accompagner des comptes annuels.

Remarque
Groupes de sociétés : le rapport peut également porter sur la gestion d'un groupe et a vocation, dans ce cas, à accompagner des comptes consolidés (voir n° 3696-1).

Entités concernées

Toutes les sociétés commerciales (C. com. art. L 232-1, al. 1 complété par C. com. art. L 225-100) et **toutes les personnes morales de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique** (C. com. art. R 612-2) sont tenues d'établir un rapport de gestion.

Remarque
Exception : petites EURL et Sasu Les entreprises universelles à responsabilité limitée (EURL) et les sociétés par actions simplifiées unipersonnelles (Sasu) sont dispensées d'établir un rapport de gestion, sous deux conditions (C. com. art. L 232-1) :

- que la gérance ou la présidence de la société soit assumée personnellement par l'associé unique, personne physique,

- qu'elles ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois seuils suivants (C. com. art. R 232-1-1) :

- total du bilan : 1 000 000 €,

- montant du chiffre d'affaires hors taxes : 2 000 000 €,

- nombre moyen de leurs salariés : 20.

Le total du bilan, le montant du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés sont déterminés de la même manière que pour la présentation simplifiée des comptes annuels (voir n° 3661-1).

Délai d'établissement

Le Code de commerce ne fixe pas de délai unique pour l'établissement du rapport de gestion.
Dans les **sociétés anonymes à directoire,** ce dernier doit établir le rapport de gestion dans les **trois mois de la clôture de l'exercice** pour permettre au conseil de surveillance d'exercer dans ce délai ses pouvoirs de vérification et de contrôle (C. com. art. L 225-68 et R 225-55).
Pour les **autres sociétés commerciales,** le Code de commerce ne fixe pas de délai, son établissement est toutefois étroitement subordonné au délai dans lequel il doit être mis à la disposition :

- des commissaires aux comptes, soit **un mois avant la convocation de l'assemblée générale** (C. com. art. R 232-1) ;

- ou, à défaut, des actionnaires ou associés, soit **15 jours avant l'assemblée générale.**

Remarque
Sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé : elles doivent publier dans les 4 mois qui suivent la clôture de leur exercice un rapport financier annuel (C. mon. fin. art. L 451-1-2) qui comprend notamment un rapport de gestion (voir n° 5073). Sur l'articulation entre ce rapport et celui prescrit par le Code de commerce, voir n° 5073-4.

Pour les **personnes de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique,** le délai réglementaire (C. com. art. R 612-2) est de **6 mois après la clôture de l'exercice,** date de la réunion où les comptes annuels et le rapport de gestion sont soumis à l'approbation de l'organe délibérant.

Sur les conséquences de non-établissement ou d'établissement tardif du rapport de gestion, voir n° 3697-2.

Contenu

Remarque
Textes applicables : le contenu du rapport de gestion est défini par les dispositions du Code de commerce. Toutefois, nous citons également, dans les paragraphes suivants, les recommandations et interprétations de l'AMF relatives au document de référence (voir n°

3701-3) ainsi que certaines dispositions du règlement européen (CE) n° 809/2004, dit règlement « Prospectus ». En effet, ces dispositions nous semblent relever des **bonnes pratiques en matière d'information financière** pour le rapport de gestion de toutes les sociétés.

Le contenu du rapport de gestion, prévu par les dispositions légales et réglementaires, varie selon qu'il s'agit de :

- **sociétés commerciales** (voir n° 3696) ;

- **certaines sociétés dépassant deux des trois seuils** fixés par décret (voir n° 3696) ;

- **sociétés anonymes** pour lesquelles des informations spécifiques devront être ajoutées au rapport de gestion des sociétés commerciales (voir n° 3697) ;

- **sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé** (voir n° 3697-1) pour lesquelles des informations spécifiques complémentaires doivent être données.

Remarques
1. Autres entités Dans le silence des textes et des statuts et dès lors que la terminologie « rapport de gestion » est utilisée, les règles applicables aux sociétés commerciales doivent être transposées, en les adaptant, le cas échéant, aux besoins spécifiques et aux particularités de l'entité concernée.

Sur les précisions apportées par la Chancellerie pour les entités soumises à l'information sur les délais de paiement, voir n° 3696 III.

2. Rapport de gestion du groupe Sur son contenu, voir n° 3696-1.
3. Transformation d'une SA en cours d'exercice : voir n° 3539.

Le tableau présenté ci-après, établi par nos soins, liste les informations constitutives du rapport de gestion selon les cas énumérés ci-avant.

Remarque
Périmètre : les situations décrites peuvent être cumulatives. En d'autres termes, une SA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé doit établir un rapport de gestion contenant les informations propres aux SA, complétées des informations prévues pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

	Sociétés commerciales (voir n° 3696 I à III)	**Sociétés dépassant 2 des 3 seuils fixés par décret (voir n° 3696 IV)**	**Sociétés anonymes (voir n° 3697)**	**Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 3697-1)**
Exposé de la situation de la société durant l'exercice écoulé	x	x	x	x
Evolution prévisible	x	x	x	x
Evénements importants survenus entre la date de la clôture de l'exercice et la date d'établissement du rapport de gestion	x	x	x	x
Activités en matière de recherche et de développement	x	x	x	x
Mention des prises de participation significatives de l'exercice dans des sociétés ayant leur siège social sur le territoire français	x	x	x	x
Activité et résultats de l'ensemble de la société, des filiales de la société, et des sociétés qu'elle contrôle par branche	x	x	x	x

	Sociétés commerciales (voir n° 3696 I à III)	Sociétés dépassant 2 des 3 seuils fixés par décret (voir n° 3696 IV)	Sociétés anonymes (voir n° 3697)	Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 3697-1)
d'activité				
Aliénations d'actions en vue de régulariser les participations croisées	x	x	x	x
Montant des dépenses somptuaires	x	x	x	x
Réintégration des frais généraux dans le bénéfice imposable	x	x	x	x
Montant des dividendes et des autres revenus distribués mis en paiement au titre des trois exercices précédents	x	x	x	x
Information sur les délais de paiement	x (1)	x (1)	x (2)	x
Analyse objective et exhaustive de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de la société		x		x
Indicateurs clés de performance de nature financière		x		x
Indicateurs clés de performance de nature non financière		x		x
Description des principaux risques et incertitudes		x		x
Indications sur l'utilisation des instruments financiers		x		x
Informations sur l'actionnariat			x	
Injonctions ou sanctions pécuniaires pour des pratiques anticoncurrentielles			x	
Liste des mandats			x	
Opérations afférentes aux actions de la société			x	
Information sur les conditions fixées par le CA (ou le CS) relatives à l'exercice des stock-options octroyées aux dirigeants et à la conservation des actions			x	

	Sociétés commerciales (voir n° 3696 I à III)	Sociétés dépassant 2 des 3 seuils fixés par décret (voir n° 3696 IV)	Sociétés anonymes (voir n° 3697)	Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 3697-1)
Information sur les conditions fixées par le CA (ou le CS) relatives à la conservation des actions par les dirigeants en cas d'attribution gratuite d'actions			x	
Rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux				x
Informations sur les conséquences sociales et environnementales de l'activité et les engagements en faveur du développement durable			x (3)	x
Informations sur les risques encourus par l'entreprise				x
Evolution du cours de bourse				x
Informations sur les opérations réalisées par les dirigeants et par leurs proches sur les titres de la société				x
Informations susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique				x

(1) Sociétés dotées d'un commissaire aux comptes uniquement.
(2) Information requise pour les SAS dotées d'un commissaire aux comptes.
(3) Sur les sociétés concernées, voir n° 3695-2

Cas particulier des informations relatives au développement durable

3695-2



La loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, dite « Grenelle II » (art. 225 modifiant l'article C. com. L 225-102-1) a élargi l'exigence de communication environnementale et sociétale dans le rapport de gestion de certaines sociétés en :

- ne limitant plus cette obligation aux seules sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé : ces informations doivent également être fournies par les SA et les SCA dépassant certains seuils (total du bilan ou chiffre d'affaires et nombre de salariés). Voir tableau ci-après ;

- étendant le champ des informations requises sur les conséquences sociales et environnementales de l'activité de l'entreprise aux engagements sociétaux en faveur du développement durable. Sur la liste des informations requises, voir n° 3697 XI ;

- imposant la vérification des informations sociales et environnementales par un organisme tiers indépendant. Cette vérification doit donner lieu à un avis qui comporte notamment une attestation sur la présence de toutes les informations (attestation d'exhaustivité) devant figurer au regard des obligations légales et réglementaires (voir n° 3698-1).

Ces obligations ont été précisées par le décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 (publié au JO du 26 avril 2012) relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale
Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente les sociétés concernées et les dates d'entrée en vigueur des obligations prévues par la loi Grenelle II, telles qu'elles résultent du décret précité.

<table>
<tr><td rowspan="2" colspan="2"></td><th>Obligation de donner les informations sociales, environnementales et sociétales selon la loi Grenelle II)
(voir n° 3697 XI)</th><th>Attestation d'exhaustivité
(voir n° 3698-1)</th><th>Avis de vérification
(voir n° 3698-1)</th></tr>
<tr><th colspan="3">Applicable à partir des exercices</th></tr>
<tr><td colspan="2">Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé</td><td colspan="3">Ouverts après le 31/12/2011
(exercice 2012) [3]</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Autres sociétés [1] [2]</td><td>Total du bilan ou chiffre d'affaires > 1 000 millions €
et
Salariés permanents > 5 000</td><td>Ouverts après le 31/12/2011
(exercice 2012) [3]</td><td>Ouverts après le 31/12/2011
(exercice 2012) [3]</td><td>Clos à partir du 31/12/2016
(exercice 2016) [3]</td></tr>
<tr><td>Total du bilan ou chiffre d'affaires > 400 millions €
et
Salariés permanents > 2 000</td><td>Ouverts après le 31/12/2012
(exercice 2013) [3]</td><td>Ouverts après le 31/12/2012
(exercice 2013) [3]</td><td>Clos à partir du 31/12/2016
(exercice 2016) [3]</td></tr>
<tr><td>Total du bilan ou chiffre d'affaires > 100 millions €
et
Salariés permanents > 500</td><td>Ouverts après le 31/12/2013
(exercice 2014) [3]</td><td>Ouverts après le 31/12/2013
(exercice 2014) [3]</td><td>Clos à partir du 31/12/2016
(exercice 2016) [3]</td></tr>
<tr><td colspan="5">(1) SA et SCA dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, mais dépassant les seuils mentionnés : total du bilan, montant hors taxes du chiffre d'affaires et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice. Ces critères sont définis de la même manière que pour la possibilité d'opter pour la présentation simplifiée des comptes annuels (C. com. art. R 123-200, voir n° 3661-1).
(2) Filiales et sociétés contrôlées dépassant les seuils mentionnés : elles ne sont pas tenues de publier les informations prévues par la loi Grenelle II, dès lors que ces informations sont publiées par la société qui les contrôle de manière détaillée par filiale ou par société contrôlée. En outre, ces filiales ou sociétés contrôlées doivent indiquer dans leur propre rapport de gestion comment accéder à ces données consolidées (C. com. art. L 225-102-1 issu de la loi Grenelle II et modifié par la loi n° 2012-387 de simplification du droit et d'allègement des démarches administratives du 22 mars 2012).
(3) Exercice de première application lorsque l'exercice social correspond à l'année civile.</td></tr>
</table>

3695-2

Juridique - Gestion de l'entreprise - Informations sociales et environnementales des groupes - Les seuils sont à apprécier société par société *FRC 11/12 Inf. 6*

Rapport de gestion des sociétés commerciales

3696

Contenu

I. Informations obligatoires pour toutes les sociétés commerciales
Le rapport de gestion doit **obligatoirement** contenir les informations suivantes :
- exposé de la situation de la société durant l'exercice écoulé (C. com. art. L 232-1-2°) ;
- son évolution prévisible (C. com. art. L 232-1-2°) ;
- les événements importants survenus entre la date de la clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi (C. com. art. L 232-1-2°), voir développements n° 2831 ;
- ses activités en matière de recherche et de développement (C. com. art. L 232-1-2°) ;
- la mention des prises de participation significatives de l'exercice dans des sociétés ayant leur siège social sur le territoire français (C. com. art. L 233-6, al. 1), voir n° 2012 ;
- l'activité et les résultats de l'ensemble de la société, des filiales de la société, et des sociétés qu'elle contrôle par branche d'activité (C. com. art. L 233-6, al. 2), voir n° 2012 ;
- les aliénations d'actions en vue de régulariser les participations croisées (C. com. art. R 233-19 renvoyant aux art. L 233-29 et L 233-30), voir n° 2012 et Mémento Sociétés n° 79735.

II. Par ailleurs, doit apparaître dans le rapport de gestion en vertu du Code général des impôts :

- le montant des dividendes et des autres revenus distribués mis en paiement au titre des trois exercices précédents, en distinguant, par catégorie d'actions ou de parts, ceux qui sont éligibles à l'abattement dont bénéficient les personnes physiques fiscalement domiciliées en France de ceux qui ne sont pas éligibles à cet abattement (CGI, art. 243 bis ; BOI 5 I-2-05, n° 116 à 118).

En outre, bien que les textes ne le prévoient pas, en pratique, c'est en général dans le rapport de gestion que sont mentionnées les informations à donner à l'assemblée concernant :

- le montant des dépenses somptuaires (CGI, art. 223 quater), voir n° 990 ;

- la réintégration des frais généraux dans le bénéfice imposable (CGI, art. 223 quinquies), voir n° 990.

III. Informations obligatoires pour les sociétés dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes
Ces sociétés doivent publier, dans le rapport de gestion, la décomposition à la clôture des deux derniers exercices du solde des dettes à l'égard des fournisseurs par date d'échéance (C. com. art. L 441-6-1 et D 441-4).

Sur le contrôle de ces informations par le commissaire aux comptes, voir n° 3698.

Cette décomposition est à fournir (Courrier de la Chancellerie à la CNCC, Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, p. 613 s.) :

- envers les fournisseurs étrangers tout comme envers les fournisseurs français ;

- envers les fournisseurs intragroupe.

Remarque
Application aux sociétés ne publiant pas un rapport de gestion : cette information est par ailleurs requise pour toute société dotée d'un CAC et tenue d'établir un rapport, même si ce rapport n'est pas soumis au Code de commerce, notamment les sociétés coopératives agricoles (courrier de la Chancellerie à la CNCC précité),

L'Ansa (Com. 10-007, mars 2010) a proposé un exemple de tableau du solde des dettes fournisseurs par dates d'échéances contractuelles (moins de 30 jours, entre 30 et 60 jours, à plus de 60 jours).

IV. Informations supplémentaires pour certaines sociétés
Sociétés visées : sont tenues de donner ces informations supplémentaires les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (voir n° 3697-1) ainsi que les sociétés non cotées dépassant certains seuils d'exemption

devant être précisés par décret. Sont visées les SA, les SCA, les SARL et les SNC dont l'ensemble des parts est détenu par des SA, des SCA ou des SARL. Les SAS ne sont pas concernées par ces dispositions (C. com. art. L 227-1).

En revanche, en l'absence de parution du décret devant préciser les seuils d'exemption, la Commission des études juridiques de la CNCC (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EJ 2006-18, p. 151) a estimé que les sociétés non cotées ne sont pas encore tenues de fournir ces informations. Cette position est néanmoins contestée par certains, voir Mémento Sociétés n° 48185.

Outre les informations précédentes, les sociétés **visées ci-avant** doivent **compléter l'exposé de la situation** de la société durant l'exercice écoulé mentionné au I ci-avant par :

a. Une « **analyse objective et exhaustive** de l'**évolution des affaires,** des résultats et de la situation financière de la société, notamment de sa situation d'endettement, au regard du volume et de la complexité des affaires » (C. com. art. L 225-100 ; voir n° 3697-1 I) ;

Cette analyse doit comporter si nécessaire des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels ainsi que des explications complémentaires (C. com. art. L 225-100 al. 5).

b. Le cas échéant, des **indicateurs clés de performance de nature financière** (C. com. art. L 225-100 al. 3) ; L'AMF a publié une position-recommandation relative à la communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers (Position-recommandation n° 2010-11 du 17 novembre 2010), voir n° 5062-7 III.

c. Des **indicateurs clés de performance de nature non financière** ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'**environnement** et de **personnel** (C. com. art. L 225-100, al. 3) ;

Sur les informations à fournir par certaines SA et SCA en matière sociale et environnementales ainsi que sur leurs engagements sociétaux en faveur du développement durable (C. com. art. L 225-102-1), voir n° 3695-2 (sociétés concernées) et n° 3697 XI (informations à fournir).

d. Une description des **principaux risques et incertitudes** auxquels la société est confrontée (C. com. art. L 225-100, al. 4). Les facteurs exposant la société aux risques suivants peuvent être considérés :

- **les risques de marché** (taux, change, actions et autres instruments financiers, matières premières crédit ; voir n° 2280 s.) ;

- **les risques industriels et environnementaux** ;

Sur la définition des dépenses environnementales, leur impact en comptabilité et l'information à fournir par les entreprises, voir n° 956 s. Pour les sociétés exploitant au moins une installation classée en catégorie Seveso seuil haut, voir n° 3697 XI.

- **les risques juridiques** ;

- **les risques de liquidité et de trésorerie** ;

- **les risques de prix** ;

- **les risques de crédit et/ou de contrepartie** ;

- **les risques pays** (Comm. COB du 18 février 1998).

Les informations pourraient porter au niveau consolidé sur des éléments :

- **de nature quantitative,** permettant d'apprécier l'incidence de cette crise ;

- **de nature qualitative,** tels les risques encourus et l'impact attendu sur la politique commerciale ou l'organisation de l'entreprise, des mesures destinées à faire face aux retombées de ces événements.

Cette recommandation concernait la crise asiatique, mais (Bull. COB n° 330, décembre 1998) elle s'appliquerait dans les mêmes termes éventuellement à des crises qui pourraient apparaître dans d'autres pays.
Pour la présentation des facteurs de risque (notamment dans le document de référence), l'application des principes suivants (Rec. AMF du 29 octobre 2009 sur les facteurs de risque) :

- mise en avant des risques considérés comme significatifs,

- présentation de chaque risque spécifique en deux parties : la première sur l'identification du risque, et faisant le lien entre l'activité déployée et le risque identifié, et une seconde partie sur la gestion et le suivi du risque,

- si possible, information quantifiée sur l'impact potentiel sur les résultats et le patrimoine.

Cette présentation devrait être adoptée dès lors que les hypothèses clés et la sensibilité de celles-ci retenues dans l'arrêté des comptes sont susceptibles d'avoir des impacts significatifs sur la situation financière et les perspectives (Rec. AMF n° 2011-18 du 20 décembre

2011 sur certains éléments de communication financière notamment dans le cadre de la présentation au marché des résultats). L'AMF précise que la présentation des facteurs de risques semble nécessaire notamment dans les cas suivants :

- lorsque la valeur recouvrable des goodwills et autres actifs corporels est proche de la valeur nette comptable ;

- lorsque les hypothèses retenues, en vue de déterminer la valeur recouvrable dans le cadre des tests de dépréciation ou le niveau d'impôts différés actifs comptabilisés, sont très sensibles ou reflètent une tendance qui peut sembler contradictoire avec les performances passées ;

- lorsque des pertes significatives ont été enregistrées sur l'exercice traduisant des difficultés opérationnelles ou des difficultés d'évaluation et de visibilité sur le plan d'affaires (par exemple : pertes sur contrats à long terme, dépréciations de créances clients avec lesquels un volume significatif d'affaires était réalisé, ...).

En outre les sociétés devraient présenter :

- leur politique générale de couverture concernant aussi bien les risques généraux que les risques propres à la société ainsi que des éléments d'appréciation sur le niveau de couverture des risques potentiels significatifs à la clôture de l'exercice (Recommandation AMF n° 2 du 27 janvier 2006) ;

- leurs activités, leur performance et leurs perspectives dans les zones géographiques et les sous-secteurs opérationnels sensibles ou se trouvant dans des situations très différenciées. Ces compléments d'information doivent permettre de mesurer les risques ou opportunités associés à certains pays ou sous-secteurs jugés significatifs (Rec AMF n° 2011-18 précitée).

e. Des indications sur l'**utilisation des instruments financiers** par l'entreprise, lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de ses pertes ou profits.

Ces indications portent sur les objectifs et la politique de la société de gestion des risques financiers, y compris sa politique concernant la couverture de chaque catégorie principale de transactions prévues pour lesquelles il est fait usage de la comptabilité de couverture. Elles portent également sur l'exposition de la société aux risques de prix, de crédit, de liquidité et de la trésorerie (C. com. art. L 225-100 al. 6 ; voir **c.**).

Remarques

1. Particularités des SA et des SCA Doit être joint au rapport de gestion, pour les SA, un tableau récapitulatif des délégations en cours de validité accordées par l'assemblée dans le domaine des augmentations de capital (C. com. art. L 225-100 al. 7 ; voir n° 3438-2). Pour les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, y est également joint le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, voir n° 3699.

2. Informations statutaires D'autres informations peuvent être prévues par les statuts.

3. Lien entre le rapport de gestion et l'annexe Voir n° 3677-2.

4. Lien entre le rapport de gestion et le rapport de groupe Si la société établit des **comptes consolidés,** elle peut établir un rapport unique, rapport sur la gestion du groupe (voir n° 3696-1) et rapport de gestion de la société (C. com. art. L 233-26 et art. L 233-6, al. 2). Ce rapport peut être inclus dans le rapport de gestion relatif aux comptes annuels de la société mère (C. com. art. L 233-26) ou réciproquement (C. com. art. L 233-6). S'il n'est pas unique, voir n° 3696-1.

5. Observations du CE A ce rapport doivent être obligatoirement jointes en annexe les observations formulées par le comité d'entreprise (C. trav. art. L 2323-8).

Sanctions

Voir n° 3697-2.

Contrôle

Voir n° 3698.

Communication et dépôt au greffe

Voir n° 5030 à 5032 et 5050-2.

Rapport de gestion d'un groupe

3696-1

Contenu

Le rapport de gestion du groupe, qui peut être inclus dans le rapport de gestion doit exposer (C. com. art. L 233-26) :

- la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation,

- son évolution prévisible,

- les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis,

- ses activités en matière de recherche et de développement.

Lorsque la société établit des comptes consolidés, le rapport consolidé de gestion doit en outre obligatoirement comprendre certaines informations du rapport de gestion de certaines sociétés commerciales (C. com. art. L 225-100-2 ; voir n° 3696 IV).

Remarque
Sociétés visées : sont visées par ces dispositions les SA, les SCA et les SARL, cotées ou non (C. com. art. L 223-26 al. 6).

Sanctions

Voir n° 4643-2.

Contrôle

Voir n° 4853.

Communication et dépôt au greffe

Voir n° 4643-2.

Rapport du conseil d'administration (ou du directoire)

3697



A ce rapport, doivent être obligatoirement joints :

- le tableau de résultat des cinq derniers exercices (voir n° 3060 s.),

- le rapport spécial sur les plans d'options de souscription ou d'achat d'actions consenties aux mandataires sociaux et aux salariés (voir n° 3195-9),

- le rapport spécial sur les plans d'attribution d'actions gratuites au profit des mandataires sociaux et des salariés (voir n° 3196-8),

- le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 3699-1 et n° 3699-2),

- un tableau récapitulatif des délégations en cours de validité accordées par l'assemblée générale des actionnaires au conseil d'administration ou au directoire dans le domaine des augmentations de capital ainsi que l'utilisation de ces délégations au cours de l'exercice (C. com. art. L 225-100 ; voir n° 3438-2).

Sur les informations complémentaires requises pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3697-1.

Constituant le **rapport de gestion des** SA ou des SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3), le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) doit comprendre, outre les éléments de caractère général du rapport de gestion (voir n° 3696), les éléments supplémentaires suivants :

I. Un exposé clair et précis de l'**activité de la société, les résultats** de cette activité, les progrès réalisés ou les difficultés rencontrées et les **perspectives d'avenir** (C. com. art. R 225-102, al. 1).

Cet exposé est complété, pour certaines sociétés commerciales, cotées ou non (voir n° 3696 IV) par une « analyse objective et exhaustive de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de la société, notamment de sa situation d'endettement, au regard du volume et de la complexité des affaires » (C. com. art. L 225-100).

Le règlement européen (CE) n° 809/2004, Annexe I (règlement technique d'exécution de la Directive Prospectus) apporte des précisions sur l'information à donner sur l'activité de la société, les évolutions récentes et les perspectives d'avenir. Ainsi, ce texte recense les points que recouvre le terme « **activité** » (Règl. précité, Annexe I, rubrique 6) :

- la nature des opérations effectuées par la société et ses principales activités (y compris les facteurs clés y afférents), en mentionnant les principales catégories de produits vendus et/ou de services fournis ;

L'AMF recommande (Rec. AMF du 10 décembre 2009 sur la description des principales activités et des principaux marchés) pour présenter cette information d'utiliser la segmentation retenue pour la présentation de l'information sectorielle au plan comptable. S'agissant des facteurs clés pour les activités de la société (réglementaires, technologiques, commerciaux, concurrentiels, etc.), l'AMF recommande que leurs liens avec les activités correspondantes soient clairement décrits.

- les nouveaux produits et/ou services importants lancés sur le marché et, dans la mesure où le développement de nouveaux produits ou services a fait l'objet de publicité, l'état de ce développement ;

Lorsque le développement de nouveaux produits a été rendu public par l'émetteur, l'AMF recommande (Rec. précitée) de préciser :

- les délais prévisionnels de développement prévus et, le cas échéant, la mention des retards et surcoûts éventuels observés par rapport aux estimations initiales,

- le niveau de concurrence sur ces nouveaux produits ou services et la taille du marché potentiel.

- les principaux marchés sur lesquels opère la société, en ventilant le montant total de ses revenus par types d'activité et par marchés géographiques ;

L'AMF recommande (Rec. précitée) de présenter les éléments suivants, lorsque l'information est disponible :

- la taille globale des principaux marchés sur lesquels l'émetteur opère,

- les principaux concurrents identifiés, tant sur les marchés nationaux qu'internationaux,

- les évolutions des produits et de la structure concurrentielle des marchés,

- les éléments relatifs à la saisonnalité et à la cyclicité des marchés et activités.

- les informations concernant le degré de dépendance de la société à l'égard de brevets ou de licences, de contrats industriels, commerciaux ou financiers ou de nouveaux procédés de fabrication, dès lors que les affaires ou la rentabilité de la société en sont sensiblement influencées ;

- les éléments sur lesquels est fondée toute déclaration de la société concernant sa position concurrentielle.

Par ailleurs, concernant les **évolutions récentes** et les **perspectives d'avenir,** le règlement précité (Annexe I, rubrique 12) exige les informations suivantes :

- les principales tendances ayant affecté la production, les ventes et les stocks, les coûts et les prix de vente ;

- toute tendance connue, incertitude ou demande ou tout engagement ou événement raisonnablement susceptible d'influer sensiblement sur les perspectives d'avenir de la société.

II. Des **informations sur l'actionnariat** (C. com. art. L 233-13) ; voir n° 3473.

Le règlement européen (CE) n° 809/2004 (Annexe I) exige la présentation de l'identité des actionnaires détenant plus de 5 % du capital et des droits de vote de l'émetteur ainsi que l'ensemble des produits optionnels approuvés par l'assemblée générale des actionnaires. En outre, l'AMF (Rec. AMF du 10 décembre 2009 sur la description de la structure du capital) recommande de présenter un tableau récapitulant les modifications éventuelles intervenues dans la répartition du capital et des droits de vote au cours des trois dernières années. La recommandation précitée fournit un modèle de tableau.

III. Le cas échéant, les injonctions ou les **sanctions pécuniaires pour des pratiques anticoncurrentielles,** prononcées par l'Autorité de la concurrence à l'encontre de la société lorsque l'insertion de sa décision ou d'un extrait de celle-ci dans le rapport de gestion a été prescrite (C. com. art. L 464-2, I al. 5).

IV. Informations à donner à l'assemblée en vertu du Code général des impôts : voir n° 3696 II.

V. Si la société (SA ou SCA) est **filiale d'une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** les **rémunérations** et avantages de toute nature **versés** durant l'exercice **à chaque mandataire social** par la société, les sociétés qu'elle contrôle et la société qui la contrôle. Cette information doit être individuelle et nominative. Toutefois, les rémunérations perçues par les mandataires sociaux ne détenant **aucun mandat** dans une société admise sur un marché réglementé n'ont pas à être publiées (C. com. art. L 225-102-1).

Pour plus de détails sur les informations devant être fournies, voir n° 3697-1 I.

Les SAS ne sont pas concernées par cette obligation.

Remarques
1. Transformation d'une SA en SAS entre la date de clôture et la date d'assemblée générale Dans ce cas, cette information n'a pas à être fournie aux actionnaires (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, EJ 2002-99, p. 608, et voir n° 3539).
2. Nature des avantages visés Les avantages post-mandat social, tels que la couverture maladie, le maintien du bénéfice d'un véhicule ou d'un logement de fonction doivent figurer dans le rapport de gestion (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EJ 2006-41, p. 153).

VI. La **liste** de l'ensemble **des mandats** et fonctions exercés dans toute société par chacun des mandataires sociaux durant l'exercice (C. com. art. L 225-102-1).

Remarques
1. Objectif du dispositif Cette information doit permettre aux actionnaires de vérifier la situation des mandataires au regard des cumuls autorisés par la loi et leur réelle disponibilité pour la société (Rép. Zocchetto, Sén. 7 novembre 2002, p. 2664).
2. Exclusion des SAS Les SAS ne sont pas concernées par cette obligation. En cas de transformation d'une SA en SAS intervenant entre la date de clôture et la date de l'assemblée générale, cette information n'a pas à être fournie aux actionnaires (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, EJ 2002-99, p. 608, et voir n° 3539).
3. Mandat de liquidateur amiable Ce mandat ne doit pas être pris en compte pour le calcul du nombre de mandats de directeur général (Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EJ 2003-85, p. 491).
4. Administrateurs personnes morales L'Ansa (Ansa n° 3136, avril 2002) a précisé que la société qui établit son rapport doit se borner à indiquer les mandats exercés par la personne morale administrateur, et non les mandats exercés par la personne physique qui a été désignée pour la représenter.
5. Réglementation relative au cumul des mandats Voir Mémento Sociétés n° 12200 , 12201 et 37200 à 37361.

VII. Lorsque des **options de souscription et d'achat d'actions** ont été **attribuées aux dirigeants,** les **conditions fixées par le conseil d'administration** (ou de surveillance, le cas échéant) relatives à **l'exercice des stock-options** octroyées aux dirigeants ainsi qu'à la **cession des actions** que ces derniers ont acquises suite à la levée d'option, pendant l'exercice de leurs fonctions (C. com. art. L 225-185).

Cette mesure s'applique aux options consenties depuis le 31 décembre 2006. Selon la ministre déléguée au commerce extérieur (Sénat, débats parlementaires, séance du 14 février 2007), cette mesure ne concerne pas les stock-options attribuées aux dirigeants de sociétés liées.

VIII. Lorsque des **actions** ont été **attribuées gratuitement aux dirigeants, les conditions fixées par le conseil d'administration** (ou de surveillance, le cas échéant) relatives à la **cession des actions,** pendant l'exercice des fonctions de ces dirigeants, des actions qu'ils ont obtenues gratuitement (C. com. art. L 225-197-1 II, al. 4).

Cette mesure s'applique aux actions attribuées depuis le 31 décembre 2006.

IX. Pour les **SA à conseil d'administration,** le choix de la modalité d'exercice de la direction générale (président du conseil d'administration ou directeur général) (C. com. art. R 225-102, voir Mémento Sociétés n° 40890).

Sauf modification, l'indication de ce choix n'est pas à reproduire dans les rapports ultérieurs (C. com. art. R 225-102).

X. Les opérations afférentes aux actions de la société le cas échéant :

- **actionnariat salarié** dans le cadre de la participation (C. com. art. L 225-102) pour lequel doit être mentionnée la proportion de capital détenue à la clôture de l'exercice par le personnel de la société et des sociétés liées au sens de l'article C. com. L 225-180 (voir Mémento Sociétés n° 48200) ;

Doivent être retenues les actions dont les salariés n'ont pas la libre disposition détenues dans le cadre de plans d'épargne d'entreprise (PEE, PEI et Perco), de fonds communs de placement d'entreprise (FCPE), de l'actionnariat des salariés (augmentation du capital réservée aux salariés), de la réserve de participation ou des privatisations.

Lorsque le rapport annuel du conseil d'administration ou du directoire ne rend pas compte de l'état de la participation des salariés dans le capital social à la clôture de l'exercice et n'indique pas la proportion de ce capital correspondant aux actions détenues par les salariés, toute personne intéressée peut demander au président du tribunal statuant en référé d'enjoindre sous astreinte au conseil d'administration ou au directoire de communiquer ces informations (C. com. art L 225-102).

Ces mentions ne sont pas requises dans le rapport de gestion des SAS, l'article C. com. L 225-102 ne leur étant pas applicable (C. com. art. L 227-1, al. 3).

- **rachat** par la société de ses **propres actions** attribuées aux salariés au titre de la participation (C. com. art. L 225-208 et L 225-211) et pour lesquelles sont indiqués le nombre d'actions achetées, les cours moyens, le montant des frais de négociation, le nombre des actions inscrites au nom de la société à la clôture de l'exercice, leur valeur au cours d'achat, leur valeur nominale, les motifs des acquisitions effectuées et la fraction du capital qu'elles représentent ;

- **achat** et **revente** par la société de ses **propres actions** pour lesquelles sont indiqués (C. com. art. L 225-209, L 225-209-2 et L 225-211) le nombre (acheté et vendu), les cours moyens des achats et des ventes, le montant des frais de négociation, le nombre des actions inscrites au nom de la société à la clôture de l'exercice, leur valeur évaluée au cours d'achat, leur valeur nominale, et pour chacune des finalités du rachat d'action, le nombre des actions utilisées et les éventuelles réallocations dont elles ont fait l'objet et la fraction du capital qu'elles représentent ;

Sur les programmes de rachat de titres de capital admis aux négociations sur un marché réglementé (Euronext Paris), ou sur Alternext, voir n° 3186 et, pour les programmes de rachats d'actions des sociétés non cotées, voir n° 3185.

- en cas de **rachat d'actions,** une information est donnée sur les éléments de calcul et les résultats de **l'ajustement du nombre d'actions** que des valeurs mobilières donnant accès au capital (voir n° 1933) émises (C. com. art. R 228-90) ou que des options de souscription ou d'achat d'actions (C. com. art. R 225-138) permettent d'obtenir si le prix d'acquisition des actions faisant l'objet du rachat est supérieur au cours de bourse ;

- lorsque la société a **émis des valeurs mobilières donnant accès au capital** et qu'elle réalise certaines opérations pouvant porter atteinte aux droits des titulaires de ces titres (par exemple émission de nouveaux titres de capital avec droit préférentiel de souscription), elle peut procéder à un ajustement des conditions de souscription, des bases de conversion, des modalités d'échange ou des modalités d'attribution initialement prévues, dans le respect de l'article C. com. L 228-99. Le rapport du conseil d'administration ou du directoire doit rendre compte des éléments de calcul et du résultat de ces ajustements (C. com. art. R 228-91).

XI. Informations relatives au développement durable Sociétés visées : sont tenues de donner ces informations les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé ainsi que les SA et les SCA non cotées dépassant certains seuils (voir n° 3695-2).
Ces sociétés doivent fournir des informations sur la manière dont elles prennent en compte les conséquences sociales et environnementales de leur activité ainsi que sur leurs engagements sociétaux en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités (C. com. art. L 225-102-1 modifié par la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement dite « Grenelle II », puis par la loi n° 2011-672 du 16 juin 2011). Le rapport de gestion doit (C. com. art. R 225-105, modifié par le décret n° 2012-557 du 24 avril 2012) :

- exposer les actions menées et les orientations prises par la société et, le cas échéant, par ses filiales et les sociétés qu'elle contrôle, pour prendre en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité et remplir ses engagements sociétaux en faveur du développement durable ;

- présenter les données observées au cours de l'exercice clos et, le cas échéant, au cours de l'exercice précédent, de façon à permettre une comparaison de ces données ;

- indiquer les informations qui, eu égard à la nature des activités ou à l'organisation de la société, ne peuvent pas être produites ou ne paraissent pas pertinentes, en fournissant toutes explications utiles.

Si la société se conforme volontairement à un référentiel national ou international en matière sociale ou environnementale, le rapport peut le mentionner en indiquant les préconisations de ce référentiel qui ont été retenues et les modalités de consultation de ce dernier (par exemple, Global reporting initiative-GRI).

Une liste des informations exigées de toutes les sociétés concernées et une liste d'informations supplémentaires à la charge des seules sociétés cotées sur un marché réglementé a été fixée par le décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations des entreprises en matière sociale et environnementale (C. com. art. R 225-105-1). Ces listes sont présentées dans le tableau ci-après.

	Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé	Autres sociétés dépassant certains seuils (voir n° 3695-2)
1. Informations sociales		
a. Emploi :		
- l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, par âge et par zone géographique	x	x
- les embauches et les licenciements	x	x
- les rémunérations et leur évolution	x	x
b. Organisation du travail :		
- l'organisation du temps de travail	x	x
- l'absentéisme	x	
c. Relations sociales :		
- l'organisation du dialogue social, notamment les procédures d'information et de consultation du personnel et de négociation avec celui-ci	x	x
- le bilan des accords collectifs	x	x
d. Santé et sécurité :		
- les conditions de santé et de sécurité au travail	x	x
- le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail	x	x
- les accidents du travail, notamment leur taux de fréquence et leur gravité, ainsi que les maladies professionnelles	x	
e. Formation :		
- les politiques mises en oeuvre en matière de formation	x	x
- le nombre total d'heures de formation	x	x
f. Egalité de traitement :		
- les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes	x	x
- les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes	x	x

	Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé	**Autres sociétés dépassant certains seuils (voir n° 3695-2)**
handicapées		
- la politique de lutte contre les discriminations	x	x
g. Promotion et respect des stipulations des conventions fondamentales de l'Organisation internationale du travail relatives :		
- au respect de la liberté d'association et du droit de négociation collective	x	
- à l'élimination des discriminations en matière d'emploi et de profession	x	
- à l'élimination du travail forcé ou obligatoire	x	
- à l'abolition effective du travail des enfants	x	
2. Informations environnementales :		
a. Politique générale en matière environnementale :		
- l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales, et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement	x	x
- les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement	x	x
- les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions	x	x
- le montant des provisions et garanties pour risques en matière d'environnement, sous réserve que cette information ne soit pas de nature à causer un préjudice sérieux à la société dans un litige en cours	x	
b. Pollution et gestion des déchets :		
- les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement	x	x
- les mesures de prévention, de recyclage et d'élimination des déchets	x	x
- la prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité	x	x
c. Utilisation durable des ressources :		
- la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des	x	x

	Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé	Autres sociétés dépassant certains seuils (voir n° 3695-2)
contraintes locales		
- la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation	x	x
- la consommation d'énergie et les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables	x	x
- l'utilisation des sols	x	
d. Changement climatique :		
- les rejets de gaz à effet de serre	x	x
- l'adaptation aux conséquences du changement climatique	x	
e. Protection de la biodiversité :		
- les mesures prises pour préserver ou développer la biodiversité	x	x
3. Informations relatives aux engagements sociétaux en faveur du développement durable		
a. Impact territorial, économique et social de l'activité de la société :		
- en matière d'emploi et de développement régional	x	x
- sur les populations riveraines ou locales	x	x
b. Relations entretenues avec les personnes ou organisations intéressées par l'activité de la société, notamment les associations d'insertion, les établissements d'enseignement, les associations de défense de l'environnement, les associations de consommateurs et les populations riveraines :		
- les conditions du dialogue avec ces personnes ou organisations	x	x
- les actions de partenariat ou de mécénat	x	x
c. Sous-traitance et fournisseurs :		
- la prise en compte dans le politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux	x	x
- l'importance de la sous-traitance et la prise en compte dans les relations avec les fournisseurs et les sous-traitants de leur responsabilité sociale et	x	

	Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé	Autres sociétés dépassant certains seuils (voir n° 3695-2)
environnementale		
d. Loyauté des pratiques :		
- les actions engagées pour prévenir la corruption	x	
- les mesures prises en faveur de la santé et de la sécurité des consommateurs	x	
e. Autres actions engagées en faveur des droits de l'homme	x	

Remarques

1. Informations consolidées Lorsque la société établit des comptes consolidés (sur les sociétés tenues d'établir des comptes consolidés, voir n° 4611), les informations sont consolidées et portent sur la société elle-même ainsi que sur l'ensemble de ses filiales ou les sociétés qu'elle contrôle.
Lorsque les filiales ou les sociétés contrôlées sont installées sur le territoire national et qu'elles comportent des installations classées soumises à autorisation ou à enregistrement, les informations fournies portent sur chacune d'entre elles lorsque ces informations ne présentent pas un caractère consolidable.

Il s'agit des filiales au sens de l'art. C. com. L 233-1 (détention de plus de la moitié du capital de la filiale, voir n° 1805) et des sociétés contrôlées au sens de l'art. C. com. L 233-3 (voir n° 1806).

2. Sur le contrôle des informations et l'attestation de l'exhaustivité des informations fournies par un organisme tiers indépendant, voir n° 3698-1.

XII. Pour les **sociétés exploitant au moins une installation classée en catégorie « Seveso seuil haut »** (installation prévue au IV de l'article L 515-8 du Code de l'environnement), une information sur la politique de prévention du risque d'accident technologique, sur la capacité de la société à couvrir sa responsabilité civile vis-à-vis des biens et des personnes et sur les moyens prévus pour assurer la gestion de l'indemnisation des victimes en cas d'accident engageant sa responsabilité (C. com. art. L 225-102-2).

Sur l'information à fournir sur les risques encourus, voir n° 3696 IV d.
Sur la définition des dépenses environnementales, leur impact en comptabilité et l'information à fournir par les entreprises, voir n° 956 s.

XIII. Autres informations L'AMF recommande de présenter dans le rapport de gestion les nouvelles conventions réglementées (voir n° 5373) soumises à autorisation et de rappeler que seules ces nouvelles conventions sont soumises au vote de l'assemblée (Rec. AMF n° 2012-05 sur les assemblées générales d'actionnaires de sociétés cotées).

3697

Juridique - Gestion de l'entreprise - Informations sociales et environnementales des groupes - Les seuils sont à apprécier société par société *FRC 11/12 Inf. 6*

Obligations spécifiques aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé

3697-1



Remarque préalable
Rapport financier annuel : sur l'articulation entre le rapport de gestion prévu par le Code de commerce et le rapport de gestion devant être inclus dans le rapport financier annuel prévu par le Code monétaire et financier pour certaines sociétés cotées, voir n° 5073-4.

Pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804), d'autres informations spécifiques viennent compléter les éléments de caractère général du rapport de gestion (voir n° 3696 et n° 3697), notamment :

I. Les **rémunérations** totales et avantages de toute nature **versés** durant l'exercice **à chaque mandataire social,** par la société, les sociétés qu'elle contrôle et la société qui la contrôle (C. com. art. L 225-102-1).

Sont concernées les SA (président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux délégués, administrateurs, membres du directoire et du conseil de surveillance ; en ce sens, Com. Ansa n° 3061, avril 2001) **et les SCA** (gérants et membres du conseil de surveillance) **mais pas les SAS** (au titre des filiales non cotées). Selon l'AMF (Bull. COB n° 367, avril 2002, p. 63 s.), ne sont pas concernés par cette obligation les mandataires spéciaux désignés et les membres de comités créés par le conseil d'administration (C. com. art. R 225-29).

Cette obligation d'information concerne également les sociétés non cotées qui sont contrôlées par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (C. com. art. L 225-102-1).

Remarques

1. Filiale française non cotée d'une société cotée à l'étranger Selon l'Ansa et la CNCC, par marchés réglementés il faut entendre ceux reconnus par l'Union européenne, au sens de l'article L 423-1 du Code monétaire et financier (Ansa, CJ 5 décembre 2003, p. 5 et Bull. CNCC, n° 133, mars 2004, p. 172) : en conséquence, une filiale française non cotée d'une société cotée uniquement aux Etats-Unis pourrait se dispenser de publier les rémunérations des dirigeants (Ansa, CJ du 3 décembre 2003, p. 5 et Bull. CNCC, n° 133, mars 2004, p. 173). En revanche, une société française, dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, filiale d'une société cotée sur un marché réglementé de l'Union européenne, est tenue de faire figurer dans son rapport de gestion les informations relatives aux rémunérations et avantages reçus par ses mandataires.

2. Société française qui émet des titres (actions ou obligations) sur un marché réglementé d'un autre pays de l'Union européenne Elle n'est pas dispensée de produire ces informations dans son rapport de gestion. En effet, les obligations sont des titres négociables (C. mon. fin. art. L 213-5) et aucune restriction n'est prévue par l'art. C. com. L 225-102-1 quant à la territorialité du marché réglementé (Bull. CNCC n° 147, septembre 2007, EJ 2007-76, p. 480 s., confirmé par le courrier de la Chancellerie à la CNCC en date du 19 mars 2008, Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 203 s.).

3. Société contrôlante La société contrôlante doit être comprise comme toute société exerçant directement ou indirectement le contrôle, ce qui implique de remonter l'ensemble de la chaîne des détentions (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, p. 173 s. et Ansa, CJ n° 04-010, 3 décembre 2003).

Le rapport de gestion doit (C. com. art. L 225-102-1 al. 3) :

- décrire, en les distinguant, les éléments fixes, variables et exceptionnels composant ces **rémunérations et avantages** de chacun des dirigeants ainsi que les critères en application desquels ils ont été calculés ou les circonstances en vertu desquelles ils ont été établis ;

- indiquer « les **engagements** de toute nature pris par la société au bénéfice de ses mandataires sociaux, correspondant à des éléments de rémunération, des indemnités ou des avantages dus ou susceptibles d'être dus à raison de la **prise,** de la **cessation** ou du **changement** de ces fonctions ou postérieurement à celles-ci » et préciser les **modalités de détermination** de ces engagements (voir remarque n° 5 ci-après).

Sur les **diligences** des CAC sur ces informations, voir n° 3698.
Sur l'**attestation** des CAC qui doit figurer dans la troisième partie du rapport sur les comptes annuels, voir n° 5351-2.
Pour un tableau comparatif des différentes déclarations liées aux rémunérations, voir n° 997.
Sur l'information à donner sur les rémunérations des mandataires sociaux dans le **document de référence,** voir n° 3701-3.
Sur les informations à fournir concernant les rémunérations et avantages des mandataires sociaux dans le **rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne,** voir n° 3699-2 I. et II.
Sur les recommandations Afep-Medef sur la rémunération des dirigeants mandataires sociaux des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699-2 II.

Remarques

1. Périmètre de l'information Au sens de l'article C. com. L 233-16, c'est-à-dire dans le cadre de l'exercice d'un **contrôle exclusif ou conjoint** (voir n° 4612), l'information porte sur les rémunérations individuelles versées par la société et :

- les sociétés qu'elle contrôle,

- les sociétés qui la contrôlent.

Les rémunérations versées par la société contrôlante étrangère aux mandataires sociaux de sa filiale française doivent donc, à ce titre, être mentionnées dans le rapport de gestion de cette filiale. Toutefois, ce texte n'a pas de portée obligatoire pour une société non soumise au droit français et il se peut donc qu'une société contrôlante étrangère refuse de communiquer cette information (Ansa, CJ du 5 décembre 2003, p. 5).
En outre, l'Ansa (CJ n° 05-068 du 20 décembre 2005) estime que la filiale non cotée doit faire état de l'engagement pris en faveur de son dirigeant par une autre société du groupe si elle doit fournir une contrepartie à cet engagement, quelle qu'en soit la nature, financière ou autre.
A l'inverse, la CNCC estime que **seuls** sont concernés les engagements pris par la société dans laquelle le mandat est exercé, mais reconnaît à l'interprétation de l'Ansa précitée l'avantage de la transparence de l'information (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EJ 2006-34, p. 157).

2. Conventions et engagements réglementés (SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé) Voir n° 887 et 954-3.

3. Rémunération totale La notion de rémunération totale et avantage de toute nature à publier est également étendue aux avantages sous forme d'attribution de titres de capital, de créances, donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créances de la société, de la société qu'elle contrôle et de la société qui la contrôle (C. com. L 225-102-1). Par ailleurs, selon la CNCC, les options de souscription ou d'achat d'action consenties aux mandataires sociaux doivent également figurer dans le rapport de gestion (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EJ 2006-41, p. 153).
La doctrine s'était déjà prononcée sur ces rémunérations au sens large. Elles englobent toutes les sommes et avantages versés aux mandataires sociaux, quelles que soient leur forme et leur qualification (voir notamment Bull. CNCC n° 124, décembre 2001, CNP 2001-31, p. 672 ; Com. Ansa n° 3061, avril 2001 et n° 3137, CJ du 15 mai 2002). Selon le bulletin CNCC précité, en pratique, la notion de rémunération retenue pour l'état des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées (voir n° 987 s.) constitue une référence possible. Selon l'Ansa (Com. n° 3137), il conviendrait d'inclure les cotisations ou primes de retraite versées à un organisme extérieur exclusivement au nom des dirigeants, voir n° 954.

4. Rémunération à prendre en compte Seules les **rémunérations versées** sont à indiquer, c'est-à-dire les sommes réellement mises à disposition de l'intéressé (paiement effectif, inscription sur le bulletin de paie ou inscription en compte courant mais pas celles portées à un compte de provision, d'attente ou de régularisation).

Dans le cas d'une personne morale administrateur, l'Ansa (Com. n° 3137, CJ du 15 mai 2002) précise que la société administrée doit indiquer la rémunération qu'elle verse à la société administrateur et au représentant permanent.

L'Afep et le Medef (Rec. commune du 11 février 2004) incitent les sociétés cotées à adopter une présentation commune afin d'en faciliter la lecture et à mentionner :

- les rémunérations versées au titre de l'exercice, ventilées en rémunérations fixes, rémunérations variables, jetons de présence et avantages en nature ;

- les règles de fixation et les critères d'assiette de la partie variable ;

- les régimes complémentaires de retraite spécifiques mis en place.

5. Modalités de détermination des engagements La CNCC (Com. du 11 octobre 2005) estime qu'il n'y a pas à traduire en chiffres, ni à actualiser les éléments qui permettront d'arrêter, dans le futur, les montants exacts qui seront versés le cas échéant ; il convient de relater les éléments et paramètres essentiels, tels qu'ils figurent dans les accords ou les engagements signés. Toutefois, si des montants figurent dans ces accords, il faut les indiquer dans le rapport de gestion.

6. Omission et absence d'indication : voir n° 3697-2 et, pour les conséquences sur le rapport du commissaire aux comptes, voir n° 3698.

7. Informations par référence Si le mandataire social d'une filiale est également mandataire chez la société mère cotée, le rapport de gestion établi par la société filiale doit mentionner l'ensemble des rémunérations versées. Cette information doit en effet figurer **directement** dans le rapport et non par référence, même à un document public (Ansa, CJ n° 05-067 du 20 décembre 2005).

8. Avantages post-emploi visés Les avantages post-mandat social, tels que la couverture maladie, le maintien du bénéfice d'un véhicule ou d'un logement de fonction doivent figurer dans le rapport de gestion.

II. Informations sur les conséquences sociales et environnementales de l'activité et sur les engagements sociétaux en matière de développement durable (C. com. art. L 225-102-1). Voir n° 3697-XI.

III. Des informations sur les risques encourus par la société (voir n° 3696 IV d.).

IV. Une information sur les **opérations réalisées par les dirigeants et par leurs proches sur les titres** de la société, au cours de l'exercice écoulé. Cette information prend la forme d'un **état récapitulatif** (C. mon. fin. art. L 621-18-2 et Règl. gén. AMF art. 223-26 ; voir n° 5062-10).

Cette disposition concerne toute société dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (C. com. fin. art. L 621-18-2) ou dont les titres financiers sont admis aux négociations sur Alternext (Règl. gén. AMF, art. 223-22 A).

L'état récapitulatif donne une information nominative pour chaque dirigeant. Les émetteurs peuvent cependant présenter de manière agrégée les opérations réalisées par un dirigeant et les personnes qui lui sont liées au cours de l'exercice écoulé. L'identité des personnes liées n'est pas mentionnée dans l'état récapitulatif (Position AMF « Questions-réponses » du 26 mai 2009).

V. Des **informations susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique** (C. com. art. L 225-100-3) :

- la structure du capital de la société (voir n° 3697 II.) ;

- les restrictions statutaires à l'exercice des droits de vote et aux transferts d'actions ou les clauses des conventions portées à la connaissance de la société ;

- les participations directes ou indirectes dans le capital de la société dont elle a connaissance ;

- la liste des détenteurs de tout titre comportant des droits de contrôle spéciaux et la description de ceux-ci ;

Le règlement européen (CE) n° 809/2004 (Annexe I, rubrique 21) exige de décrire les droits attachés à chaque catégorie d'actions existantes. Selon l'Ansa (n° 07-16, avril 2007), l'information requise ne vise pas les titulaires de droits de vote double ; elle vise toutefois les titulaires d'actions de préférence conférant un contrôle. En revanche, l'AMF (Interprétation AMF n° 5 du 27 janvier 2006 pour l'élaboration des documents de référence) souhaite que les spécificités des limitations des droits de vote et des droits de vote multiple soient également indiquées.

- les mécanismes de contrôle prévus dans un éventuel système d'actionnariat du personnel, quand les droits de contrôle ne sont pas exercés par ce dernier ;

- les accords entre actionnaires dont la société a connaissance et qui peuvent entraîner des restrictions au transfert d'actions et à l'exercice des droits de vote ;

- les règles applicables à la nomination et au remplacement des membres du CA (ou du directoire) ainsi qu'à la modification des statuts de la société ;

- les pouvoirs du CA (ou du directoire), en particulier l'émission ou le rachat d'actions ;

- les accords conclus par la société qui sont modifiés ou prennent fin en cas de changement de contrôle de la société, sauf si cette divulgation, hors les cas d'obligation légale de divulgation, porterait gravement atteinte à ses intérêts ;

- les accords prévoyant des indemnités pour les membres du CA (ou du directoire) ou les salariés, s'ils démissionnent ou sont licenciés sans cause réelle et sérieuse ou si leur emploi prend fin en raison d'une offre publique.

Remarque
Difficulté d'application : selon l'Ansa (n° 07-16, avril 2007) l'incidence sur une offre publique des renseignements demandés est à apprécier en tant que société éventuellement visée par une offre publique d'acquisition (et non du point de vue de l'initiateur).

3697-1

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Informations sociales et environnementales des groupes** - Les seuils sont à apprécier société par société *FRC 11/12 Inf. 6*

Sanctions

3697-2

I. Sanctions civiles

a. Défaut de rapport et établissement tardif : le défaut de rapport de gestion **peut entraîner** la nullité de l'assemblée dans les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple (C. com. art. L 221-7) et dans les SARL (C. com. art. L 223-26).
Pour les SA, le défaut de rapport du conseil d'administration ou du directoire **entraîne** la nullité de l'assemblée (C. com. art. L 225-100 et L 225-121).

Si le commissaire aux comptes n'a pas eu connaissance du rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire), il doit néanmoins déposer son rapport sur les comptes annuels 15 jours avant l'assemblée annuelle (voir n° 3698), **en signalant cette irrégularité.** En effet, le retard du conseil (ou du directoire) dans l'établissement du rapport de gestion ne constitue pas une excuse pour le commissaire aux comptes pour ne pas établir son propre rapport dans les temps. Il sera toutefois amené à établir un **rapport complémentaire** si le rapport de gestion lui parvient suffisamment à temps avant l'assemblée (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, p. 466).

b. Rapport incomplet :

- dans les **SA ou SCA** dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, ou dans les SA ou SCA non cotées contrôlées par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, si le rapport de gestion ne comporte pas les mentions requises par l'article C. com. L 225-102-1 (rémunérations et avantages consentis aux dirigeants, voir n° 3697-1 I.), toute personne intéressée peut demander au **président du tribunal statuant en référé** d'enjoindre sous astreinte au conseil d'administration ou au directoire (ou au gérant) de communiquer ces informations (C. com. art. L 225-102, al. 3 sur renvoi de l'art. L 225-102-1, al. 10). Le juge pourra, en outre, prononcer la nullité des versements effectués et des engagements pris (C. com. art. L 225-102-1, al. 3).

- dans **toutes les sociétés,** l'omission des mentions requises est susceptible d'entraîner la communication sous injonction de faire (C. com. art. L 225-102, al. 3 sur renvoi de L 225-102, al. 6).

La cour d'appel de Paris, dans un arrêt du 17 décembre 1999 relatif à la présentation d'un rapport de gestion incomplet à l'assemblée générale dans une SARL - mais qui peut, à notre avis, s'étendre aux SA -, a jugé que le rapport doit être exhaustif. Dans le cas contraire, les délibérations de l'assemblée générale qui s'est tenue, alors même que les associés n'ont pas été informés d'un **événement important,** sont nulles.

Représente un événement important méritant d'être repris dans le rapport de gestion une information sur les conditions juridiques et financières dans lesquelles était intervenue la cession d'un droit au bail par la SARL à un tiers (arrêt précité).

Lorsque l'omission porte sur un événement non important, elle ne semble pas susceptible d'entraîner :

- la nullité de l'assemblée qui approuve les comptes ni de certaines de ses résolutions (C. com. art. L 225-121 et L 235-1, al. 2) ;

La CNCC (Comm. du 11 octobre 2005) précise que la loi ne prévoit une possibilité d'annulation que pour défaut de communication du rapport de gestion (C. com. art. L 225-121, al. 2). Une solution différente devrait cependant être retenue en cas de fraude ou si cette absence d'information empêchait les actionnaires de statuer de manière éclairée sur les questions figurant à l'ordre du jour.

- le délit d'entrave à l'action du comité d'entreprise (C. trav. art. L 2328-1) ;

- la responsabilité pénale des dirigeants (C. com. art. L 242-8 et L 242-10), ni leur responsabilité civile (C. com. art. L 225-251).

Sur les conséquences de l'**omission** dans le rapport de gestion d'une information prévue par la loi sur le rapport du commissaire aux comptes, voir n° 3698.

II. Sanctions pénales

Le **défaut d'établissement du rapport de gestion** (ou du conseil d'administration ou du directoire pour les SA) est pénalement sanctionné d'une amende de 9 000 €, que ce soit dans les SA (C. com. art. L 242-8), dans les SARL (C. com. art. L 241-4) ou dans les SCA (C. com. art. L 243-1).
Par ailleurs, le **fait de ne pas soumettre le rapport à l'approbation de l'assemblée générale** ordinaire annuelle expose :

- le gérant de SARL (C. com. art. L 241-5) à une amende de 9 000 € ;

- le président ou les administrateurs (ou les membres du directoire) d'une SA (C. com. art. L 242-10) et le gérant d'une SCA (C. com. art. L 243-1) à six mois d'emprisonnement et à une amende de 9 000 €.

De nombreuses autres sanctions pénales tendent à assurer le respect des mentions prescrites par la loi. Il en est ainsi notamment en cas d'inobservation des prescriptions relatives aux filiales et participations (C. com. art. L 247-1 à L 247-3) pour l'ensemble des sociétés commerciales, aux achats par la société de ses propres actions (C. com. art. L 242-24 et L 244-1) pour les SA et les SAS.

Pour les sanctions applicables lorsque le rapport omet de mentionner les informations sur l'actionnariat salarié, voir n° 3473.

Contrôle du rapport de gestion

Contrôle par les commissaires aux comptes

3698

Sur le contrôle :

- des prises de participations significatives, voir n° 2012-1 ;

- de la détention des droits de vote et modifications intervenues au cours de l'exercice, voir n° 3473 ;

- des charges non déductibles, voir n° 990-1 ;

- des événements importants postérieurs à la clôture, voir n° 2832 s. ;

- des pertes supérieures à la moitié du capital social, voir n° 3152 ;

- des informations sociales et environnementales par un organisme tiers indépendant, voir n° 3698-1.

En application de l'article C. com. L 823-10, le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.
En outre, pour les SA et les SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ainsi que pour celles qui sont contrôlées au sens de l'article C. com. L 233-16 par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, il atteste **spécialement l'exactitude** et la **sincérité** des **rémunérations** et des **avantages** de toute nature versés à chaque mandataire social, ainsi que des **engagements** pris en leur faveur en matière de prise, de changement ou de cessation des fonctions (C. com. art. L 823-10 et R 823-7 3° ; voir n° 3697-1).
Les diligences du commissaire aux comptes sur le contrôle du rapport de gestion ont été précisées par la NEP 9510 (homologuée par arrêté du 3 novembre 2009). Cette NEP s'applique également aux autres documents adressés aux actionnaires (voir n° 5190 s.).

Cette NEP (travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes) remplace les anciennes normes n° 5-106 (rapport de gestion) et 5-107 (documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes), voir n° 5376.

Les diligences du commissaire aux comptes sur les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes portent sur les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés, que ces documents soient (NEP précitée, § 05) :

- prévus par les textes légaux ou réglementaires applicables à l'entité ;

- prévus par les statuts de l'entité ;

- ou, en l'absence de toute obligation légale, réglementaire ou statutaire, établis à l'initiative de l'entité et communiqués au commissaire aux comptes avant la date d'établissement de son rapport.

I. Régularité du contenu
Le commissaire aux comptes s'assure que le rapport de gestion **comporte les informations** prévues, le cas échéant, par les **textes légaux et réglementaires** et, le cas échéant, par les statuts (NEP précitée, § 16).

II. Contrôle des informations sur la situation financière et les comptes
Ces informations sont celles extraites des comptes annuels ou consolidés ou qui peuvent être rapprochées des données de base de la comptabilité ayant servi à l'établissement de ces comptes. Ces informations peuvent être constituées de données chiffrées ou de commentaires portant sur ces comptes. A titre d'exemple, les informations suivantes entrent dans cette catégorie (NEP précitée § 08) :

- répartition du chiffre d'affaires par produits ;

- détail de l'évolution de certaines charges ;

- ratios d'endettement et autres ratios financiers ;

- résultat opérationnel de chaque unité de production ;

- décomposition par date d'échéance des soldes des dettes à l'égard des fournisseurs (voir également **IV.** ci-après).

Le commissaire aux comptes vérifie que ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission et que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

III. Contrôle des informations relatives aux rémunérations et avantages des mandataires sociaux Dans les cas où l'entité fournit les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, ainsi qu'aux avantages consentis en leur faveur (C. com. art. L 225-102-1, al. 1 à 3), le commissaire aux comptes en vérifie l'exactitude et la sincérité (voir n° 3197-1 I). A cet effet, il vérifie que les informations concordent avec les comptes ou les données ayant servi à l'établissement de ces comptes (NEP précitée § 11).

Lorsque des rémunérations, avantages ou engagements sont versés ou consentis par d'autres entités, le commissaire aux comptes vérifie que les informations fournies dans le rapport de gestion concordent avec les éléments recueillis par l'entité auprès de ces entités (NEP précitée § 12).

IV. Contrôle des informations relatives aux délais de paiement

a. Diligences des commissaires aux comptes Concernant l'obligation de publication des informations sur les délais de paiement (C. com. art. L 441-6-1 et D 441-4, voir n° 3696 III), à savoir la décomposition à la clôture des deux derniers exercices du solde des dettes à l'égard des fournisseurs par date d'échéance, la CNCC a précisé (Avis technique « Délais de paiement » du 1er février 2010, Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p. 41 s. et Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, p. 613 s.) qu'en pratique le commissaire aux comptes pourra utilement prendre connaissance des procédures mises en place pour produire les informations requises et vérifier :

- la concordance du solde total des dettes fournisseurs, décomposé par échéance, avec la balance auxiliaire fournisseurs, dont la concordance avec la balance générale aura été vérifiée ;

- par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, la correcte imputation des factures fournisseurs constituant le solde des dettes en fonction de leur date d'échéance ;

- la sincérité des informations données dans le rapport de gestion au titre des délais de paiement.

b. Communication au ministre chargé de l'économie En cas de manquements significatifs et répétés à la réglementation sur les délais de paiement, le commissaire aux comptes informe le ministre chargé de l'économie (C. com. art. L 441-6-1).

Cette obligation d'information ne s'applique pas aux commissaires aux comptes des micro-entreprises et des PME (entreprises de moins de 250 salariés, dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 50 millions d'euros ou le total du bilan à 43 millions d'euros, loi n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 51 et décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008, art. 3). Ces entreprises restent néanmoins tenues, lorsque leurs comptes annuels sont certifiés par un commissaire aux comptes de publier dans leur rapport de gestion les informations sur les délais de paiement.

Le bulletin CNCC (n° 163, septembre 2011, CNP n° 2011-01, p. 580 s.) a apporté les précisions suivantes :

- seuls les manquements significatifs et répétés qui ressortent du rapport de gestion **au moment où le commissaire aux comptes établit son rapport sur les comptes** sont visés ;

- les **manquements « répétés »** seraient caractérisés par des manquements qui seraient constatés (en lecture directe dans le rapport de gestion) sur au moins deux exercices consécutifs. Le **caractère « significatif »** pourrait, par exemple, résulter d'éléments tels que le pourcentage que représentent les soldes fournisseurs ayant dépassé les délais, l'importance des retards en nombre de jours ou en montant.

- seuls les **rapports sur les comptes annuels** sont à transmettre au ministre chargé de l'économie (les rapports de gestion faisant apparaître les manquements significatifs n'ont pas à être joints) ;

L'obligation d'information s'impose même si les informations présentées dans le rapport de gestion sont sincères et concordent avec la comptabilité, et conduisent le commissaire aux comptes à ne pas formuler d'observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes (voir **VI. b.** ci-après), dès lors que les informations communiquées par la société font apparaître de tels manquements.

- le commissaire aux comptes doit communiquer les irrégularités à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe chargé de la direction et à l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, au comité d'audit. Il doit également communiquer ces irrégularités à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent. Si elles s'apparentent à des faits délictueux, ces irrégularités doivent faire l'objet d'une révélation au procureur de la République. Enfin le commissaire aux comptes devra s'interroger sur la continuité d'exploitation de l'entreprise contrôlée.

V. Contrôle des « autres informations »

a. Définition Les **autres informations** sont des informations qui ne sont pas extraites des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes, ou qui ne relèvent pas des informations relatives aux rémunérations et avantages des mandataires sociaux (voir **II.** et **III.** ci-avant).

b. Nature du contrôle Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier les autres informations figurant dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Sa lecture de ces autres informations lui permet toutefois de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient **manifestement incohérentes** (NEP §

14).
Le commissaire aux comptes exerce son **esprit critique** lorsqu'il procède à leur lecture en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, de son environnement et des éléments collectés au cours de l'audit et sur les conclusions auxquelles l'ont conduit les contrôles qu'il a menés (NEP précitée § 15).

VI. Communication et rapport

a. Communication au gouvernement d'entreprise Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève dans le rapport de gestion ou dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes :

- des informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés qui ne concordent pas avec les comptes ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes, ou qui ne sont pas sincères ;

- des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés aux mandataires sociaux qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères ;

- des incohérences manifestes dans les autres informations ;

- l'omission d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts ;

il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité d'audit (voir n° 5360).

b. Mentions dans le rapport A défaut de rectification par l'organe compétent, le commissaire aux comptes apprécie si les inexactitudes relevées sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement, ou leur prise de décision. Si tel est le cas, il rend compte de ses travaux en appliquant les dispositions de la norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP n° 700, § 20 et 21, voir n° 5356). Les conclusions sont exprimées, dans la troisième partie de son **rapport,** sous forme d'observation ou d'absence d'observation.
En outre, dans la troisième partie de son rapport, le commissaire aux comptes atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Remarque
Rémunérations et avantages des mandataires sociaux : se reporter au modèle de rapport sur les comptes annuels fourni dans le communiqué de la CNCC du 1er février 2010 (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p. 36 s.).

Les motifs conduisant à la formulation de réserves dans la première partie du rapport sur les comptes, ou à un refus de certifier, ont, dans la plupart des cas, une incidence sur la sincérité des informations sur la situation financière et les comptes. Le cas échéant, le commissaire aux comptes en fait mention dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels ou de son rapport sur les comptes consolidés, sous forme d'observation (NEP précitée, § 19).

- le cas échéant, signale les **informations obligatoires omises** (voir n° 5356) : lorsque des informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts sont omises, le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans la troisième partie de son rapport sur les comptes. Il en est de même en l'absence de rapport de gestion ou d'autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes prévus par les textes légaux ou réglementaires ou par les statuts (NEP n° 9510, § 20).

Si le commissaire aux comptes n'a pas eu connaissance du rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire), il doit néanmoins déposer son rapport sur les comptes annuels 15 jours avant l'assemblée annuelle (voir n° 3698), **en signalant cette irrégularité.** En effet, le retard du conseil (ou du directoire) dans l'établissement du rapport de gestion ne constitue pas une excuse pour le commissaire aux comptes pour ne pas établir son propre rapport dans les temps. Il sera toutefois amené à établir un **rapport complémentaire** si le rapport de gestion lui parvient suffisamment à temps avant l'assemblée (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, p. 466).

Contrôle des informations sociales et environnementales par un organisme tiers indépendant

3698-1



Les informations sociales et environnementales figurant ou devant figurer dans le rapport de gestion doivent faire l'objet d'une **vérification par un organisme tiers indépendant.** Cette vérification doit donner lieu à un **avis** qui est transmis à l'assemblée des actionnaires en même temps que le rapport de gestion (C. com. art. L 225-102-1 modifié par la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 dite « Grenelle II »). Cet avis doit comporter notamment une **attestation** (attestation « d'exhaustivité ») sur la présence de toutes les informations requises (sur la liste des informations requises, voir n° 3697 XI.).

Sociétés concernées et date d'application

Voir n° 3695-2.

Remarque
En pratique, les données environnementales publiées par les grands groupes (qui peuvent prendre la forme d'un rapport sur le développement durable) font déjà fréquemment l'objet de rapport d'examen par un tiers externe (généralement l'un des commissaires aux comptes).

Mission de l'organisme tiers indépendant

L'organisme tiers indépendant établit un rapport comportant :

- une attestation sur la présence dans le rapport de gestion de toutes les informations requises et signalant, le cas échéant, les informations omises sans qu'elle ne s'en explique ;

- un avis motivé sur la sincérité des informations figurant dans le rapport de gestion et sur les explications relatives à l'absence éventuelle de certaines informations (informations qui, eu égard à la nature des activités ou à l'organisation de la société, ne peuvent être produites ou ne paraissent pas pertinentes) ;

- les diligences qu'il a mises en oeuvre pour conduire sa mission de vérification.

Les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission sont déterminées par un arrêté, non encore publié à la date de mise à jour du présent Mémento.
L'organisme est désigné par le directeur général (ou le directoire) pour une durée qui ne peut excéder six exercices. Il doit être choisi parmi les organismes accrédités à cet effet par le Comité français d'accréditation (Cofrac) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation. Il est soumis aux incompatibilités édictées pour les commissaires aux comptes (C. com. art. L 822-11, voir n° 5275-1).

3698-1

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Informations sociales et environnementales des groupes** - Les seuils sont à apprécier société par société *FRC 11/12 Inf. 6*

Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne

3699


Dans les **SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** le **président du conseil d'administration** (ou du conseil de surveillance) rend compte dans un **rapport** joint au rapport de gestion présenté à l'assemblée générale (C. com. art. L 225-37, al. 6 à 9, art. L 225-68, al. 7 à 10 et art. L 226-10-1) :

- des **procédures de contrôle interne et de gestion des risques** mises en place par la société ;

- ainsi que de la **composition,** des **conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil.**

Ce rapport présente deux parties distinctes :

- partie du rapport sur le contrôle interne et la gestion des risques, voir n° 3699-1 ;

- partie du rapport sur le gouvernement d'entreprise, voir n° 3699-2.

Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.
Sur le rapport des commissaires aux comptes, voir n° 5374.

I. Auteur du rapport
C'est au **président du conseil d'administration** (ou du conseil de surveillance) qu'il revient d'établir le rapport, étant précisé que :

- c'est le directeur général (ou éventuellement également le président du conseil d'administration) qui est responsable de l'établissement des procédures et des moyens mis en oeuvre pour les faire fonctionner ou en contrôler l'application (C. com. art. L 225-51-1) ;

- c'est le conseil d'administration qui est responsable du contrôle des procédures. En conséquence, le président pourra saisir la direction générale d'une demande de renseignements nécessaires à l'établissement du rapport ou saisir le conseil pour que celui-ci examine les procédures, afin de lui fournir la matière du rapport (C. com. art. L 225-35).

II. Sociétés concernées
Seules les **SA et les SCA** dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé **sont concernées par l'obligation** d'établir un rapport (Ordonnance n° 2009-80 du 22 janvier 2009).

Remarque
Sociétés cotées sur Alternext : l'AMF peut prévoir que cette obligation s'applique aux sociétés cotées sur Alternext, si l'entreprise qui gère ce marché en fait la demande.

Toutefois, sont **également concernées toutes les autres personnes morales dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** quelle que soit leur forme juridique (GIE, Epic, sociétés civiles, etc.), du fait de l'**obligation de publicité de la plupart des informations** relevant du contrôle interne et du gouvernement d'entreprise, créée par l'article L 621-18-3 du Code monétaire et financier (Ansa, Com. n° 3267 § 2 et AMF communiqué du 23 janvier 2004, I ; voir ci-après **III.**).

III. Publicité
Ce rapport suit les mêmes règles de publicité que le rapport de gestion auquel il est joint :

1. SA et SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé uniquement Le rapport du président (Réponse de la Chancellerie du 18 février 2004 au président de la CNCC et lettre du président de la CNCC du 22 juillet 2004), en tant que rapport joint au rapport de gestion, doit :

- **être adressé aux actionnaires** qui en font la demande ou être mis à leur disposition (C. com. art. R 225-83, 4° et 6°) ;

- être publié sur le site internet de la société (C. com. art. R 225-73-1, voir n° 5034-1) ;

- être présenté à l'AGO annuelle (C. com. art. L 225-100, al. 2) ;

La Chancellerie (Réponse précitée) a précisé que le rapport n'a pas à faire l'objet d'une approbation par l'assemblée générale. La loi n'impose donc pas l'inscription d'une délibération sur ce point à l'ordre du jour.

Toutefois, selon le bulletin CNCC (n° 133, mars 2004, p. 170), le rapport peut faire l'objet d'un point particulier de l'ordre du jour.

- **être déposé au greffe** ; il en est de même pour le rapport des commissaires aux comptes (C. com. art. L 232-23 ; Réponse de la Chancellerie du 18 février 2004 au président de la CNCC ; Bull. CNCC n° 133, mars 2004, p. 169 ; et Bull. CCRCS n° 25, avis n° 04-15, 25 mars 2004 ; voir n° 5050-2).

Remarque
Non-dépôt du rapport sur le contrôle interne : le greffier ne peut pas refuser le dépôt des autres documents comptables. Si sa réclamation demeure sans suite, il doit procéder à l'enregistrement du dépôt en mentionnant la carence de la société. La carence étant portée à la connaissance des tiers, tout intéressé a la possibilité, le cas échéant, de saisir le juge des référés (voir ci-après, **VII.**) (Bull. CCRCS n° 26 et 27, avis n° 04-25 et 04-25 bis du 23 juin 2004).

Ces rapports sont rendus publics au plus tard le jour du dépôt au greffe du rapport de gestion.

Remarque
Information réglementée : ces rapports doivent également être diffusés selon les modalités applicables aux informations réglementées définies par le Règl. gén. AMF, art. 221-3 (voir n° 5061-2 s.).

2. Personnes morales (françaises) dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (y compris SA et SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé) Doivent être mises en ligne sur le site de la personne morale concernée les informations suivantes (C. mon. fin. art. L 621-18-3 et Règl. gén. AMF, art. 222-9) :

- la composition, les conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil, ainsi que les procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société et les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ;

- le cas échéant, les informations concernant leur code de gouvernement d'entreprise ;

- les principes et les règles arrêtés par le conseil pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux (concerne uniquement les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé).

a. Pour les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, ces informations sont rendues publiques via la publication du rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne et du rapport du commissaire aux comptes y afférent, voir **1.** ci-avant.

Sur le contenu du rapport du président sur le gouvernement d'entreprise, voir n° 3699-2.

b. Pour les autres personnes morales françaises dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, il s'agit des informations relevant du contrôle interne et du gouvernement d'entreprise. Ces informations doivent être publiées selon le format le plus adapté à leur forme juridique.

Ces informations sont rendues publiques au plus tard le jour du dépôt au greffe du rapport de gestion si elles sont tenues de déposer leurs comptes au greffe. Dans le cas contraire, ces informations sont rendues publiques dès l'approbation des comptes annuels de l'exercice précédent.

3. Emetteurs publiant un document de référence (voir n° 3701-3) Le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne ainsi que le rapport des commissaires aux comptes doivent être insérés dans le document de référence (Règl. gén. AMF, art. 222-9).

Dans ce cas, les modalités de publications décrites au **1.** ci-avant ne s'appliquent pas.

Remarque
Rapports inclus dans le rapport financier annuel : lorsque les rapports du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne ainsi que le rapport des commissaires aux comptes sont inclus dans le rapport financier annuel (voir n° 5073), l'émetteur est également dispensé de la publication séparée de ces informations (Règl. gén. AMF, art. 222-3 II).

IV. Sanction

La loi n'a pas prévu de sanction spécifique en cas de défaut d'établissement du rapport ou de publication d'un rapport erroné. Toutefois, le garde des Sceaux (Rép. Lenoir, AN 11 janvier 2005, p. 372) a précisé qu'il existe trois types de sanctions en cas d'omission du rapport :

- l'établissement par le commissaire aux comptes d'un **rapport de carence** (voir n° 5374) ;

- l'**injonction de faire** : tout actionnaire peut demander au président du tribunal de commerce statuant en référé d'enjoindre au président de communiquer son rapport (C. com. art. L 123-5-1) ;

- l'action en **responsabilité civile** qui pourrait être intentée contre le président, à condition de prouver un préjudice et le lien de causalité entre celui-ci et la faute consistant en l'absence de rapport.

En outre, l'AMF publie régulièrement une liste des sociétés françaises n'ayant pas rempli leurs obligations de publication du rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne.

Pour une analyse des sanctions qui pourraient éventuellement être encourues suivant que l'on raisonne par analogie avec une absence de rapport distinct du rapport de gestion, voir rapport sur les stock-options n° 3195-9 ou, par analogie avec un rapport de gestion incomplet, voir n° 3697-2.
Sur les sanctions applicables en cas de délit de fausses informations, voir n° 5185-6.

V. Approbation par le conseil

Le rapport du président doit être approuvé par le conseil d'administration ou de surveillance avant d'être rendu public (C. com. art. L 225-37, al. 10, L 225-68, al. 11 et L 226-10-1, al. 2 ; NEP 9505, § 05).

VI. Communication aux CAC

Le rapport des SA et des SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé est communiqué aux commissaires aux comptes dans un délai compatible avec la réalisation de leurs diligences et avec le respect du délai lié à la mise à disposition des actionnaires de leur propre rapport. En tout état de cause, il ne saurait leur être communiqué à une date postérieure à celle prévue par la loi pour le rapport de gestion auquel il est joint (soit un mois avant la convocation de l'assemblée ; C. com. art. R 232-1).

Sur le contrôle du rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

3699

Information financière - **Rapport de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants** - L'AMF formule de nouvelles recommandations *FRC 11/12 Inf. 9*

Partie du rapport sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques

3699-1



Dans les **SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doit rendre compte, dans un **rapport** joint au rapport de gestion présenté à l'assemblée générale, des **procédures de contrôle interne et de gestion des risques** mises en place par la société notamment celles relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière pour les comptes sociaux et consolidés (C. com. art. L 225-37, al. 6, L 225-68, al. 7 et L 226-10-1, al. 1).

Sur les définitions et les objectifs du contrôle interne, voir n° 390 s.

La loi n'ayant pas précisé les modalités d'application concernant l'établissement de ce rapport, l'AMF a établi un **Cadre de référence** sur la gestion des risques et le contrôle interne. Pour plus de détails, voir n° 391.
Par ailleurs, le Medef et l'Afep (Rec. commune du 17 décembre 2003), ainsi que l'Ansa (Com. n° 3627 du 5 novembre 2003 et Com. n° 04-015 du 7 janvier 2004) ont fourni des précisions sur l'établissement de ce rapport.

Un guide de mise en oeuvre du Cadre de référence adapté aux **valeurs moyennes et petites (VaMPs)** a également été publié par l'AMF.

I. Périmètre du rapport
Au sein d'un groupe de sociétés, l'obligation de rendre compte des procédures de contrôle interne et de gestion des risques pèse sur les présidents de chacune des SA et des SCA (dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé) du groupe, à l'exclusion des autres formes sociales.
S'agissant de la **société mère,** elle concerne nécessairement les **procédures destinées à assurer le contrôle de celle-ci sur ses filiales,** ainsi que les **procédures destinées à garantir la fiabilité des comptes consolidés.** Elle englobe à ce titre l'élaboration de la consolidation des comptes qui incombe à la société mère (Rép. Dumont, AN 30 mars 2004, p. 2690 et Rép. Souvet, Sén. 3 février 2005, p. 256).

L'AMF (Revue mensuelle n° 10, janvier 2005, p. 43 s.) a également indiqué que les rapports doivent porter sur les **procédures du groupe,** et pas uniquement sur celles de la société mère, en précisant, le cas échéant, le fait que le système de contrôle interne de certaines filiales diffère du reste du groupe.

II. Rapport descriptif ou évaluatif ?
Le président doit **relater** les procédures **sans être tenu de les évaluer** ni d'apprécier leur adéquation ou leur efficacité (Rép. Pélissard, AN 15 juin 2004, p. 4517 reprise dans Rép. du Luart, Sén. 29 juillet 2004, p. 1733).

Toutefois, l'AMF (rapport 2004 sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne ; www.amf-france.org) avait précisé qu'il serait souhaitable que les sociétés évaluent leurs systèmes et aboutissent à terme à une appréciation.
Dans son rapport 2008, l'AMF recommande de présenter (en introduction du rapport) les diligences ayant permis la préparation de ce dernier. Elle recommande à nouveau la communication des pistes d'amélioration envisagées à la suite des travaux d'appréciation. Il est rappelé que les sociétés doivent, à tout moment, au titre de l'information permanente, communiquer au marché les défaillances ou insuffisances graves de leur contrôle interne.

Remarque
Comités d'audit : il est notamment chargé du suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques (C. com. art. L 823-19). Pour plus de détails, voir n° 398.

III. Contenu
La loi vise l'ensemble des procédures de contrôle interne et de gestion des risques (informations comptables, financières et de gestion, mais aussi risques industriels, risques environnementaux, risques d'accidents du travail, assurances, etc.), et pas seulement celles relatives au reporting financier.
En effet, le garde des Sceaux (Rép. Lenoir, AN 11 janvier 2005, p. 372) a précisé que le président est conduit à rendre compte

notamment des procédures garantissant la fiabilité des informations comptables et financières, mais aussi le respect des lois et de la réglementation, ainsi que la mise en sécurité des conditions de sa production ou de sa gestion. Le contenu exact du rapport n'a pas été indiqué par la loi, mais le Cadre de référence de l'AMF ainsi que le rapport annuel de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne permettent d'en cerner la structure et les principaux composants.

Sur les définitions et les objectifs du contrôle interne, voir n° 390 s.

1. Cadre de référence AMF Il comprend notamment un **guide d'application** (voir n° 396) qui a vocation à être utilisé pour la **rédaction du rapport du président** sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques.

Le Cadre de référence de l'AMF rappelle que le dispositif de contrôle interne repose sur 5 composantes (voir n° 393) et précise que, contrairement à la loi Sarbanes-Oxley qui vise uniquement le processus de production de l'information financière, il ne se limite pas à un ensemble de procédures mais il concerne également la maîtrise des risques.

a. Définition et objectifs du contrôle interne et de la gestion des risques (voir n° 391).

b. Principes et points clés d'analyse (voir n° 393). Les recommandations 2008 de l'AMF sont notamment les suivantes :

- **Description des procédures de contrôle interne**

- périmètre couvert : lorsque les sociétés utilisent la notion de groupe, il est important qu'elles précisent si cette notion recouvre l'ensemble de la société-mère et des sociétés consolidées ;

- recensement des risques : l'AMF renouvelle sa recommandation de faire le lien entre le recensement des risques et les procédures de gestion des risques.

- **Sociétés soumises à la loi Sarbanes-Oxley** L'AMF rappelle que toute société cotée sur un marché étranger et qui publie une information sur ce marché est tenue de publier une information équivalente à destination du marché français. Ainsi, les informations supplémentaires fournies par les sociétés étrangères dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé en France et par les sociétés françaises cotées à l'étranger, en application notamment de la loi Sarbanes-Oxley, doivent faire l'objet d'une information équivalente du marché français.

c. Application (facultative) L'AMF recommande l'utilisation du Cadre de référence à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010 sur « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : Cadre de référence) ».

Pour les **valeurs moyennes et petites (« VaMPs »),** l'AMF a publié un guide simplifié de mise en oeuvre du Cadre de référence (voir n° 391). L'AMF a également émis des recommandations dans le cadre de son rapport complémentaire sur le gouvernement d'entreprise, la rémunération des dirigeants et le contrôle interne - Valeurs moyennes et petites se référant au Code de gouvernement d'entreprise de Middlenext (sur ce code, voir n° 3699-2) de décembre 2009 (Recommandation AMF n° 2010-15 du 7 décembre 2010). Sur la définition des valeurs moyennes et petites (« VaMPs »), voir n° 1804.

Le Cadre de référence n'a cependant pas vocation à être imposé aux sociétés, notamment celles soumises à un référentiel applicable par une autre réglementation, ni à se substituer aux réglementations spécifiques en vigueur dans certains secteurs d'activité, notamment le secteur bancaire et celui des assurances (Recommandation du 22 juillet 2010 précitée).

En conséquence, les sociétés **sont invitées à préciser,** dans le rapport du président, **si elles se sont appuyées sur le Cadre de référence,** complété du guide d'application, pour la rédaction du rapport.

d. Application partielle du Cadre de référence ou du guide d'application (Recommandation AMF précitée) Les sociétés devraient clairement identifier les domaines ou processus clés de contrôle interne qu'elles ont appliqués, compte tenu de la nature de leurs activités, de leur taille et de leur mode d'organisation. Elles devraient mettre l'accent sur les éléments et les informations susceptibles d'avoir un impact significatif sur leur patrimoine ou leurs résultats.

e. Utilisation d'un autre référentiel (Recommandation AMF précitée) Les mêmes principes de transparence s'appliquent pour l'utilisation de tout autre référentiel que la société choisit ou est tenue d'appliquer au plan international et qui doit alors être clairement présenté.

2. Trame Medef/Afep (Rec. commune du 17 décembre 2003, § 6) Elle conduit à **structurer** le rapport de la façon suivante :

- introduction donnant les objectifs du contrôle interne ;

- organisation générale des procédures de contrôle interne précisant les acteurs, structures et références ;

- informations synthétiques sur les procédures de contrôle interne.

3. Ansa (Com. n° 3627 du 5 novembre 2003, § 7) Elle renvoie à la position Medef/Afep et ajoute que le rapport doit être **court et clair** afin de donner une **vision d'ensemble** des procédures internes. Elle cite, à titre d'exemple, la liste des rubriques suivantes :

- description synthétique du système comptable (organisation du système comptable, rattachement des comptables, autres spécificités) ;

- information sur les manuels de procédures ;

- description synthétique des procédures de contrôle interne (service spécifique de contrôle, charte ou code de déontologie, évaluation périodique externe de l'audit interne, procédures relatives à l'identification et à l'évaluation des risques).

3699-1

Information financière - **Rapport de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants** - L'AMF formule de nouvelles recommandations *FRC 11/12 Inf. 9*

Partie du rapport sur le gouvernement d'entreprise

3699-2



Sur la partie du rapport relative aux procédures de contrôle interne et de gestion des risques, voir n° 3699-1.

I. Mentions obligatoires

Dans la partie du rapport sur le gouvernement d'entreprise, le président du conseil d'administration ou de surveillance des SA et des SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé doit rendre compte (C. com. art. L 225-37, al. 6 à 9, L 225-68, al. 7 à 10 et L 226-10-1) :

- de la composition du conseil d'administration ou de surveillance et de l'application du principe de représentation équilibrée des femmes et des hommes en son sein ;

La mention de l'application du principe de représentation équilibrée des femmes et des hommes au sein du conseil d'administration ou de surveillance a été rendue obligatoire par la loi n° 2011-103 du 27 janvier 2011 (art. 1). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 39155.

- des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ;

- des éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ;

- du code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises auquel la société se réfère (par exemple, le Code Afep/Medef sur le « gouvernement d'entreprise des sociétés cotées » dans sa version consolidée du 22 décembre 2008, www.medef.fr, ou, du code de gouvernement d'entreprise pour les valeurs moyennes et petites, voir n° 1804, publié en décembre 2009 par Middlenext, association des valeurs moyennes françaises cotées) en précisant les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été ;

Le rapport doit aussi préciser le lieu où ce code peut être consulté.
Si une société ne se réfère pas à un tel code, le rapport doit indiquer les règles retenues en complément des exigences requises par la loi et expliquer les raisons pour lesquelles la société a décidé de ne pas appliquer de code de gouvernement d'entreprise.

- des modalités de participation des actionnaires à l'assemblée générale ou renvoyer aux dispositions des statuts qui prévoient ces modalités ;

- pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, des principes et règles arrêtés par le conseil d'administration (ou de surveillance) pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux et les éléments (mentionnés à l'art. C. com. L 225-100-3) susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique.

II. Recommandation de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et les rémunérations des dirigeants

Afin de faciliter l'application de ses recommandations pour les émetteurs, l'AMF les a regroupées dans un document unique (Recommandation AMF n° 2012-02 du 9 février 2012 sur le gouvernement d'entreprise et les rémunérations des dirigeants des sociétés se référant au code Afep/Medef).

Cette recommandation consolide les recommandations publiées depuis 2009 et figurant dans les documents suivants :

- les rapports de 2010 et 2011 sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants (recommandation AMF n° 2011-17) ;

- le rapport du 8 décembre 2009 sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne ;

- le rapport du 9 juillet 2009 sur la rémunération des dirigeants des sociétés cotées et sur la mise en oeuvre des recommandations Afep/Medef.

Sont exclues de ce document les recommandations spécifiquement applicables aux sociétés se référant au code de gouvernement d'entreprise Middlenext et celles visant les sociétés qui ne se réfèrent à aucun code.

L'AMF recommande notamment aux sociétés qui se réfèrent à un code de gouvernement d'entreprise de faire un choix précis s'agissant du code de gouvernement d'entreprise auquel elles ont décidé de se référer et de l'indiquer clairement. S'agissant de la **mise en oeuvre du principe « appliquer ou expliquer »,** l'AMF recommande que les sociétés communiquent de manière précise toute l'information sur l'application des recommandations du code de gouvernement d'entreprise auquel elles se réfèrent, et lorsqu'une recommandation du code est écartée, de fournir des explications suffisamment circonstanciées et adaptées à la situation particulière de la société.

Remarque
Renvoi possible au rapport de gestion : il ne semble pas possible que le rapport du président sur le contrôle interne fasse un renvoi aux informations figurant dans le rapport de gestion (voir n° 3697-1), le contenu des informations étant différent. Cependant, les émetteurs pourront s'ils l'estiment opportun, après avoir décrit l'essentiel des principes et règles arrêtés pour la détermination des rémunérations et avantages des mandataires sociaux, effectuer un renvoi au rapport de gestion (avis de l'AMF du 7 mai 2007 ; Bull. CNCC n° 146, juin 2007, p. 307 s.).

Sur les informations à fournir sur les rémunérations et avantages des mandataires sociaux dans le **rapport de gestion,** voir n° 3697-1.

3699-2

Information financière - **Rapport de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants** - L'AMF formule de nouvelles recommandations *FRC 11/12 Inf. 9*

Contrôle du rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne

3699-3

Les commissaires aux comptes doivent présenter dans un rapport joint au rapport sur les comptes annuels et au rapport sur les comptes consolidés leurs **observations sur le rapport** établi par le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance **des SA et des SCA** dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé pour sa partie concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. En outre, ils doivent **attester l'établissement des autres informations requises dans le rapport du président** (C. com. art. L 225-235 et L 226-10-1).

Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, voir n° 3699-1 et 3699-2. Sur le rapport du commissaire aux comptes, voir n° 5374.

La norme d'exercice professionnel **NEP 9505** « Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière - Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président » apporte les précisions suivantes :

a. Définition (NEP précitée, § 06) Les « procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière » s'entendent de celles qui permettent à la société de produire, dans des conditions de nature à pouvoir en garantir la **fiabilité,** les comptes et les informations sur la situation financière et sur ces comptes. Ces informations sont celles extraites de **comptes intermédiaires** ou des comptes **annuels** ou **consolidés,** ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

b. Diligences concernant les informations sur les procédures de contrôle interne (NEP précitée, § 07) L'intervention du commissaire aux comptes ne consiste pas à porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques en tant que telles mais à apprécier la **sincérité** des informations contenues dans la partie du rapport qu'il doit vérifier.

Pour ce faire le commissaire aux comptes :

- prend connaissance des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière sous-tendant les informations présentées dans le rapport du président et consulte la documentation existante ;

- prend connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulte la documentation existante ;

- détermine si les déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission font l'objet d'une information appropriée dans le rapport du président.

Les déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques sont des **faiblesses significatives du contrôle interne** qui sont telles qu'elles puissent conduire à une anomalie significative dans l'information comptable et financière dont la connaissance par le marché est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le cours des instruments financiers émis par la société.

c. Diligences concernant les autres informations (NEP 9505, § 10 et 11) Le commissaire aux comptes vérifie que les informations, autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, requises aux articles C. com. L 225-37, L 225-68 et L 226-10-1 (voir n° 3699-1 et 3699-2) figurent dans le rapport du président. Si tel n'est pas le cas, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les compléments qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir ces compléments, il signale dans son rapport l'irrégularité constituée par l'absence de certaines de ces informations.
Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier la sincérité des informations, autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, contenues dans le rapport du président, que ces informations soient requises par les articles C. com. L 225-37, L 225-68 et L 226-10-1 ou non ; notamment, il n'a pas à prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces autres informations ni de la documentation disponible.
Sa lecture du rapport du président lui permet toutefois de relever, le cas échéant, les informations qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Dans une telle situation, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, le commissaire aux comptes formule une observation dans son rapport sur le caractère manifestement incohérent de ces autres informations.

Remarque
Diligences à mettre en oeuvre lorsque le président mentionne dans son rapport le Cadre de référence de l'AMF (Bull. CNCC n° 149, mars 2008, CNP 2007-16, p. 107 s.) : les diligences du commissaire aux comptes varient selon les termes employés par le président :

- conformité annoncée avec les principes généraux de contrôle interne (partie II du Cadre) : il prend connaissance de la documentation relative au dispositif de contrôle interne d'ensemble et à la conformité de ce dispositif aux principes du Cadre de référence ;

- conformité annoncée avec le Cadre de référence complété du guide d'application (parties II et III du Cadre) : il prend connaissance du processus de vérification de la mise en place des procédures et vérifie la sincérité des propos du président relatifs à l'existence des procédures figurant dans le guide ;

- « prise en compte » du Cadre de référence : les formulations « a pris en compte » ou « s'est appuyé sur » étant très génériques et donnant peu d'informations sur le degré de conformité du contrôle interne avec le Cadre de référence, il s'attachera à faire préciser par le président la référence qu'il fait à ce Cadre ;

- aucune mention concernant le Cadre de référence : s'agissant d'une recommandation de l'AMF, l'absence de mention n'a pas d'incidence sur le rapport du commissaire aux comptes.

d. Hypothèse d'un rapport du président comportant une évaluation des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques (NEP précitée, § 14) Le commissaire aux comptes met en oeuvre les diligences prévues dans la NEP (voir **b.** et **c.**). En outre, il :

- prend connaissance du processus d'évaluation mis en place ainsi que de sa documentation ;

- apprécie la qualité et le caractère suffisant de la documentation existante.

Sur les observations formulées, le cas échéant, par le commissaire aux comptes, voir n° 5374.

e. Rapport du CAC sur le rapport du président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques Voir n° 5374.

Remarques
Contrôle du rapport du président émis volontairement (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, CNP 2006-1, p. 137) :
1. Cas où le rapport du président, établi volontairement, est mis à la disposition des actionnaires Dans ce cas, le CAC fait application de la NEP 9510 « Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes », si le rapport du président fait partie ou est joint en annexe du rapport de gestion.

2. Cas où un rapport du CAC sur le rapport du président est demandé par la société Dans ce cas, que le rapport du président soit mis ou non à la disposition des actionnaires, le CAC peut notamment faire application des diligences prévues dans la NEP 9505 (voir **c.** ci-avant).

II. Bilan social

Etablissement et contenu

3700

Sont tenues d'établir annuellement un bilan social les entreprises soumises à l'obligation d'instituer un comité d'entreprise et occupant habituellement **au moins 300 salariés** (C. trav. art. L 2323-68 à L 2323-77).

Voir détails Mémento Social n° 9305.

Sanctions La non-présentation du bilan social au comité d'entreprise est passible des peines prévues pour le délit d'entrave (C. trav. art. L 2328-2 ; voir n° 5042). Il en est de même en cas de présentation tardive ou incomplète (Cass. crim. 15 mai 2007, n° 06-84.318).

Le bilan social comporte des informations regroupées en **sept grands chapitres** (C. trav. art. L 2323-70, L 2323-71 et art. R 2323-17) : emplois, rémunérations et charges accessoires, conditions d'hygiène et de sécurité, autres conditions de travail (durée, organisation, conditions physiques de travail), formation, relations professionnelles, conditions de vie des salariés et de leur famille dans la mesure où ces conditions dépendent de l'entreprise.

Il s'agit de données chiffrées essentiellement statistiques ; toutefois, certaines peuvent être obtenues à l'**aide de la comptabilité.** Il est donc utile à notre avis que le service du personnel et le service comptable élaborent ensemble la liste des éléments pouvant être tirés de la comptabilité notamment la charge salariale globale (compte 64 : Charges de personnel et solde intermédiaire de gestion : valeur ajoutée), la participation des salariés, les dépenses intéressant les conditions de travail (notamment comptes 6473 : Versements aux comités d'hygiène et de sécurité, 6475 : Médecine du travail), les dépenses de formation, les dépenses relatives aux oeuvres sociales (notamment compte 6472 : Versements aux comités d'entreprise et d'établissement).

Diffusion

3700-1

Elle concerne, outre le comité d'entreprise mentionné ci-avant, les **délégués syndicaux,** l'**inspection du travail,** les **salariés** et les **actionnaires dans les sociétés par actions** (voir Mémento Social n° 9305).

Sur l'insertion du bilan social dans les plaquettes annuelles, voir n° 3701-2.

Contrôle

3700-2

Les commissaires aux comptes doivent vérifier la **sincérité** et la **concordance avec les comptes annuels** des informations données dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels (C. com. art. L 823-10). Selon la CNCC (NI n° 9, décembre 1987, p. 27), le bilan social, bien que n'ayant pas pour objectif des considérations d'ordre économique ou de gestion financière, contient un certain nombre d'informations tirées des comptes sociaux dont il appartient par conséquent au commissaire aux comptes de vérifier la sincérité.

a. Rubriques concernées par les contrôles du commissaire aux comptes :

- montant des rémunérations : masse salariale annuelle totale ;

- hiérarchie des rémunérations : montant global des dix rémunérations les plus élevées ;

- charges accessoires : montant des versements effectués à des entreprises extérieures pour mise à la disposition du personnel ;

- charges salariales globales : frais de personnel/valeur ajoutée ou chiffre d'affaires ;

- participation financière : montant global de la réserve de participation ;

- formation professionnelle continue : montant consacré à la formation continue : formation interne ; formation effectuée en application de conventions ; versements à des fonds d'assurance-formation ; versements auprès d'organismes agréés, Trésor et autres ; total ;

- oeuvres sociales : contribution ou financement, le cas échéant, du comité d'entreprise et des comités d'établissement.

b. Contrôles à effectuer
Pour les rubriques mentionnées ci-avant, le commissaire aux comptes :
- contrôle que les chiffres retenus correspondent aux définitions du décret du 8 décembre 1977 et aux arrêtés des mêmes dates visant les secteurs professionnels ;

- si les définitions prévues par le décret permettent plusieurs interprétations possibles, demande au chef d'entreprise de préciser celle qu'il a retenue. Par exemple, le décret fait référence à la masse salariale annuelle totale, au sens de la déclaration annuelle des salaires, sans préciser s'il s'agit des rémunérations brutes ou nettes et s'il convient d'y inclure ou non les avantages en nature ;

- s'assure qu'ils sont en concordance avec les comptes sociaux ;

- veille, si un changement de méthode significatif intervient, à ce qu'il soit accompagné d'explications suffisantes pour permettre la comparaison avec le bilan précédent.

c. Conclusion des contrôles
En cas d'erreurs constatées ou d'absence de sincérité de l'information, le commissaire aux comptes fait une observation dans son rapport sur les comptes annuels ; voir n° 5371-1.

III. Autres documents liés aux comptes annuels

Exposé sommaire de la situation de la société pendant l'exercice écoulé

3701-1

L'AMF (Brochure COB « L'information à l'occasion des assemblées générales ordinaires », décembre 1971), recommande d'accorder toute l'attention nécessaire à la rédaction de **l'exposé sommaire** (C. com. art. R 225-81 3°) qui, selon elle, constitue, avec le tableau des résultats des cinq derniers exercices, le document d'information privilégié demandé par les actionnaires auxquels est adressée une formule de procuration. Elle a estimé qu'un « bon exposé sommaire doit résumer les **points essentiels du rapport du conseil d'administration** et comporter, comme lui, non seulement un **commentaire** des résultats passés, mais aussi des indications sur **les progrès** réalisés ou les **difficultés** rencontrées et les **perspectives d'avenir** ».

Sur le rôle et les pouvoirs de l'AMF à l'égard de tous les émetteurs dont les titres sont admis aux négociations sur un marché, voir n° 5060-1.
Sur le rapport financier annuel que doit publier dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice tout émetteur dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (C. mon. fin. art. L 451-1-2 I), voir n° 5073.

Plaquette annuelle (rapport annuel)

3701-2

Certaines sociétés, notamment celles dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, établissent une plaquette annuelle (rapport annuel), diffusée à l'occasion de leur assemblée générale annuelle. Conçue comme un document de présentation de l'entité, la plaquette annuelle comprend habituellement des informations générales sur le groupe, une analyse de son activité et une partie consacrée aux comptes annuels et consolidés dans laquelle sont intégrés les éléments du rapport de gestion. Ces derniers peuvent parfois être répartis dans la plaquette annuelle sans être regroupés au sein d'une section distincte.
Cette publication ne constitue **pas une obligation légale** et son contenu n'est pas réglementé.

L'AMF (Position du 3 octobre 2008 Questions-réponses sur les obligations d'information financière des sociétés cotées sur Euronext Paris) rappelle que le « rapport annuel » n'est pas défini par les textes législatifs ou réglementaires et que l'on désigne communément sous ce terme, l'ensemble des informations présentées à l'assemblée générale conformément à la loi, regroupées dans un seul document et complétées la plupart du temps par une communication spécifique à l'attention des actionnaires (message du président, par exemple).

Nous présentons ci-après un exemple de plan de plaquette annuelle et des précisions apportées par l'AMF et la CNCC, ainsi que nos propositions en vue de réduire son contenu actuel rencontré en pratique.

Sur la possibilité d'adapter la plaquette annuelle pour qu'elle serve de document de référence, voir n° 3701-3.

Exemple de plan de la plaquette annuelle

La plupart des entreprises retiennent un plan en trois parties dans lequel on retrouve :

a. Les informations générales sur le groupe : métiers, dirigeants et commissaires aux comptes, chiffres clés (chiffre d'affaires, résultat net, effectif, frais de recherche, investissements, informations boursières), message du président qui mentionne les faits marquants de l'exercice et les perspectives d'évolution ;

b. L'activité du groupe : analyse sectorielle de l'activité, moyens, commentaires sur les données financières de l'exercice ;

c. Les états financiers : comptes consolidés, incluant l'annexe ; le plus souvent, tableau de financement ou des flux de trésorerie, comptes annuels, rapports des commissaires aux comptes.

Pour les sociétés qui souhaiteraient d'une part éviter des redondances préjudiciables à la clarté de leurs informations entre comptes individuels et comptes consolidés et, d'autre part, réduire les coûts d'édition et de distribution, il est possible, à notre avis, de limiter le contenu financier et comptable aux éléments suivants :

- comptes consolidés,

- rapport sur la gestion du groupe,

- rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés,

- « extrait des comptes individuels » (bilan et compte de résultat résumés, décision de distribution), en précisant que les comptes individuels et les autres documents légaux les concernant (rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels, etc.) peuvent être obtenus auprès de la société.

Précisions de l'AMF

C'est un « document synthétique qui rassemble tous les éléments disponibles constituant l'information utile pour présenter la société » (brochure COB de décembre 1971). Mais c'est aussi un moyen de faire connaître l'entreprise au public et d'intéresser l'ensemble des épargnants (Bull. COB, n° 109, novembre 1978, p. 7). L'AMF a émis de nombreuses recommandations la concernant (rapports annuels COB et brochure précitée).
Elle y voit « **le meilleur support de l'information régulière** donnée par l'entreprise » et appelle l'attention des sociétés cotées sur les quatre recommandations suivantes :

- la qualité du contenu et de la présentation de la plaquette annuelle mérite l'effort principal ;

- la diffusion de la plaquette avant l'assemblée assure l'impact maximal ;

- la plaquette doit être adressée non seulement aux actionnaires, mais à toute personne qui en fait la demande ;

- il convient de porter à la connaissance du public, par voie de presse ou par tout autre moyen, des informations complémentaires qui ne figureraient pas dans la plaquette.

La plaquette annuelle étant destinée essentiellement à l'**information préalable** des actionnaires **avant l'assemblée,** l'AMF recommande de la diffuser au moins quinze jours avant l'assemblée générale et d'y comprendre l'ensemble des informations obligatoires (prévues notamment par les articles C. com. art. R 225-81 et R 225-83), ainsi que les **informations sociales significatives** (Bull. n° 1, 24 mars 1980, p. 19), et non la reproduction intégrale du bilan social (Rapport COB 1979, p. 13).
La diffusion préalable dans la plaquette **d'informations non approuvées** par l'assemblée (comptes, projets de résolutions) ne constitue pas un obstacle puisque l'AMF recommande, en cas de non-approbation, de diffuser une **note complémentaire** (Rapport COB 1969, p. 67).
L'AMF insiste également sur la bonne présentation (photographies, organigrammes, graphiques, tableaux, etc.) de la plaquette et sur la rédaction du texte qui doit être « **clair** et facilement **compréhensible** pour le non-spécialiste ».

Remarque
Plaquette, prospectus et document de référence : à la différence du prospectus (voir n° 5081 s.) et du document de référence (voir n° 3701-3), la plaquette annuelle ne figure pas comme un document d'information spécifique dans le Règlement général de l'AMF. Il en est fait mention uniquement pour indiquer que le document de référence peut prendre la forme du rapport annuel destiné aux actionnaires

(Règl. gén. AMF, art. 212-13 I). Sur les modalités, voir n° 3701-3. L'AMF a également précisé que le document de référence (ainsi que le rapport financier annuel) peut servir de rapport présenté à l'assemblée générale ordinaire s'il est complété des informations et éléments exigés par le Code de commerce (Position AMF du 3 octobre 2008).

Contrôle par les commissaires aux comptes

Lorsque la plaquette annuelle (rapport annuel) est déposée au greffe du tribunal de commerce, au lieu des seuls comptes et rapport de gestion prévus par les textes légaux et réglementaires, le terme « rapport de gestion » couvre alors le rapport annuel dans son ensemble (NI CNCC n° 1, § 5.111). Il en résulte un même niveau de contrôle par les commissaires aux comptes que pour le rapport de gestion (voir n° 3698).

Sur le contrôle de la plaquette annuelle adaptée pour servir de document de référence, voir n° 3701-3.

Document de référence

3701-3

Historique L'idée du document de référence est née en 1987 à l'initiative de la COB (devenue AMF) afin de répondre au double objectif de faciliter les opérations des émetteurs en accélérant les processus d'instruction des dossiers d'opérations financières et d'encourager l'harmonisation du contenu des rapports annuels des sociétés cotées (voir n° 3701-2).
Dans un objectif de transparence et d'égalité des actionnaires, la COB avait donc défini un standard d'information financière annuel devenu, depuis lors, un modèle pour les autres places européennes.
Ce document français a d'ailleurs largement inspiré :

- les dispositions de la directive n° 2003/71/CE relative à l'harmonisation européenne en matière d'information financière, partiellement transposée en droit national par la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie et par le règlement général de l'AMF ;

- le règlement (CE) n° 809/2004 du 29 avril 2004 qui met en oeuvre, d'un point de vue technique, la directive précitée et définit notamment la structure des documents d'enregistrements [documents de référence et prospectus (voir n° 5081 s.)].

Le document de référence, dont l'établissement est **facultatif,** a pour objet de donner aux investisseurs toutes les informations nécessaires pour fonder leur jugement sur l'activité, la situation financière, les résultats et les perspectives de l'émetteur. La possibilité d'établir un document de référence, réservée aux sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (Euronext Paris), a été étendue aux sociétés cotées sur Alternext (Règl. gén. AMF art. 212-13, modifié par arrêté du 4 novembre 2009).

Sur l'articulation entre le document de référence et le rapport financier annuel et sur le document de référence dit « 2 en 1 » (document de référence incluant le rapport financier annuel), voir n° 5073-3 ; sur l'articulation entre le document de référence et le rapport annuel de gestion, voir n° 5073-4.

Seul, ce document ne constitue qu'un document d'information financière ne permettant pas de procéder à une offre au public (voir n° 5059) ou à l'admission de titres financiers sur un marché réglementé (voir n° 1804). En revanche, accompagné d'une note relative aux titres financiers et d'un résumé, il forme le **prospectus** (voir n° 5081-1), document nécessaire pour ces opérations.

Pour élaborer un document de référence, les sociétés ont le choix entre deux solutions :

- **élaborer un document spécifique** qui a l'avantage de la simplicité : il suffit en effet de suivre le schéma du règlement européen (voir contenu ci-après) ;

- **adapter le rapport annuel** : le document de référence peut prendre la forme du rapport financier annuel (voir n° 5073 et 5073-3) ou du rapport annuel destiné aux actionnaires (voir n° 3701-2). Dans ce cas, un **tableau de concordance** doit être fourni entre les rubriques du rapport annuel et celles du document de référence (Règl. gén. AMF art. 212-13, I).

Cette formule présente deux avantages :

- la réalisation d'un support unique d'information pour l'ensemble de l'exercice ;

- une large diffusion d'un document d'information normalisé.

I. Contenu

Le document de référence contient l'ensemble des informations juridiques, économiques et comptables concourant à la présentation exhaustive d'une société pour un exercice donné.

a. Structure Le contenu du document de référence est déterminé par :

- le règlement (CE) n° 809/2004 du 29 avril 2004 (annexe I), modifié par le règlement (CE) n° 211/2007 du 27 février 2007,

Le contenu du document de référence est identique à la première partie du prospectus (voir n° 5081-2).

- le règlement général de l'AMF (art. 212-13 et 222-9),

- les recommandations du CESR du 10 février 2005 (réf. 05-054b ; voir n° 5198) que l'AMF s'est engagée à suivre (Règl. gén. AMF art. 212-7),

Sur le remplacement du CESR par l'ESMA en janvier 2011 et son rôle, voir n° 5060-5.

- l'instruction de l'AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 (modifiée en dernier lieu le 24 juin 2011),

Cette instruction définit notamment les modalités de dépôt et les modèles d'attestation.

- les recommandations et interprétations de l'AMF du 27 janvier 2006 (voir n° 5197-1),

Ces recommandations et interprétations font partie du « **Guide d'élaboration des documents de référence** » rédigé par l'AMF (27 janvier 2006) qui reprend également la réglementation en vigueur. Ce guide fait l'objet de mises à jour régulières (en dernier lieu le 20 décembre 2010).

Remarque
« VaMPs » : l'AMF a également publié un « **Guide d'élaboration du document de référence à l'attention des valeurs moyennes et petites (« VaMPs »),** qui rassemble dans une brochure unique tous les textes applicables à l'élaboration de ce document. Ce guide est annexé à la position AMF du 9 janvier 2008 sur le rapport du groupe de travail sur les aménagements de la réglementation financière pour les valeurs moyennes et petites. Il remplace pour ces sociétés le Guide d'élaboration du document de référence publié le 27 janvier 2006 et a fait l'objet d'une mise à jour en date du 10 décembre 2009. En outre, ce guide spécifique peut, sous certaines conditions, être utilisé par les VaMPs pour la rédaction du prospectus relatif à une opération financière (Position AMF précitée), voir n° 5080. Sur la définition des valeurs moyennes et petites (VaMPs), voir n° 1804.

Le tableau suivant, établi par nos soins, indique la **liste d'exigences d'informations minimales** que le document de référence doit contenir en indiquant pour chaque exigence d'une part, la réglementation européenne applicable et d'autre part, la réglementation et la doctrine françaises applicables.

Contenu du document de référence (Règl. CE n° 809/2004 annexe I)	**Règl. gén., instructions, recommandations et interprétations de l'AMF**
1. Personnes responsables du document	Règl. gén. AMF art. 212-13 Inst. AMF n° 2005-11, art. 2
2. Contrôleurs légaux des comptes	
3. Informations financières sélectionnées (ou chiffres clés)	Rec. CESR 05-054b n° 20 à 26 du 10 février 2005
4. Facteurs de risques	Rec. AMF n° 2 et 5 du 27 janvier 2006 Rec. AMF du 29 octobre 2009 et n° 2011-18 du 20 décembre 2011 (voir n° 3696 IV d.)
5. Informations concernant l'émetteur	
- 5.1. Histoire et évolution de la société	
- 5.2. Investissements	
6. Aperçu de l'activité	
- 6.1. Principales activités	Rec. AMF du 10 décembre 2009 et n° 2011-18 du 20

Contenu du document de référence (Règl. CE n° 809/2004 annexe I)	Règl. gén., instructions, recommandations et interprétations de l'AMF
- 6.2. Principaux marchés	décembre 2011 (voir n° 3697 I)
7. Organigramme	Inst. AMF n° 7 du 27 janvier 2006
8. Propriétés immobilières, usines et équipements	Rec. CESR 05-054b n° 146 du 10 février 2005 Position-rec. AMF n° 2010-18 du 8 février 2010
9. Examen de la situation financière et du résultat	Rec. CESR 05-054b n° 27 à 32 du 10 février 2005
- 9.1. Situation financière	
- 9.2. Résultat d'exploitation	
10. Trésorerie et capitaux	Rec. CESR 05-054b n° 33 à 37 du 10 février 2005
11. Recherche et développement, brevets et licences	
12. Informations sur les tendances	
13. Prévisions ou estimations du bénéfice	Rec. CESR 05-054b n° 38 à 50 du 10 février 2005 Positions AMF du 10 juillet 2006 et du 23 octobre 2007
14. Organes d'administration, de direction et de surveillance et direction générale	
- 14.1. Coordonnées	
- 14.2. Conflits d'intérêts	
15. Rémunération et avantages	Rec. CESR 05-054b n° 147 et 148 du 10 février 2005 Rec. AMF du 22 décembre 2008 et n° 2012-02 du 9 février 2012 (voir n° 3697-1 I)
16. Fonctionnement des organes d'administration et de direction [(1)]	Règl. gén. AMF art. 222-9 [(1)]
17. Salariés	Rec. AMF du 22 décembre 2008 (voir n° 3697-1 I)
18. Principaux actionnaires	Rec. AMF du 10 décembre 2009
19. Opérations avec des apparentés	Rec. CESR 05-054b n° 149 du 10 février 2005 Int. AMF n° 7 du 27 janvier 2006
20. Informations financières concernant le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'émetteur	

Contenu du document de référence (Règl. CE n° 809/2004 annexe I)	Règl. gén., instructions, recommandations et interprétations de l'AMF
- 20.1. Informations financières historiques [(2)]	Rec. CESR 05-054b n° 51 à 86 du 10 février 2005 Comm. CESR du 12 janvier 2006 Rec. AMF n° 2010-14 et rec. comptables de l'AMF en vue de l'arrêté des comptes (voir n° 5197-1)
- 20.2. Informations financières pro forma	Règl. gén. AMF art. 222-2 Inst. AMF n° 2007-05 du 2 octobre 2007
- 20.3. Etats financiers	
- 20.4. Vérification des informations financières historiques annuelles	Rec. CESR 05-054b n° 95 à 97 du 10 février 2005
- 20.5. Date des dernières informations financières	
- 20.6. Informations financières intermédiaires et autres	Rec. CESR 05-054b n° 98 à 106 du 10 février 2005
- 20.7. Politique de distribution des dividendes	
- 20.8. Procédures judiciaires et arbitrage	
- 20.9. Changements significatifs de la situation financière ou commerciale	
21. Informations complémentaires	
- 21.1. Capital social	Rec. CESR 05-054b n° 150 à 154 du 10 février 2005 Rec. AMF du 10 décembre 2009 (voir n° 3697 II) Rec. AMF n° 4 du 27 janvier 2006
- 21.2. Acte constitutif et statuts	Rec. CESR 05-054b n° 155 du 10 février 2005 Inst. AMF n° 5 du 27 janvier 2006
22. Contrats importants	
23. Informations provenant de tiers, déclarations d'experts et déclarations d'intérêts	Rec. CESR 05-054b n° 156 à 159 du 10 février 2005
24. Documents accessibles au public	
25. Informations sur les participations	Rec. CESR 05-054b n° 160 à 165 du 10 février 2005
(1) L'émetteur qui établit un document de référence doit y inclure le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (Règl. gén. AMF art. 222-9 et Inst. AMF n° 2005-11, art. 9 ; voir n° 3699 s.). (2) Sur les informations financières historiques à fournir lorsque l'émetteur a un historique financier complexe ou a pris un engagement financier important, voir n° 5062-7.	

Outre les informations minimales requises par le règlement européen précité ou le règlement général de l'AMF (voir tableau ci-avant), les émetteurs peuvent également inclure dans leur document de référence certains rapports prévus par la loi afin de

satisfaire aux exigences de telle ou telle rubrique, ou d'être dispensés de la publication séparée de certaines informations, notamment :

Sur le lien entre le document de référence, le rapport financière annuel et le rapport annuel de gestion, voir n° 5073-3 et 5073-4.

- le rapport sur les impacts environnementaux de l'activité de l'émetteur (voir n° 3697-1),

- le descriptif du programme de rachat d'actions propres (voir n° 5095) ;

- le montant des honoraires versés à chacun des contrôleurs légaux (Règl. gén. AMF, art. 212-13, VI ; voir n° 5063-1).

Lorsque le document de référence est rendu public dans les quatre mois suivant la clôture et comprend le communiqué relatif aux honoraires versés aux contrôleurs légaux ou le rapport financier annuel (Règl. gén. AMF, art. 212-13, VI ; voir n° 5073), l'émetteur est dispensé de la publication séparée de ces informations. Dans ce cas, il diffuse un communiqué, mis en ligne sur son site Internet, précisant les modalités de mise à disposition du document de référence.

L'AMF recommande également (Rec. AMF n° 2012-05 sur les assemblées générales d'actionnaires des sociétés cotées) :

- d'inclure le rapport spécial des commissaires aux comptes sur les conventions (voir n° 5373) dans le document de référence ;

- lorsqu'elles ne sont pas des conventions courantes conclues à des conditions normales, de présenter dans le document de référence les conventions conclues par une filiale détenue directement ou indirectement, et concernant, directement ou indirectement, un dirigeant et/ou administrateur de la société cotée, ou un actionnaire détenant plus de 10 % du capital de la société cotée.

b. Mises à jour A compter du dépôt ou de l'enregistrement du document de référence (voir **V.** ci-après), l'émetteur **peut** procéder à des actualisations régulières portant sur les éléments comptables publiés et les faits nouveaux relatifs à l'organisation, à l'activité, aux risques, à la situation financière et aux résultats de l'émetteur (Règl. gén. AMF art. 212-13, IV). La mise à la disposition du public et le dépôt auprès de l'AMF des actualisations du document de référence suivent les mêmes règles que le document de référence lui-même (voir **V.** ci-après).

Remarque
Informations trimestrielles et semestrielles : lorsqu'une actualisation du document de référence :

- est rendue publique dans les 45 jours qui suivent la fin des premier ou troisième trimestres de l'exercice et comprend l'information financière trimestrielle (voir n° 3708),

- est rendue publique dans les 2 mois qui suivent la fin du 1er semestre et comprend le rapport financier semestriel (voir n° 3705-1 s.), l'émetteur est dispensé de la publication séparée de ces informations. Dans ce cas, il diffuse un communiqué, mis en ligne sur son site Internet, précisant les modalités de mise à disposition de l'actualisation du document de référence.

c. Langue Lorsqu'un émetteur dépose ou fait enregistrer (voir **IV.** ci-après) un document de référence en français auprès de l'AMF, il peut également déposer ou faire enregistrer ce document dans une langue usuelle en matière financière.

Dans ce cas, l'émetteur doit fournir à l'AMF une attestation sur la traduction exacte et fidèle de ce document par rapport à la version française (Inst. AMF n° 2005-11, art. 5 II).

Les actualisations successives du document de référence (voir **b.** ci-avant) sont rédigées en français et dans la même autre langue (Règl. gén. AMF art. 212-13, IV bis).

II. Responsabilité du document de référence
Les textes (Règl. gén. AMF art. 212-14) exigent que le document de référence soit revêtu de l'attestation des **responsables** du document attestant que, à leur connaissance, les données de celui-ci sont conformes à la réalité et ne comportent pas d'omission de nature à en altérer la portée. Cette attestation fait référence explicitement aux travaux des commissaires aux comptes (voir **III.** ci-après) en indiquant que la société a obtenu de ses auditeurs une lettre de fin de travaux, dans laquelle ils indiquent qu'ils ont mis en oeuvre leur norme professionnelle relative à la vérification des prospectus, comportant une lecture d'ensemble du document. Le cas échéant, les observations formulées par les auditeurs dans leur lettre de fin de travaux sont reprises dans l'attestation (Inst. AMF n° 2005-11 du 21 décembre 2005 et Position AMF du 10 décembre 2009, question 12).

En outre, l'AMF (Inst. et position précitées) demande que l'attestation du responsable du document de référence indique expressément l'existence d'observations ou de réserves formulées par les auditeurs dans leur rapport d'audit avec renvoi aux pages du document de référence où figure le rapport. Lorsque les auditeurs ont formulé des observations ou des réserves dans un rapport relatif à un exercice précédent, ou dans leurs rapports relatifs aux deux exercices précédents, l'attestation indique l'existence de ces observations ou réserves ainsi que leurs références (exercice concerné, date du document de référence, numéros des pages).

Le signataire de l'attestation du document de référence est, selon le cas (Position AMF du 10 décembre 2009, question 11) :

- le président-directeur général ou, si les fonctions sont dissociées, le directeur général ou un directeur général délégué pour les sociétés à conseil d'administration ;

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;

- le gérant pour les sociétés en commandite.

L'AMF a publié un modèle d'attestation des personnes responsables du document de référence ainsi que des modèles d'attestation correspondant aux situations suivantes (Inst. AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 modifiée et Position AMF du 11 octobre 2007) :

- attestation d'un document de référence contenant un rapport financier annuel (voir n° 5073-2) ;

- attestation d'un document de référence (ou d'une actualisation) contenant un rapport financier semestriel (voir n° 3705-5).

III. Contrôle par les commissaires aux comptes

Le document de référence est contrôlé par les commissaires aux comptes selon les mêmes modalités que celles régissant le contrôle du prospectus (voir n° 5081-9).

IV. Contrôle de l'AMF

La procédure de contrôle de l'AMF comporte **deux mécanismes distincts** : d'une part le **dépôt** (contrôle a posteriori), d'autre part **l'enregistrement** (contrôle a priori).

a. Dépôt auprès de l'AMF Quand les sociétés ont déjà réalisé 3 documents de référence consécutifs au cours des 3 exercices précédents, il leur suffit de **déposer** leur document de référence auprès de l'AMF.

Ce dépôt formel doit être accompagné de l'attestation des dirigeants de la société (voir ci-avant **II.**) ainsi que d'une copie de la lettre de fin de travaux des contrôleurs légaux (voir ci-avant **III.** et n° 5081-9).

L'AMF contrôle le document, a posteriori, après son dépôt. Si elle constate une omission ou une inexactitude significative, l'émetteur doit déposer auprès d'elle les rectifications apportées qui sont publiées selon les mêmes modalités que le document de référence.
Les mises à jour sont également déposées auprès de l'AMF. Elles ne font pas l'objet d'un enregistrement, quelle que soit la procédure suivie pour le document de référence annuel (dépôt ou enregistrement), et sont également soumises à la procédure de contrôle a posteriori.

A l'occasion d'une opération d'offre au public ou d'admission aux négociations sur un marché réglementé, elles seront incorporées par référence dans l'information visée par l'AMF en tant que partie intégrante du **prospectus** qui devient alors obligatoire, voir n° 5081 s.

b. Enregistrement par l'AMF Par exception, les sociétés qui n'ont pas réalisé trois documents de référence consécutifs doivent faire enregistrer leur document de référence par l'AMF après examen de l'information présentée. A cette fin, l'AMF peut demander toute information complémentaire ainsi que toute explication ou justification qu'elle juge utile.

V. Diffusion

Le lendemain de son dépôt ou de son enregistrement, le document de référence est tenu gratuitement à la disposition du public. Il peut être consulté à tout moment par toute personne qui en fait la demande au siège de l'émetteur ou auprès des organismes chargés d'assurer son service financier ; une copie doit être adressée sans frais à toute personne qui en fait la demande.

La mise en ligne du document de référence sur le site de l'émetteur permet de remplir cette obligation. La société doit néanmoins remettre gratuitement une version imprimée à toute personne qui en ferait la demande (Position AMF du 10 décembre 2009, question 15).

En outre, une version électronique du document est envoyée à l'AMF aux fins de mise en ligne sur son site (Règl. gén. AMF art. 212-13, III).

Section 3 Comptes intermédiaires et prévisionnels

I. Comptes intermédiaires

Champ d'application

3702

Des comptes intermédiaires peuvent devoir être établis en raison :
1. des obligations propres aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804) ou sur Alternext (voir n° 1804-1) ; pour les obligations spécifiques de ces sociétés en terme d'informations semestrielles, voir n° 3705 s.
2. d'opérations spécifiques exigeant l'établissement de tels comptes : distribution d'acomptes sur dividendes (voir n° 2994), augmentation de capital en numéraire plus de 6 mois après la clôture (voir n° 3438 s.), etc.

Modalités d'établissement

3702-1

La recommandation CNC n° 99-R-01 relative à l'établissement des comptes intermédiaires définit les grands principes de présentation, de comptabilisation et d'évaluation à suivre pour l'établissement de tels comptes. Cette recommandation s'applique aux comptes individuels, ainsi qu'aux comptes consolidés établis en règles françaises (voir n° 4630).

Ces principes sont généraux ; ils peuvent donc être suivis chaque fois qu'un tel arrêté est requis (distribution d'acomptes sur dividendes, voir n° 2994 ; augmentation de capital en numéraire plus de 6 mois après la clôture, (voir n° 3438 s.), etc.

Ces grands principes concernent :

- les méthodes comptables applicables ;

- l'appréciation du seuil de signification ;

- l'autonomie des comptes annuels par rapport aux comptes intermédiaires.

I. Méthodes comptables applicables aux comptes intermédiaires
La recommandation du CNC préconise d'appliquer dans les comptes intermédiaires les mêmes méthodes comptables que celles utilisées dans les comptes annuels, sous réserve d'aménagements (§ 10).

La recommandation du CNC a retenu l'approche ponctuelle, comme le préconisait l'AMF.

a. Des méthodes comptables identiques à celles des comptes annuels L'application des mêmes méthodes qu'à la clôture conduit notamment à respecter :
1. le principe général d'indépendance des périodes comptables Ainsi, il convient de rattacher à la période intermédiaire les charges et les produits qui la concernent effectivement et ceux-là seulement. En conséquence, les charges et les produits :
- doivent être rattachés à la période intermédiaire au cours de laquelle la prestation correspondante est rendue ;

Exemple

Exemples

- constatation en produits des seuls loyers correspondant à la période écoulée en cas de loyers perçus d'avance ;

- constatation en charge des primes de fin d'année pour la fraction rattachable à la période écoulée ;

- constatation en charge de l'IS afférent au résultat de la période écoulée ;

- constatation en charges des pertes à terminaison sur contrats à long terme conclus au cours de la période ;

- constatation en charges des congés payés sur la base des droits acquis à la fin de la période ;

- etc.

Pour des exemples pratiques concernant certaines difficultés d'application (comptabilisation des produits, coûts fixes de fabrication, écarts sur coûts standards, impôt, participation et intéressement, etc.), voir également NI CNCC n° 26, p. 96 s.

- ne peuvent être anticipés ou différés sur une période intermédiaire.

Exemple

Exemples- pas d'étalement du chiffre d'affaires ;
- pas d'étalement des charges fixes en cas d'activité saisonnière ;
- pas d'étalement des plus-values de cession ;
- etc.

D'où l'interdiction de lisser les charges et les produits sur les différentes périodes intermédiaires de l'année. Toutefois, il ne faut pas déduire de l'interdiction de lissage que toutes les **charges à caractère annuel** ne peuvent être anticipées. Ainsi, les charges qui se rattachent à l'activité de la période écoulée doivent être prises en compte sur cette période même s'il est prévu qu'elles surviennent **ultérieurement** (charges fixes de fabrication, bonus prévisible, participation, impôts, etc.).

Seules les charges à caractère annuel qui ne peuvent être rattachées à l'activité de la période écoulée ne peuvent être provisionnées ; il en est ainsi notamment de certaines charges budgétées annuellement comme les dépenses de publicité ou de formation survenant seulement lors d'une période ultérieure et qui ne peuvent donc concerner que celle-ci ou les exercices ultérieurs, mais pas la période écoulée.

2. le principe de permanence des méthodes comptables Ainsi, les charges ne sont anticipées ou étalées dans les comptes intermédiaires que dans la mesure où elles le seraient à la clôture de l'exercice.

Exemple

Exemple **les coûts de développement** doivent être immobilisés à la clôture de la période intermédiaire si les conditions sont remplies (et à partir de la date à laquelle ces conditions sont remplies, voir n° 1689-1) et si l'entreprise a pour politique d'immobiliser ces frais à la clôture de l'exercice.

b. Un recours plus large aux estimations La prise en compte des spécificités liées à l'établissement d'une situation intermédiaire a conduit toutefois le CNC à proposer des aménagements consistant principalement en un recours plus large à des estimations, notamment pour l'évaluation des actifs et des passifs.
Ainsi, le recours à des estimations n'est possible d'une façon plus importante que dans les comptes annuels à condition que la signification de l'information donnée ne soit pas dénaturée (Rec. CNC, § 26).

Exemple

Exemples(Rec. CNC, § 26) :
- **stocks** : pas de nécessité de réaliser un inventaire physique à la fin de la période intermédiaire ; possibilité d'évaluer les stocks sur la base des marges brutes ;
- **provisions** dont le calcul est complexe (garanties, remise en état d'un site, etc.) : possibilité de faire une simple mise à jour des calculs effectués lors de la dernière clôture sans nécessité de recourir à des experts extérieurs ;
- **retraites** : possibilité d'extrapoler l'évaluation actuarielle la plus récente.

c. La prise en compte des changements de méthode déjà décidés Les changements de méthode décidés au cours de la période sont reflétés dans les comptes de la période (Rec. CNC, § 10). Dans ce cas, la recommandation du CNC prévoit que :

- l'information comparative doit être retraitée pro forma (§ 28) ;

- la nature de ce changement et son incidence doivent être décrites dans l'annexe (§ 8 a).

II. Appréciation du seuil de signification dans les comptes intermédiaires
Selon la recommandation du CNC (§ 9), les seuils de signification doivent être appréciés par rapport aux chiffres des comptes intermédiaires, à la fois pour :

- la présentation des états financiers ;

- la prise en compte et l'évaluation des informations financières ;

- l'information dans l'annexe.

III. Autonomie des comptes annuels par rapport aux comptes intermédiaires
Selon la recommandation du CNC (§ 12), les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires.

A notre avis, il résulte notamment de ce principe que les variations liées à des changements d'estimation constatées au cours des périodes intermédiaires n'ont pas d'incidence sur les comptes annuels.

Exemple

Exemple si une dépréciation ou une provision est constituée dans les comptes intermédiaires et n'a plus lieu d'être à la clôture de l'exercice, ni la dotation, ni la reprise n'apparaîtront dans les comptes annuels.

IV. Contenu des comptes intermédiaires

Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent (Rec. CNC précitée) :

- le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;

- le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent ;

- le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ;

- un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent ;

- une annexe.

II. Comptes prévisionnels

3703

En dehors des cas prévus par la loi (C. com. art. L 232-2, voir n° 3709 s.), les sociétés cotées ou non peuvent être amenées à établir des comptes prévisionnels, notamment à la demande :

- de leurs banquiers, actionnaires, société mère ;

- ou encore spontanément.

Lorsque les dirigeants sollicitent leurs commissaires aux comptes pour examiner des comptes prévisionnels, la norme CNCC n° 4-101 s'applique.

Remarque

Ancienne norme : dans l'attente d'une éventuelle nouvelle NEP concernant les comptes prévisionnels, nous fournissons ci-après les commentaires sur l'ancienne norme.

Le bulletin CNCC (n° 107, septembre 1997, CNP 97-01, p. 435) souligne que la norme sur les comptes prévisionnels est totalement indépendante de la norme CNCC n° 5-101 sur les documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises (voir n° 3709-5). En effet, le commissaire aux comptes intervient :

- lors de l'examen de comptes prévisionnels, de façon connexe à sa mission générale ;

- lors de l'examen des documents d'information prévisionnelle, dans le cadre de sa mission générale (voir n° 3709-5).

Etablissement et contenu

3703-1

Si les comptes prévisionnels sont destinés à être (norme CNCC n° 4-101, § 08 et 50) :

- publiés (c'est-à-dire « mis à disposition des actionnaires »), ils sont établis (et donc arrêtés) par le conseil d'administration ou l'organe équivalent selon l'entité ;

- présentés (diffusion limitée à quelques personnes, voire une seule) dans un contexte précisément défini, ils peuvent être établis soit par le conseil d'administration ou par l'organe équivalent, soit sous la responsabilité des dirigeants.

Par comptes prévisionnels, il faut comprendre (norme précitée, § 02, 03 et 32) :

- un compte de résultat prévisionnel,

- un plan de financement,

- un bilan prévisionnel,

- des notes annexes qui précisent notamment la période couverte par les comptes prévisionnels, les hypothèses retenues, la mesure de la sensibilité des résultats à une variation de ces hypothèses, les principes d'établissement et de présentation retenus, les informations susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'interprétation des comptes prévisionnels.

Dans certains cas, seuls un compte de résultat prévisionnel et un plan de financement, accompagnés de notes annexes, peuvent cependant être présentés.

Les comptes prévisionnels au sens de la norme CNCC n° 4-101 :

- couvrent habituellement le prochain exercice ou l'exercice en cours à la date de leur établissement ou la période correspondant à un cycle d'opérations (norme précitée, § 02) ;

- peuvent concerner un périmètre d'activité différent de celui couvrant les activités d'une personne morale. Tel est le cas du périmètre « pro forma » couvrant une branche autonome d'activité, une division opérationnelle ou une entité destinée à entrer dans le périmètre de consolidation de l'entité (norme précitée, § 06).

Contrôle

3703-2

Selon la norme n° 4-101 précitée, les commissaires aux comptes doivent mettre en oeuvre les diligences leur permettant :

- d'apprécier si les hypothèses significatives pour l'élaboration des comptes prévisionnels ont été prises en compte par les dirigeants et constituent une base acceptable pour l'établissement de ces comptes (§ 17 et 24) ;

En revanche, l'examen de comptes prévisionnels par le commissaire aux comptes ne saurait avoir pour objectif d'apporter une assurance sur la probabilité de réalisation des prévisions (norme précitée, § 15).

- de vérifier la traduction chiffrée de ces hypothèses (§ 29) ;
- de s'assurer du respect des principes d'établissement et de présentation applicables aux comptes prévisionnels et de la conformité des méthodes comptables utilisées avec celles suivies pour l'établissement des derniers comptes arrêtés de l'entité (§ 31).
Ces diligences portent notamment sur (pour leur détail, voir norme précitée ou résumé dans BCF 10/97 p. 30 s.) :
- la prise de connaissance générale préalable du secteur d'activité de l'entité (§ 17 à 20),

Remarque
Première année de mandat : cette phase est particulièrement importante lorsque les commissaires aux comptes interviennent dans le courant de la première année de leur mandat. Ils doivent alors obtenir de leur prédécesseur les informations estimées nécessaires sur les données comptables et financières historiques et effectuer, le cas échéant, toute démarche complémentaire afin d'obtenir le niveau de connaissance souhaité (§ 20).

- l'examen du processus d'élaboration des comptes prévisionnels (§ 21 à 23),

- l'appréciation des hypothèses retenues (§ 24 à 28),

- la traduction chiffrée des hypothèses (§ 29 et 30),

- l'établissement et la présentation des comptes prévisionnels (§ 31 à 33),

- l'obtention d'une lettre d'affirmation des dirigeants (§ 34 et 35),

- le contrôle des événements postérieurs (§ 36).

Dans leur rapport, les commissaires aux comptes formulent une conclusion portant sur :

- les hypothèses retenues pour établir les comptes prévisionnels,

- la traduction chiffrée de ces hypothèses, le respect des principes d'établissement et de présentation applicables aux comptes prévisionnels, la conformité des méthodes comptables utilisées avec celles suivies pour l'établissement des derniers comptes arrêtés de l'entité.

Section 4 Informations semestrielles et trimestrielles

Tableau récapitulatif

3705

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente un récapitulatif des informations semestrielles et trimestrielles que les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (Euronext Paris) ou sur Alternext, doivent établir et publier en fonction :

- **des instruments financiers** concernés (titres de capital ; titres de créance) ;

- **des sources d'obligations** (Code monétaire et financier, Règlement général de l'AMF, règles de fonctionnement d'Alternext).

Sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804.
Sur la notion de marché non réglementé, voir n° 1804-1.

	Société dont les titres financiers sont inscrits aux négociations		
	Sur un marché réglementé		**Sur Alternext**
	Titres de capital (pour leur définition, voir n° 1933-1)	**Titres de créances (1) (pour leur définition, voir n° 1934)**	
I. Information semestrielle			
Rapport financier semestriel	C. mon. fin. art. L 451-1-2 III Règl. gén. AMF art. 222-4 (voir n° 3705-1 s.)		Règles de marché Alternext § 4-2 (voir n° 3705-8)
II. Information trimestrielle			
Information financière trimestrielle	C. mon. fin. art. L 451-1-2 IV Règl. gén. AMF art. 221-1 (voir n° 3708)		
(1) Hors titres de créances négociables (TCN).			

I. Information semestrielle (rapport financier semestriel)

1. Sociétés concernées

Sociétés cotées sur un marché réglementé

3705-1

Les émetteurs français dont des titres de capital ou des titres de créance sont admis aux négociations sur un marché réglementé établissent un **rapport financier semestriel** dans les **deux mois** qui suivent la fin du 1er semestre de leur exercice (C. mon. fin. art. L 451-1-2 III).

Sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804.
Sur les obligations des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur Alternext, voir n° 3705-8.

Toutefois, les émetteurs dont des titres de créance d'une valeur nominale d'au moins 50 000 € et dont aucun autre instrument financier n'est admis aux négociations sur un marché réglementé ne sont pas soumis à cette obligation (C. mon. fin. art. L 451-1-4 5°).

Remarque
Perte du statut de société cotée et obligation de publication du rapport financier semestriel : en cas d'offre publique de retrait, ou de toute offre publique suivie d'un retrait obligatoire, un émetteur perd son statut d'émetteur faisant appel public à l'épargne (sur la suppression de cette notion, voir n° 5059) lorsque la décision de conformité de l'AMF devient exécutoire, soit à l'expiration d'un délai de recours de 10 jours (C. com. fin. art. R 621-44). En conséquence, les sociétés n'ont plus l'obligation de publier un rapport financier semestriel si la fin de la période de recours intervient avant la date limite de publication, soit deux mois suivant la fin du 1er semestre de l'exercice. En revanche, lorsque la fin de cette période intervient plus de deux mois après la fin du 1er semestre de l'exercice, l'obligation de publication demeure (Position AMF du 4 décembre 2007).

2. Contenu

3705-2

Ce rapport financier semestriel comprend (C. mon. fin. art. L 451-1-2 III et Règl. gén. AMF, art. 222-4) :

- les comptes condensés ou des comptes complets du 1er semestre écoulé, présentés sous forme consolidée le cas échéant (voir n° 3705-3),

- un rapport semestriel d'activité (voir n° 3705-4),

- une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier semestriel (voir n° 3705-5),

Les commissaires aux comptes vérifient la sincérité des comptes précités, par rapport aux informations contenues dans le rapport semestriel d'activité et font état de leurs observations dans un rapport d'examen limité annexé à celui-ci (voir n° 3705-6). Ce rapport financier semestriel est **déposé auprès de l'AMF** (voir n° 3705-7).

Remarque
Etablissement du rapport financier semestriel : selon l'Ansa (CJ n° 06-053, octobre 2006), en l'absence de texte exprès qui obligerait le conseil d'administration à se réunir afin d'arrêter ou d'examiner les comptes semestriels, une telle réunion n'est pas légalement exigée. Toutefois, la publication des comptes semestriels sans que le conseil d'administration (ou le comité d'audit) en ait pris connaissance serait une pratique imprudente et à déconseiller. Il est en effet contraire aux principes du gouvernement d'entreprise que les administrateurs (ou s'il s'agit d'un comité d'audit, ceux qui siègent à ce comité) soient informés des résultats semestriels après le marché.

Comptes semestriels

3705-3

Sociétés établissant des comptes consolidés Les comptes semestriels doivent être établis en application de la norme IAS 34 (Règl. gén. AMF, art. 222-4 et 222-5).

Ces comptes semestriels peuvent être condensés ou complets, comme le prévoit la norme IAS 34.

Sociétés n'établissant pas de comptes consolidés (en pratique, ce cas ne vise que les émetteurs n'ayant pas de filiale ; voir n° 4612 (6)). Les comptes semestriels, condensés ou complets, comprennent au minimum les éléments suivants (Règl. gén. AMF, art. 222-5, I et II) :

- un bilan ;

- un compte de résultat ;

Remarque
Bilans et compte de résultat : ils peuvent être condensés. Dans ce cas, ils comportent la totalité des rubriques et sous-totaux figurant dans les derniers comptes annuels. En outre, des postes supplémentaires sont ajoutés si, à défaut, les comptes semestriels donnent une image trompeuse du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'émetteur.

- un tableau indiquant les variations des capitaux propres ;

- un tableau des flux de trésorerie ;

- une annexe.

L'annexe peut ne comporter qu'une sélection des notes annexes les plus significatives. Elle comporte au moins suffisamment d'informations et d'explications pour que le lecteur soit correctement informé de toute modification sensible des montants et des évolutions survenues durant le semestre concerné, figurant dans le bilan et le compte de résultat.

Pour assurer la comparabilité, ces comptes comportent :

- le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;

- le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent ;

- le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ;

- un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent.

Si le résultat par action est publié dans les comptes de l'exercice, il l'est également dans les comptes intermédiaires.

Contenu du rapport semestriel d'activité

3705-4

Le rapport semestriel d'activité indique au moins (Règl. gén. AMF art. 222-6) :

L'AMF recommande que le rapport financier semestriel soit structuré selon les trois natures d'information (voir ci-après) prévues par son règlement général (Etude AMF du 20 mai 2009 portant sur l'information publiée au titre du 1er semestre 2008 dans le cadre de la première application de la directive Transparence). Dans cette étude, chacune des rubriques fait, en outre, l'objet de recommandations spécifiques.

I. Les **événements importants** survenus pendant les six premiers mois de l'exercice et leur incidence sur les comptes semestriels.

L'AMF a apporté les précisions suivantes (Etude AMF précitée) :

- rappelant que la notion d'« événements importants » n'est pas définie par les textes, l'AMF a précisé que cette notion correspond au minimum à tous les événements ayant fait l'objet d'une communication au titre de l'information permanente (voir n° 5062) et que cela

implique de reprendre la description d'événements de la période ayant déjà fait l'objet d'une communication au titre de l'information privilégiée (voir n° 5062-2) et d'expliquer quelles en ont été les conséquences sur les comptes semestriels ;

- le rapport semestriel d'activité constitue une partie essentielle du rapport semestriel et doit illustrer les principales données chiffrées issues des comptes au travers des commentaires de la Direction ;

- les informations sur les acquisitions ou les cessions significatives fournies dans les notes annexes aux comptes au titre des normes IFRS 3 ou IFRS 5 peuvent être complétées par des commentaires dans le rapport semestriel d'activité ;

- lorsque des informations pro forma sont présentées (voir n° 5063), elles doivent être complétées par des commentaires dans le rapport semestriel d'activité, au titre des événements importants survenus au cours de la période.

II. Une description **des principaux risques et incertitudes** pour les six mois restants de l'exercice.

La communication sur ce point peut s'appuyer, au moyen d'une référence explicite, sur l'information publiée précédemment dans le rapport financier annuel (voir n° 5073) et/ou le document de référence (voir n° 3701-3) lorsque l'appréciation de la direction sur la nature et le niveau des risques est restée inchangée. En cas de changement dans l'appréciation des risques, l'émetteur doit indiquer spécifiquement cette situation et les décrire dans son rapport financier semestriel ou mettre à jour la rubrique « facteurs de risques » de son document de référence en procédant à son actualisation (Etude AMF précitée).

III. Pour les **émetteurs d'actions,** le rapport doit en outre faire état des principales transactions avec les parties liées, en mentionnant au moins les informations suivantes :

La notion de parties liées doit s'entendre de celles visées par la norme IAS 24, voir n° 1808-1.

- les transactions entre parties liées qui ont eu lieu durant les six premiers mois de l'exercice en cours et ont influé significativement sur la situation financière ou les résultats de l'émetteur durant les six premiers mois ;

- toute modification affectant les transactions entre parties liées décrites dans le dernier rapport annuel qui pourrait influer significativement sur la situation financière ou les résultats de l'émetteur durant les six premiers mois de l'exercice en cours.

Selon l'AMF (Etude AMF précitée), il est possible de renvoyer aux comptes, avec une référence explicite, dans la mesure où les informations requises par la norme IAS 34 permettent normalement de satisfaire les exigences propres au rapport d'activité. Lorsque l'émetteur estime qu'aucune transaction entre parties liées n'a influé significativement sur sa situation financière ou ses résultats, il l'indique clairement dans son rapport financier semestriel.

Remarque
Emetteurs d'actions non tenus d'établir des comptes consolidés : ils rendent publiques au moins les transactions entre parties liées mentionnées à l'art. C. com. R 233-14 10° (Règl. gén. AMF art. 222-6).

Déclaration des responsables

3705-5

Le rapport financier semestriel comprend une déclaration des personnes physiques (identifiées par leurs noms et fonctions) qui en assument la responsabilité (Règl. gén. AMF art. 222-4). Ils attestent qu'à leur connaissance les comptes sont établis conformément aux normes comptables applicables et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'émetteur, ou de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation et que le rapport semestriel d'activité présente un tableau fidèle des informations mentionnées par le Règl. gén. AMF art. 222-6 (informations devant figurer dans le rapport semestriel d'activité, voir n° 3705-4).

Un modèle d'attestation de responsabilité du rapport financier semestriel a été publié par l'AMF (Position AMF du 11 octobre 2007). Les sociétés sont invitées à utiliser ce modèle (Position AMF du 3 octobre 2008, question 8).

Rapport des commissaires aux comptes

3705-6

Il ne s'agit pas d'une certification, mais d'un rapport d'examen limité.

L'article C. mon. fin. L 451-1-2 et les articles 222-4 et 222-6 du Règlement général de l'AMF prévoient expressément un rapport d'examen limité du commissaire aux comptes sur les comptes du semestre.

I. Diligences

a. Comptes semestriels Le commissaire aux comptes applique les principes définis par la **NEP 2410** relative à l'examen limité de comptes intermédiaires (voir n° 5357). Il met en oeuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification. Il s'agit essentiellement de s'entretenir avec la direction et de mettre en oeuvre des procédures analytiques. Il obtient ainsi l'assurance, qualifiée d'assurance modérée, que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives (NEP 2410, § 7 à 10 ; voir n° 5357).

b. Rapport semestriel d'activité Le commissaire aux comptes met en oeuvre les diligences précisées par la **norme CNCC n° 5-102** (sur sa valeur, voir n° 5252) lui permettant de s'assurer :

- que le rapport semestriel satisfait quant à son contenu à l'ensemble des obligations d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;

- que les informations contenues dans ce rapport sont sincères et concordent avec les comptes intermédiaires.

Remarque
Norme CNCC n° 5-102 : elle constitue un élément de doctrine pour la partie concernant le rapport semestriel d'activité. En revanche, la partie relative aux comptes intermédiaires est devenue caduque suite à l'homologation de la NEP 2410.

II. Rapport
Ce rapport est établi selon la NEP 2410 (voir n° 5357) et intègre par ailleurs les conclusions du commissaire aux comptes sur la vérification de la sincérité des informations contenues dans le rapport semestriel d'activité dans un paragraphe placé après les conclusions de l'examen limité.

1. Exemples de rapport La CNCC a publié des exemples de rapport sur l'information financière semestrielle (CNP 2007-22 du 23 juin 2008 ; www.cncc.fr complété par le Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, p. 451 s. : comptes IAS 34 consolidés condensés ou résumés).
La conclusion du commissaire aux comptes est exprimée :

- pour ce qui concerne les **comptes intermédiaires** ayant fait l'objet d'un examen limité, sous une forme **négative** (« nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause ») :

- lorsque l'examen limité porte sur des comptes condensés, le commissaire aux comptes se prononce sur la conformité des comptes avec les principes définis dans le référentiel comptable applicable (§ 28 de la NEP 2410) ;

- lorsque l'examen limité porte sur des comptes complets, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (§ 27 de la NEP 2410).

Le commissaire aux comptes peut également exprimer une conclusion avec réserve, une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure ;

- pour ce qui concerne le **rapport semestriel d'activité,** sous la forme d'**observations** ou **d'absence d'observation** à formuler sur la sincérité des informations contenues dans le rapport semestriel d'activité et sur leur concordance avec les comptes intermédiaires.

2. Non-respect du délai de publication du rapport semestriel Le non-respect du délai de deux mois, qui ne fait l'objet d'aucune sanction, devrait conduire les commissaires aux comptes à (CNP 2007-22 du 23 juin 2008, www.cncc.fr) :

- signaler à l'AMF le non-respect du délai par l'entité ;

- signaler à la plus prochaine assemblée générale le non-respect du délai de publication, après avoir apprécié si une telle communication présente encore un intérêt pour les actionnaires lorsque, entre-temps, le rapport financier semestriel a été publié.
A noter que cette irrégularité n'a pas à être mentionnée dans le rapport d'examen limité du commissaire aux comptes.

3. Délais et modalités de publication

3705-7

Le **rapport financier semestriel** est mis en ligne sur le site de l'émetteur et déposé auprès de l'AMF sous format électronique simultanément à sa diffusion, dans les **deux mois** qui suivent la fin du 1er semestre de leur exercice (C. mon. fin. art. L 451-1-2 III).

Les sociétés n'ont pas l'obligation de déposer en format papier une version du rapport signée par les personnes qui en assument la responsabilité. La diffusion du rapport financier semestriel doit intervenir le jour même de sa signature ou dans un délai très court (Position AMF du 3 octobre 2008, question 9). En outre, il incombe aux sociétés de diffuser par voie électronique, dès l'arrêté des comptes, un communiqué présentant les résultats semestriels (Position AMF précitée, question 11, voir n° 5062-2).

Ce rapport constitue une information réglementée (Règl. gén. AMF, art. 221-1, 1° b).

Pour plus de détails sur les modalités de diffusion de l'information réglementée, voir n° 5061-2 s.

4. Sociétés cotées sur Alternext

3705-8

Les émetteurs dont les titres financiers sont admis aux négociations sur **Alternext** (voir n° 1804-1) doivent rendre public un **rapport semestriel** couvrant les six premiers mois de l'exercice dans les **quatre mois** suivant la fin du deuxième trimestre (Règles de marché Alternext § 4-2, voir n° 5200).

L'avis Alternext précité ne précise pas le contenu et les modalités de diffusion du rapport semestriel.

II. Information trimestrielle

3708

Remarque préalable
Obligation d'établissement de comptes trimestriels Il n'y a en France aucune obligation de publication de **comptes** trimestriels ; toutefois, rien n'en interdit la publication.

I. Sociétés concernées
Les émetteurs français, dont des titres de capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé, établissent une information financière trimestrielle dans les 45 jours qui suivent la fin des premier et troisième trimestres de leur exercice (C. mon. fin. art. L 451-1-2 IV).

II. Modalités de publication
L'information financière trimestrielle est mise en ligne sur le site de l'émetteur et déposée auprès de l'AMF sous format électronique simultanément à sa diffusion. Cette information constitue une information réglementée au sens du Règl. gén. AMF (art. 221-1, 1° c).

Pour plus de détails sur les modalités de diffusion de l'information réglementée, voir n° 5061-2 s.

III. Contenu
L'information financière trimestrielle comprend :

- le chiffre d'affaires trimestriel : par branche d'activité, le montant net du chiffre d'affaires du trimestre écoulé et, le cas échéant, de l'ensemble de l'exercice en cours, ainsi que l'indication des chiffres d'affaires correspondants de l'exercice précédent. Ce montant est établi individuellement ou, le cas échéant, de façon consolidée ;

Par exemple, dans les trois jours suivants la fin du 3e trimestre de l'année n, les chiffres d'affaires du 3e trimestre de n et de n - 1 et le chiffre d'affaires cumulé de n et de n - 1 à la fin du 3e trimestre. Il n'est plus nécessaire de publier les chiffres d'affaires des 1er et 2e trimestres de n et de n - 1 (C. mon. fin. art. L 451-1-2 IV 3° , modifié par la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière).

- une explication des opérations et événements importants qui ont lieu pendant la période considérée, et une explication de leur incidence sur la situation financière de l'émetteur et des entités qu'il contrôle ;

- une description générale de la situation financière et des résultats de l'émetteur et des entités qu'il contrôle pendant la période considérée.

Il n'existe donc pas d'obligation de publier des comptes trimestriels, ni même des résultats ou des soldes intermédiaires (Communiqué AMF du 30 novembre 2006, « Questions-Réponses », p. 4.).

Le règlement général de l'AMF n'apporte aucune précision sur le contenu de l'information financière trimestrielle. Toutefois, l'AMF a indiqué (Communiqué AMF du 30 novembre 2006 : Questions-Réponses sur les nouvelles obligations d'information financière et communiqué du 22 janvier 2007) que les sociétés pouvaient se référer à la recommandation publiée par les associations professionnelles : Association française des entreprises privées (AFEP), Ansa, Association française des Investor Relations (Cliff), le Mouvement des entreprises de France (Medef), le Comité des valeurs moyennes européennes (Middlenext) et la Société française des analystes financiers (SFAF).

Cette recommandation (Position AFEP, Ansa, Cliff, Medef, Middlenext et SFAF relative à l'information financière trimestrielle - Principes de communication et éléments à publier en matière d'information financière trimestrielle - Décembre 2006) apporte les précisions suivantes :

a. Chiffre d'affaires trimestriel : l'émetteur doit publier son chiffre d'affaires et son chiffre d'affaires par branche d'activité. La recommandation propose de se référer à la norme internationale de l'IASB sur l'information sectorielle pour définir la notion de branche d'activité.

b. Opérations et événements importants du trimestre écoulé : selon la recommandation précitée « les opérations et événements importants s'entendent au sens de l'information permanente visée par le règlement général de l'AMF » (Règl. gén. AMF, art. 223-1 s.), ce qui conduit à reprendre dans le cadre de l'information trimestrielle la description d'événements de la période considérée qui ont déjà fait l'objet d'une communication à ce titre.
Pour plus de détails sur l'information permanente requise par le Règl. gén. AMF, voir n° 5062.

c. Description générale de la situation financière et des résultats de l'émetteur : elle vise à donner aux tiers un éclairage intermédiaire sur les conditions de formation de la situation financière et des résultats semestriels (pour l'information du 1er trimestre) ou annuels (pour l'information du 3e trimestre) de l'émetteur (recommandation précitée). Il s'agit d'une description, essentiellement narrative, des éléments majeurs de l'activité (lancement d'un nouveau produit, saisonnalité, ...) et des facteurs clés extérieurs (par exemple, hausse du prix du pétrole brut, variation du cours des devises, ...). Cette description peut s'appuyer sur des indicateurs clés d'activité (indicateurs de volume, ...) utilisés habituellement par l'émetteur dans sa communication financière.

IV. Contrôle

Le bulletin CNCC (n° 149, mars 2008, CNP 2007-23, p. 105 s. et n° 160, décembre 2010, p. 591 s.) a confirmé qu'il n'existe aucune obligation légale pour le commissaire aux comptes de vérifier l'information financière trimestrielle (hors cas d'émission d'un prospectus comprenant ladite information). Il lui appartient, s'il lui apparaît à l'issue d'une lecture de ces informations, que certaines d'entre elles sont manifestement erronées ou que des faits susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ne sont pas communiqués, de s'en entretenir avec la direction et de demander les rectifications qui lui semblent nécessaires.
Il lui appartient également, notamment s'il n'est pas donné une suite favorable à sa demande, d'en tirer les conséquences éventuelles au regard de ses obligations :

- de communication des irrégularités et inexactitudes au conseil d'administration et à l'assemblée générale (voir n° 5365) ;

- et, le cas échéant, de révélation au procureur de la République (voir n° 5368).

Par ailleurs, le commissaire aux comptes transmet l'information à l'AMF le plus rapidement possible après qu'il ait déterminé qu'une irrégularité ou une inexactitude pourrait faire l'objet d'une mention dans son rapport à l'assemblée (guide de lecture de l'article C. mon. fin. L 621-22 élaboré par l'AMF et la CNCC).

Remarque
Intervention à la demande de la société : malgré l'absence d'obligation de vérifier l'information financière trimestrielle, les commissaires aux comptes ont la possibilité d'intervenir à la demande de la société. Leur intervention est alors effectuée selon les normes d'exercice professionnel relatives aux diligences directement liées (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, p. 591 s.) :

- rapport d'examen limité sur des comptes trimestriels ou sur des états comptables (NEP 9020, voir n° 5359-1),

- constats à l'issue de procédures convenues (NEP 9040, voir n° 5359-6).

L'émetteur ne peut faire référence aux travaux du commissaire aux comptes, à l'occasion de la publication de son information trimestrielle que (Bull. précité) :

- s'il s'agit de travaux d'audit ou d'examen limité portant sur des comptes intermédiaires et ayant fait l'objet d'un **rapport** du commissaire aux comptes,

- et que les utilisateurs disposent sur ces comptes intermédiaires du rapport des commissaires aux comptes rendu **public** auquel se référer.

Section 5 Documents liés à la prévention des difficultés des entreprises

3709

Dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises (Code de commerce, loi n° 84-148 du 1er mars 1984 et décret n° 85-295 du 1er mars 1985), certaines entreprises peuvent avoir à établir des documents comptables (autres que les comptes annuels).
Nous présentons ci-après les généralités (I) concernant l'ensemble de ces documents avant de les analyser chacun séparément (II à V).

Remarque
Note d'information de la CNCC : la CNCC a consacré à ces documents une Note d'information (n° 10, décembre 1987) dont nous reprenons ci-après les points essentiels.

I. Généralités

(concernant l'ensemble des documents)

Entreprises concernées et seuils

3709-1

Il s'agit des entreprises ou groupements suivants, dépassant certains seuils.

Entreprises concernées

Elles sont énumérées par le Code de commerce et la loi du 1er mars 1984 :

- sociétés commerciales (C. com. art. L 232-2) ;

- personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (C. com. art. L 612-2) ; sur la nature et les obligations de ces personnes, voir n° 230-8 ;

- établissements publics de l'Etat ayant une activité industrielle ou commerciale (art. 32 de la loi du 1er mars 1984) ;

- entreprises nationales (art. 32 de la loi du 1er mars 1984) ;

- GIE (voir spécificités n° 4207) et GEIE.

Remarques
1. Société cotée ou non Le fait qu'une société soit cotée ou non n'a pas d'importance. Seuls comptent les seuils énoncés ci-après. Toutefois, les entreprises qui ont retenu le système développé doivent présenter un tableau de financement dans l'annexe des comptes sociaux (PCG, art. 511-7), sans que les critères de taille indiqués ci-après ne leur soient applicables. Le règlement du CRC n° 99-02 (§ 426) impose également la publication d'un tableau de financement dans l'annexe des comptes consolidés (voir Mémento Comptes consolidés n° 7554 s.).

2. Société ayant un commissaire aux comptes Il ressort des seuils énoncés ci-après que les entreprises concernées ont nécessairement un commissaire aux comptes, sauf éventuellement les GIE (voir n° 4240).
3. Exclusion des établissements français de sociétés étrangères Ces établissements (succursale, agence, etc.) ne sont pas concernés, à la différence des filiales françaises de sociétés ou groupes étrangers.
4. Entreprises n'ayant pas de comité d'entreprise Les entreprises n'ayant pas de comité d'entreprise mais répondant à l'un des deux seuils énoncés ci-après sont concernées (par exemple les holdings, Bull. CNCC n° 62, juin 1986, EJ 86-33, p. 212).
5. Notion de groupe Cette notion n'a pas d'importance. Les entreprises concernées sont celles répondant séparément aux critères énoncés ci-après. Toutefois, elle est prise en compte indirectement lors du calcul du critère « salariés » (voir ci-après).
6. Entreprises d'assurance, de réassurance et les établissements de crédit Ils sont également concernés (art. 59 de la loi du 1er mars 1984) mais les critères de taille indiqués ci-après ne leur sont pas applicables (ils doivent être ultérieurement adaptés par décrets non encore parus à ce jour). Ainsi, dans tous les cas, ces établissements ou entreprises doivent attendre les directives de leurs organismes de tutelle respectifs (CCLRF, CCSF) non encore parues à ce jour. L'absence d'établissement des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises a été confirmée par la CNCC pour les mutuelles régies par le Code des assurances (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EJ 2008-25, p. 562 s.), voir **9.** ci-après.
7. Organismes collecteurs de la participation des employeurs à l'effort de construction Ces organismes sont également concernés (CCH, art. L 313-8) mais sans qu'il y ait à tenir compte des critères de taille.
8. Sociétés coopératives agricoles Elles sont concernées (C. rur. art. R 524-19) lorsqu'elles atteignent l'un au moins des deux seuils énoncés ci-après.
9. Mutuelles Elles sont concernées lorsqu'elles sont régies par le Code de la mutualité et qu'elles atteignent l'un au moins des deux seuils énoncés ci-après. Lorsqu'elles sont régies par le Code des assurances ; voir **6.** ci-avant (Bull. CNCC n° 148, décembre 2007, EJ 2007-86, p. 614 s., et n° 151, septembre 2008, EJ 2008-25, p. 562 s.).

Seuils

(C. com. art. R 232-2, art. R 612-3 et 34 du décret du 1er mars 1985 modifié) L'ensemble des entreprises énumérées au 1° est tenu d'établir les documents prévus (voir ci-après n° 3709-2) lorsque, à la clôture de l'exercice social, elles atteignent l'**un au moins** des deux critères suivants.

Un seul critère suffit donc.
Ces critères sont à apprécier **à la clôture** de chaque exercice social (si un seuil est dépassé du fait d'une durée d'exercice supérieure à douze mois, les documents doivent néanmoins être établis ; Bull. CNCC n° 158, juin 2010, EJ n° 2009-185, p. 428 s. En sens contraire, Ansa, mai-juin 1995, CJ n° 330). S'ils sont atteints, les documents prévus doivent être établis après cette clôture (sans attendre l'assemblée générale qui constatera le dépassement de seuil, Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EJ n° 2011-83, p. 140 s.), selon le calendrier exposé ci-après (n° 3709-2).
Les entreprises cessent d'être assujetties à cette obligation lorsqu'elles ne remplissent aucune de ces conditions pendant **deux exercices successifs** : si les seuils ne sont pas atteints en n - 1 et n, l'obligation cesse dès la clôture de l'exercice n (Bull. CNCC précité).

I. Nombre de salariés égal ou supérieur à 300

Pour le calcul du nombre des salariés, il convient de prendre en compte ceux qui sont liés, par un contrat de travail à durée indéterminée, **à la société et aux sociétés dont cette dernière détient directement ou indirectement plus de la moitié du capital.**
Le nombre des salariés à retenir est celui qui correspond à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'exercice (C. com. art. R 232-2, al. 3).
L'effectif doit donc être évalué en tenant compte :

- des salariés de la société, sans application d'un prorata de présence pour les salariés à temps partiel (Bull. CNCC n° 104, décembre 1996, EJ 96-194, p. 735 s.) ;

- des salariés de toutes les filiales (en ligne directe) ; il convient sur ce point d'interpréter littéralement l'article C. com. R 232-2 et de prendre en considération la détention de la majorité du capital et non celle de la majorité des droits de vote (NI CNCC n° 10, p. 13) ;

- des salariés de l'ensemble des sous-filiales (dont plus de la moitié du capital est détenu par une ou plusieurs filiales ou sous-filiales de la société concernée).

Les effectifs des filiales étrangères sont également à prendre en compte.
Les apprentis, travailleurs temporaires et titulaires de contrat à durée déterminée ne sont pas à prendre en compte (NI CNCC n° 10, p. 12). En revanche, dès lors que leur contrat est à durée indéterminée, sont à notre avis à retenir dans l'effectif les VRP multicartes, et ce dans chacune des entreprises avec lesquelles ils sont liés.

II. Montant net du chiffre d'affaires (ou des ressources) égal ou supérieur à 18 millions d'euros

Le montant net du **chiffre d'affaires** s'entend comme le montant des ventes de produits ou services liés à l'activité courante de la société diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées (C. com. art. R 232-2, al. 4). Il n'est pas possible de retenir un chiffre d'affaires différent de celui figurant dans le compte de résultat des comptes annuels (NI CNCC n° 10, p. 14).
Il s'agit du chiffre d'affaires « stricto sensu » de la société indépendamment des détentions dans d'autres sociétés (à l'inverse du critère « effectif »).

Le montant des **ressources** à retenir pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante (C. com. art. R 612-1).

Etablissement de ces documents

3709-2

Les règles d'établissement sont les suivantes.

Documents concernés

Il s'agit des 4 documents suivants (C. com. art. L 232-2) :

a. Documents prospectifs :

- le compte de résultat prévisionnel (voir n° 3730 s.),

- le plan de financement prévisionnel (voir n° 3737 s.),

b. Documents rétrospectifs :

- la situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible (voir n° 3725 s.),

- le tableau de financement (voir n° 3710 s.).

L'ensemble de ces 4 documents (**a.** et **b.**) n'a pas à être présenté sous forme consolidée au titre des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises. Cependant, un tableau de financement est présenté dans l'annexe des comptes consolidés, en application des nouvelles règles de consolidation (Règl. CRC n° 99-02, § 426). D'autre part, le tableau de financement est compris dans l'annexe des comptes sociaux dès que le système développé est retenu (PCG, art. 511-7).

Rapports d'analyse

Les 4 documents énumérés ci-avant sont analysés dans des rapports écrits sur l'évolution de la société ou du groupement (C. com. art. L 232-3 et L 232-4).

Un **rapport unique** portant sur les 4 documents semble possible. La CNCC (NI n° 10, p. 45 s.) propose d'ailleurs un modèle de rapport d'analyse commun aux 4 documents selon le plan suivant.

I. Principes comptables à mettre en oeuvre :

a. Règles et méthodes comptables retenues :

- référence aux règles et méthodes retenues pour la préparation des comptes annuels

- différences éventuelles avec les comptes annuels (nature des retraitements)

- modalités de présentation des différents documents

b. Changements de méthodes comptables :

- relatifs au dernier exercice clos (nature, justifications et incidences)

- envisagés pour l'exercice en cours (nature, justifications et incidences)

II. Documents rétrospectifs
et commentaires (voir n° indiqués ci-avant)

III. Documents prospectifs
et commentaires (voir n° indiqués ci-avant)

Personnes chargées de leur établissement

Il s'agit :

- **du conseil d'administration ou du directoire,** pour les SA et entreprises publiques (C. com. art. L 232-2 et art. 32 de la loi du 1er mars 1984) ;

L'alignement des délais d'établissement des différents documents permet au conseil d'administration d'arrêter l'ensemble de ces documents au cours d'**une seule réunion.**

- **du président** de la SAS ou celui **ou** ceux de ses **dirigeants** que les statuts désignent à cet effet (C. com. art. L 227-1, al. 3) ;

- **des gérants,** pour les autres sociétés commerciales (C. com. art. L 232-2) ;

- **des administrateurs,** pour les GIE (C. com. art. L 251-13) ;

- **des dirigeants statutaires** des personnes morales non commerçantes exerçant une activité économique (C. com. art. L 612-1 s.).

Délais d'établissement

Doivent être établis (C. com. art. R 232-3) :

a. Entre le début de l'exercice et la fin du 4e mois :

- le compte de résultat prévisionnel de l'exercice,

- le plan de financement prévisionnel de l'exercice,

Pour les entreprises habituées à élaborer leurs budgets début décembre, l'élaboration anticipée (avant la clôture) des documents prévisionnels nous paraît possible (en ce sens NI CNCC n° 10, p. 15).

- la situation de l'actif et du passif du 2e semestre de l'exercice précédent,

- le tableau de financement, et ce en même temps que les comptes annuels ;

Sur le lien entre l'annexe et le tableau de financement, voir n° 3677-5.

Toutefois, pour les SA à directoire, les comptes annuels devant être établis dans un délai de 3 mois après la clôture (C. com. art. L 225-68, al. 5 et art. R 225-55), il doit, en principe, en être de même pour le tableau de financement ; les autres documents peuvent être établis dans les 4 mois.

b. Entre le début du 7e mois et la fin du 10e mois :

- la révision du compte de résultat prévisionnel de l'exercice (évoqué au **a.**),

Il s'agit d'une révision du compte de résultat prévisionnel portant sur l'exercice et non d'un deuxième compte de résultat prévisionnel portant sur le deuxième semestre de l'exercice.

- la situation de l'actif et du passif du 1er semestre de l'exercice.

Remarque
Durée d'exercice réduite : si l'entreprise a réduit sa durée d'exercice, ces éléments peuvent, à notre avis, le cas échéant, ne pas être produits et seront alors remplacés par de nouveaux documents établis entre le début du nouvel exercice et la fin du 4e mois.

Principes d'établissement (permanence des méthodes)

Les règles de présentation et les méthodes utilisées pour l'élaboration des documents mentionnés à l'article C. com. R 232-3 ne peuvent être modifiées d'une période à l'autre sans qu'il en soit justifié dans les rapports mentionnés à l'article précédent : ces derniers décrivent l'incidence de ces modifications (C. com. art. R 232-5).

Pour le compte de résultat prévisionnel, les principes doivent être **les mêmes que** ceux retenus pour **les comptes annuels** (voir n° 3731-3).

Communication de ces documents

3709-3

Les règles de communication sont les suivantes.

Destinataires

Chaque document (et le rapport qui s'y attache ; C. com. art. R 232-6) est communiqué simultanément (C. com. art. L 232-3 et L 232-4) :
- au commissaire aux comptes,
- au comité d'entreprise,

Selon le garde des Sceaux (Rép. Arthuis, Sén. 11 juillet 1985, p. 1316), une société holding sans comité d'entreprise propre, ayant à établir ces documents, n'a pas à les communiquer aux comités d'entreprises de sa ou de ses filiales.
Pour la CNCC (NI n° 10, p. 18 s.) :
- la rédaction des textes (notamment l'article L 2323-10 du Code du travail) peut justifier de la non-communication au comité d'entreprise des personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique ;
- par comité d'entreprise, il faut comprendre, dans les entreprises à structure complexe, le comité central d'entreprise et non les comités d'établissement ;
- le comité de groupe n'est en aucun cas destinataire des documents, à l'inverse d'un comité d'entreprise unique constitué dans le cadre d'une unité économique et sociale.

- et au conseil de surveillance (le cas échéant).

Fiscalement, Ces documents n'ont **pas** à être **transmis à l'Administration,** ne s'agissant pas de documents comptables justifiant le calcul d'impôts, droits, taxes et redevances (au sens des art. L 10 et L 13 du Livre des procédures fiscales).

Caractère interne et confidentiel

Il convient de bien noter que, **contrairement aux comptes annuels,** ces documents ne sont transmis ni aux associés ni au public et sont donc **internes à l'entreprise** (sauf le tableau de financement, s'il est inclus par la société dans l'annexe des comptes annuels, voir n° 3677-5).

Ils n'ont pas à être déposés au greffe ni à faire l'objet d'une publication au Balo.
Selon le garde des Sceaux (Rép. Millon, AN 12 janvier 1987, p. 163), « les règles actuelles de diffusion des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises (C. com. art. L 232-3 et L 232-4) permettent de conserver à ces documents un caractère confidentiel. En effet, leur publication (notamment à l'attention des actionnaires) est exclue, le législateur ayant préféré qu'ils soient communiqués aux commissaires aux comptes, soumis au secret professionnel. De même, leur communication au comité d'entreprise n'entame pas leur confidentialité puisque l'article 42 de la loi du 1er mars 1984, modifiant l'article L 2323-10 du Code du travail a expressément réputé confidentielles les informations contenues dans ces documents. Toutefois, la communication, dans ces documents, d'informations prévisionnelles constitue l'un des éléments permettant aux commissaires aux comptes de mieux apprécier l'opportunité de déclencher la procédure d'alerte ».

Délais de communication

Ces documents et rapports doivent être communiqués **dans les 8 jours de leur établissement** (C. com. art. R 232-6).

Et non pas systématiquement dans les délais maximums (par rapport à la clôture de l'exercice) de 4 mois + 8 jours et de 10 mois + 8 jours.

Selon la CNCC (NI n° 10, p. 17), la simultanéité de cette communication aux différents destinataires ne signifie pas le même jour à la même heure, ce qui en pratique peut ne pas s'avérer évident ; la simultanéité est assurée par le délai lui-même qui est court (8 jours).

Modalités de la communication

Selon la CNCC (NI n° 10, p. 18 s.), en ce qui concerne la communication :

a. Au commissaire aux comptes, en l'absence de réponse précise des textes, il semble possible de se référer aux usages en la matière et d'adresser les documents d'information financière et prévisionnelle et les rapports correspondants au commissaire aux comptes par lettre recommandée avec avis d'accusé de réception. Toutefois, rien n'interdit que cette communication soit effectuée par lettre simple ou par remise en main propre ; mais, dans ces derniers cas, risquent de se poser des problèmes d'apport de la preuve de la communication et de confidentialité ;

b. Au conseil de surveillance, deux solutions sont envisageables : soit les documents et les rapports correspondants sont adressés au président du conseil de surveillance et ce dernier assure ensuite leur transmission à tous les membres du conseil, soit ils sont adressés à chaque membre du conseil de surveillance ;

c. Au comité d'entreprise, elle n'entraîne pas l'obligation de le réunir. Il suffit d'adresser les documents au secrétaire du comité, lequel, dans le cadre des attributions dont il est investi par sa fonction, pourra ensuite déterminer la suite à donner à cette communication et notamment inscrire à l'ordre du jour d'une prochaine réunion du comité l'examen des documents reçus,

examen en vue duquel l'article L 2325-35 du Code du travail prévoit désormais la possibilité, pour le comité d'entreprise, de se faire assister d'un expert-comptable de son choix.

Sanctions et responsabilités

3709-4

Dirigeants

Aucune sanction pénale n'est prévue à leur encontre. **Mais** leur **responsabilité civile** pourra être engagée dans les conditions de droit commun.

Pour la CNCC (NI n° 10, p. 26 s.), **la communication tardive, la non-communication et,** a fortiori, **le refus de communiquer** au comité d'entreprise les documents et rapports établis en application de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 (C. com. art. L 612-1 s.) sont incontestablement **constitutifs du délit d'entrave** au fonctionnement régulier du comité prévu et réprimé par l'article L 2328-1 du Code du travail (cf. notamment Cass. soc. 29 mars 1973 concernant la non-présentation du rapport annuel d'activité et Cass. crim. 18 novembre 1997, n° 6015 PF, concernant la communication tardive des documents de gestion prévisionnelle). Voir Mémento Social n° 62700 et 62705.
En fonction de l'appréciation par le juge de son caractère intentionnel, le simple retard dans la communication (non-respect du délai de huit jours prévu par l'article C. com. R 232-6) peut être ou non susceptible de tomber sous le coup des dispositions de l'article L 2328-1 du Code du travail.
S'agissant en revanche de la qualité, et non de la réalité, des informations contenues dans les documents et rapports, on peut considérer en l'état actuel de la jurisprudence, et sauf fraude à la loi, que celle-ci ne saurait justifier à elle seule une condamnation au titre du délit d'entrave.

Comité d'entreprise

Il n'est pas assujetti au secret professionnel. Cependant, les informations relatives aux documents de gestion sont réputées, par la loi, confidentielles, ce qui l'astreint à une **obligation de discrétion** (C. trav. art. L 2325-5). Sont également assujettis à cette obligation les experts assistant le comité d'entreprise (C. trav. art. L 2325-42).

Pour plus de détails, voir Mémento social n° 8690.

Commissaire aux comptes

Il est assujetti au secret professionnel pour toutes les informations recueillies dans l'accomplissement de ses missions (C. com. art. L 820-5, al. 2 et L 244-1) et par conséquent (NI CNCC n° 10, p. 24 s.) pour celles contenues dans les documents d'information financière et prévisionnelle. Il **n'a pas à révéler au procureur de la République** l'absence ou les inexactitudes contenues dans les documents d'information financière et prévisionnelle ; ces irrégularités ne paraissent pas, en effet, constituer des faits délictueux. L'article C. com. L 820-7 (voir n° 5293) pourrait éventuellement être appliqué :
- dans la mesure où il s'agit de prévisions comptables et financières manquant totalement de vraisemblance et constituant des mensonges ;
- et si, par ailleurs, le commissaire aux comptes a connaissance du caractère erroné de ces prévisions financières.

Pour M. le professeur E. du Pontavice (E. du PontaviceCRCC Versailles, suppl. à Informations et débats n° 14 et n° 124 s., repris dans NI n° 10 précitée), autant le commissaire peut cerner les inexactitudes financières ou comptables révélées dans les documents rétrospectifs, autant l'appréciation de ces éléments prospectifs lui échappe ; dans ce dernier cas, sa **responsabilité** reposerait essentiellement sur le fait de n'avoir pas décelé une grossière traduction comptable de ces éléments (délit de confirmation d'une information mensongère sur la situation de la société).

Contrôle de ces documents

3709-5

Les règles de contrôle par le commissaire aux comptes sont définies par la norme CNCC n° 5-101 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) « Documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises ».

Sur la responsabilité du commissaire aux comptes, voir n° 3709-4.

Objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes

L'intervention du commissaire aux comptes a pour objectif de signaler :

- le non-respect par l'entité de ses obligations de communication des documents et rapports d'analyse définis au n° 3709-2 ;

- les anomalies significatives relevées dans ces documents et rapports d'analyse et affectant la pertinence et la cohérence d'ensemble des informations données.

Diligences du commissaire aux comptes

La norme CNCC n° 5-101, § 09 s. (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) précise que le commissaire aux comptes détermine, selon son jugement professionnel et au regard de sa connaissance générale de l'entité acquise à l'occasion de sa mission générale, la nature et l'étendue des travaux à mettre en oeuvre pour vérifier la pertinence et la cohérence des informations contenues dans les documents et les rapports d'analyse au regard de leur objectif de prévention des difficultés de l'entité.

La nature et l'étendue des travaux dépendent ainsi de la situation financière de l'entité, des conditions dans lesquelles celle-ci est amenée à poursuivre ses activités, ainsi que de l'existence éventuelle de facteurs de risques susceptibles d'affecter la continuité de son exploitation.

Il appartient dans tous les cas au commissaire aux comptes de s'assurer que :

- les rapports d'analyse joints aux documents complètent et commentent l'information donnée par ceux-ci ;

- ces rapports décrivent les conventions comptables, les méthodes utilisées et les hypothèses retenues et en justifient la pertinence et la cohérence ;

- les modifications éventuelles des règles de présentation et des méthodes d'élaboration des documents sont justifiées et leur incidence décrite ;

- les documents sont présentés avec les données comparatives des périodes précédentes ;

- les documents ont été établis selon les conventions comptables, les méthodes et les hypothèses décrites dans les rapports d'analyse.

Lien avec la procédure d'alerte. La norme CNCC précitée (§ 10) précise que l'ensemble des documents et rapports d'analyse peut constituer un élément d'appréciation pour le commissaire aux comptes au regard de ses obligations en matière de procédure d'alerte.

Par ailleurs, la CNCC, en annexes à la note d'information n° 10 (décembre 1987, p. 107 s.), présente :

- un exemple de **liste aide-mémoire de contrôle** des documents prévisionnels ;

- une **liste des informations susceptibles d'être examinées** par le commissaire aux comptes dans le cadre du contrôle des documents prévisionnels.

Etablissement d'un rapport

Selon les articles C. com. L 232-3, al. 2 et L 232-4, al. 2, le commissaire aux comptes doit établir un rapport **seulement dans les cas suivants** :
- non-observation des dispositions de l'article C. com. L 232-2, c'est-à-dire **non-établissement des documents** ou établissement des documents **hors délai** ;
- non-observation des dispositions des articles C. com. L 232-3, al. 1 et L 232-3, al. 2, c'est-à-dire **non-établissement de rapports écrits** ou **non-communication** aux personnes concernées ;
- **non-respect des règles de présentation des méthodes** prescrites par le décret d'application (C. com. art. R 232-5, al. 1) : justification des modifications et indication de leurs incidences dans les rapports accompagnant les documents (al. 1) ; indication des chiffres de l'exercice ou du semestre précédent (al. 2 et 3) ; possibilité de rapprochement éventuel avec les données des comptes annuels (al. 4) ;
- **lorsque les documents et les rapports d'analyse appellent des observations de sa part.**

Ces observations portent sur les insuffisances ou les anomalies significatives constatées dans les documents et rapports d'analyse, à l'occasion de la mise en oeuvre des diligences telles que décrites ci-avant.

Par ailleurs, pour les sociétés anonymes, l'irrégularité mentionnée sous forme d'observations dans ce rapport n'a pas à être répétée dans la troisième partie du rapport sur les comptes annuels (voir n° 5371), étant portée à la connaissance des actionnaires lors de la prochaine assemblée générale (C. com. art. L 232-3).

Destinataires du rapport du commissaire aux comptes

Le rapport est adressé :
- pour les **SA et entreprises publiques** : au conseil d'administration ou au directoire. Le rapport du commissaire aux comptes

est communiqué simultanément au comité d'entreprise. Il est donné connaissance de ce rapport à la prochaine assemblée générale (C. com. art. L 232-3) ;
- pour les **autres sociétés** : au gérant ou dans le rapport annuel. Le commissaire peut demander que son rapport soit adressé aux associés ou qu'il en soit donné connaissance à l'assemblée des associés (C. com. art. L 232-4).

Selon la CNCC (NI n° 10, p. 78), cette rédaction est peu explicite. On peut supposer que le rapport doive être lu à l'assemblée et qu'il ne suffit pas de mentionner son existence. Ce n'est en tout cas pas au commissaire aux comptes, qui n'est pas tenu d'assister à l'assemblée, qu'incombe la responsabilité de cette communication.
Ce rapport est communiqué au comité d'entreprise (C. com. art. L 232-4).

- pour les **GIE** : aux administrateurs ou dans le rapport annuel. Le commissaire peut demander que son rapport soit adressé aux membres du groupement ou qu'il en soit donné connaissance à l'assemblée de ceux-ci. Ce rapport est communiqué au comité d'entreprise (C. com. art. L 251-14) ;
- pour les **personnes morales de droit privé non commerçantes,** aux dirigeants statutaires.

Délais de communication du rapport

Le rapport des commissaires aux comptes est transmis **dans le mois** qui suit l'expiration du délai prévu pour l'établissement par l'entreprise du document concerné (C. com. art. R 232-7), soit :
- **5 mois après la clôture de l'exercice,** en ce qui concerne le compte de résultat prévisionnel, le plan de financement prévisionnel, la situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible du second semestre de l'exercice et le tableau de financement ;
- **11 mois après la clôture de l'exercice,** en ce qui concerne le compte de résultat prévisionnel révisé et la situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible du premier semestre de l'exercice en cours.

II. Tableau de financement et rapport joint

A. Etablissement, présentation et contrôle

3710

Sur les personnes tenues de l'établir et les destinataires :

- en application des règles liées à la prévention des difficultés des entreprises : voir n° 3709 s.

- en application du PCG et des règles de consolidation : voir n° 3677-5.

Délai et périodicité d'établissement

3710-1

Le tableau de financement est établi **annuellement** en même temps que les comptes annuels dans les **quatre mois qui suivent la clôture** de l'exercice écoulé (C. com. art. R 232-3). A ce document doit être **joint un rapport écrit** (C. com. art. L 232-3).

Exception : pour les SA à directoire, les comptes annuels devant être établis dans un délai de 3 mois après la clôture (C. com. art. L 225-68, al. 5 et art. R 225-55), il doit, en principe, en être de même pour le tableau de financement.

Tableau de financement

3710-2

Il présente les caractéristiques suivantes (NI CNCC n° 10) :

I. Il décrit la manière dont, au cours d'une période, les ressources dont a disposé l'entreprise ont permis de faire face à ses besoins ; il fait apparaître les moyens de financement (C. com. art. R 232-5).

S'il analyse la variation de trésorerie, il a pour objet de faire apparaître la contribution de chaque fonction (exploitation, investissement, financement) à la variation de trésorerie (avis PC n° 30, remplaçant la Rec. OEC n° 1.22, voir n° 3722 s.).

II. Il comporte les chiffres de l'exercice et ceux de l'exercice précédent (C. com. art. R 232-5).

Toutefois, une société qui établit pour la **première fois** ces documents compte tenu d'un dépassement de seuil peut, à notre avis :
- soit reconstituer les chiffres des périodes antérieures en indiquant qu'ils n'ont fait l'objet d'aucun examen de la part des commissaires aux comptes,
- soit ne pas reconstituer les données antérieures.

III. Il n'y a **pas de modèle obligatoire.**

Divers modèles de tableaux de financement ont été établis par différents organismes. On citera notamment (sans ordre particulier) :
- la Centrale de bilans de la Banque de France (voir modèle n° 3757) qui a établi également un tableau de données globales, Flux (voir modèle n° 3739-2) ;
- le Crédit national ;
- le Conseil national de la comptabilité dans le PCG (qui s'inspire en partie des travaux de la Centrale des bilans de la Banque de France) ;
- l'OEC (avis PC n° 30, remplaçant la Rec. n° 1.22) propose, outre un tableau de financement analysant la variation du fonds de roulement, un tableau de financement analysant la variation de trésorerie (voir n° 3722 s.) ;

Sur l'obligation d'utiliser ce modèle de tableau pour les comptes consolidés, voir n° 3722 s.

- les centres de gestion agréés qui fournissent à leurs adhérents un modèle ;
- l'IASB, dont la norme IAS 7 explicite les modalités d'établissement du tableau de flux de trésorerie et dont l'OEC (voir ci-avant) s'est inspiré.

N'étant pas obligatoire, la publication d'un tableau des flux de trésorerie n'est pas systématique en France. En ce qui concerne les sociétés cotées, le référentiel IFRS rend obligatoire l'établissement d'un tableau de flux de trésorerie pour les comptes consolidés.
En revanche, pour les autres sociétés, elles utilisent en pratique le tableau de financement classique.
Dans le cadre de cet ouvrage, nous avons choisi de présenter :
- **le tableau de financement du PCG en précisant les aspects pratiques de sa réalisation** (voir n° 3713 s.) ;
- **le tableau de trésorerie de l'OEC** (voir n° 3722 s.).

IV. Les **règles** de présentation et les méthodes utilisées **ne peuvent être modifiées** d'une période à l'autre sans qu'il en soit justifié dans le rapport accompagnant ce document et l'incidence de ces modifications décrite (C. com. art. R 232-5).

Rapport joint au tableau de financement

Sur la possibilité d'établir un rapport unique pour les 4 documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-2.

3710-3

Il complète et commente l'information donnée (C. com. art. R 232-4). Pour ce faire, il décrit les conventions comptables et les méthodes utilisées (C. com. art. R 232-4).
A notre avis, il indique :
- la référence au modèle employé ;
- les options retenues ;
- les variations significatives de la période, avec des commentaires ;
- les justifications et incidences concernant les changements de méthodes et de présentation ;

- éventuellement les écarts importants par rapport au plan de financement prévisionnel établi l'exercice précédent, avec des commentaires ;
- des compléments d'information (notamment contrats de crédit-bail, détermination de la capacité d'autofinancement), mais en général ces compléments pourront être limités car ces informations se trouvent normalement dans l'annexe des comptes annuels établie à la même époque.

Contrôle par le commissaire aux comptes

3710-4

Les règles générales, communes à l'ensemble des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, sont exposées au n° 3709-5. Sont développés ci-après les points spécifiques au tableau de financement et au rapport joint.

La norme CNCC n° 5-101, § 13 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) indique que pour les documents à caractère rétrospectif (dont fait partie le tableau de financement), le commissaire aux comptes vérifie la pertinence de la présentation des documents établis par l'entité et des méthodes retenues pour leur établissement. Il vérifie en outre la concordance des éléments chiffrés contenus dans ces documents avec les données de la comptabilité dont ils sont issus.

B. Elaboration du tableau

Conception générale et modèle (PCG)

3713

Selon les précisions du PCG 82 (p. II.99), le tableau des emplois et des ressources de l'exercice (ou tableau de financement) est établi de façon à permettre l'analyse des mouvements comptables affectant le patrimoine de l'entreprise. Il est construit au moyen des informations qui sont identifiées et classées dans les nomenclatures comptables. Il est détaillé autant que de besoin à partir des mouvements débiteurs et créditeurs qui ont affecté les comptes au cours de l'exercice.
Ce tableau peut notamment décrire :
- le financement des investissements et les variations du fonds de roulement ;
- les moyens de trésorerie et l'emploi qui en a été fait.
Le regroupement des flux de l'exercice peut s'opérer dans un modèle du type « tableau de financement » qui assure la liaison financière entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture à partir de la capacité d'autofinancement de l'exercice.

Il s'agit d'une **analyse fonctionnelle** par rapport aux divers types **de flux** : les créances et les dettes ne sont pas distinguées selon leur terme (plus ou moins d'un an) mais en fonction de leur relation (ou non-relation) avec le **cycle d'exploitation.**

Le tableau ne fait apparaître que des **flux financiers.**

Par exemple, n'apparaîtront pas les incidences d'une réévaluation, les dotations et reprises de provisions, les virements de poste à poste au sein des immobilisations ou des capitaux propres, etc.

Ce tableau comporte deux parties :

I. Tableau des emplois et des ressources (tableau de financement I)
Ce tableau (voir modèle pages suivantes) fait apparaître :
- les **emplois** de l'exercice, que ce soit, notamment :
• pour l'acquisition des investissements physiques ou financiers,
• pour le remboursement d'emprunts antérieurs,
• pour le financement du fonds de roulement (besoins nouveaux liés au développement de l'activité de l'entreprise) ;
- les **ressources** de l'exercice :
• la capacité d'autofinancement,
• le produit des désinvestissements,
• l'augmentation des fonds propres,
• le recours à l'extérieur (emprunts obligataires ou recours au système bancaire...) ;
- l'incidence finale de l'ensemble des opérations sur le **fonds de roulement de l'entreprise.**

Dans cette optique, le fonds de roulement net global est égal à : Capitaux propres + Amortissements, dépréciations et provisions - Actif immobilisé + Dettes financières.
Il s'agit d'un tableau minimum dans lequel :
- les opérations de fusion, scission, cession partielle d'actif ne sont pas isolées ;
- les immobilisations utilisées par l'entreprise sous forme de crédit-bail ne sont pas comprises dans les emplois stables.

Des commentaires détaillés (poste par poste) sont fournis avec le modèle du tableau, pour les ressources au n° 3717 s. et, pour les emplois au n° 3718 s.
Nota : cette partie II du tableau peut être adaptée au système de base. Dans ce cas, les variations portent sur l'ensemble des éléments, aucune distinction n'est à faire entre exploitation et hors exploitation.

II. Tableau des variations du fonds de roulement net global (tableau de financement II)
L'intérêt de ce tableau (voir modèle pages suivantes) réside dans la ventilation de la variation du fonds de roulement net global entre :
- variations « Exploitation » ;
- variations « Hors exploitation » ;
- variations « Trésorerie ».
Cette analyse permet notamment :
- d'isoler la formation du **besoin en fonds de roulement d'exploitation** qui, se renouvelant sans cesse, prend ainsi le caractère d'un véritable investissement, alors que les variations hors exploitation présentent habituellement un caractère exceptionnel ;
- de mettre en évidence les **variations de la trésorerie.**
La variation nette du fonds de roulement est égale et de sens contraire au solde entre les ressources et les emplois (analysés dans la première partie).
Des **commentaires détaillés** (poste par poste) sont fournis avec le modèle du tableau au n° 3720.

Règles générales d'établissement

Documents nécessaires

3714

Pour établir un tableau de financement, il est nécessaire de disposer :
- du bilan n et du bilan n - 1 ;
- du compte de résultat n ;
- de certaines informations qui seront explicitées ci-après et notamment d'une balance par soldes et par mouvements de l'exercice.

Certaines de ces informations ne sont donc pas directement disponibles pour l'analyste extérieur à partir des documents habituellement publiés. Il est alors nécessaire de faire des approximations.

Règles de base

3715

I. En principe,
il ne doit pas y avoir de compensation entre :
- les remboursements et les augmentations (créances et dettes) ;
- les acquisitions et les cessions ou réductions (immobilisations et capitaux propres).

II. Options à prendre avant l'établissement du tableau

a. Traitement des opérations ne se traduisant pas par un flux financier

Exemple

ExemplesAugmentation de capital par incorporation de réserves ou abandon de créances, réévaluation, mise en équivalence des titres de participation, virement de poste à poste, etc.

Deux solutions peuvent être envisagées :
- ne pas les prendre en compte, en estimant que le tableau de financement ne doit contenir que les opérations se traduisant effectivement par un flux financier ;
- traduire sous forme d'emplois et de ressources les opérations ayant un impact sur les principales masses financières du bilan.

En retenant cette conception, le tableau de financement reflétera une augmentation de capital par abandon de créances mais pas une augmentation par incorporation de réserves.

b. Ecarts de conversion A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.99), il ne doit pas être tenu compte des écarts de conversion.

En pratique, cela veut dire que les écritures d'ajustement passées à la clôture de l'exercice sur les postes monétaires libellés en devises étrangères doivent être annulées. Ces écritures peuvent jouer sur un nombre important de postes (créances rattachées à des participations, prêts, créances clients et créances diverses, dettes financières, dettes d'exploitation, etc.). Quant à la provision pour risques de change, elle n'a pas à faire l'objet d'un traitement particulier, n'ayant été prise en compte ni dans le calcul de la capacité d'autofinancement, ni dans la variation du poste de bilan correspondant. Toutefois, si ces écarts ne sont pas significatifs, il paraît possible de les annuler globalement et de les imputer au poste du bilan le plus concerné.

c. Intérêts courus Ce problème est relatif à tous les postes du bilan, puisque chaque poste monétaire du bilan comporte un sous-compte rattaché d'intérêts courus (à payer ou à recevoir).

A notre avis, par simplification, la variation nette de l'exercice sera considérée selon son sens comme un emploi ou comme une ressource, sans distinction entre « principal » et intérêts courus. Dans ce cas, la partie I du tableau sera affectée. Une autre solution consiste à comprendre la variation de ces postes dans la partie II du tableau de financement (variations des autres débiteurs, variations des autres créditeurs), mais elle nécessite d'effectuer la distinction énoncée ci-avant.

d. Autres retraitements On considérera ci-après que les opérations ont été correctement classées dans les comptes et l'on ne prendra pas en considération les retraitements éventuels pouvant résulter d'une mauvaise classification comptable à l'origine dans le bilan.

Remarque
L'OEC propose d'autres retraitements éventuels pour l'établissement du tableau : créances escomptées non échues, créances cédées (loi Dailly), crédit-bail.
(Tableau du n° 3713)
MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES DE L'EXERCICE
Tableau de financement en compte (I) (PCG, art. 532-9 s.)

Emplois	**Exercice N**	**Exercice N - 1**	**Ressources**	**Exercice N**	**Exercice N - 1**
Distributions mises en paiement au cours de l'exercice			Capacité d'autofinancement de l'exercice		
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé : Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières			Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé : Cessions d'immobilisations : - incorporelles - corporelles Cessions ou réductions d'immobilisations financières		
Charges à répartir sur plusieurs exercices *(a)*					
Réduction des capitaux propres (réduction de capital, retraits)			Augmentation des capitaux propres : Augmentation de capital ou apports Augmentation des autres capitaux propres		
Remboursements de dettes financières			Augmentation des dettes financières		

Emplois	Exercice N	Exercice N - 1	Ressources	Exercice N	Exercice N - 1
(b)			*(b) (c)*		
Total des emplois	X	X	**Total des ressources**	X	X
Variation du fonds de roulement net global (ressource nette)			Variation du fonds de roulement net global (emploi net)		

(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice.
(b) Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.
(c) Hors primes de remboursement des obligations.

MODELE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES DE L'EXERCICE
Tableau de financement en compte (II)
(PCG, art. 532-9 s.)

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N - 1
	Besoins 1	Dégagement 2	Solde 2 - 1	Solde
Variations « Exploitation » :				
Variations des actifs d'exploitation :				
Stocks et en-cours Avances et acomptes versés sur commandes Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation [(a)]				
Variations des dettes d'exploitation :				
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation [(b)]				
Totaux	X	X		
A. Variation nette « exploitation » [(c)]			± X	± X
Variations « hors exploitation » :				
Variation des autres débiteurs [(a) (d)]				
Variation des autres créditeurs [(b)]				
Totaux	X	X		
B. Variation nette « hors exploitation » [(c)]			± X	± X

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N - 1
	Besoins 1	**Dégagement 2**	**Solde 2 - 1**	**Solde**
TOTAL A + B :				
Besoins de l'exercice en fonds de roulement			- X	- X
ou				
Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			+ X	+ X
Variations « Trésorerie »				
Variations des disponibilités				
Variations des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques				
Totaux	X	X		
C. Variation nette « trésorerie » [(c)]			± X	± X
Variation du fonds de roulement net global				
(Total A + B + C) :				
Emploi net			-	-
ou				
Ressource nette			+	+

(a) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.
(b) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.
(c) Les montants sont assortis du signe (+) lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe (-) dans le cas contraire.
(d) Y compris valeurs mobilières de placement (voir n° 3720).

Nota : cette partie II du tableau peut être adaptée au système de base. Dans ce cas, les variations portent sur l'ensemble des éléments ; aucune distinction n'est faite entre exploitation et hors exploitation (voir n° 3720).

Tableau de financement (partie I) - Ressources

3717

Il est commenté dans l'ordre des ressources apparaissant sur le tableau.

Capacité d'autofinancement

3717-1

	numéro de compte
Excédent (ou insuffisance) **brut (e) d'exploitation**	[(1)]
+ Transferts de charges (d'exploitation)	+ 7915 [(2)]
+ Autres produits (d'exploitation)	- 65 (sauf 655)
- Autres charges (d'exploitation)	+ 75 (sauf 755)
± Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun	± (755 - 655)
+ Produits financiers [(3)]	+ 76 et 796
- Charges financières [(4)]	- 66
+ Produits exceptionnels [(5)]	+ 77 (sauf 775 et 777) et 797
- Charges exceptionnelles [(6)]	- 67 (sauf 675)
- Participation des salariés aux résultats	- 691
- Impôts sur les bénéfices	- 695
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT.	

(1) Solde intermédiaire de gestion n° 4, voir n° 2768.

(2) Il s'agit uniquement des transferts non affectables, voir n° 2775.

(3) Sauf reprises sur dépréciations et provisions.

(4) Sauf dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions financiers.

(5) Sauf :
- produits des cessions d'immobilisations ;
- quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ;
- reprises sur dépréciations ou provisions exceptionnelles.

(6) Sauf :
- valeur comptable des immobilisations cédées ;
- dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions exceptionnels.

Remarque
Capacité d'autofinancement : elle peut également être obtenue de la manière suivante (dite additive), en pratique plus rapide (mais déconseillée par certains car elle n'est pas « pédagogique ») : Résultat net + Charges calculées (hors transfert de charges) - Reprises sur charges calculées ± Résultat sur cessions d'éléments d'actif (- plus-value et + moins-value) - Subventions d'investissement rapportées au résultat.

Le calcul ci-avant s'appuie sur la notion fondamentale (développée par la Centrale de bilans de la Banque de France) de **« revenus répartis »** (ou répartition de la valeur ajoutée globale) qui se schématise par le tableau suivant.

Dans ce concept, **l'autofinancement représente ce qui reste à l'entreprise, une fois rémunéré l'ensemble de ses partenaires** (personnel, Etat, prêteurs et actionnaires).

Selon la centrale des bilans BdF : « L'autofinancement doit tout d'abord permettre à l'entreprise de se maintenir en couvrant, notamment, la consommation de capital (amortissements) et les risques réels de pertes et de charges (dépréciations et provisions) ; il doit également lui permettre de financer une part de sa croissance. Toute baisse prolongée de la marge d'autofinancement (autofinancement : revenus répartis) est dangereuse car elle place l'entreprise dans l'incapacité de financer à terme sa croissance, dans la nécessité de ralentir pour commencer puis de réduire de plus en plus ses investissements et, enfin, de les arrêter ».

Pour le calcul de la capacité d'autofinancement tel qu'il résulte du tableau ci-avant, ne sont pas retenus :
- les **éléments ne comportant pas de contrepartie financière** : charges calculées (dotations aux amortissements des immobilisations et des charges à répartir ; dotations aux dépréciations, aux provisions pour risques ou pour charges et aux provisions réglementées ; reprises de dépréciations et de provisions ; subventions d'investissement rapportées au résultat) ;

En effet, comme indiqué ci-avant, le montant d'autofinancement dégagé pendant l'exercice doit être en mesure de couvrir la consommation de l'outil de production (amortissements) et les risques réels de pertes et charges (dépréciations et provisions). Cette approche conduit, d'une part, à raisonner (pour l'établissement du tableau de financement) sur les variations des montants bruts des postes de l'actif et à ne pas tenir compte des provisions figurant au passif (cette position est critiquée par certains qui estiment que la capacité d'autofinancement devrait être diminuée des provisions destinées à couvrir un risque ou une charge, mais telle n'est pas l'optique retenue).

- les **plus- (ou moins) values de cession.**

Ceci pour éviter un double emploi, le produit des cessions figurant sur une ligne spécifique (en effet, si on part de l'égalité valeur nette comptable + plus-value = prix de cession, la prise en compte du prix de cession dans les ressources revient à traiter en même temps la valeur nette comptable et la plus-value).
La mise en évidence du produit des cessions permet d'en montrer l'impact financier (trésorerie).
En ce qui concerne l'impact des abandons de créances comptabilisées en immobilisations financières, voir n° 3717-2.

L'on notera enfin :
- que cette capacité d'autofinancement comprend à la fois des éléments courants et des éléments exceptionnels (il nous paraît possible de faire une distinction entre les deux, afin de pouvoir apprécier l'évolution de la capacité d'autofinancement courante sur plusieurs exercices) ;
- qu'il n'est pas tenu compte des distributions de dividendes (celles-ci étant considérées comme un emploi, voir n° 3718-1).

Remarque
Lien entre capacité d'autofinancement et marge brute d'autofinancement (MBA) : le PCG ne fait aucune allusion à la MBA. Ce terme peut prêter à confusion car, dans la terminologie financière et comptable, le PCG a préféré retenir l'expression « capacité d'autofinancement », qui ne correspond pas à la MBA utilisée par les financiers (Pierre Conso, « La gestion financière de l'entreprise », 8e édition, Dunod, p. 190 s.). Le rapprochement entre les deux notions s'effectue de la manière suivante (ouvrage précité) :
Marge brute d'autofinancement
\+ Dotations (- reprises) des dépréciations des actifs circulants
\+ Dotations (- reprises) des provisions pour pertes de change sur actifs et passifs circulants
= Capacité d'autofinancement.

Cessions ou réductions d'actif immobilisé

3717-2

Ce poste appelle les commentaires suivants :
- les montants à inscrire correspondent aux **prix de cessions** (voir commentaires n° 3717-1) ;

Pour avoir cette information il faut utiliser le compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif ». Le compte de résultat, rubrique « Produits exceptionnels sur opérations en capital », ne peut être utilisé car cette rubrique peut comprendre également la quote-part de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice (777) et les autres produits exceptionnels (778).

- les **virements de poste à poste** (notamment le plus souvent en cas de mise en service d'immobilisations en cours) n'ont **pas à être pris en compte** ;
- le terme **« réductions »** ne s'applique qu'aux immobilisations financières et concerne les prêts, créances, dépôts et cautionnements versés, comptes courants groupe ou associés, etc. ;

Bien que cela ne soit pas entièrement correct, dans certains cas, il sera peu utile de distinguer toutes les réductions de l'exercice et toutes les acquisitions, le solde des deux pouvant seul figurer soit en ressources (réductions) soit en emplois (acquisitions). Cette remarque ne s'applique pas aux prêts (sauf s'ils présentent un caractère « revolving »).
En cas d'**abandon de créances** figurant dans les immobilisations financières, le prix de « cession » étant nul, l'abandon n'a pas, à notre avis, à apparaître dans les réductions ; en revanche, la capacité d'autofinancement doit être rectifiée afin de ne pas être minorée par la perte résultant de l'abandon.

- les réductions dues aux « conversions monétaires » (constatées par écart de conversion) ne sont pas à prendre en compte.

Augmentation des capitaux propres

3717-3

Ce poste appelle les commentaires suivants :
- les augmentations de capital (et primes d'émission) **en numéraire** doivent y figurer ;
- en ce qui concerne le **capital souscrit non appelé** (qui figure au passif et à l'actif),

A notre avis, lors de sa constatation, il figure dans les augmentations de capitaux propres (la contrepartie étant, selon les cas, soit une augmentation des immobilisations financières (emplois) soit une variation des « autres débiteurs » (hors exploitation tableau II). Une autre solution consiste à ne pas en tenir compte (en le déduisant de l'actif au passif).

- en ce qui concerne le **capital souscrit-appelé non versé,** la même solution s'applique à notre avis (mais la contrepartie est une variation des « autres débiteurs ») ;
- les augmentations de capital par **incorporation de créances** doivent, à notre avis, y figurer (en contrepartie, il y aura soit une réduction de dettes financières (emplois) soit une variation hors exploitation (tableau II « autres créditeurs ») ;
- en cas de **conversion d'obligations en actions,** il en résulte, à notre avis, une augmentation à porter sur la ligne « augmentations de capital », une augmentation à porter sur la ligne « augmentation des autres capitaux propres » (correspondant à la prime d'émission) avec, en contrepartie (emplois), un remboursement de dettes financières ;

Une autre solution consiste à considérer qu'en l'absence de flux financiers il s'agit d'une écriture interne devant rester sans effet sur le tableau de financement.

- en cas d'**augmentation de capital à la suite d'une fusion ou apport partiel d'actif,** il convient, à notre avis, d'en faire ressortir les effets dans une colonne à part ;
- sur la ligne **« augmentation des autres capitaux propres »** figureront notamment les **primes d'émission** (les primes de fusion ou d'apport partiel figurant, rappelons-le, dans une colonne à part), les subventions d'investissement (en montant brut) comptabilisées, dans l'exercice, dans les capitaux propres (en revanche les diminutions ne sont pas prises en compte car elles sont déduites de la capacité d'autofinancement) ;
- sont **sans incidence,** les opérations de **réévaluation,** de **mise en équivalence** des titres de participation, les transferts de poste à poste (affectation de résultat, augmentation de capital par **incorporation de réserves,** virement de la prime de fusion à la réserve légale, etc.) ;
- il convient, nous semble-t-il, de créer une ligne **« augmentation des autres fonds propres »** pour les titres participatifs, les avances conditionnées, etc.

Augmentation des dettes financières

3717-4

Ce poste appelle les commentaires suivants :
- les **concours bancaires courants** : leur augmentation n'a pas à y figurer ; elle figure dans le tableau II (variations trésorerie, variations des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banque) ;

- les **emprunts émis avec prime de remboursement** figurent en augmentation pour le montant encaissé (par exemple, pour un emprunt émis pour 112 avec une prime de remboursement de 12 figurera une augmentation pour 100).

En ce qui concerne le **problème des intérêts courus,** voir n° 3715.
En ce qui concerne les **« conversions monétaires »,** voir n° 3715.

Tableau de financement (partie I) - Emplois

3718

Il est commenté dans l'ordre des emplois apparaissant sur le tableau.

Distributions mises en paiement au cours de l'exercice

3718-1

Les distributions sont celles mises en paiement au cours de l'exercice et non celles proposées au titre dudit exercice (rappelons que le tableau de financement se construit **avant répartition du résultat**).

Le montant à faire figurer dans ce poste est tiré du tableau des affectations du résultat **de l'exercice précédent.** Si ces dividendes n'ont pas donné lieu à règlement effectif, la dette figure dans la partie II du tableau : « Variation des autres créditeurs » (variation hors exploitation).
En cas de versement d'**acomptes sur dividendes,** le montant des sommes versées doit y figurer.

Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé

3718-2

Ce poste appelle les commentaires suivants :
- il s'agit des acquisitions de l'exercice (et non de la variation des postes, les cessions ou réductions figurant dans les ressources) ;
- les opérations qui ne génèrent pas des flux financiers réels n'ont **pas à y figurer : réévaluation,** écart de **mise en équivalence** des titres, virements de **poste à poste** (notamment immobilisations en cours mises en service durant l'exercice) ;
- les opérations liées à des **opérations de fusion,** apport partiel d'actif, doivent, à notre avis, figurer dans une colonne séparée retraçant l'ensemble de l'opération ;
- les **transferts de stocks en immobilisations** doivent, à notre avis, y figurer (augmentation des immobilisations corporelles, diminution des stocks et en-cours) ;
- les **avances et acomptes** versés sur commandes d'immobilisations doivent, à notre avis, y figurer ;
- les augmentations d'**immobilisations financières** (prêts, créances, titres, comptes courants, etc.) doivent y figurer.

Est à exclure, à notre avis, la part de titres détenus non encore libérée (figurant au passif aux comptes 269 et 279).
En ce qui concerne les intérêts courus, voir n° 3715.
En ce qui concerne les **écarts de « conversions monétaires »,** voir n° 3715.

Charges à répartir sur plusieurs exercices

3718-3

Il s'agit (selon le PCG) du montant **brut** transféré au cours de l'exercice.

Il n'y a pas à tenir compte, ni dans les emplois, ni dans les ressources, des amortissements ultérieurs.

Les charges différées, les frais d'acquisition d'immobilisation et les charges à étaler ont été supprimés des charges à répartir par le règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004. Seuls les frais d'émission d'emprunt peuvent encore être inscrits en charges à répartir (voir n° 2301).

Réduction des capitaux propres

3718-4

Il s'agit de réductions entraînant des flux financiers (remboursement du capital, retraits des associés, etc.).

En revanche, **n'ont pas à y figurer** les reprises de subventions d'investissement, de provisions réglementées ou d'écarts de réévaluation, les réductions de capital pour apurement de pertes antérieures et, d'une manière générale, les transferts de poste à poste à l'intérieur des capitaux propres.

Il conviendrait de créer, le cas échéant, une ligne « Réduction des autres fonds propres » (titres participatifs, avances conditionnées, etc.).

Remboursements de dettes financières

3718-5

Il convient de bien **distinguer** les **remboursements** (emplois) **et** les **augmentations** (ressources) sans faire, sauf cas particulier, de compensation. En sont exclus :

- les **concours bancaires courants** (y compris les soldes créditeurs de banque) qui trouvent leur place dans la partie II du tableau ;

Toutefois, une compensation paraît pouvoir être opérée pour les mouvements sur comptes courants d'un même associé, ou dans le cas d'emprunts « revolving ».
En ce qui concerne le problème des **« intérêts courus »** (voir n° 3715).

- les diminutions de dettes financières dues à des « écarts de conversion » ne sont pas à prendre en compte (voir n° 3715).

Tableau de financement (partie II)

(Variation du fonds de roulement net global)

3720

Ce tableau appelle les commentaires suivants :

a. Les calculs des variations se font à partir des valeurs brutes (sans tenir compte des dépréciations).

En effet ces dépréciations n'ont pas été déduites de l'EBE pour le calcul de la capacité d'autofinancement.
Du point de vue d'une certaine analyse, un client douteux pèse sur la trésorerie de l'entreprise pour la valeur brute de sa créance (et non pas pour la valeur nette, dépréciée, de cette dernière). La capacité d'autofinancement comprend des ressources dont la durée de stationnement dans l'entreprise est courte (dépréciation des stocks et des clients douteux).
En revanche, selon certains, les dépréciations de ce type devraient être déduites de l'autofinancement.

b. La décomposition « exploitation » et « hors exploitation » n'existe pas dans le système de base.

Dans ce cas, à notre avis (précision du PCG 82, p. II.115), aucune distinction n'est faite entre « hors exploitation » et « exploitation ».
Cette solution a évidemment le grand désavantage de ne pas permettre de pouvoir suivre (de manière certaine) l'évolution du **besoin**

en fonds de roulement d'exploitation (si les éléments hors exploitation sont importants). Aussi, soit le tableau regroupe les variations « exploitation » et « hors exploitation », soit il convient de procéder à des analyses en vue de la décomposition correspondante.

c. En ce qui concerne la variation du poste **« Valeurs mobilières de placement »** :

Le PCG (renvoi d) du tableau) les a incluses dans les variations hors exploitation. Certains suggèrent - à juste titre, nous semble-t-il - de les inclure dans la partie « Variation de trésorerie ».

d. En ce qui concerne les postes **« Produits constatés d'avance »** et **« Charges constatées d'avance »** :

Il est nécessaire de ventiler (si une ventilation est faite) ces postes en « Variations exploitation » et « Variations hors exploitation ». Les charges constatées d'avance sont alors rattachées soit aux « Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation » soit aux « Variations autres débiteurs » (quasi-créances).
Inversement les produits constatés d'avance sont rattachés soit aux « Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation », soit aux « Variations autres créditeurs » (quasi-dettes).
Cependant, lorsque le produit (ou la charge) constaté(e) d'avance est une partie d'un actif (ou d'un passif) subsistant à la clôture, les deux éléments nous paraissent pouvoir être compensés (par exemple, intérêts sur certificat de dépôt précomptés).

e. Les variations de « trésorerie » comprennent les variations des **concours bancaires courants** compris dans les dettes financières.

En ce qui concerne le traitement des **écarts de conversion (actif et passif),** voir n° 3715.

C. Présentation du tableau de trésorerie

3722

L'OEC (avis PC n° 30, remplaçant la recommandation n° 1-22) avait proposé un **tableau de financement dit tableau des flux de trésorerie** analysant la **variation de trésorerie.**
Dépassant la conception comptable traditionnelle du tableau de financement en tant qu'état de passage du bilan d'ouverture au bilan de clôture, ce tableau constitue, selon l'OEC, un document de synthèse à part entière dont la vocation est d'expliquer la variation de trésorerie, tout comme le compte de résultat explique la formation du résultat.
Ce modèle de tableau (voir ci-après n° 3724) a été rendu obligatoire par le règlement CRC n° 99-02 sur les comptes consolidés.

Pour des commentaires, voir Mémento Comptes consolidés n° 7555 s.

3724

Modèle de tableau des flux de trésorerie

(Règl. CRC n° 99-02)
(Etabli à partir du résultat net)

Exemple

Exemple

Flux de trésorerie liés à l'activité

Résultat net [des sociétés intégrées [1]] xxxx

Elimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie ou non liés à l'activité :		
- amortissements, dépréciations et provisions	xxxx	
- variation des impôts différés	xxxx	
- plus-values de cession, nettes d'impôt	xxxx	
- quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence [(1)]	xxx	
Marge brute d'autofinancement [des sociétés intégrées [(1)]]	xxxx	
Dividendes reçus des sociétés mises en équivalence [(1)]	xxxx	
Variation du besoin en fonds de roulement liés à l'activité	xxxx	
Flux net de trésorerie généré par l'activité		xxxx
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement		
Acquisitions d'immobilisations	xxxx	
Cessions d'immobilisations, nettes d'impôt	xxxx	
Incidence des variations de périmètre [(1)]	xxxx	
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement		xxxx
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement		
Dividendes versés aux actionnaires [de la société mère [(1)]]	xxxx	
Dividendes versés aux minoritaires des sociétés intégrées [(1)]	xxxx	
Augmentations de capital en numéraire	xxxx	
Emissions d'emprunts	xxxx	
Remboursements d'emprunts	xxxx	
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement		xxxx
Variation de trésorerie		**xxxx**
Trésorerie d'ouverture	xxxx	
Trésorerie de clôture	xxxx	
Incidence des variations de cours des devises [(1)]	xxxx	

(1) Si l'entreprise publie des comptes consolidés.

Modèle de tableau des flux de trésorerie

(Règl. CRC n° 99-02)
(Etabli à partir du résultat d'exploitation)

Exemple

Flux de trésorerie liés à l'activité		
Résultat d'exploitation [des sociétés intégrées [(1)]]	xxxx	
Elimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie ou non liés à l'activité :		
- Amortissements, dépréciations et provisions	xxxx	
Résultat brut d'exploitation	xxxx	
Variation du besoin en fonds de roulement d'exploitation	xxxx	
Flux net de trésorerie d'exploitation	xxxx	
Autres encaissements et décaissements liés à l'activité :		
- frais financiers	xxxx	
- produits financiers	xxxx	
- dividendes reçus des sociétés mises en équivalence [(1)]	xxxx	
- impôt sur les sociétés, hors impôt sur les plus-values de cession	xxxx	
- charges et produits exceptionnels liés à l'activité	xxxx	
- autres	xxxx	
Flux net de trésorerie généré par l'activité		xxxx
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement		
Acquisitions d'immobilisations	xxxx	
Cessions d'immobilisations, nettes d'impôt	xxxx	

Incidence des variations de périmètre [1]	xxxx	
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement		xxxx
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement		
Dividendes versés aux actionnaires [de la société mère [1]]	xxxx	
Dividendes versés aux minoritaires des sociétés intégrées [1]	xxxx	
Augmentations de capital en numéraire	xxxx	
Emissions d'emprunts	xxxx	
Remboursement d'emprunts	xxxx	
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement		xxxx
Variation de trésorerie		**xxxx**
Trésorerie d'ouverture	xxxx	
Trésorerie de clôture	xxxx	
Incidence des variations de cours des devises [1]	xxxx	

(1) Si l'entreprise publie des comptes consolidés.

III. Situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible et rapport joint

Sur les personnes tenues de l'établir et les destinataires, voir n° 3709 s.

Délais et périodicité d'établissement

3725

La situation de l'actif et du passif est établie **semestriellement** dans les **quatre mois qui suivent la clôture de chacun des semestres** de l'exercice (C. com. art. R 232-3).

Deux situations doivent donc être établies chaque exercice.

A ce document est joint un rapport écrit (C. com. art. L 232-3).

Situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible

Définitions

3726

Les textes n'en fournissent pas ; il est seulement précisé (C. com. art. R 232-5) que les stocks et en-cours en sont exclus. Trois interprétations paraissent possibles.

I. Première interprétation
L'actif réalisable et disponible correspond à l'**existant en caisse et en banque** ainsi que le réalisable susceptible d'une **conversion immédiate en disponible** ; le **passif exigible** correspond au passif **échu.**

Cette interprétation est celle du P[r] E. du Pontavice (voir supplément à Informations et débats n° 14, CRCC de Versailles). Sur le plan juridique, cette **interprétation** paraît **la meilleure mais,** sur le plan pratique, son **utilité** nous semble **limitée** (en effet, elle fournit, quatre mois plus tard, un ratio de liquidité au jour le jour) et la **détermination du passif échu délicate.** Par exemple, faut-il tenir compte des litiges sur délai de paiement, de factures partiellement bloquées, etc. ? Pour une entreprise ne possédant pas de document du type « Balance fournisseurs par échéance », la détermination du passif échu risque même de ne pas être fiable et la sincérité difficile à attester.
Le bulletin CNCC (n° 59, septembre 1985, EJ 85-108, p. 390 s.) estime également que sur le plan juridique cette première solution est la meilleure. En effet, « il convient de comparer avec la définition légale de la cessation des paiements qui précise : « la procédure de redressement judiciaire est ouverte à une entreprise... qui est dans **l'impossibilité de faire face au passif exigible avec son actif disponible...** » ; il est nécessaire, du point de vue juridique, de donner le même sens aux définitions de l'actif et du passif contenues dans ces deux textes et il convient d'entendre « passif exigible » au sens de **« passif échu ».** Cette dernière interprétation a d'ailleurs été confirmée par le législateur lors de l'élaboration de la loi de sauvegarde des entreprises, la notion de passif exigible étant maintenue dans la définition de la cessation des paiements (C. com. art. L 631-1). Mais la CNCC « ne se dissimule pas que cette **interprétation** est **décevante sur le plan de la technique comptable** ».

Pour plus de détails sur la notion de passif exigible retenue dans la définition de la cessation des paiements, voir n° 3549-1.

II. Deuxième interprétation
Cette situation comprend **toutes les créances** (valeur nette) **et les dettes** quelles que soient leurs échéances **et** les **disponibilités** (dans cette optique, cette situation serait analogue à celle qu'établirait un administrateur judiciaire).

III. Troisième interprétation
Cette situation correspond aux **créances** (valeur nette) et aux **dettes** dont les échéances sont **à moins d'un an et** aux **disponibilités.**

L'Ifec s'est prononcé pour cette interprétation (Revue Eco. et compta. n° 155, juin 1986, p. 39), considérant qu'un document comptable doit s'entendre au sens comptable et non au sens juridique. Dans ce cas, le bulletin CNCC (précité) demande que soit donc indiqué le passif échu mais que « rien n'interdit à la société de signaler, en outre, le montant des dettes à court terme dès lors qu'elle a signalé également le passif exigible ».
La CNCC (NI n° 10, décembre 1987, p. 37) constate que cette solution est généralement retenue en pratique.

Remarques
(concernant les deux dernières interprétations) **1. « Charges à payer » et « produits à recevoir »** On peut se demander si les **« charges à payer »** et **« produits à recevoir »** doivent ou non y figurer (ne s'agissant pas de dettes exigibles ou de créances réalisables). Cette question n'est d'ailleurs pas dénuée d'intérêt sur le plan pratique, notamment pour les entreprises qui n'ont pas l'obligation d'établir de documents semestriels (voir n° 3705) et pour qui la prise en compte de ces régularisations entraînerait alors des travaux supplémentaires.
Pour la CNCC (NI précitée), il apparaît souhaitable de les prendre en compte ; à défaut, la méthode retenue doit être justifiée. A notre avis, il est possible d'utiliser l'une ou l'autre des solutions, en l'indiquant dans le tableau et le rapport et en conservant d'une période à l'autre la même méthode :
- **s'il est fait abstraction des régularisations,** ne doivent notamment pas être pris en compte : intérêts courus, factures à émettre, factures à recevoir, impôt à payer, participation des salariés, etc. Le montant des acomptes versés au Trésor et porté au poste « Autres créances » est à prendre en compte dans l'actif réalisable et disponible même s'il est fait abstraction de l'impôt à payer ;
- **si les régularisations sont effectuées,** on notera que l'estimation de l'impôt (et de la participation des salariés) à la fin du premier semestre peut entraîner certains travaux complémentaires (pour leur détermination, voir n° 3702-1 s.). A notre avis, dans la mesure du

possible, le chiffre devrait être fourni (en tenant compte des acomptes éventuellement versés) soit dans le tableau, soit en renvoi en indiquant qu'il s'agit d'une estimation.
2. Créances et dettes libellées en monnaies étrangères Il convient, à notre avis, de les estimer au cours du jour de la fin du semestre.
3. Retraitements à effectuer Certains préconisent d'effectuer des **retraitements** par rapport aux enregistrements comptables et notamment d'y inclure les effets escomptés non échus, les créances cédées (loi Dailly), les créances mobilisées, la part en capital des échéances de crédit-bail, etc.
4. Appréciation de l'actif disponible Pour apprécier l'actif disponible, il faut prendre en compte les réserves de crédit dont l'entreprise bénéficie, dès lors qu'elles ne constituent pas un financement anormal ayant masqué la réalité de son insuffisance d'actif. Ainsi doivent être prises en compte :

- les liquidités apportées par le dirigeant (Cass. com. 24 mars 2004, n° 579 FS-PB) ;

- les avances en compte courant consenties par les associés à leur société lorsqu'elles ne sont ni bloquées ni réclamées (Cass. civ. 8 avril 2009, n° 08-10.866 et Cass. com. 12 mai 2009, n° 08-13.741) ;

- les avances de trésorerie faites par des sociétés du groupe qui ne sont pas bloquées ou dont le remboursement n'a pas été demandé (Cass. com. 16 novembre 2010, n° 09-71.278).

Présentation de la situation

3727

Il n'y a **pas de modèle obligatoire.** A notre avis, par simplification, cette situation reprend le libellé des postes tels qu'ils figurent au bilan (le modèle proposé ci-après n'est pas adapté à la première interprétation : actif immédiat et passif échu). SITUATION DE L'ACTIF REALISABLE ET DISPONIBLE ET DU PASSIF EXIGIBLE (exemple)

SITUATION DE L'ACTIF REALISABLE ET DISPONIBLE ET DU PASSIF EXIGIBLE (exemple)			
	S	**S - 1**	**S - 2**
Actif réalisable et disponible (1)			
Capital souscrit non appelé			
Créances rattachées à des participations			
Prêts			
Autres immobilisations financières			
Avances et acomptes versés sur commandes (de fournisseurs d'exploitation)			
Créances clients et comptes rattachés			
Autres créances			
Capital souscrit appelé non versé			
Sous-total			
Valeurs mobilières de placement			

SITUATION DE L'ACTIF REALISABLE ET DISPONIBLE ET DU PASSIF EXIGIBLE (exemple)	S	S - 1	S - 2
Disponibilités			
TOTAL			
Passif exigible (1)			
Emprunts obligataires convertibles			
Autres emprunts obligataires			
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)			
Emprunts et dettes financières divers			
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours			
Dettes fournisseurs et comptes rattachés			
Dettes fiscales et sociales			
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés			
Autres dettes			
TOTAL			

(1) Indiquer les conceptions retenues :
- toutes les créances et dettes ou uniquement les échéances à moins d'un an ;
- avec ou sans les « charges à payer » et les « produits à recevoir ».
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banque...

Cette situation comporte, pour chaque poste, le chiffre à la fin du semestre et les chiffres des deux semestres précédents (C. com. art. R 232-5).
Les **règles** de présentation et les méthodes utilisées **ne peuvent être modifiées** d'une période à l'autre sans qu'il en soit justifié dans le rapport accompagnant cette situation de l'incidence de ces modifications décrite (C. com. art. R 232-5).

Rapport joint à cette situation

Sur la possibilité d'établir un rapport unique pour les 4 documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-2.

3728

Ce rapport commente et complète l'information donnée et décrit les conventions comptables et les méthodes utilisées (C. com. art. R 232-4). Il pourra comprendre notamment les points suivants :
- **conceptions utilisées** : voir ci-avant ;
- **méthode utilisée** (en général chiffres extraits de la comptabilité) et, le cas échéant, les **retraitements** extra-comptables pratiqués (effets escomptés non échus, etc.), les **changements de méthode** (à justifier et en chiffrer l'importance) ;
- **commentaires** explicatifs sur les **variations constatées.**

Dans certains cas, les variations peuvent résulter du **caractère saisonnier** de l'activité, il en sera alors fait rappel, ainsi que des conséquences qui en résultent sur la comparabilité des chiffres. Dans d'autres cas, un élément important sera le montant des **avances et acomptes reçus sur commande.** Il sera alors utile de donner dans le rapport l'évolution correspondante des stocks et en-cours.

Eventuellement, il sera utile de mentionner la **valeur de réalisation des valeurs mobilières de placement,** si elle est notablement supérieure (on pourrait même, nous semble-t-il, faire figurer ce chiffre dans le tableau en précisant l'option retenue) et le montant des **créances et des dettes libellées en monnaies étrangères** (en précisant l'évolution connue à la date d'établissement du rapport).

Contrôle par le commissaire aux comptes

3729

Les règles générales communes à l'ensemble des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises sont exposées au n° 3709-5. Sont développés ici les points spécifiques à la situation de l'actif et du passif et au rapport joint.

La norme CNCC n° 5-101, § 13 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) indique que pour les documents à caractère rétrospectif (dont fait partie la situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible), le commissaire aux comptes vérifie la pertinence de la présentation des documents établis par l'entité et des méthodes retenues pour leur établissement. Il vérifie en outre la concordance des éléments chiffrés contenus dans ces documents avec les données de la comptabilité dont ils sont issus.

IV. Compte de résultat prévisionnel et rapport joint

Sur les personnes tenues de l'établir et les destinataires, voir n° 3709 s.

Délais et périodicité d'établissement

3730

Le compte de résultat prévisionnel est établi **annuellement,** au plus tard **quatre mois après le début de l'exercice,** la prévision portant sur un an (C. com. art. R 232-3). A ce document est joint un rapport écrit (C. com. art. R 232-4). Il est **révisé,** au plus tard, **quatre mois après la fin du premier semestre** (C. com. art. R 232-3). Un rapport écrit est également joint (C. com. art. R 232-4).

Il n'y a donc qu'un seul compte de résultat prévisionnel faisant l'objet d'une révision au cours du 2e semestre.

Compte de résultat prévisionnel

Remarques liminaires

1. L'OEC (Rec. n° 1.17 sur les comptes prévisionnels) incite les entreprises à établir un **jeu complet de comptes prévisionnels** (bilan prévisionnel, compte de résultat prévisionnel et des notes annexes). En effet, « la présentation privilégiée reste un compte de résultat prévisionnel corroboré par un bilan prévisionnel. Les autres présentations sont souvent nécessaires, mais n'ont pas la valeur des précédentes sur le plan de l'information et du contrôle. Lorsqu'une présentation du type tableau de financement ou prévision de trésorerie sera établie, elle ne dispensera pas de la confection du compte de résultat et du bilan correspondant, afin de donner les possibilités d'effectuer un contrôle de cohérence global ».
Pour l'Ansa (février 1986, n° 2336), « il faut établir une **distinction entre les comptes classiques et les prévisions.** C'est pourquoi il faut parler de **documents prévisionnels et non de comptes prévisionnels.** Ce problème de vocabulaire, qui peut paraître secondaire, a une très grande importance, ne serait-ce que pour enrayer la tendance de ceux qui voudraient étendre et alourdir les obligations qui pèsent sur les sociétés. ». L'Ansa signale, à ce sujet, que la **recommandation de l'OEC** précitée ne lui paraît **pas conforme** aux dispositions légales et qu'elle n'a pas reçu l'accord du ministère de la Justice et de l'AMF. Toujours selon l'Ansa (4 juin 1986, n° 2346), un accord de principe avec l'OEC est intervenu sur l'utilisation de la formule « documents prévisionnels ».

2. La CNCC, dans sa Note d'information n° 10 de décembre 1987, reprend intégralement la recommandation OEC n° 1.17 précitée. Elle souligne (Bull. CNCC n° 107, septembre 1997, CNP 97-01, p. 435) la distinction qui existe entre documents d'information prévisionnelle et comptes prévisionnels (voir n° 3703).

3. Le CNC a publié en mai 1991 un document (n° 90) intitulé : « Prévisions et comptabilité : Etat des travaux ».

Fiscalement, Sur l'intérêt pour les grandes entreprises (ou les grands groupes intégrés) de calculer le montant de leur dernier acompte d'IS, et pour celles qui y sont soumises, de leur acompte de contribution exceptionnelle sur la base du compte de résultat prévisionnel révisé, voir n° 3731-5.

3731

Le compte de résultat prévisionnel présente les caractéristiques suivantes.

Horizon des prévisions

3731-1

Bien que les textes ne l'indiquent pas expressément, les prévisions portent **sur un an.** Les prévisions des entreprises clôturant en cours d'année civile doivent porter **sur l'exercice** et non sur l'année civile.

Pour l'OEC (Rec. « Principes comptables » n° 1.17 sur les comptes prévisionnels), « la **règle de continuité des prévisions avec les réalisations** suppose que les périodes choisies pour l'établissement des prévisions soient les mêmes que celles des réalisations, en allant jusqu'à la mensualisation des prévisions si nécessaire ».

Présentation du compte de résultat prévisionnel

3731-2

Il n'existe **pas de modèle obligatoire.** L'article C. com. R 232-5 précise seulement les points suivants :
- « indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent » ;
- « les documents mentionnés font apparaître, chacun en ce qui le concerne, les résultats prévisionnels, ainsi que les moyens et prévisions de financement » ;
- « ... permettre le rapprochement des données qu'ils contiennent de celles des comptes annuels ».
Pour la CNCC (NI n° 10, décembre 1987, p. 40), la structure du compte de résultat prévisionnel doit être la plus proche possible de celle du compte de résultat social (informations de type analytique à éviter). **A notre avis, pour la présentation** du compte de résultat prévisionnel, **l'entreprise a le choix entre** :
- utiliser le **modèle « PCG »** ;

Il est alors possible :
• soit de faire toutes les analyses suivant la logique du classement des charges et produits par nature,
• soit de bâtir des prévisions par fonction (ou toute autre modalité pratique de gestion) en suivant l'organisation opérationnelle de l'entreprise et de prévoir un découpage informatique permettant de reclasser les charges et produits par nature.

- ou suivre les **besoins de gestion interne** de l'entreprise et ne rechercher la correspondance avec les comptes annuels qu'au niveau du résultat courant et du résultat exceptionnel.
Une fois le choix effectué, la présentation ne pourra être modifiée d'une période à l'autre, sans qu'il en soit justifié dans le rapport accompagnant ces documents (C. com. art. R 232-4).
Les 4 modèles présentés ci-après sont **fournis uniquement à titre indicatif** et ne peuvent **en aucun cas** être considérés comme **exhaustifs** :

I. Le **premier modèle** consisterait en la présentation pure et simple du modèle du PCG du compte de résultat des comptes annuels (en liste) ;

II. Le **second modèle** pourrait être le modèle du PCG du compte de résultat avec des données prévisionnelles. Il s'agit en fait d'un compte de résultat classique abrégé :

	Prévisionnel n	**Réalisé n - 1**
Chiffre d'affaires Autres produits d'exploitation Consommations		
Valeur ajoutée		
Impôts et taxes Charges de personnel		
Excédent brut d'exploitation		
Charges calculées (amort., dépréc., prov.) Autres produits et charges		
Résultat d'exploitation		
Résultat financier		

	Prévisionnel n	Réalisé n - 1
Résultat courant (avant impôts)		
Résultat exceptionnel Participation des salariés Impôt sur les sociétés		
Résultat net		

III. Le **troisième modèle** pourrait se présenter ainsi (jusqu'au résultat d'exploitation) :

	Division A (Produit A)	Division B (Produit B)	Division C (Produit C)	Prévisionnel n	Réalisé n - 1
Chiffre d'affaires Consommations Main-d'oeuvre directe Autres frais directs					
Marge contributive					
Frais de structure (à détailler)					
Résultat d'exploitation					

IV. Le **quatrième modèle** serait encore une autre variante du résultat d'exploitation :

	Prévisionnel n	Réalisé n - 1
Chiffre d'affaires		
Coûts de production		
Coûts de commercialisation		
Frais de recherche et de développement		
Frais de structure		
Résultat d'exploitation		

Contenu du compte de résultat prévisionnel

3731-3

I. Aucun article ne fixe précisément le contenu du compte de résultat prévisionnel. Toutefois, l'article C. com. R 232-5 indique que les résultats prévisionnels doivent apparaître, ce qui signifie (au sens de l'art. C. com. R 123-192) le **résultat courant** et le **résultat exceptionnel.**
En outre, à notre avis, doivent également être fournis :
- le **chiffre d'affaires,** qui constitue l'élément essentiel de la prévision,
- le **montant global des charges.**
En fait, il s'agit de trouver un **juste équilibre entre** une **information** prévisionnelle **significative et** le **coût** de cette prévision.

Selon l'OEC (Rec. n° 1.17), le niveau de détail est défini par :
- le seuil de signification des données identifiées ;
- le cadre comptable en usage et les recommandations professionnelles.
Les textes ne précisant pas la nomenclature à respecter, les entreprises peuvent (Rép. Voilquin, Sén. 24 juillet 1986, p. 1042) décider le degré de détail qu'elles estiment devoir communiquer au comité d'entreprise ; ainsi les postes essentiels des comptes de résultat (produits et charges d'exploitation, financiers et exceptionnels) peuvent-ils résumer les évolutions prévues, étant entendu que les règles de présentation et les méthodes utilisées pour l'élaboration des documents ne peuvent être modifiées d'une période à l'autre.

II. Il doit comporter les **chiffres prévisionnels** et les **chiffres de l'exercice précédent** (C. com. art. R 232-5). Par chiffres de l'exercice précédent, il faut comprendre **chiffres « réalisations n - 1 »** et non chiffres « prévisions n - 1 ».

Compte tenu de l'alignement des délais d'établissement des comptes annuels et des documents prévisionnels, les chiffres « réalisations n - 1 » sont connus.

III. L'article C. com. R 232-5 donne la **possibilité de présenter une ou plusieurs variantes** du compte de résultat prévisionnel, « lorsque les circonstances particulières le justifient ».

Selon l'OEC (Rec. précitée), « l'établissement de différentes variantes peut se justifier dans les circonstances où des hypothèses sensiblement équivalentes en probabilité aboutissent à des résultats significativement différents. En dehors de tels cas, il est en général **préférable** de présenter un **jeu unique** de comptes prévisionnels fondés sur les hypothèses les plus probables plutôt que plusieurs jeux correspondant à divers choix d'hypothèses ».

Remarque
Il est important de ne pas confondre les termes « fourchette » et « variante » :
- **la fourchette** définit, notamment en pourcentage de chiffre d'affaires et en pourcentage de résultat, le **« couloir de navigation »** à l'intérieur duquel l'entreprise pourra pratiquer une gestion normale, face à la conjoncture. Elle donne une **appréciation globale** regroupant l'ensemble des différentes variantes et des hypothèses qui peuvent raisonnablement être retenues ;

- **une variante** constitue, par opposition à un couloir, une **« ligne ».** Elle donne une **appréciation parcellaire** car elle ne porte que sur des aspects particuliers de l'exploitation (exemple : prise en compte ou non de tel lancement de produit, etc).

Sur les conséquences de ces définitions, voir n° 3731-4.

IV. Les **principes comptables** à retenir pour l'établissement du compte de résultat prévisionnel doivent être **les mêmes que** ceux retenus **pour les comptes annuels.** En effet, bien que cette obligation ne soit pas prévue par les textes, les documents établis :
- soit sont issus de la comptabilité générale,
- soit constituent des prévisions d'éléments qui figureront en comptabilité générale.

Selon l'OEC (Rec. précitée), « l'**identité des principes comptables** entre prévisions et réalisations » constitue une des règles fondamentales de l'établissement des comptes prévisionnels.
« Les conventions comptables de base comme le coût historique, la continuité de l'exploitation, la spécialisation des exercices s'appliquent lors de l'établissement des comptes prévisionnels de la même manière que pour les comptes historiques. En ce qui concerne le principe de prudence, celui-ci ne trouve pas à s'appliquer au niveau de la formulation des hypothèses, qui doivent être les plus probables selon la direction de l'entreprise (voir n° 3731-4). Il conviendra par contre de respecter ce principe lors de la préparation des comptes prévisionnels proprement dits (estimation des provisions pour pertes à terminaison, par exemple) ».

En outre (C. com. art. R 232-5), « les méthodes utilisées ne peuvent être modifiées d'une période à l'autre, sans qu'il en soit justifié dans le rapport accompagnant ces documents : le rapport décrit l'incidence des modifications ».

Qualité des prévisions

3731-4

Il est clair (Rép. Voilquin, Sén. 24 juillet 1986, p. 1042) que les prévisions communiquées ne constituent de la part des entreprises qu'une estimation du possible ou du souhaitable, et non un engagement ferme.

I. Selon l'OEC (Rec. « Principes comptables » n° 1.17 sur les comptes prévisionnels), « l'hypothèse retenue doit **refléter la situation future la plus probable** ».
Pour y parvenir, la solution à retenir est, à notre avis, la **trajectoire moyenne de la fourchette de l'ensemble des prévisions** qui peuvent raisonnablement être prises en compte. Cette solution constitue un bon **compromis entre** :

a. Les nécessités techniques de la prévision ;

En effet, les fourchettes sont dans la nature des systèmes de prévision bien compris. D'ailleurs, comme l'indique le professeur E. du Pontavice (CRCC Versailles, septembre 1985), **« il n'y a pas de notion d'unité de prévision »** et il serait dangereux de laisser supposer, en particulier au comité d'entreprise, que le chef d'entreprise puisse maîtriser le futur alors qu'il n'en est rien et que son rôle est d'adapter la conduite de l'entreprise aux nombreuses variations des éléments du jeu économique, national ou international. C'est du reste la raison pour laquelle le compte de résultat prévisionnel doit être révisé ».
Cette position ne signifie pas pour autant le rejet des prévisions appelées « la plus pessimiste » ou « la plus stimulante » ; bien au contraire, celles-ci doivent être quantifiées afin de pouvoir déterminer notamment les bornes de fourchette.
Voir également les recommandations de l'AMF à propos des perspectives d'avenir à indiquer dans le rapport de gestion n° 3697.

b. Et les obligations légales qui doivent, en général, se traduire par la présentation d'un seul compte de résultat prévisionnel (voir n° 3731-3).

II. Pour l'établissement des prévisions, il importe (Rec. OEC précitée) que :

a. « Les règles générales de contrôle interne s'appliquent au système prévisionnel. Il importe, en particulier, qu'il existe des procédures de contrôle et d'approbation à chaque niveau et que les travaux soient suffisamment documentés » ;

b. « Le système prévisionnel assure :
- **la fiabilité des données de base historique utilisées** ;
En ce qui concerne les données internes en volume, il est nécessaire de s'assurer qu'elles sont collectées selon des méthodes qui garantissent leur exhaustivité et leur homogénéité. En ce qui concerne la qualité des données statistiques externes, la réputation de l'organisme qui les fournit constituera un critère d'appréciation.
- **la pertinence du choix des grandeurs caractéristiques** ;
Le choix des grandeurs caractéristiques, qui correspondent aux éléments essentiels du compte de résultat et du bilan, repose sur une analyse objective de l'entreprise et de son secteur d'activité :
• pour une société industrielle et commerciale, ces grandeurs comprennent notamment les ventes, les effectifs, les frais de personnel, les achats, les investissements, les stocks, les découverts clients et le crédit fournisseurs et, le cas échéant, les marges ;
• pour les entreprises de services, les assurances, les établissements financiers, ces grandeurs sont définies selon les spécificités de la profession.

- **la cohérence d'ensemble des hypothèses formulées sur chacune des grandeurs caractéristiques.**
« La cohérence s'apprécie à plusieurs niveaux :
• cohérence des hypothèses avec les tendances historiques,
• cohérence des hypothèses avec la stratégie de l'entreprise (et donc avec le plan à long terme de l'entreprise qui se retrouve dans le plan de financement prévisionnel),
• cohérence des hypothèses à l'intérieur des prévisions (par exemple, les parités monétaires doivent être identiques à tous les niveaux d'une prévision),
• cohérence des hypothèses entre elles,
• cohérence des hypothèses avec les contraintes (par exemple, développement du chiffre d'affaires compatible avec la capacité de production). »

III. A notre avis, les prévisions faites pour le **« budget »** au mois de décembre peuvent être utilisées, mais deux situations peuvent toutefois se présenter :
- si l'entreprise établit et communique immédiatement le compte de résultat prévisionnel, les mêmes prévisions peuvent être utilisées, sans changement ;
- en revanche, si elle le communique plus tard (dans les 4 mois après le début de l'exercice), il est obligatoire de réviser les prévisions en tenant compte des événements survenus entre la date d'élaboration du budget et celle de l'établissement des documents prévisionnels.

Compte de résultat prévisionnel révisé

3731-5



La révision doit **obligatoirement** être effectuée **entre le 7e et le 10e mois** de l'exercice (C. com. art. R 232-3). Il n'est pas, en principe, nécessaire (peut-être à cause de la périodicité rapprochée) de le réviser avant cette période, sauf :
- lorsque les réalisations s'écartent notablement des prévisions,
- ou si les hypothèses initiales sont modifiées.
Si les **réalisations du premier semestre** sont disponibles, la révision doit en tenir compte. Tel sera notamment le cas si la société publie un tableau d'activité et de résultats du 1er semestre, mais également pour toute société établissant des situations intermédiaires sur le plan interne. A défaut, il est nécessaire de procéder à des estimations.

Pour l'OEC (Rec. n° 1.17 précitée), « les prévisions annuelles, révisées éventuellement après le 1er semestre, contiennent les éléments historiques du 1er semestre, même s'il ne s'agit que d'une situation intercalaire provisoire ».

Fiscalement, Lorsque le résultat estimé des entreprises (ou des groupes intégrés) qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 500 millions d'euros a augmenté de manière significative par rapport à l'exercice précédent, elles doivent calculer leur **dernier acompte d'IS** non pas sur la base du résultat fiscal de l'exercice précédent (comme pour les autres acomptes) mais sur la base du résultat estimé de l'exercice en cours (CGI, art. 1668 I).
En outre, les entreprises soumises à la **contribution exceptionnelle** sur l'IS au titre de l'exercice 2011 (voir n° 2855-2) doivent verser dans les mêmes délais que leur dernier acompte d'IS (donc en pratique au 15 décembre 2012) un **acompte exceptionnel** sur cette contribution au titre de 2012 (CGI, art. 1668 B créé par la 2e loi de finances rectificative pour 2012, art. 12).
En cas d'erreur d'estimation dépassant un certain montant, des intérêts de retard et une pénalité de 5 % sont dus sauf si le dernier acompte et/ou l'acompte de contribution exceptionnelle ont été calculés non pas sur le résultat estimé de l'exercice en cours mais sur la base du **compte de résultat prévisionnel révisé** (avant déduction de l'IS) dans les 4 mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice (CGI, art. 1731 A et 1731 A bis créé par la 2e loi de finances rectificative pour 2012, art. 12). Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 36545.

Remarques

1. Groupes intégrés Pour la société mère d'un groupe intégré (voir n° 2871 s.), le compte de résultat prévisionnel révisé s'entend de la somme des comptes de résultats prévisionnels révisés de l'ensemble des sociétés membres du groupe (CGI, art. 1731 A et 1731 A bis), avant déduction de l'IS de chacune d'entre elles (BOI 4 H-6-06, n° 49 commentant la mesure sur le dernier acompte d'IS mais à notre avis également applicable à l'acompte sur la contribution exceptionnelle).

2. Justificatifs Les entreprises faisant application de cette tolérance sont tenues de présenter les documents de gestion prévisionnelle à la demande des services fiscaux (BOI précité, n° 48 commentant la mesure sur le dernier acompte d'IS mais à notre avis également applicable à l'acompte sur la contribution exceptionnelle).

3731-5

Rapport joint au compte de résultat prévisionnel

Sur la possibilité d'établir un rapport unique pour les 4 documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-2.

3732

Ce rapport commente et complète l'information donnée par le compte de résultat prévisionnel, décrit les conventions comptables, les méthodes utilisées et les hypothèses retenues, et en justifie la pertinence et la cohérence (C. com. art. R 232-4).
Il pourra comprendre notamment les points suivants :
- **rappel des méthodes d'élaboration** du compte de résultat prévisionnel ;
- **hypothèses** retenues concernant le **chiffre d'affaires** (évolution du marché, tarifs, taux de change, carnet de commandes, gros contrats en cours de négociation, éventuellement hypothèse d'inflation, etc.). On pourrait indiquer (si des variantes ne sont pas utilisées) l'impact global d'évolutions différentes ;
- **hypothèses** retenues concernant les **charges** (évolution des structures, évolution des prix et des coûts, taux de change, fluctuation du cours de certaines matières premières, niveau d'activité, taux d'intérêts, etc.) ;
- **commentaires** (éventuels) sur les **variantes** retenues (ces variantes étant indiquées soit dans le tableau, soit ici).

Dans le rapport accompagnant le compte de résultat prévisionnel **révisé,** il pourrait être mentionné en outre les points suivants :
- les changements dus aux réalisations du 1er semestre ;
- l'actualisation des hypothèses utilisées initialement et les impacts en résultant.

En outre, selon l'OEC (Rec. n° 1.17 précitée), ces rapports doivent contenir **toute autre information significative,** c'est-à-dire, **comme pour l'annexe** des comptes annuels, susceptible d'avoir une incidence importante sur l'interprétation des comptes prévisionnels.

Contrôle par le commissaire aux comptes

Sur la mission du commissaire aux comptes en général pour tous les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-5.
Sont développés ici les points spécifiques au compte de résultat prévisionnel et au rapport joint.

3734

La norme CNCC n° 5-101, § 13 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) précise que, s'agissant de documents à caractère prévisionnel, le commissaire aux comptes, en s'appuyant sur sa connaissance générale de l'entité, apprécie si la justification de la pertinence et de la cohérence des hypothèses retenues par la direction est fondée.
Par ailleurs, la CNCC, en annexes à sa note d'information n° 10 (décembre 1987, p. 107 s.), présente :
- un exemple de **liste aide-mémoire de contrôle** des documents prévisionnels ;
- une **liste des informations susceptibles d'être examinées** par le commissaire aux comptes dans le cadre du contrôle des documents prévisionnels.

V. Plan de financement prévisionnel et rapport joint

Sur les personnes tenues de l'établir et les destinataires, voir n° 3709 s.

Délai et périodicité d'établissement

3737

Le plan de financement prévisionnel est établi **annuellement,** au plus tard **quatre mois après le début de l'exercice** (en même temps que le compte de résultat prévisionnel ; C. com. art. R 232-3).

Il ne fait pas l'objet de révision en cours d'exercice comme le compte de résultat prévisionnel.

A ce document est **joint un rapport** écrit (C. com. art. L 232-3).

Plan de financement prévisionnel

Objet

3739

Selon l'OEC (brochure « La fonction financière et le plan comptable général 1982 », p. 317), « Rentabilité optimale et équilibre financier doivent se traduire pour le chef d'entreprise en ce qui concerne :
- la définition des moyens d'exploitation à mettre en oeuvre pour atteindre les objectifs de production et de chiffre d'affaires qu'il a retenus, par la recherche de l'organisation et des méthodes de production qui, à productivité égale, sont les moins onéreuses et exigent par conséquent le moins de capitaux ;
- les moyens de financement qui lui sont nécessaires, d'une part, par la recherche de capitaux dont le degré d'exigibilité est le mieux adapté au degré de liquidité du bien ou de l'opération qu'ils servent à financer et, d'autre part, par le recours préférentiel aux sources de financement dont le coût est le plus faible pour l'entreprise et qui conduisent à dégager par conséquent le meilleur taux de rentabilité. »
« Le **plan de financement** permet de synthétiser le résultat des réflexions et analyses conduites dans ces domaines. Il concrétise les objectifs de l'entreprise et précise les moyens d'exploitation et les ressources financières qu'il convient de mettre en oeuvre pour les atteindre, ainsi que les résultats que l'on doit en attendre. Il constitue par conséquent un instrument de gestion prévisionnelle extrêmement important :
- tant pour la définition de la stratégie propre de l'entreprise,
- que pour les relations de l'entreprise avec ses partenaires financiers. »

Contenu et présentation

Le plan de financement présente les caractéristiques suivantes.

I. Il comporte :
- les **chiffres de l'exercice précédent** (C. com. art. R 232-5). Compte tenu de l'alignement des délais d'établissement avec le tableau de financement, ces chiffres pourront correspondre désormais aux réalisations de l'exercice précédent ;
- les **prévisions** de financement (C. com. art. R 232-5). Celles-ci portent **sur un an.**
Toutefois, toutes prévisions ne pouvant se détacher d'un contexte et d'une stratégie à long ou moyen terme préalablement définis, le plan de financement prévisionnel devrait être établi sur une durée plus longue, les entreprises ne communiquant cependant que les chiffres de la première année.
En outre, les hypothèses retenues doivent être homogènes et cohérentes avec celles retenues pour le compte de résultat prévisionnel (voir n° 3731-4).

II. Il n'est **pas prévu** (comme pour le compte de résultat prévisionnel) la possibilité qu'il comporte **plusieurs variantes.**

En fait, les variantes pour le compte de résultat prévisionnel ont nécessairement un impact sur le plan de financement. Mais les deux documents sont établis conjointement.

III. Il n'existe **pas de modèle obligatoire.**

En pratique, les entreprises peuvent se référer aux éléments fournis en ce qui concerne le tableau de financement (voir n° 3710 s.) et notamment présenter :
- un plan de financement comportant les mêmes rubriques (éventuellement en les contractant) que celles du **tableau de financement préconisé par le PCG** ;

- un plan de financement selon le **modèle du tableau des ressources et des emplois de la Banque de France.** Il existe différents tableaux publiés par divers auteurs et reprenant une conception de base identique. Elles pourront également souhaiter présenter un **tableau plus synthétique.** A cet égard, l'OEC a proposé un schéma (voir n° 3739-1) pour les PME (« La fonction financière et le plan comptable général », p. 317). Nous laissons ce tableau dans sa forme originale. Pour un plan de financement annuel, il conviendrait de prévoir uniquement deux colonnes de chiffres : n + 1 et n. Elles pourront enfin souhaiter présenter **un document unique du type « Données globales »** de la Centrale de bilans de la Banque de France (désormais officiellement appelé Observatoire des entreprises mais l'ancienne dénomination figure toujours sur les documents publiés) à la place du compte de résultat prévisionnel et du plan de financement prévisionnel, la structure de ce tableau (voir modèle n° 3739-2) nous paraissant répondre aux objectifs fixés par la loi en matière de présentation d'information prévisionnelle.

A notre avis, il existe **4 critères** à prendre en compte **dans le choix d'un modèle.** La sélection doit s'effectuer, en fonction :
- **de la nature de l'information** ; en effet, s'agissant d'une information prévisionnelle, il est nécessaire de raisonner par grandes masses (sans entrer dans le détail) ;
- des **habitudes d'analyse de la direction,** habitudes budgétaires notamment ;
- des **demandes des partenaires financiers** de l'entreprise (essentiellement banquiers) ;
- du modèle de **tableau de financement** choisi par l'entreprise (car il paraît souhaitable que ces deux documents soient homogènes).

IV. Les règles de présentation et les méthodes utilisées **ne peuvent être modifiées** d'une période à l'autre sans qu'il en soit justifié et décrit l'incidence des modifications dans le rapport (C. com. art. R 232-5).

3739-1

PLAN DE FINANCEMENT PREVISIONNEL (exemple OEC)

	Années					**Total**
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	
I. Emplois						
1. Investissements nouveaux						
2. Besoins en fonds de roulement						
3. Remboursements d'emprunts						
Total						
II. Ressources						
1. Capacité d'autofinancement						
2. Désinvestissements						
3. Ressources extérieures-Capital						
Subventions et prêts participatifs						
Emprunts à long terme						
Total						

	Années					Total
	1	2	3	4	5	
III. Excédent (insuffisance) des ressources						

L'OEC (Rec. n° 1.17 précitée) conseille d'effectuer des **retraitements par rapport aux chiffres comptables** (exemples : écarts de conversion, intérêts courus, primes de remboursement des obligations, effets escomptés non échus, crédit-bail, personnel intérimaire, etc.).
A notre avis, en l'absence d'obligation de retraitement et par simplification, il paraît souhaitable de ne pas faire de retraitements. En outre, d'une manière générale, l'entreprise devrait utiliser un **langage comptable unique** afin d'éviter la diffusion de différents systèmes d'information (comptes annuels, comptes consolidés, documents prévisionnels).
Toutefois, si des retraitements étaient effectués, 4 attitudes seraient, à notre avis, possibles :
- utiliser un tableau de passage,
- donner des explications dans des notes annexes aux documents prévisionnels,
- donner des explications dans le rapport d'analyse joint aux documents prévisionnels,
- ajuster les comptes historiques (c'est-à-dire les chiffres de la colonne n - 1).

3739-2

DONNEES GLOBALES (FLUX) (Centrale de bilans - Banque de France)

	Années				
	1	2	3	4	5
Excédent brut global Variation des besoins en fonds de roulement					
A = EXCEDENT DE TRESORERIE GLOBALE					
- Intérêts - Impôt sur les bénéfices - Distribution mise en paiement au cours de l'exercice - Remboursements • obligations • emprunts bancaires • autres emprunts					
B = FLUX DE TRESORERIE DISPONIBLE					
Investissement productif - Subventions d'investissement					

	Années				
	1	2	3	4	5
+ Acquisitions de participations et titres immobilisés + Variation des autres actifs immobilisés hors exploitation - Cessions d'immobilisations					
C = INVESTISSEMENTS NETS					
Augmentation ou réduction de capital + Variation de groupe et associés (dans dettes financières) + Nouveaux emprunts • obligations • emprunts bancaires • autres emprunts					
D = APPORTS EN RESSOURCES STABLES					
E = VARIATION DE LA TRESORERIE = (B + D) - C = + Variation des disponibilités = - Variation des crédits bancaires courants					

Rapport joint au plan de financement prévisionnel

Sur la possibilité d'établir un rapport unique pour les 4 documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-2.

3740

Ce rapport commente et complète l'information donnée par le plan de financement prévisionnel et décrit les conventions comptables, les méthodes utilisées et les hypothèses retenues et en justifie la pertinence et la cohérence (C. com. art. R 232-4).
Il pourra comprendre notamment les éléments suivants :
- la référence au modèle employé ;
- les hypothèses utilisées (le plan de financement étant établi en même temps que le compte de résultat prévisionnel, les **hypothèses** concernant ce dernier sont fournies dans le rapport et sont **communes** à ces deux documents) ;
- des précisions, notamment sur la nature des investissements prévus et sur les sources de financement (obtenues ou restant à obtenir) ;
- des commentaires sur l'impact des variantes retenues pour le compte de résultat prévisionnel.

Contrôle par le commissaire aux comptes

3742

Sur la mission du commissaire aux comptes en général pour tous les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-5.
Sont développés ici les points spécifiques au plan de financement prévisionnel et au rapport joint.

La norme CNCC n° 5-101 (§ 13) (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) précise que, s'agissant de documents à caractère prévisionnel, le commissaire aux comptes, en s'appuyant sur sa connaissance générale de l'entité, apprécie si la justification de la pertinence et de la cohérence des hypothèses retenues par la direction est fondée.

VI. Ratios financiers

3750

Il s'agit d'**éléments non obligatoires.** Il nous a paru utile de les fournir, certains pouvant d'ailleurs trouver leur place dans les rapports faits sur les documents examinés précédemment.

3755

Sont fournis les ratios de l'Observatoire des entreprises (voir adresse n° 299) qui sont les suivants.

Est présenté également (voir n° 3757) le **tableau des emplois et ressources** de l'Observatoire des Entreprises, dont l'ancienne dénomination Centrale des bilans de la Banque de France figure toujours sur les documents publiés.

Activité et valeur ajoutée

1. Taux de variation du chiffre d'affaires (variation ch. d'aff. N/Ch. d'aff. N - 1) %

2. Taux de variation du volume d'affaires traitées (variation vol. d'aff. traitées N/vol. d'aff. N - 1) %

3. Taux de variation annuelle de la valeur ajoutée CDB (variation VA CDB N/VA CDB N - 1) %

Structure

4. Taux d'exportation (exportation/chiffre d'affaires) %

5. Taux de marge commerciale (marge comm./vente march.) %

6. Taux de valeur ajoutée au coût des facteurs (VA CDB/Prod., vente de march., subventions) %

7. Coefficient de capital (capital d'expl./VA CDB) €

Moyen d'exploitation

Outil de production

8. Equipement par salarié (équip. prod. moyen/eff. moyen) K €

9. Rendement apparent de la main-d'oeuvre (VA CDB/eff. moyen) K €

10. Rendement apparent de l'équipement (VA CDB/équip. prod. moy.) %

Investissements

11. Taux d'investissement productif (inv. productif/VA CDB) %

12. Taux d'emploi des ressources d'amortissement (inv. productif/dot. aux amort. sur imm. corp. et en créd.-bail) %

Délais de rotation des composantes des BFR

13. Clients (clients + effets escomptés/Volume d'aff. TC) J

14. Fournisseurs (fourn.-av. et ac. versés/achats et ch. externes TC) J

15. Stocks marchandises (st. march./achats marchandises) J

16. Stocks produits (stocks produits-av. et ac. reçus/production vendue) J

17. Stocks approvisionnements (st. approv./achats d'approv.) J

18. Poids des BFR d'exploitation (BFR d'expl./vol. d'aff. HT) J

Résultats d'exploitation

19. Taux de marge brute d'exploitation (EBE CDB/vol. d'aff. HT) %

20. Rentabilité brute du capital d'exploitation (EBE CDB/cap. d'ex. moy.) %

21. Rentabilité nette du capital d'exploitation (EBE CDB/cap. d'ex. moy.) %

Structure financière

22. Couverture interne du capital engagé (res. autof./cap. engagé) %

23. Taux d'endettement (endettement + groupe et ass./fin. propre) %

24. Part des banques dans l'endettement %

25. Part des crédits bancaires courants dans l'endettement %

26. Couverture des capitaux investis (fin. stable/cap. investis) %

27. Financement courant des BFR (crédits bancaires courants/BFR) %

Marges et résultats globaux

28. Répartition de la valeur ajoutée globale

a) Personnel	- charges de personnel	%
b) Etat	- impôt sur les bénéfices	%
c) Groupes et associés	- intérêts et distribution	%
d) Prêteurs	- Intérêts sur endettement	%
e) Entreprise	- autofinancement	%

Total

29. Taux de marge brute globale (EBG/volume d'affaires HT) %

30. Rentabilité brute globale (EBG/cap. engagé moyen) %

31. Intérêts / chiffre d'affaires HT (total intérêts/CA HT) %

32. Poids des intérêts (total intérêts/EBG) %

33. Capacité d'endettement (CAF/endettement moyen) %

34. Taux d'accumulation (autofinancement/rés. d'autof. moyennes) %

Financement

35. Taux d'emplois (emplois nets/valeur ajoutée globale) %

36. Taux d'autofinancement (autofinancement/emplois nets) %

3757

TABLEAU DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS(Modèle Centrale de bilans - Banque de France)

TABLEAU DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS	Années				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
Investissement productif					
+ Acq. de participations et var. des autres actifs immobilisés					

TABLEAU DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS	Années				
	1	2	3	4	5
- Cessions d'actifs et subventions d'investissement reçues					
+ Variation des besoins en fonds de roulement (BFR) d'exploitation					
+ Variation des BFR hors exploitation					
+ Variation des disponibilités					
A = EMPLOIS NETS (de cessions)					
Valeur ajoutée (CDB)					
- Charges de personnel					
= Excédent brut d'exploitation (CDB)					
- Intérêts					
- Impôts sur les bénéfices					
- Distributions mises en paiement au cours de l'exercice					
+ Transferts de charges					
± Autres produits et charges hors exploitation					
B = AUTOFINANCEMENT					
(A - B) = BESOINS NETS DE FINANCEMENT (CAPACITE si < 0)					
C = APPORTS OU RETRAITS DES ASSOCIES ET DU GROUPE					
• en capital					
• en dettes financières					
+ Nouveaux emprunts					
- Remboursements d'emprunts					
+ Variation des crédits bancaires courants					

TABLEAU DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS	Années				
	1	2	3	4	5
D = VARIATION DE L'ENDETTEMENT					
(C + D) = RESSOURCES EXTERNES					

Titre III

Extension et coopération

Chapitre 18 Les établissements multiples

4001

Généralités

Notion d'établissement

4002

L'entreprise est une entité juridique (propriété individuelle ou collective) et économique constituée pour la production de biens destinés à la vente ou de services rémunérés. Elle peut comprendre plusieurs établissements qui correspondent à des entités techniques ou géographiques. Selon la CJCE, constitue un **établissement** toute unité de production disposant d'un équipement et d'un personnel spécialisé distincts, dont le fonctionnement n'est pas influencé par celui des autres unités composant la société, et dotée d'une direction qui assure la bonne exécution du travail et la supervision de l'ensemble du fonctionnement des installations, ainsi que la résolution des questions techniques (CJCE 15 février 2007, aff. 270/05). L'établissement peut se situer en France ou à l'étranger.

La notion d'établissement ne doit **pas** être **confondue avec** celle de **service** (ou **département**) qui est une subdivision de l'entreprise chargée de remplir une fonction déterminée et qui dispose parfois d'une organisation comptable propre isolant certaines catégories d'opérations sous sa responsabilité.

Notion de succursale

4003

La succursale est un démembrement d'une société qui en est la seule propriétaire, jouissant à des degrés divers d'une **autonomie** administrative, financière et comptable, mais n'ayant pas de personnalité juridique distincte. La succursale est un **établissement caractérisé par l'indépendance de l'exploitation** : elle gère en direct une clientèle ; elle dispose de moyens de production propres et elle est gérée par un représentant de l'entreprise doté de pouvoirs suffisants pour agir comme un exploitant. Cette gestion est parfois confiée à un gérant mandataire jouissant d'un statut spécial et notamment responsable des marchandises qui lui sont confiées.

Ne constitue pas une succursale l'établissement ayant à sa tête un directeur qui n'a aucune responsabilité dans le recrutement et l'administration du personnel, la gestion financière et commerciale de la succursale et dont les interventions sont limitées à celles d'un intermédiaire d'exécution (Cass. soc. 10 février 1971, Bull. 1971, V, n° 99, p. 81).

La succursale ne doit pas être confondue avec la filiale. En effet, la succursale n'a **pas de personnalité morale** et, même si elle a sa clientèle rattachée, elle agit toujours au nom de l'entreprise dont elle fait partie.

Aspects économiques de l'établissement

4004

Les établissements secondaires reflètent des situations très diverses :

- sur le **plan technique,** ils sont soit des centres d'exploitation de matières premières, soit des centres de production ou de transformation, soit des entrepôts ou des unités de vente, soit des centres prestataires de services ;
- sur le **plan historique,** ils peuvent provenir de la localisation des sources de matières premières ou d'énergie, de la localisation du marché, d'une politique de décentralisation ou d'extension ;
- sur le **plan sectoriel,** les entreprises à établissements multiples se rencontrent dans tous les secteurs économiques et en particulier dans les services et la distribution.

L'autonomie de l'établissement est purement une **autonomie de gestion** qui résulte d'une **délégation de pouvoirs** et ne fait pas obstacle à sa subordination à l'entreprise. Cette autonomie est très diverse selon les situations ; elle concerne notamment les moyens de gestion (investissements, personnel), les achats (budgets, négociations, etc.), les ventes (fixation des prix). Elle trouve ses limites dans le respect des règles communes à l'entreprise.

Aspects juridiques de l'établissement

4005

L'établissement n'a **pas de personnalité juridique.**

Toutefois :

- la **création en France d'établissements secondaires** permanents (succursales, agences, bureaux) fait l'objet d'une **immatriculation secondaire ou complémentaire** au registre du commerce et des sociétés (voir Mémento Sociétés n° 85670 à 85674) ;

- la **création en France d'une succursale de société étrangère** est soumise à certaines formalités (voir n° 4061 et Mémento Sociétés n° 92570 à 92575) ;

- la notion d'**établissement** intervient :

- dans la mise en place de la représentation du personnel [voir Mémento Social n° 26580 (délégué du personnel), n° 9680 (comité d'établissement), n° 73150 , 73295 , 73500 et 73610 (représentativité syndicale)] ;

- dans l'expression des salariés (voir Mémento Social n° 36840) ;

- dans le calcul de la participation et de l'intéressement (voir respectivement Mémento Social n° 55055 et n° 55510) ;

- dans le versement des cotisations de sécurité sociale (voir Mémento Social n° 23895) ;

- dans les procédures de licenciement (voir Mémento Social n° 47935 , 48130 et 48215).

Etablissement et impôt sur les sociétés

4006

1. Territorialité L'IS et ses contributions additionnelles (voir n° 2855) sont assis sur les **bénéfices des entreprises exploitées en France** et sur ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (voir Mémento Fiscal n° 35725 et 35730).

Les **entreprises exploitées en France** s'entendent des établissements stables pour les entreprises étrangères (voir Mémento Fiscal n° 82685). Lorsqu'ils sont implantés en France, les quartiers généraux et les centres logistiques de groupes internationaux ainsi que le personnel détaché temporairement dans ces structures font l'objet d'une imposition particulière (BOI 13 G-1-97, 4 C-5-02 et 4 C-6-03 ; voir Mémento Fiscal n° 35800).

Le résultat imposable à l'IS en France exclut donc, en principe, les opérations extra-territoriales effectuées par un **établissement exploité à l'étranger,** même si la comptabilité de l'établissement est centralisée en France.
En conséquence, les résultats d'une entreprise imposable en France ne peuvent être affectés par les pertes et déficits qui se rattachent à une exploitation étrangère dont le résultat échappe à l'impôt français (D. adm. 4 H-1414, n° 45). La jurisprudence n'admet la déduction par la société française des pertes, subies ou provisionnées, résultant d'aides à une succursale étrangère qu'à condition que ces aides

soient de nature commerciale et qu'elles aient eu pour objectif le maintien ou le développement de l'activité de la société en France (CE 2 mars 1988, n° 49054 et 16 mai 2003, n° 222956 ; CAA Paris 12 mai 2010, n° 08-5384).

Remarque
Seuils d'assujettissement aux contributions et CA de succursales : le CA à retenir pour apprécier le **seuil d'assujettissement aux contributions** (CSB et contribution exceptionnelle de 5 %) est en revanche le CA total réalisé par la société (personne morale) incluant notamment le CA des succursales étrangères (pour les sociétés dont le siège est en France) et le CA du siège étranger (pour les succursales françaises) (BOI 4 L-2-02, n° 9 et BOI 4 L-3-12, n° 15 et 16).

2. Dérogations Imputation des déficits de succursales étrangères Les PME (employant moins de 2 000 salariés et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus directement ou indirectement à 25 % ou plus par une entreprise, ou conjointement par plusieurs entreprises, dont l'effectif est supérieur à 2 000 salariés) peuvent, sous certaines conditions et dans certaines limites, déduire, à titre provisoire, de leur résultat imposable en France les déficits subis à l'étranger au cours du même exercice par leurs succursales étrangères (CGI, art. 209 C ; BOI 4 H-4-10). Sont concernées les succursales étrangères :

- situées dans l'Union européenne ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale avec clause d'assistance administrative ;

- soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés ;

- dont l'exercice social coïncide avec celui de la PME.

Les déficits déduits l'année de leur réalisation sur l'imprimé n° 2058 A (lignes XG et case OT) doivent être rapportés aux résultats imposables de la PME sur le même imprimé (lignes WQ et case SX) au fur et à mesure des bénéfices réalisés par la succursale étrangère, ou au plus tard, à l'issue du 5e exercice suivant celui de leur déduction (voir Mémento Fiscal n° 35785 à 35795). Tant que les déficits n'ont pas été rapportés, la PME doit en outre joindre à sa déclaration un état de suivi spécial (CGI A III, art. 46 quater-0 ZS ter). Ce dispositif est soumis à la limitation des aides d'Etat (dite « de minimis » ; voir Mémento Fiscal n° 92605). Sur les provisions pour implantation à l'étranger, voir n° 3230 s.

Section 1 Etablissements français d'une entreprise française

Principes généraux

4010

a. La comptabilité des entreprises à établissements multiples n'est soumise à **aucune réglementation spécifique** et doit respecter l'ensemble des normes comptables habituelles.

b. La tenue d'une **comptabilité par établissement n'est pas obligatoire.** Il en résulte que la tenue de registres comptables, cotés et paraphés, propres à l'établissement n'est pas requise.

La tenue du livre de paie par établissement n'est également pas obligatoire.

c. Aucune règle n'impose que la comptabilité d'une entreprise soit tenue en un même lieu (voir n° 313). La comptabilité relative à l'établissement peut donc :
- soit être tenue entièrement par l'établissement **(comptabilité autonome)** : à la clôture de l'exercice, les comptes de l'établissement sont intégrés à ceux de l'entreprise (voir I.) ;
- soit être tenue directement par l'entreprise **(comptabilité non autonome)** : l'établissement ne tient alors aucune comptabilité (voir II.) ;
- soit être tenue pour partie dans l'établissement et pour partie directement dans la comptabilité de l'entreprise : il y a **conjugaison des deux précédents procédés.**

I. Comptabilité tenue par l'établissement (comptabilité autonome)

Principes de tenue de la comptabilité

Définition de la comptabilité autonome

4011

La comptabilité de l'établissement secondaire est autonome lorsqu'il est créé une **comptabilité distincte** rattachée à la comptabilité du siège par l'intermédiaire d'un **compte de liaison.** Elle est constituée par un ensemble complet de journaux, comptes et balances propres à l'établissement et fonctionne comme s'il s'agissait d'une entreprise.

Cette méthode isole totalement la comptabilité des opérations relatives à l'établissement secondaire et trouve son application pour les établissements dont la **gestion** est **autonome** ou qui **réalisent beaucoup d'opérations.** La comptabilité traduit le degré d'autonomie de l'établissement. Elle peut aussi enregistrer et suivre les biens et les ressources dont la gestion lui est confiée (immobilisations, comptes bancaires, emprunts, etc.).
En conséquence, le **plan comptable de l'établissement** peut être :
- limité aux comptes de résultat (dans l'hypothèse où il n'a pas d'autonomie de trésorerie),
- limité aux comptes de résultat et à certains comptes de bilan (clients, fournisseurs),
- étendu à tous les comptes (les comptes de capitaux propres étant remplacés par le compte de liaison).

Le compte de liaison

4012

C'est un compte de bilan (compte 181 « Compte de liaison des établissements ») ouvert au nom de l'établissement. Il fonctionne comme un **compte courant,** c'est-à-dire que toutes les opérations réalisées par le siège avec l'établissement y sont enregistrées, comme s'il s'agissait d'un tiers. Il est donc nécessaire de créer :
- dans les comptes de l'entreprise : un compte de liaison au nom de chaque établissement ;
- dans les comptes de l'établissement : un compte de liaison « réfléchi » au nom de l'entreprise.

Dans la pratique, il est souvent ouvert autant de sous-comptes qu'il est jugé utile pour distinguer les différentes opérations selon leur nature. Par exemple :
1811 - Etablissement × Financement
1812 - Etablissement × Opérations courantes
Le plan comptable professionnel des industries et du commerce du bétail et de la viande comporte les subdivisions 182 « Succursales » et 183 « Siège ».

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

Fonctionnement du compte de liaison

4013

Toutes les **opérations** réalisées **entre l'entreprise et l'établissement** sont enregistrées d'une **manière symétrique,** dans la **même période** comptable et sur la base des **mêmes pièces justificatives** (original envoyé et double conservé par l'émetteur) dans la comptabilité de l'entreprise d'une part, et dans la comptabilité de l'établissement d'autre part. Il en résulte que les comptes de liaison sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans la comptabilité du siège et dans celle de l'établissement.



Exemple

Cessions entre établissements

Comptabilisation

4014-1

Selon le PCG (art. 441/18), l'enregistrement des cessions entre établissements d'une même entreprise qui tiennent des comptabilités distinctes est effectué soit par l'utilisation d'un compte de liaison, soit par la comptabilité analytique, soit par toute autre méthode.

I. Utilisation d'un compte de liaison

a. Les cessions concernant des éléments dont la **valeur se trouve directement** dans un des comptes de la comptabilité générale de l'établissement sont enregistrées (PCG, art. 441/18-1-A) :

- par l'établissement fournisseur, au crédit du compte de comptabilité générale intéressé par le débit du compte de liaison de l'établissement client ;

- par l'établissement client, au débit du compte de comptabilité générale, par le crédit du compte de liaison de l'établissement fournisseur.



Exemple Cession par l'établissement A à l'établissement B de marchandises achetées 100 000 par A.

Si ce type d'écriture convient pour les éléments du bilan, il n'en est pas de même pour ceux du compte de résultat. En effet :

- il fausse les flux de gestion dans les comptes de résultat des établissements ;

- il ne permet pas d'isoler les cessions internes en vue de leur annulation lors de l'intégration de la comptabilité de l'établissement dans celle du siège.

Il nous paraît préférable :

- soit de procéder comme dans le cas ci-après : utilisation des comptes 186 et 187 ;

- soit d'isoler la charge et le produit correspondant dans des subdivisions particulières des classes 6 et 7.

b. Lorsque les cessions concernent des produits et des services dont le **coût de revient** comprend des éléments divers et ne peut être **déterminé qu'en comptabilité analytique** ou, à défaut d'une telle comptabilité, que par des calculs statistiques, les établissements intéressés ouvrent un compte 186 « Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges) » ou 187 « Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits) » qui est subdivisé suivant les besoins (PCG, art. 441/18-1-B).

Cette subdivision peut se faire, par exemple, en ajoutant au numéro 186 ou 187, le deuxième chiffre des comptes de gestion. On obtient ainsi : 1860 « Achats », 1861 « Services extérieurs », 1870 « Ventes », etc.

Les cessions sont enregistrées (PCG, art. 441/18-1-B) :

- par l'établissement fournisseur, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement client ;

- par l'établissement client, au débit du compte 186 par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.



Exemple Cession de 100 000 de marchandises de l'établissement A à l'établissement B :

Les mouvements de marchandises et les prestations peuvent être constatés à l'aide de **pièces justificatives internes.**

Pour l'ensemble de l'entreprise, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent.

II. Utilisation de la comptabilité analytique
Lorsque chacun des établissements tient une comptabilité analytique distincte dans le cadre d'une comptabilité générale unique pour l'ensemble des établissements, le compte 18 n'est pas utilisé. Les cessions internes sont enregistrées en comptabilité analytique ; la comptabilité générale n'enregistre que les opérations faites avec les tiers (PCG, art. 441/18-1-C).

III. Utilisation d'une autre méthode
Le PCG (art. 441/18-1-C) l'autorise mais n'en explicite aucune.

Valorisation des cessions internes

4014-2

Les entreprises peuvent évaluer les cessions internes **soit** au **coût du produit cédé** ou du service fourni, **soit** pour une **valeur différente de ce coût** (les prix des cessions internes peuvent être fixés en fonction des besoins de gestion et, en particulier, refléter soit le coût réel, soit un coût préétabli, soit un prix de vente prévisionnel, soit un coût additionné d'une marge, soit encore un prix librement débattu entre établissements). Mais dans ce dernier cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant sont évalués au coût de production pour l'entreprise, abstraction faite du résultat fictif inclus dans le prix de cession de ces éléments (PCG, art. 441/18-1-B). Voir n° 4022.

Tenue du journal général de l'entreprise

4015

Les totaux des mouvements enregistrés dans les journaux et les comptes propres à l'établissement doivent être **récapitulés mensuellement** au **journal général** coté et paraphé de **l'entreprise.** A notre avis, il est inutile de procéder au préalable au virement des comptes de l'établissement dans les comptes de l'entreprise.



Exemple Journal général.

Mois de	Débit	Crédit
Centralisation journal achats siège	100	100
Centralisation journal achats établissement	50	50
etc.		

Etablissement de situations

Il diffère selon que la situation est intermédiaire ou annuelle.

Situations internes périodiques

(mensuelles, trimestrielles, etc.) :

4020

I. Situation comptable de l'établissement
Le compte de résultat (limité éventuellement aux éléments d'exploitation) et, le cas échéant, le bilan de l'établissement secondaire sont établis sur la base de la balance des comptes propres à l'établissement.
Le compte de résultat (éventuellement limité aux éléments d'exploitation) de chaque établissement s'obtient par la totalisation des divers comptes de charges et de produits et des comptes 186/187 « Produits et prestations de services échangés entre établissements » (PCG, art. 441/18-1-B).

II. Situation comptable de l'entité
(tous établissements réunis) Pour l'établissement de situations intermédiaires extra-comptables, la **méthode du cumul** est la plus utilisée.

Si les stocks ont été évalués à un montant supérieur au coût d'achat ou de production, un retraitement doit être opéré (voir n° 4022).

Il est procédé de la manière suivante :
- la balance (ou directement la situation comptable) est établie hors comptabilité par regroupement des comptes analogues du siège et du (ou des) établissement(s) ;
- les opérations entre le siège et l'établissement s'annulent extra-comptablement : les comptes de liaison 181 et de cession interne 186/187 regroupés présentent un solde nul après compensation des soldes réciproques ;
- il n'est pas possible de laisser subsister une différence ; il convient donc d'analyser les écarts qui proviennent notamment de décalages dans la période comptable retenue pour certaines opérations.



Exemple

	Balance du siège		Balance de l'établissement		Cumul	
	D	C	D	C	D	C
181 - Compte de liaison		150 (2)	150 (2)		-	-
40 - Fournisseurs		30		120 (1)		150
41 - Clients	110 (4)		50 (3)		160	

	Balance du siège		Balance de l'établissement		Cumul	
	D	**C**	**D**	**C**	**D**	**C**
60 - Achats	30		120 (1)		150	
70 - Ventes		110 (4)		50 (3)		160
186/187 - Cessions internes	150 (2)			150 (2)	-	-
	290	290	320	320	310	310

Les soldes figurant à la balance correspondent aux opérations suivantes :

(1) Achats effectués directement par l'établissement auprès du fournisseur ;
(2) Cessions au siège au prix de vente ;
(3) Ventes par l'établissement ;
(4) Ventes par le siège.

Etablissement de la balance annuelle de l'entreprise

4022

Pour l'ensemble de l'entreprise, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent : les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre elles (PCG, art. 441/18-1-B).

I. Dans la comptabilité de l'établissement, les totaux de tous les comptes sont virés au compte de liaison qui se trouve ainsi soldé.

II. Dans la comptabilité du siège, le compte de liaison de l'établissement est soldé par des écritures symétriques, faisant apparaître les totaux des comptes de l'établissement au sein des comptes analogues au siège. Les opérations internes sont ainsi annulées (les comptes 181 et 186/187 sont soldés) et le résultat provenant de l'établissement se trouve intégré au résultat global de l'entreprise.

A la clôture des comptes, la méthode du cumul doit être exclue car elle ne permet pas de solder les comptes de résultat.

Eventuellement, il est nécessaire de rectifier la valeur des stocks afin que ceux-ci soient valorisés au coût réel pour l'entreprise. Ecriture : débit (ou crédit) du stock final (classe 3) par le crédit (ou débit) du compte « Variations de stocks » (compte 603 ou 713).

Réouverture des comptes au début de l'exercice

4023

I. Dans la **comptabilité du siège,** les comptes relatifs à l'établissement sont virés à ce dernier par l'intermédiaire du compte 181 « Liaison établissement X » auquel est intégré le résultat de l'exercice précédent.

II. Dans la **comptabilité de l'établissement,** seuls les comptes de résultat sont soldés par l'intermédiaire du compte 181 « Liaison siège ». Les comptes de bilan sont repris lors de la réouverture des comptes.

Problème particulier : suivi des stocks au prix de vente

4025

Cette méthode est de pratique habituelle dans les maisons d'alimentation à succursales multiples, les entreprises à commerces multiples et les sociétés coopératives de consommation.

Le principe en est le suivant (guide comptable professionnel des sociétés coopératives de consommation, CNC - AC n° 29) :

Sur la validité des guides et plans comptables professionnels, voir n° 295.

Dès leur **entrée en entrepôt,** les marchandises sont comptabilisées à leur prix de vente prévu : pour ce faire, on majore le « prix de revient » d'une marge ou « bénéfice à réaliser » sur l'article considéré.
Lors de la **sortie des entrepôts** pour livraison aux magasins de vente, les comptes de gérance de ces magasins sont débités du prix de vente prévu de ces marchandises.
Si les prix de vente prévus viennent à être modifiés, l'ensemble des comptes concernés sera modifié en conséquence.
Au **compte de résultat** n'apparaissent donc pas les comptes 60 « Achats de marchandises », 6037 « Variation des stocks de marchandises », 70 « Ventes de marchandises ». Ils sont remplacés par un compte unique « Majoration », qui représente la marge brute réellement perçue sur les ventes, le bénéfice à réaliser contenu dans les stocks en entrepôt et succursales ayant préalablement fait l'objet d'une extourne. Cette dernière opération a pour double effet de rapporter « le bénéfice à réaliser » ou « majoration » au bénéfice effectivement réalisé sur les seules ventes et de ramener la valeur des stocks de clôture à leur prix de revient. Cette opération n'est passée en écriture qu'en fin de période ou d'exercice.
Pour satisfaire aux obligations du plan comptable, on revient à une **présentation « classique » du compte de résultat,** en reconstituant les composants du compte « Majoration ».
Les avantages d'une telle méthode sont les suivants :
- L'inventaire permanent ainsi réalisé permet de suivre au même prix - le prix de vente - les stocks en entrepôt et en succursales.
- Il rend possible le suivi des livraisons au prix de vente et des ventes dans les succursales confiées à des gérants mandataires. Ce suivi est nécessaire du fait que les gérants doivent rendre compte des sommes mises à leur disposition. Ceci implique un contrôle permanent de toutes les transactions intervenant entre eux et la société, transactions exprimées en valeur « Prix de vente aux consommateurs ».
- Un inventaire permanent au prix de revient des marchandises en succursales serait beaucoup plus difficile à tenir et au surplus hors de propos puisqu'il ne permettrait pas à l'entreprise de contrôler réellement les opérations effectuées entre la société, les gérants de magasins, et les clients.
- Ce système était et reste aussi un moyen d'assurer la « gestion des entrepôts » tant en ce qui concerne la vitesse de rotation des stocks qui s'apprécie en fonction des livraisons aux succursales, que le coulage. (En fait, il permet aujourd'hui de « recouper » l'inventaire permanent « matières » tenu par l'informatique).
- Enfin, il permet l'établissement des résultats à fréquence rapprochée (chaque mois par exemple) sans inventaire physique : celui-ci devient simplement un moyen de contrôle et la pratique de l'inventaire tournant peut être appliquée sans dommage.

II. Comptabilité non autonome

4040

La comptabilité des établissements n'est pas autonome lorsqu'il n'est pas créé de comptabilité distincte rattachée à celle du siège par l'intermédiaire d'un compte de liaison (voir n° 4011). Cette méthode concerne en pratique les **établissements sans autonomie** ou **réalisant peu d'opérations.**

4041

Deux méthodes comptables peuvent être utilisées selon que l'entreprise désire ou non pouvoir dégager, à partir de la comptabilité générale, un résultat par établissement :

I. Si **l'entreprise ne désire pas calculer le résultat par établissement,** aucune distinction n'est faite en comptabilité générale entre les opérations réalisées par l'établissement et celles réalisées par le siège.

Il reste cependant possible de l'obtenir d'une manière distincte en comptabilité analytique. Les traitements informatiques facilitent l'adoption de cette formule.

II. Si **l'entreprise désire connaître le résultat par établissement,** le plan comptable de l'entreprise est subdivisé afin que les opérations réalisées par le ou les établissements secondaires soient distinguées des autres opérations. Cette subdivision est en général limitée aux comptes de gestion ; elle peut cependant être étendue aux comptes de bilan.



Exemple Subdivision du compte « Achats » :

60701	- Achats marchandises siège	60112	- Achats matières premières établis. n° 1
60111	- Achats matières premières siège	60703	- Achats marchandises établis. n° 2
60702	- Achats marchandises établis. n° 1 etc.	60113	- Achats matières premières établis. n° 2

Pour dégager un résultat significatif par établissement, il est nécessaire que les opérations entre établissements soient enregistrées. Elles peuvent l'être, selon l'option choisie, soit au coût d'achat (ou de revient), soit au prix de vente (prix du marché ou prix de cession interne) (voir I. Comptabilité autonome). Ces opérations ne doivent pas apparaître dans le compte de résultat de l'entreprise.
Les états comptables de l'établissement (compte de résultat, partiel ou total, et éventuellement bilan) sont établis par le regroupement des sous-comptes propres à l'établissement. Ils sont de nature purement interne.

Section 2 Etablissements étrangers d'une entreprise française

Généralités

4045

Un établissement situé à l'étranger bénéficie en principe d'une large autonomie et **est soumis aux lois et règlements locaux,** notamment sur les plans comptable et fiscal. Juridiquement, il ne bénéficie pas de la personnalité morale et reste un simple prolongement de la société française. Le résultat comptable d'une société inclut donc les résultats de ses succursales étrangères.

Fiscalement, Une entreprise n'est en principe pas passible de l'**IS** à raison des opérations extra-territoriales effectuées dans un établissement exploité à l'étranger, même si la comptabilité de l'établissement est centralisée en France (voir Mémento Fiscal n° 35725 à 35765). Ce principe de territorialité s'applique aux profits et aux pertes, sauf exceptions telles que prise en compte :

- des déficits réalisés par des établissements étrangers de PME françaises (voir n° 4006) ;
- des bénéfices d'établissements établis dans un pays à régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B ; voir Mémento Fiscal n° 78280).

En conséquence, le résultat comptable à reporter sur la liasse fiscale ne doit tenir compte que des résultats territorialement imposables en France et donc exclure les résultats de succursales étrangères.

Principes généraux de tenue de la comptabilité

4046

Ils peuvent être exprimés comme suit :

a. La tenue d'une **comptabilité autonome** (voir n° 4011 s.) est la plus adaptée car elle permet une dissociation des opérations, notamment pour les besoins fiscaux locaux (imposition des résultats de l'établissement).

b. La comptabilité doit respecter les **normes du pays considéré.** Les comptes nous paraissent pouvoir être tenus en **monnaie locale** et, si nécessaire, dans la langue locale.

Si le Code de commerce (C. com. art. L 123-22) prévoit que les documents comptables sont établis en euros et en langue française, il est précisé dans le PCG (art. 410-1) que « une opération libellée en une monnaie autre que la monnaie nationale peut être enregistrée sans être convertie si la nature de l'opération et l'activité de l'entreprise le justifient ; dans ce cas, seul le solde du compte enregistrant ces opérations est converti en monnaie nationale à la date de **clôture de l'exercice** ». A notre avis, on peut également considérer que les **documents de base** peuvent être établis dans une **langue étrangère** (et libellés dans une monnaie autre que l'euro) à condition que les **récapitulations** soient établies en monnaie nationale et en **langue française.**

c. La situation comptable de l'établissement doit être **intégrée dans les comptes sociaux** de l'entreprise présentés aux actionnaires. Il est nécessaire de reprendre les mouvements passés tant au débit qu'au crédit du compte de résultat de l'établissement et les soldes des comptes du bilan de cet établissement, puis de les intégrer dans les comptes de résultat et le bilan en totalité, en éliminant les comptes réciproques (comptes de liaison) et les opérations internes (voir n° 4022 et 4023).

Cette opération est habituellement appelée **« contraction »** pour la différencier de l'intégration des sociétés contrôlées en consolidation.

Fiscalement, Les sociétés françaises qui exercent une partie de leur activité à l'étranger sont tenues de produire deux séries de tableaux normalisés à l'appui de leur déclaration de résultat :

- la première série regroupe les éléments comptables concernant l'ensemble des activités quelle que soit leur localisation (CGI A III, art. 38 II et III),

- la seconde mentionne les éléments afférents aux seules opérations dont le résultat est imposable en France (CGI A III, art. 38 terdecies A).

Pour plus de détails, voir n° 4089.

d. Passage du droit local au droit français Les comptes tenus par l'établissement doivent respecter le droit local (droit fiscal notamment). Le problème de savoir si une société française peut appliquer les dispositions d'une législation étrangère, lorsqu'elles ne sont pas admises ou sont contraires au droit français des sociétés, pour la présentation des comptes en France, n'a pas fait l'objet de position doctrinale.
A notre avis, la comptabilité de l'établissement étranger doit faire l'objet de **retraitements** pour tenir compte des **méthodes françaises** de présentation et d'évaluation, les comptes de l'établissement n'étant qu'un démembrement du patrimoine social. Il est possible dans ce cas de s'inspirer des retraitements effectués lors de l'élaboration de comptes consolidés.

Fiscalement, Les entreprises qui ont doté des provisions en raison **d'implantations** commerciales, industrielles, agricoles ou de services **à l'étranger** (voir n° 3230) doivent fournir pour chaque établissement concerné un bilan et/ou un compte de résultat avec un résultat exprimé selon la législation française.

e. Les **écritures** comptables relatives à l'**établissement étranger** doivent figurer sur le **journal général de l'entreprise.** Le respect de cette obligation peut entraîner des difficultés pratiques, liées à la conversion mensuelle des mouvements en devises dans le cas d'un établissement situé en dehors de la zone euro. Voir n° 2194, Comptabilité plurimonétaire.

Le PCG permettant (art. 410-1) que soient enregistrées des opérations libellées en une autre monnaie que l'euro, il est possible de faire figurer dans une **colonne distincte** les mouvements mensuels en devises étrangères sans procéder à une conversion, celle-ci étant effectuée à la fin de l'exercice selon les principes ci-après.
Il est également possible, à notre avis, de passer une **écriture globale** pour l'ensemble des opérations, avec un taux de conversion unique.

f. Si, pour des raisons propres à la réglementation locale, l'établissement étranger est tenu de **clôturer à une autre date** que celle de l'entreprise, il est nécessaire d'établir, à la date d'arrêté des comptes de celle-ci, une situation et une analyse du résultat de l'établissement élaborées dans les mêmes conditions que le bilan et le compte de résultat.

Comptabilisation des opérations en devises entre le siège et l'établissement situé en dehors de la zone euro

4048

Il existe plusieurs pratiques dans ce domaine :

Utilisation d'un cours interne fixe

4048-1

Les opérations réalisées entre le siège et l'établissement situé en dehors de la zone euro sont valorisées à un cours interne défini au début de l'exercice, avec adaptation en cas de variation importante des cours.

Exemple Cours interne : 1,5 € par unité de la devise (D). L'établissement étranger « achète » au siège des marchandises pour 480 000 € (soit une contre-valeur de 320 000 D). Le règlement est effectué au taux de 1,6 € par D (soit une contre-valeur de 300 000 D). Les écritures comptables sont les suivantes :

a. Comptabilité de l'établissement (en milliers de la **devise** D) :

b. Comptabilité du siège (en milliers d' €) :

Cette méthode nous paraît la **plus simple** sur le plan pratique. L'utilisation d'un cours interne permet l'élimination des comptes réciproques dont le solde après conversion est de même montant et de sens contraire.

Méthode des comptes en plusieurs monnaies

4048-2

Les comptes de liaison sont dédoublés dans les deux monnaies, celle du siège (euros) et celle du pays de l'établissement étranger situé en dehors de la zone euro. Les opérations sont enregistrées au cours de la transaction. Lorsque les opérations sont effectuées :

- dans la devise du siège (euros), l'établissement suit le compte de liaison dans sa devise et extra-comptablement en euros ;

- dans la devise de l'établissement, le siège suit le compte de liaison en euros et extra-comptablement en devises.

Exemple

(1) « Achat » par l'établissement au siège de marchandises pour 240 000 € (cours du jour de la transaction : 1 D = 1,60 €), soit 150 000 D ;

(2) « Achat » par le siège à l'établissement de marchandises pour 50 000 D (cours du jour de la transaction : 1 D = 1,30 €), soit 65 000 € ;

(3) Règlement par le siège des 50 000 D au taux de 1,50 ;

(4) Ajustement de fin d'exercice, le taux de la devise D étant de 1,50 (soit 160 000 D pour 240 000 €). Dans les écritures ci-après, le suivi extra-comptable des comptes de liaison est indiqué en italique.
a. Comptabilité de l'établissement (en milliers de la **devise** D) :

b. Comptabilité du siège (en milliers d'euros) :

Méthode de la comptabilité plurimonétaire

4048-3

Le siège et l'établissement situés en dehors de la zone euro tiennent chacun une comptabilité dans la monnaie du siège (euros) et une comptabilité complète en devises. **Les opérations sont enregistrées uniquement dans la comptabilité de la devise dans laquelle elles sont libellées.**

I. En cours d'exercice
Les opérations provoquant un transfert d'une monnaie dans une autre et faisant intervenir les deux comptabilités transitent par un sous-compte du compte 58 « Virements internes » intitulé par exemple **« Comptabilité devises X »** ou **« Transitoire monnaie nationale-devises ».** Ce compte fonctionne comme un compte de liaison et permet le passage d'une comptabilité à l'autre.



Exemple (1) « Achat » par le siège à l'établissement de marchandises pour 100 000 D (cours au jour de la transaction : 1 D = 1,50 €) ;
(2) Achat de devises D par le siège (cours au jour de règlement : 1 D = 1,60 €) ;
(3) Règlement de l'achat (1) par le siège.

a. Comptabilité du siège (en milliers d'unités de monnaie nationale et **devises**) :

b. Comptabilité de l'établissement (en milliers d'unités de monnaie nationale et **devises**) :

II. A la clôture de l'exercice
Les soldes des comptes en devises sont convertis dans la monnaie du siège (euros) et virés dans la comptabilité-monnaie nationale par l'intermédiaire des comptes transitoires. Ceux-ci sont soldés par la constatation des différences de change au compte 666 « Pertes de change » ou 766 « Gains de change ».



Exemple Reprise de l'exemple précédent, le cours à la clôture de l'exercice étant de 1 D = 1,62 €.

a. Comptabilité du siège :

b. Comptabilité de l'établissement :

Cette méthode, qui réduit le nombre des conversions, est recommandée lorsqu'il existe un nombre important d'opérations plurimonétaires.

Conversion des comptes d'un établissement situé à l'étranger

4049

Il existe deux méthodes de prise en compte dans une entreprise française d'un établissement situé à l'étranger. L'application de l'une ou l'autre méthode dépend de l'autonomie de fonctionnement de l'établissement.

Voir également Mémento Comptes consolidés n° 3801.

Une distinction entre le **caractère autonome ou non** de l'établissement étranger paraît devoir être effectuée bien que les prescriptions du PCG ne soient pas explicites sur ce point.
Elle est fondée sur la **différence** qui résulte du **risque de fluctuation des cours de change** pour l'entreprise :
- établissement intégré : le risque est identique à celui qu'elle aurait encouru si elle avait elle-même directement effectué les opérations ;
- établissement autonome : il est limité à son investissement net.

Notions d'établissement non autonome et d'établissement autonome

4049-1

I. Etablissement étranger non autonome C'est celui dont les liens d'interdépendance avec l'entreprise en matière de gestion financière ou d'exploitation sont tels que **l'effet des variations du cours du change est similaire à celui que l'on aurait si l'entreprise s'occupait elle-même des opérations** conclues par l'établissement étranger et de l'exploitation de celui-ci. Ses activités économiques font partie intégrante de celles de l'entreprise mère en France et, en conséquence, ses transactions ont un impact direct sur les résultats d'exploitation et les mouvements de fonds de cette entreprise. Prolongeant l'activité de l'entreprise mère, sa **monnaie fonctionnelle est l'euro.**

II. Etablissement étranger autonome C'est celui dont l'indépendance par rapport à l'entreprise mère en matière de gestion financière et d'exploitation est telle que les variations du cours du change n'ont d'incidence que sur l'**investissement net** de l'entreprise dans cet établissement. Ses activités économiques sont largement autonomes et, en conséquence, ses transactions n'ont en temps normal pas d'incidence directe sur les résultats d'exploitation et les mouvements de fonds de l'entreprise en France. Exerçant une activité propre, sa **monnaie fonctionnelle** est généralement celle du **pays où est situé l'établissement.**

En pratique, pour déterminer si un établissement appartient à l'une ou l'autre catégorie, le premier des éléments à prendre en considération est la devise utilisée pour ses opérations d'exploitation et pour son financement : si c'est celle du siège (l'euro), il ne peut être considéré comme économiquement autonome. Le second est de voir si le siège se limite à fournir un investissement à plus ou moins long terme à l'établissement ou s'il intervient dans l'exploitation.
La décision pourrait, par exemple, se fonder sur les considérations suivantes :
- bien que l'entreprise présentant les états financiers puisse exercer un contrôle sur l'activité à l'étranger, les opérations de cette activité sont menées avec un degré important d'autonomie par rapport aux opérations de l'entreprise présentant les états financiers ;
- les transactions avec l'entreprise présentant les états financiers ne représentent pas une proportion élevée des opérations de l'activité à l'étranger ;
- les opérations de l'activité à l'étranger sont financées principalement par ses propres opérations ou des emprunts locaux plutôt que par l'entreprise présentant les états financiers ;
- les coûts de main-d'oeuvre, de matières premières et autres composants des produits ou services de l'activité à l'étranger sont principalement payés ou réglés dans la monnaie locale plutôt que dans la monnaie de présentation ;

- les ventes de l'activité à l'étranger sont essentiellement dans des monnaies autres que la monnaie de présentation ;
- les flux de trésorerie de l'entreprise présentant les états financiers sont isolés des opérations quotidiennes de l'activité à l'étranger plutôt que directement affectés par les opérations de l'activité à l'étranger.

Voir également Mémento Comptes consolidés n° 3817 s.

Conversion des établissements non autonomes

4049-2

A notre avis, il convient d'assimiler la conversion des éléments du bilan d'un établissement situé à l'étranger à celle des éléments du bilan de la comptabilité du siège libellés en devises, comme le précisait le PCG 82 (p. II.121). Les articles du PCG (342-1 à 342-7) qui traitent de ce point demandent donc à être complétés.
Cette méthode de conversion conduit à obtenir le **même résultat que si les opérations de l'établissement avaient été directement enregistrées dans la comptabilité du siège** par leur conversion au cours de change de la date de leur réalisation (cours historique), mais en tenant compte du fait que la tenue d'une comptabilité en monnaie locale par l'établissement conduit à reprendre en une seule écriture périodique l'ensemble des opérations enregistrées dans l'établissement par la conversion de ses comptes de bilan et de résultat de la période.

Sur la divergence avec les normes IFRS, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 3328.

I. Assimilation au traitement des postes libellés en devises de la comptabilité de l'entreprise mère (ou du siège social) tenue en euros
La conversion doit être faite comme suit (PCG, art. 342-1 à 342-7) :

a. Immobilisations corporelles et incorporelles ainsi que leurs amortissements ou dépréciation : cours historique (voir n° 1421).

Ce qui implique leur suivi extra-comptable.

b. Valeurs mobilières : la valeur d'inventaire est convertie au cours de change à la date de clôture de l'exercice (cours de change de fin d'exercice) (PCG, art. 342-3). Les autres titres immobilisés et les valeurs mobilières de placement sont évalués (PCG, art. 342-3) :

- si les titres sont cotés en France : aux cours français,

- si les titres sont cotés seulement à l'étranger : aux cours étrangers auxquels on applique le cours du change à la date de clôture (voir n° 1905-2).

c. Stocks : la valeur en devises étrangères des stocks est convertie en euros, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, matières et produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entreprise peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats (PCG, art. 342-4). En outre, une dépréciation est constituée si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours du change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte (voir n° 1194).

La dotation d'une telle dépréciation entraîne une compensation entre les différences de change (contenues dans la valeur d'inventaire) et la dépréciation proprement dite des stocks.

d. Créances et dettes : cours de clôture, la différence avec le montant en euros préalablement comptabilisé étant inscrite à un compte transitoire à l'actif ou au passif selon le cas ; les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan sous ces comptes transitoires : les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat ; les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques sauf dérogations dans des situations particulières (voir n° 2082).

Le montant de la **provision pour risque de change** relatif aux créances et aux dettes nous paraît devoir être constitué :
- d'une part, de chaque écart actif relatif aux prêts et aux emprunts, sous réserve le cas échéant des compensations prévues dans le PCG dans certains cas,
- d'autre part, du solde net actif des écarts actifs et passifs relatifs aux créances d'exploitation et aux dettes d'exploitation, estimant qu'il en résulte, à notre avis, une position globale de change pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins.

e. Disponibilités : cours de clôture, les écarts de change étant portés en résultat (voir n° 2086).

La détermination de ces écarts de conversion implique que soit connu le taux de change de la date d'enregistrement de la créance, de la dette ou de la disponibilité, ce qui pose des problèmes en pratique. A notre avis, peut être appliqué globalement, pour chacun de ces postes, un **cours moyen** en **fonction** de leur **durée de rotation** par analogie avec les stocks.

II. Compléments

A défaut de précisions dans le PCG, il convient, à notre avis, de procéder ainsi dans les autres cas :

a. Comptes de bilan :

- **charges et produits constatés d'avance** : cours de clôture (comme les dettes et les créances concernées) ;

- **compte de liaison** : cours historique (ce qui assure son égalité avec le compte de liaison du siège).

b. Compte de résultat Le principe de base selon lequel la conversion est à effectuer de la même manière que s'il s'agissait d'éléments en devises d'une comptabilité tenue en euros conduit à retenir :

- pour les **dotations aux amortissements et aux dépréciations** des immobilisations, le cours historique ;

- pour les **stocks** d'ouverture et de clôture, le cours historique approché ;

- pour les **autres produits et charges,** en principe, le cours du jour de chaque opération, la meilleure approche étant l'application du cours moyen de l'exercice.

Le calcul de ce cours moyen peut être plus ou moins affiné :
- si l'évolution des taux de change s'est révélée constante durant l'exercice, le cours moyen peut être constitué par la moyenne entre les taux de change au début et à la fin de l'exercice ;
- s'il existe des comptes mensuels, la conversion peut être effectuée au cours moyen de chaque mois, ou au cours à la fin de chaque mois ;
- s'il n'existe pas de comptes mensuels, un cours moyen pondéré peut être déterminé et appliqué à chaque semestre ou à l'ensemble de l'exercice (la pondération peut résulter de l'application de la moyenne des cours de fin de mois, ou de tout autre facteur plus approprié) ;
- si d'importantes variations de parité existent, une scission des comptes de résultat aux dates des importantes variations de parité avec utilisation des cours moyens de chaque période peut être appropriée.

c. Ecarts de conversion Il en résulte deux types d'écarts de conversion :

- **écart de capitaux propres** résultant de la variation du cours de clôture sur les postes du bilan d'ouverture de la période convertis à ce cours ;

- **écart entre résultat au compte de résultat et résultat au bilan,** provenant de l'application de cours différents au compte de résultat et au bilan.

La conversion au cours historique des cessions entre siège et établissement, des stocks et des amortissements, génère un même écart au compte de résultat et au bilan, mais de sens contraire.

Aussi, la conversion des éléments de la comptabilité de l'établissement devant aboutir au même résultat que si les opérations avaient été directement enregistrées dans la comptabilité du siège, **nous préconisons pour chaque établissement non autonome** :
- le maintien au bilan du résultat obtenu au compte de résultat converti ;
- le regroupement de l'ensemble des écarts de conversion (à l'exception de celui qui, provenant des disponibilités, constitue un élément du résultat) au bas du bilan dans le poste « Ecarts de conversion - actif » ou « Ecarts de conversion - passif » ;
- la constitution d'une provision pour risque de change lorsque le solde de l'écart de conversion est actif et que la situation qui l'a provoqué semble durable.

En matière de comptes consolidés, les écarts constatés dans les entreprises étrangères non autonomes sont inscrits immédiatement en résultat (voir Mémento Comptes consolidés n° 3868). Cette affectation au résultat ne nous paraît pas pouvoir être admise en matière de comptes annuels, le PCG prescrivant que la conversion des comptes des établissements doit aboutir au même résultat que si les opérations avaient été directement réalisées par le siège, d'où la solution préconisée.
Sur la divergence avec les normes IFRS concernant la comptabilisation de l'écart de conversion, voir notre ouvrage « Des règles françaises aux IFRS », Ed. Francis Lefebvre, 2008, n° 3338.

Conversion des établissements autonomes

4049-3

Pour ce type d'établissement, il est plus pertinent de mesurer l'effet global des variations du cours du change sur **l'investissement net** dans l'établissement par l'utilisation du cours de clôture.
La monnaie de fonctionnement de l'établissement étranger autonome est conservée comme unité de mesure ; il en résulte un coût historique en devises.

I. Méthode de conversion
A notre avis, il est donc possible (dans le cadre de la dérogation prévue à l'article C. com. L 123-14 et à l'article 120-2 du PCG lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat de l'entreprise) d'utiliser la **méthode du cours de clôture** :
- comptes de bilan (à l'exception du compte de liaison) : cours de clôture,
- comptes de résultat : cours moyen,
- compte de liaison (correspondant aux investissements et aux résultats successifs) : cours historique,
- compte de liaison « commerciaux » : cours de clôture.

Rappelons que l'application de la méthode du cours de clôture est obligatoire, en matière de comptes consolidés, pour les entreprises étrangères autonomes dont la comptabilité est tenue en monnaie de fonctionnement (voir Mémento Comptes consolidés n° 3834).

II. Ecarts de conversion
Il en résulte **trois types d'écarts de conversion** :
- écarts résultant de la variation du cours de clôture sur les postes du bilan d'ouverture de la période convertis à ce cours ;
- écarts résultant de la variation du compte de liaison maintenu au cours historique ;
- écarts résultant de l'application de cours différents au compte de résultat et au bilan.
Ces écarts nous paraissent devoir être inscrits au poste spécifique de **capitaux propres** « Ecarts de conversion ». Ce poste n'est pas une réserve car il ne répond pas aux modalités de constitution des réserves. N'existant pas dans les comptes individuels, les « Ecarts de conversion » devraient être inscrits à un poste de report à nouveau.

Remarques

1. Ecarts de conversion débiteurs Compte tenu de ce schéma de comptabilisation, ils viennent en diminution du montant du « bénéfice distribuable » ;

2. En cas de cession de tout ou partie d'un établissement, les écarts de conversion cumulés y afférents sont réintégrés au compte de résultat. Aussi, pour des raisons de suivi, il est souhaitable d'utiliser des comptes d'écarts de conversion différents selon les établissements, même si au bilan ils n'apparaissent que sur une seule ligne ;

3. Lorsqu'un établissement étranger non autonome est reclassé en établissement étranger autonome, les différences de change provenant de la conversion des actifs non monétaires à la date du changement de classification sont constatées en capitaux propres.

A défaut de retenir cette solution, les écarts sont comptabilisés en résultat.

En matière de comptes consolidés, pour les entreprises autonomes dont la comptabilité est tenue en monnaie de fonctionnement, voir Mémento Comptes consolidés n° 3893 s.

S'agissant d'une dérogation aux règles générales, il convient de **justifier** son **utilisation** dans l'annexe (C. com. art. R 123-196-1° et PCG, art. 120-2 et 531-1/2).

Cas particulier des établissements situés dans les pays à forte inflation

Le cas des établissements n'est pas cité dans le PCG, mais le règlement CRC n° 99-02 fournit des dispositions pour les comptes consolidés (voir Mémento Comptes consolidés n° 3922 s.) qui nous paraissent pouvoir être étendues aux comptes individuels : deux possibilités sont offertes :
- appliquer la méthode du **cours historique** qui maintient la valeur des immobilisations au coût de l'investissement apprécié en euros à la date de sa réalisation ;

Solution convenant particulièrement aux **entreprises non autonomes.**

- **retraiter** les comptes de la succursale pour les corriger des effets de l'inflation au moyen d'indices reflétant les variations générales des prix, **puis** les **convertir** au **cours de clôture.**

Solution convenant particulièrement aux **entreprises autonomes.**

Risques sur les établissements étrangers

4050

Ils peuvent être notamment les suivants :

Blocage des fonds ou impossibilité de les rapatrier

4050-1

Sont affectées la liquidité des comptes de trésorerie et, éventuellement, la valeur de l'ensemble des actifs (faculté de cession hypothétique). A notre avis :
- si l'entreprise exploite à l'étranger un **établissement permanent,** la possibilité de réemployer les fonds sur place peut dispenser de constater une dépréciation ;
- si l'entreprise n'exploite à l'étranger qu'un **établissement temporaire,** c'est-à-dire une installation destinée à durer un temps limité (chantier, installation d'usine, etc.), il convient de constater une dépréciation si l'impossibilité de rapatriement présente une certaine continuité ; cette dépréciation ne se justifie pas si la décision des autorités locales est d'ordre conjoncturel ou s'il existe des possibilités de réemploi satisfaisantes.

Fiscalement, Lorsque le bénéfice n'est pas transférable, l'entreprise ne peut pour autant constituer en France une provision pour risques (CE 6 juillet 1979, n° 99012).

Dans les deux cas cependant, si les valeurs en question sont significatives, l'entreprise nous paraît devoir apporter les informations nécessaires par des explications dans l'annexe.

Probabilité d'expropriation ou de nationalisation

4050-2

Elle rend indispensable la constitution d'une **dépréciation** : « Si la conjoncture politique compromettait la rentabilité de la succursale et rendait la récupération ou la réalisation éventuelle, sinon impossible, du moins très aléatoire, alors les **actifs** correspondants devraient être **dépréciés** et ce, pour l'intégralité de leur valeur comptable » (Chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes de Paris, décision du 13 décembre 1971, citée par Bull. CNCC n° 6, juin 1972, p. 260). Cette situation nous paraît nécessiter une information, par exemple, par une présentation dans l'annexe mentionnant les différents éléments d'actif et de passif et la dépréciation constituée.

Sur les précisions apportées par les règles sur la dépréciation des actifs immobilisés (Règl. CRC n° 2002-10) sur le calcul des dépréciations, voir n° 1500 s.

Réalisation définitive de la perte

4050-3

Elle doit provoquer la suppression des postes d'actif correspondants. Lorsque la société perd le contrôle non seulement de tel ou tel élément d'actif, mais également de l'exploitation locale, il convient d'examiner l'exigibilité des éléments de passif et des engagements existants, afin de procéder aux régularisations nécessaires.

Section 3 Etablissements français d'une entreprise étrangère

4060

Les établissements créés en France par les entreprises étrangères n'ont pas la personnalité juridique ; ils sont donc régis par la loi nationale de ces entreprises dont ils sont les émanations. Mais ils sont soumis à certaines formalités lors de leur création et aux textes fiscaux dans les conditions de droit commun.

Ouverture d'un établissement

4061

I. Dépôt au greffe
Toute société commerciale dont le siège est situé hors du territoire français et qui ouvre un premier établissement en France doit effectuer auprès du greffe du tribunal de commerce le dépôt d'une copie certifiée conforme de ses statuts en vigueur, traduits le cas échéant en français (C. com. art. R 123-112 et R123-113 modifiés par le décret n° 2012-928 du 31 juillet 2012 ; voir Mémento Sociétés n° 92571).

II. Immatriculation au RCS
La société étrangère doit, en outre, demander au greffier du tribunal de commerce son immatriculation au registre du commerce et des sociétés, dans un délai de quinze jours à compter de l'ouverture de l'établissement (C. com. art. R 123-35 et R 123-36 ; voir Mémento Sociétés n° 92572 à 92575).

Sur les modalités particulières du responsable étranger de l'établissement (carte de séjour), voir Mémento Sociétés n° 92570 et 92690.

Aspects fiscaux

4062

La société étrangère qui crée un **établissement stable** en France est redevable de l'IS à raison des bénéfices réputés réalisés par cet établissement (voir Mémento Fiscal n° 35750). Elle doit souscrire, à ce titre, une déclaration de résultat (CGI, art. 53 A et 54).

Les tableaux comptables à annexer aux déclarations ne doivent donc comporter que les renseignements relatifs aux établissements situés en France (CGI A III, art. 38 quaterdecies ; voir n° 4089).
Sur les règles de détermination du bénéfice imposable en France, voir Mémento Fiscal n° 35765 s.
Sur les règles de répartition des résultats entre siège et établissement qu'il est recommandé de respecter dans la tenue des comptes pour des raisons fiscales, voir commentaires sous l'art. 7 de la convention modèle élaborée par l'OCDE, www.ocde.org.

Sur la prise en compte de déficits fiscaux réalisés par des filiales ou succursales étrangères inscrites au bilan d'un établissement français d'une PME étrangère, voir n° 4006.

En outre, sauf preuve contraire, ces bénéfices sont présumés distribués pour leur totalité à des associés non résidents et sont donc soumis à une **retenue à la source** (CGI, art. 115 quinquies et 119 bis-2). Toutefois :

- cette retenue à la source ne s'applique pas lorsque la société étrangère a son siège de direction effective dans l'Union européenne et y est passible d'un impôt équivalent à l'IS (CGI, art. 119 ter) ;

- les conventions internationales peuvent prévoir une limitation voire une suppression de la retenue à la source.

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 24890.

Participation

4062-1

Un établissement français d'une société étrangère imposé en France sur ses résultats est assujetti à la participation des salariés (Cass. soc. 8 février 2012, n° 10-28.256). Il est donc soumis à l'obligation de constituer une réserve spéciale de participation.

Sur le calcul de la réserve spéciale de participation, voir n° 2960 s.

Aspects comptables

4063

Il n'existe pas de dispositions particulières pour la tenue de la comptabilité d'un établissement étranger en France. En principe, n'ayant pas la personnalité juridique et n'étant pas commerçant, un établissement étranger en France n'est pas soumis aux règles comptables du Code de commerce et notamment, n'a pas à établir de comptes annuels. Toutefois, en pratique, ayant à établir une déclaration fiscale de ses résultats (voir n° 4062), il est, à notre avis, **recommandé de tenir une comptabilité conforme aux règles du Code de commerce et du PCG,** afin d'être en mesure de justifier au mieux le résultat fiscal en cas de contrôle.

Fiscalement, Alors même qu'elle n'est pas soumise à l'obligation de tenir une comptabilité, la succursale française d'une entreprise étrangère est tenue, en application des articles 53 A et 54 du CGI, de souscrire une déclaration annuelle de ses résultats et de présenter à l'Administration, sur demande de celle-ci, les documents comptables et pièces justificatives des résultats déclarés (CE 13 juillet 2011, n° 313440). En outre, certaines conventions internationales (par exemple, convention franco-allemande) ou les instructions fiscales les commentant (par exemple, convention franco-anglaise) prévoient expressément l'obligation pour la succursale de tenir une comptabilité distincte.

En outre, les règles de contrôle fiscal des comptabilités informatisées sont également applicables aux succursales (LPF, art. L 47 A). Sur ces règles, voir n° 332-8.

Publicité

4064

Toute société commerciale étrangère ayant ouvert un établissement en France doit **déposer** chaque année **au greffe** un exemplaire de ses documents comptables dans le délai prévu par la législation de l'Etat dont relève le siège de la société (C. com. art. R 123-112 modifié par le décret n° 2012-928 du 31 juillet 2012 ; voir Mémento Sociétés n° 92610).

Il s'agit des documents comptables, traduits en langue française s'ils sont en langue étrangère, que la société étrangère a établis, fait contrôler et publiés dans l'Etat où elle a son siège (et non ceux de l'établissement en France). Selon l'Ansa (Communication n° 3089-2, janvier 2002), si la société étrangère n'est pas astreinte à publier ses comptes selon sa propre législation interne, elle n'est pas tenue d'appliquer les dispositions du Code de commerce (art. précité) et par conséquent n'est pas tenue de publier ses comptes en France.

Pour les modalités pratiques du dépôt des comptes au greffe, voir n° 5050 s.

Sanctions

4064-1

En cas de défaut de dépôt au greffe des documents comptables requis, aucune sanction pénale ne trouve à s'appliquer (celle-ci ne paraissant s'appliquer qu'à la liste des mentions commerciales obligatoires ; en ce sens également, Com. Ansa précitée).

La procédure d'injonction de faire devrait en revanche s'appliquer (voir n° 5050-3).

Section 4 Information et contrôle

Contrôle interne

4070

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne institué dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699. Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Sur la base des travaux du Coso, de l'OEC et de la CNCC (voir n° 390) que nous avons synthétisés, il ressort que l'existence d'établissements secondaires nécessite l'aménagement du contrôle interne. La délégation de pouvoirs, l'éloignement et un environnement juridique et économique spécifiques justifient la mise en place d'un **dispositif de contrôle interne** à même de garantir la fiabilité et l'homogénéité des procédures, de manière à assurer :
- la rigueur de la gestion de l'établissement et l'application des directives du siège,
- la validité et l'homogénéité des informations comptables.

Le dispositif de contrôle interne est **fonction de l'autonomie donnée à l'établissement.** Il comporte normalement :

a. La dévolution des attributions et responsabilités
Au niveau de l'entreprise, la dissociation entre l'établissement et le siège est un élément de la séparation de fonctions normalement incompatibles (ordonnancement, paiement). En revanche, au sein de l'établissement, la faiblesse éventuelle des effectifs peut ne pas permettre une séparation normale des fonctions.

b. Les contrôles
Les moyens habituels sont mis en oeuvre dans les établissements multiples. Il y a lieu de retenir en particulier :
- un contrôle des **pièces justificatives** adressées par l'établissement (contrôle en principe purement administratif) ;
- un système **d'avances de trésorerie,** dont l'utilisation est appuyée par des relevés et pièces justificatives ;
- un contrôle des **états comptables** : révision des comptes et contrôles globaux par « recoupements » ;
- un examen systématique des **opérations anormales** et des « incidents » (par exemple : détection et examen des opérations d'un montant unitaire supérieur à un chiffre donné réalisées sans l'autorisation préalable du siège) ;
- une **vérification sur place,** en particulier des inventaires, dans le cas où les pièces justificatives ne sont pas adressées au siège.

c. La mise en place d'un service d'audit interne
Le nombre et l'importance des établissements secondaires peuvent justifier la création d'un service de contrôle (ou d'inspection).
L'existence d'un tel service est un élément de normalisation et de liaison entre le siège et les établissements. Ses investigations peuvent être soit limitées aux fonctions administrative et comptable, soit étendues aux conditions de la gestion des établissements.
Le contrôle interne porte notamment sur les points suivants :
- fiabilité des documents comptables établis par l'établissement ;
- normalisation des procédures et circulation correcte des informations ;
- protection des actifs : budgets d'investissement, inventaires physiques, assurances, etc. ;
- frais généraux : application des instructions et procédures relatives aux salaires, commissions, etc. ;
- affaires réalisées : procédures relatives aux approvisionnements (négociation avec les fournisseurs, gestion des stocks) et aux ventes (conditions générales et cas particuliers : offres de prix, rabais, etc.) ;
- relations entre l'établissement et les tiers : désignation de responsables, limites de pouvoirs, contrôles (visas multiples, comptes rendus périodiques, etc.).

Contrôle externe

4080

Le commissaire aux comptes certifie la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels. Ces derniers comprennent les opérations des établissements tant en France qu'à l'étranger.
Le contrôle externe porte donc **également** sur les **établissements étrangers.** A cet effet, le commissaire peut être conduit soit à effectuer lui-même ce contrôle, soit à le faire effectuer par un réviseur local (comme pour les comptes consolidés).

Normes de présentation

Principe général

4085

Les comptes relatifs à un établissement secondaire sont intégrés aux comptes de l'entreprise en application du principe selon lequel il existe une seule entité juridique.
Aucun texte n'impose de norme spécifique pour la présentation des comptes des entreprises à établissements multiples.

Présentation des comptes annuels

4086

Pour la présentation du bilan et du compte de résultat, les comptes relatifs à l'établissement secondaire sont contractés (comptabilité autonome) ou confondus (comptabilité intégrée) avec les comptes analogues de l'entreprise.

Il ne peut être envisagé de faire simplement figurer dans les comptes de l'entreprise le solde du compte de liaison relatif à l'établissement (Bull. COB n° 89, janvier 1977, p. 7 s. et 10 s.).
Il est évident que lorsque la spécificité et l'importance de l'établissement sont de nature à infléchir la signification des comptes annuels, leur bonne compréhension justifie des informations complémentaires. Ces dispositions peuvent notamment être prises lorsque l'établissement situé à l'étranger est dans une situation qui se détériore gravement et de manière continue au point de mettre en cause son existence.
A notre avis, lorsqu'un établissement est situé à l'étranger, il peut, dans certains cas, être utile de faire ressortir les comptes de l'établissement, notamment si des risques pèsent sur sa situation financière. Dans ce cas, trois modalités semblent possibles :
- présenter sur une même ligne, mais dans des colonnes séparées, les comptes du siège et ceux de l'établissement, cumulés dans une dernière colonne ;
- isoler les comptes actifs et passifs de l'établissement sur une ou plusieurs lignes au bas du bilan, de manière à faire apparaître un sous-bilan siège et un sous-bilan établissement ;
- présenter les comptes de l'établissement dans l'annexe.

Présentation fiscale

4089

Les sociétés et personnes morales exerçant partiellement leur activité à l'étranger sont tenues de produire **deux séries de tableaux** normalisés à l'appui de leur déclaration de résultat (D. adm. 4 G-3327, n° 11) :
- la première (tableaux n° 2050 à 2057) regroupe les éléments comptables concernant l'**ensemble des activités** exercées quelle que soit leur localisation ;
- la seconde (tableaux n° 2050 à 2059-C) mentionne les éléments afférents aux **seules opérations** dont le résultat est imposable **en France,** dès lors que ce dernier est réalisé dans les entreprises exploitées en France ou que son imposition est attribuée à la France par une convention internationale (CGI A. III, art. 38 terdecies A et quaterdecies).

Les tableaux de la seconde série doivent être établis dans les conditions suivantes :

1. Bilan (n° 2050 et 2051 ou n° 2033-A) :
- le total du bilan figurant sur les tableaux à caractère fiscal doit être identique à celui du bilan comptable ;
- les éléments actifs et passifs qui sont rattachables aux activités exercées hors de France sont extournés des postes correspondants ;
- en vue d'assurer la concordance avec le total du bilan, le montant total des postes ainsi extournés doit être compris respectivement dans les comptes de régularisation actif et passif (lignes CH et EB des tableaux n° 2050 et 2051 ; lignes 92 et 174 du tableau n° 2033-A) ;
- la ventilation des comptes de régularisation doit être annexée aux tableaux à caractère fiscal.

2. Autres tableaux (n° 2052 à 2059-C ou 2033-B à 2033-D) : ces tableaux ne doivent mentionner que les opérations courantes ou exceptionnelles qui participent à la réalisation des résultats imposables en France.

Cette seconde présentation est purement d'ordre fiscal. Elle ne concerne pas les comptes à publier (Bull. COB, n° 89, janvier 1977, p. 7 s. et 10 s.).

Chapitre 19 Les opérations de coopération

4101

Généralités

4102

Les contraintes de l'activité économique conduisent beaucoup d'entreprises à coordonner leurs activités. Les opérations de coopération ont des objectifs très variés et sont réalisées selon des formules juridiques diverses présentant trois caractéristiques essentielles :
- la **permanence** : les accords de coopération donnent un cadre général à un ensemble d'opérations successives qui trouvent dans la permanence des rapports créés leur signification et leur nature économique et juridique ;
- la **spécificité de leur objet** : les actions concertées tendent à l'accomplissement de tâches déterminées relevant des différentes fonctions que suppose l'exploitation des entreprises ;
- la **concertation** : les parties agissent sur un pied d'égalité juridique, leurs droits et obligations résultant simplement de la convention qui les lie. Il est à noter que pour des raisons diverses, et notamment un souci d'efficacité, des responsabilités plus importantes sont souvent confiées à l'un des partenaires appelé « chef de file » ou « opérateur ».

Rôle économique

4103

Les opérations de coopération portent sur un échange de prestations **(coopération verticale)** ou une répartition de biens, de charges, de marchés **(coopération horizontale).** Les **différents types** d'accords sont les suivants :

a. un partenaire donne à l'autre le droit d'exploiter un bien qui peut être :
- un élément du domaine public ou un service public (concession de service public) ;
- tout ou partie d'un fonds de commerce : clientèle (concession commerciale, location-gérance), brevet (licence de brevet), marque (licence de marque, franchisage) ;

b. un partenaire apporte à l'autre certains moyens d'exploitation ; par exemple : la transmission d'un savoir-faire, la fourniture d'installations industrielles (consortium et ingénierie), l'assistance administrative ou technique, l'avance de trésorerie, la mise en place de services communs ;

c. les partenaires se répartissent des productions ou des charges : la fabrication en commun, la sous-traitance, la recherche concertée ;

d. mandat est donné à l'entreprise de réaliser des opérations pour le compte des commettants ;

e. les partenaires se répartissent un marché (accords de distribution).
Certaines opérations de coopération portent à la fois sur plusieurs types d'échanges. Ainsi le franchisage est en même temps une licence de marque, un contrat d'assistance et une répartition de marché.
En outre, cette diversité est renforcée, sur le plan juridique, par l'existence de réglementations propres à certains contrats. Les accords de coopération peuvent aussi tomber sous le coup de certaines règles et notamment celles relatives aux ententes et aux abus de position dominante (voir Mémento Concurrence et Consommation n° 20890 à 20960).

Cadre juridique

4104

Pour réaliser ces opérations de coopération, les entreprises peuvent, **soit** établir un **simple contrat** définissant les opérations concertées et les rapports entre les parties, **soit** créer une formule juridique d'**association** qui formalise et règle l'organisation et le fonctionnement des actions concertées. La création d'une entité juridique est principalement envisagée lorsque les partenaires décident de mettre en commun une partie de leurs moyens et de créer ainsi une entité économique stable.
Répondant à ces objectifs, **les principales formules juridiques d'association** sont les suivantes :
- le **groupement d'intérêt économique** (GIE), créé en 1967 pour servir de cadre juridique à la coopération interentreprises, utilisé principalement pour les groupements de moyens ;
- la **société en participation** (SEP), support traditionnel des actions concertées, principalement utilisée pour servir de cadre juridique aux accords de répartition de production ou de marché.

A titre secondaire, citons également :
- **l'association,** utilisée par les entreprises pour la défense de leurs intérêts professionnels, plus que pour l'aménagement d'opérations de coopération ;
- la **société civile,** ayant pour objet une activité civile et ne correspondant pas à une société à laquelle la loi confère un caractère commercial en raison de sa forme ou de son objet ; elle est utilisée notamment pour le montage en commun d'opérations d'ordre immobilier ;
- la **société commerciale,** qui a l'inconvénient de présenter des règles de fonctionnement plus ou moins lourdes et s'adapte mal aux opérations concertées peu importantes ; mais elle est en pratique la formule privilégiée pour l'exploitation en commun d'une **affaire.** Par exemple, deux entreprises ayant la même activité peuvent créer une filiale commune dont l'objet est de développer un secteur complémentaire pour les deux partenaires. Cette solution est fréquemment utilisée pour réaliser une implantation à l'étranger en collaboration avec une entreprise locale.

Aspects comptables

4105

Il n'existe pas de règles spécifiques pour traduire les effets de la coopération interentreprises.
Il y a lieu de distinguer les contrats et les formules d'association :

a. Les contrats donnent lieu à des opérations successives de type habituel, telles qu'achats, ventes, prestations de services, etc., qui sont enregistrées en fonction des règles et principes généraux exposés dans cet ouvrage. Toutefois, certains d'entre eux posent des problèmes spécifiques examinés ci-après :
- la concession de service public ;
- le franchisage ;
- le mandat.

b. Les formules d'association La comptabilisation des opérations réalisées par l'intermédiaire d'un **groupement d'intérêt économique,** d'une **société en participation,** d'une **société** créée **de fait,** d'une **société civile** ou d'une **fiducie** présente des particularités que nous examinons dans ce chapitre.

Information

4106

Mis à part les obligations qui s'attachent à la présentation du tableau des filiales et participations, les opérations de coopération ne font pas l'objet d'informations obligatoires auprès des associés. On mentionnera toutefois, dans le cadre des introductions en bourse, que des indications sont à donner dans la note d'information sur les contrats principaux et tous les éléments qui peuvent constituer des limitations d'ordre économique ou juridique à l'activité de l'entreprise. Par ailleurs, ces informations peuvent s'avérer nécessaires pour fournir une image fidèle.

Section 1 La concession de service public

I. Caractéristiques générales

Aspects généraux

Définition

4110

Selon le rapport d'étape sur l'analyse juridique de la concession de la commission « Concessions » du CNC (Bull. CNC n° 86, 1991, p. 5 s.) et en accord avec la doctrine dominante, la concession de service public est définie comme un contrat par lequel une personne publique **(concédant)** confie à une personne physique ou à une personne morale, généralement de droit privé **(concessionnaire),** l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée (généralement longue), moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public..

Contrats apparentés à la concession de service public

4111

Sans avoir le nom de concessions, d'autres contrats (l'affermage et la régie intéressée), qui portent sur la réalisation et l'exploitation de services publics ou de travaux publics, se rapprochent des concessions de service public. L'évolution de la notion de concession n'a pas abouti à englober l'ensemble des contrats chargeant le cocontractant d'assurer un service public sous sa responsabilité. Toutefois, ces contrats ont tous un objet commun, celui de confier au cocontractant de l'Administration, quel qu'il soit, la gestion de tout ou partie d'un service public.
En conséquence, la commission du CNC :
- estime que, pour les **concessions « exclusives » de travaux publics,** les solutions comptables pourraient être directement inspirées de celles propres aux concessions de service public ;
- souhaite que, sous réserve d'un examen ultérieur, les règles comptables en matière de concession de service public soient appliquées aux **contrats d'affermage** quand la pratique conduit à une utilisation similaire à celle des concessions (travaux d'extension, de renouvellement) ;
- estime que la **régie intéressée** est une opération de mandat à traiter comptablement selon les dispositions générales du PCG (voir n° 4184 s.).

Parties contractantes

4112

La concession met en relation l'Etat ou des collectivités publiques, notamment des collectivités locales, d'une part, et des entreprises d'autre part. L'entreprise concessionnaire est souvent une société créée précisément dans le but d'exploiter une concession déterminée, plusieurs partenaires pouvant être parties prenantes au sein de cette société. Inversement, il arrive fréquemment qu'une entreprise concessionnaire exerce simultanément la même activité, ou d'autres activités, en dehors de la concession.

Branches d'activité concernées

4113

La concession de service public est principalement utilisée dans les secteurs des transports et de l'énergie. Mais il en existe également dans de nombreuses autres branches : aménagement du territoire, chauffage urbain, parcs-expositions, exploitations thermales, mines, recherche et exploitation d'hydrocarbures, stations de sports d'hiver.

Il convient toutefois de noter que les modalités de fonctionnement ainsi que les dispositions contractuelles peuvent être très différentes selon le statut du concessionnaire (public ou privé) et selon le niveau d'investissement à réaliser. Les schémas comptables traduiront nécessairement cette variété de concession.

Aspects comptables

Unicité comptable

4114

La comptabilité des opérations relatives à la concession est intégrée aux comptes du concessionnaire. En effet, la concession ne constitue pas une personne morale distincte ; elle ne peut donc être considérée comme une entité comptable. Au sein de la comptabilité du concessionnaire, les opérations relatives à la concession sont éventuellement dissociées des autres opérations, en fonction des clauses de la convention ainsi que des besoins de gestion et d'information.

Réglementation comptable

4115

Les principes sont donnés dans le PCG (art. 393-1) et les problèmes généraux qui en résultent sont compris dans le document CNC « Etudes et documents 1975-1981 », p. 183 s.
Les entreprises concessionnaires ont fait l'objet d'un Guide comptable proposé par le CNC (Avis n° 13 de 1975, voir n° 295) comme une simple recommandation. On ne peut lui donner un caractère plus contraignant.

Remarques
1. Provisions Les dispositions du PCG relatives aux provisions (voir n° 2556 s.) ne s'appliquent pas aux provisions spécifiques des entreprises concessionnaires (Avis CNC n° 2000-01 sur les passifs).
Reste que le terme « provision spécifique » n'a pas été défini. Interrogé par nos soins sur les provisions spécifiques exclues, le CNC a précisé que :

- la seule provision spécifique aux entreprises concessionnaires est la **provision pour renouvellement** (compte 156, voir n° 4116), qui est donc **exclue** du champ d'application du **règlement sur les passifs** ;

- en revanche, les provisions pour grosses réparations renommées **« provisions pour gros entretien ou grandes visites »,** doivent désormais être traitées selon les **règles générales** (voir n° 1515). Il en est de même des **provisions pour remises en état** (voir n° 1516 s.).

2. Suppression des charges différées Les contrats de délégation de services publics, et notamment les contrats de concession, sont exclus du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 du 24 décembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, voir n° 1304-2 I.
Toutefois, les dispositions prévues par le règlement précité concernant la suppression des charges différées et à étaler sont **applicables aux concessions** (en ce sens la réponse du CNC à la CNCC du 4 janvier 2006, Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, EC 2005-87, p. 723).
En conséquence, ces charges sont, depuis le 1er janvier 2005 :

- soit comptabilisées en immobilisations (ou en stocks) si elles remplissent les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation (ou d'un stock), ou si elles sont attribuables au coût d'entrée ;

- soit en charges, sinon.
Les traitements en charges différées prévus par l'avis CU CNC n° 98 A ne doivent donc plus être appliqués.

3. Amortissements, dépréciation et décomposition des immobilisations Les amortissements spécifiques des entreprises concessionnaires sont exclus du champ d'application du règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs. En conséquence (en ce sens la réponse du CNC à la CNCC du 4 janvier 2006, Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, EC 2005-87, p. 723) :

- les **amortissements de caducité sont maintenus** (voir n° 4124-1 et n° 4125-1) ;

L'amortissement de caducité n'est pas prévu dans les textes réglementaires mais uniquement dans le plan comptable de 1975.

- et l'**amortissement par composant des immobilisations** mises en concession et remises au concédant en fin de concession (et uniquement celles-ci) **n'est pas obligatoire** ;

- en revanche, les **dispositions générales relatives aux dépréciations sont applicables.**

A notre avis, l'évaluation doit se faire :

- au niveau de l'ensemble des actifs de la concession, cet ensemble constituant en effet le plus petit groupe identifiable d'actifs générant des entrées de trésorerie largement indépendants des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs (voir n° 1450-2) ;

- sur la base de flux de trésorerie évalués sur la durée résiduelle de la concession.

A la suite de la publication de l'interprétation de l'IASB relative à la comptabilisation des contrats de concession (IFRIC 12), le CNC devrait reprendre ses travaux dans le but de redéfinir des règles applicables aux entreprises concessionnaires. Dans l'attente de ces nouvelles règles, les développements qui suivent sont limités aux principaux problèmes comptables avec pour **source principale l'étude du CNC** précitée.

Comptes spécifiques aux concessions de service public pour les entreprises concessionnaires

4116

Les comptes dont l'utilisation est recommandée dans le Guide sur la base du PCG 1957 n'ont pas été repris dans le PCG (à l'exception de quelques-uns). La liste ci-après constitue notre interprétation de leur adaptation au PCG (les comptes repris dans le PCG sont suivis de la mention PCG).

BILAN

135. Subventions reçues au titre du fonds de roulement en instance d'affectation

15. Provisions

1517. Provisions pour risques - Fonds spéciaux

1560. Provisions pour renouvellement des immobilisations (PCG)

1572. Provisions pour gros entretien ou grandes visites (PCG)

1573. Provisions pour amortissement de caducité

1581. Provisions pour remises en état (PCG)

17. Dettes rattachées à des participations et à des concessions

170. Droits du concédant exigibles en espèces

22. Immobilisations mises en concession (PCG)

220. par le concédant

225. par le concessionnaire

229. Droits du concédant (en nature) (PCG)

2290. Apports du concédant à titre gratuit

2295. Mises en concession par le concessionnaire

26. Participations et créances rattachées à des participations et à des concessions

265. Participations et créances rattachées à des concessions

2651. Comptes bancaires bloqués au titre des fonds spéciaux

2652. Participations acquises au titre des fonds spéciaux

2653. Créances sur le concédant au titre des fonds spéciaux

28. Amortissements des immobilisations (PCG)

282. Amortissements des immobilisations mises en concession (PCG)

2820. Immobilisations mises en concession par le concédant

2825. Immobilisations mises en concession par le concessionnaire

481. Charges à répartir sur plusieurs exercices (PCG)

Remarque
A ne plus utiliser, à notre avis (voir n° 4115, notre remarque 2).

4814. Charges à étaler et imputations différées - Concessions

Idem ci-avant.

COMPTE DE RESULTAT

65. Charges spécifiques aux concessions

650 C. Dotations aux droits du concédant exigibles en nature au titre de l'amortissement de caducité

En abrégé : dotations aux amortissements de caducité.

651 C. Dotations aux provisions pour gros entretien ou grandes visites

652 C. Dotations aux amortissements pour dépréciation des immobilisations corporelles

653 C. Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles

654 C. Dotations aux provisions pour amortissement de caducité

Remarque
A ne plus utiliser, à notre avis, (voir n° 4125-1).

655 C. Charges diverses

6553 C. Redevances

6555 C. Attributions aux droits du concédant - Fonds spéciaux

6558 C. Dotations aux droits du concédant exigibles en espèces au titre de la dépréciation de ses apports à titre gratuit d'immobilisations avec condition de retour

6559 C. Dotations aux droits du concédant exigibles en espèces au titre de la provision pour renouvellement de ses apports à titre gratuit, avec condition de retour

656 C. Dotations aux provisions pour renouvellement

657 C. Dotations aux provisions pour risques - Fonds spéciaux

658 C. Dotations aux dépréciations des prêts (avances à la concession)

659 C. Dotations aux amortissements des charges à étaler et aux provisions pour amortissements par étalement

Remarque
A ne plus utiliser, à notre avis (voir n° 4115, notre remarque 2).

L'utilisation du compte 65 C « Charges spécifiques aux concessions » préconisée dans le guide comptable du CNC n'est prescrite dans aucun plan comptable professionnel. Ce compte n'a donc pas, à notre avis, à figurer au compte de résultat publié.

Du reste, s'agissant d'une dérogation au classement des charges selon leur nature, il ne permet pas de ventiler le résultat entre l'exploitation, le financier et l'exceptionnel et, a fortiori, d'établir des soldes intermédiaires de gestion.

Il ne représente qu'une recommandation, à usage interne, pour les entreprises qui n'ont pas uniquement la qualité de concessionnaire de service public : il facilite la détermination du résultat de la (ou des) concession(s). **Ses divers éléments sont, en fin d'exercice, virés dans les comptes de charges selon leur nature.**

A notre avis :
- l'ensemble des dotations aux amortissements et aux provisions a un caractère d'exploitation (y compris l'amortissement de caducité) ;
- les redevances dues au concédant (compte 6553) sont un service extérieur (compte 613 par assimilation à un loyer ou 616) ;
- les « versements » à un fonds spécial (compte 6555) ont un caractère d'exploitation, leur prise en charge leur conférant un objet analogue à celui de l'amortissement de caducité.

Aspects fiscaux

4118

Les sociétés concessionnaires peuvent déduire, sous certaines conditions, de leur résultat fiscal, en plus de l'amortissement technique, les charges comptabilisées suivantes :

- amortissement de caducité (voir n° 4124-1) ;
Il en est de même pour les entreprises délégataires de service public autres que les entreprises concessionnaires lorsqu'elles sont soumises aux mêmes contraintes notamment dans le cadre d'un contrat d'affermage (CE 11 décembre 2008, n° 309427).
- provisions pour renouvellement des immobilisations (voir n° 4125-1 II).
A l'égard des entreprises concessionnaires soumises à l'IS, l'article 112-2° du CGI prévoit que ne constituent pas des revenus distribués **les amortissements du capital** social des sociétés concessionnaires justifiés par la caducité de tout ou partie de l'actif social, notamment par dépérissement progressif ou par obligation de remise de concessions à l'autorité concédante (et non l'amortissement de caducité).

Sur les possibilités de transfert de droit à déduction de la TVA, voir n° 4134.

II. Immobilisations mises en concession (comptabilisation par le concessionnaire)

Principes généraux

4120

I. Inscription à l'actif des immobilisations concédées
Les **biens mis dans la concession** par le concédant et le concessionnaire sont inscrits à l'**actif** du bilan du **concessionnaire.**
Selon la commission « Concessions » du CNC (Bull. n° 86, 1991, p. 5 s.), il est généralement distingué entre les biens de retour et les biens de reprise.

a. Les **biens de retour** sont ceux qui doivent revenir obligatoirement à l'autorité concédante (ou à un autre concessionnaire) à l'expiration de la concession :
- soit parce qu'il s'agit d'ouvrages dont la collectivité concédante se trouvait propriétaire lors de la conclusion du contrat ;
- soit, concernant les biens édifiés par le concessionnaire en cours de concession, eu égard aux stipulations du cahier des charges ;
- soit, concernant les biens édifiés par le concessionnaire en cours de concession et en cas de silence du cahier des charges, lorsqu'il s'agit d'installations nécessaires à la poursuite de l'exploitation du service public à l'expiration du contrat.
Ces biens sont considérés comme **appartenant ab initio à l'autorité concédante** (CE 5 mai 1958, n° 27163 et 34449 et CE 22 mars 1985, n° 52845).
Les membres de la commission n'ont pu trancher, pour l'instant (Bull. CNC n° 88, 1991, p. 3), sur la nécessité ou non d'inscrire à l'actif tous les biens de retour **apportés par le concédant.** Notamment, il peut être parfois difficile de déterminer la valeur des biens mis en concession sur lesquels le concessionnaire ne dispose pas d'un droit de propriété. Dans certains cas, cette difficulté est telle qu'elle peut conduire à ne pas inscrire les biens concernés à l'actif.

b. Les **biens de reprise** sont ceux qui, affectés au service, pourront devenir, en fin d'exploitation, la propriété de la collectivité concédante si elle exerce la faculté de reprise prévue dans le cahier des charges. Pendant la durée de la concession, ces biens sont considérés **appartenir à l'entreprise concessionnaire** (CE 10 janvier 1938, n° 30325). Toutefois, le concessionnaire ne peut en disposer à la fin de la concession que si l'autorité concédante ne les réclame pas.

II. Amortissement des immobilisations concédées
Le **maintien** au niveau exigé par le service public, du **potentiel productif** des installations concédées doit être recherché par le jeu des **amortissements** ou, éventuellement, celui des **provisions** adéquates (notamment la provision pour renouvellement) (PCG, art. 393-1.3).

Ce maintien est assuré, selon le cas, par la constitution des différentes charges calculées suivantes :
- **amortissement pour dépréciation,** sur la durée de vie économique des installations : il est destiné à permettre le renouvellement des installations à leur coût d'achat ou de production,
- **provision pour renouvellement,** complément à l'amortissement pour dépréciation, constitué sur la durée de vie économique des installations : cette provision est destinée à permettre le renouvellement des installations à leur valeur de remplacement,
- **amortissement de caducité** des biens devant être remis gratuitement au concédant à la fin de la concession, sur la durée de la concession : il est destiné à permettre la reconstitution des capitaux investis,
- **dotation aux droits de concédant exigibles en espèces,** destinée à récupérer l'amortissement pour dépréciation et la provision pour renouvellement d'immobilisations apportées par le concédant lorsqu'une clause spécifique impose leur reversement au concédant à la fin de la concession,
- **provision pour gros entretien ou grandes visites,** voir n° 1515.

A notre avis, le traitement comptable doit aboutir à ce que, à la fin de la concession, le concessionnaire ait récupéré la totalité des dépenses engagées par lui pour le compte du concédant, par un étalement de leur coût sur la durée de la concession qui tienne compte le mieux possible des obligations contractuelles spécifiques du cahier des charges.

III. Exception à l'amortissement des immobilisations concédées
Dans la mesure où la **valeur utile** d'une installation peut être **conservée** par un entretien convenable, ladite installation ne fait **pas** l'objet au niveau des charges d'exploitation du concessionnaire, de **dotations aux amortissements pour dépréciation** (PCG, art. 393-1.3).
Nous examinons successivement :
- les immobilisations mises dans la concession par le concédant (A),
- les immobilisations mises dans la concession par le concessionnaire (B).

A. Immobilisations mises dans la concession par le concédant

Les immobilisations peuvent avoir été apportées, avec condition de retour en l'état ou à l'identique (après renouvellement) à **titre gratuit,** à **titre onéreux** ou à **titre mixte.**

Biens apportés à titre gratuit

4121

Toute inscription de ces biens à l'actif du bilan du concessionnaire comporte une contrepartie d'appoint et d'équilibre portée au compte 229 « Droits du concédant » (PCG, art. 393-1 et 442/22).
En fonction de la manière dont le concédant envisage de récupérer le coût des biens qu'il apporte à la concession, **plusieurs situations peuvent se présenter** : apports à titre gratuit pur et simple, apports à titre gratuit avec clause spécifique de récupération financière à l'expiration de la concession, apports mixtes. Nous les examinons ci-après.

Il peut être parfois difficile de déterminer la valeur des biens mis en concession sur lesquels le concessionnaire ne dispose pas d'un droit de propriété. Dans certains cas, cette difficulté est telle qu'elle peut conduire à ne pas inscrire les biens concernés à l'actif.

Apports à titre gratuit pur et simple

4121-1

Il convient de distinguer :
- l'entrée du bien en concession,
- les amortissements et provisions.

I. Entrée en concession
Les biens sont valorisés en application des principes qui régissent les apports en société, c'est-à-dire sur la base de la **valeur estimée** du bien au moment de sa mise à la disposition du concessionnaire.
Ils sont débités au compte 220 « Immobilisations mises en concession par le concédant » par le crédit du compte des droits du concédant exigibles en nature 2290 « Apports du concédant à titre gratuit » (PCG, art. 442/22).

II. Amortissements et provisions

a. Immobilisations non renouvelables Leur éventuelle dépréciation est créditée au compte 2820 « Amortissements des immobilisations mises en concession par le concédant » par le débit du compte 2290. Lors de la remise du bien au concédant à l'expiration de la concession, ces deux comptes sont soldés l'un par l'autre.

Le coût de ces immobilisations étant nul pour le concessionnaire, leur dépréciation est sans incidence sur ses résultats. Les droits du concédant exigibles en nature font partie des « Autres fonds propres » (PCG, art. 434-1).



Exemple Apport à titre gratuit d'un matériel estimé à 300, amortissable en 3 ans.

Ces immobilisations peuvent également faire l'objet d'une **provision pour gros entretien ou grandes visites** débitée au compte 651 C « Dotations aux provisions pour gros entretien ou grandes visites » par le crédit du compte 1572 « Provisions pour gros entretien ou grandes visites ».
Une **provision pour remise en état** (compte 1581) peut, le cas échéant, également être constituée.

Lorsque ces provisions sont devenues sans objet, elles sont rapportées au résultat, sauf dans le cas où des dispositions contractuelles prévoient une affectation spécifique des provisions devenues sans objet (par exemple, dans le cas d'immobilisations renouvelables, l'affectation de ces provisions aux provisions pour renouvellement).

Ces provisions sont traitées selon les **règles générales sur les passifs.**

Pour plus de détails sur les traitements comptable et fiscal :

- des provisions pour gros entretien ou grandes visites, voir n° 1515,

- des provisions pour remise en état, voir n° 1516 s.

b. Immobilisations renouvelables Le concessionnaire ne peut pas inscrire dans ses charges d'exploitation de dotation à l'amortissement du bien mis en concession par le concédant puisqu'il n'a pas fourni les capitaux ayant financé cet investissement, et n'a pas l'obligation contractuelle d'amortir pour le compte du concédant. En revanche, pour satisfaire à l'obligation toujours contractuelle de renouveler (PCG art. 393-1/3), il doit pratiquer annuellement une dotation à la **provision pour renouvellement** calculée sur le coût prévisionnel de remplacement de l'immobilisation concernée ; elle est créditée au compte 1560 par le débit du compte 6559 et, lors du renouvellement, est virée au compte 2290 « Apports du concédant à titre gratuit ».

Fiscalement, Sur les conditions à remplir pour constituer une provision pour renouvellement, voir n° 4125-15-II.



Exemple Valeur d'entrée estimée du bien : 100
Valeur de renouvellement par le concessionnaire : 130
Il est constitué une provision pour renouvellement de 130.

Si le concédant octroie une **subvention** pour permettre le renouvellement du bien par le concessionnaire, voir n° 4133.
Comme pour les immobilisations non renouvelables, une **provision pour gros entretien ou grandes visites** ou pour **remises en état** peut, le cas échéant, être constituée. Ces provisions s'ajoutent alors à la provision pour renouvellement.

Pour plus de détails, voir ci-avant a.

Apports à titre gratuit avec clause spécifique de récupération à l'expiration de la concession

4121-2

Le concédant peut se garantir la récupération à l'expiration de la concession du coût de ses investissements mis en concession, par une clause spécifique du contrat de concession ou du cahier des charges prescrivant au concessionnaire de lui verser à cette date :
- l'amortissement pour dépréciation pratiqué pour son compte,
- la provision pour renouvellement pratiquée pour son compte.

Dans ce cas, les coûts des biens ou services livrés par le concessionnaire doivent tenir compte de cette charge (guide CNC des concessions), c'est-à-dire qu'il en est tenu compte pour la valorisation des stocks.

Il en résulte une **dette financière** envers le concédant à inscrire au compte **« Droits du concédant exigibles en espèces »** en contrepartie du compte 6558 C **« Dotations aux droits du concédant exigibles en espèces »** (guide CNC des concessions).

Contrairement aux droits du concédant exigibles en nature qui ne sont que la contrepartie comptable des immobilisations à remettre au concédant à l'expiration de la concession, les droits du concédant exigibles en espèces constituent une véritable dette de caractère financier. La ressemblance avec les dettes rattachées à des participations nous conduit à préconiser l'extension du compte 17 aux concessions sous l'appellation « Dettes rattachées à des participations et/ou des concessions », subdivision 170 « Droits du concédant exigibles en espèces ».

Les **modalités de comptabilisation** sont les suivantes :

I. Amortissement pour dépréciation pour le compte du concédant
Calculé sur la valeur estimée du bien, il est pratiqué deux fois :
- au titre de la dépréciation du bien : débit du compte de **droits du concédant** exigibles **en nature** 2290 « Apports du concédant à titre gratuit » par le crédit du compte 2820 « Amortissements des immobilisations mises en concession par le concédant » ;
- au titre de la récupération de son coût par le concédant : crédit du compte 170 « Droits du concédant exigibles **en espèces** » par le débit du compte 6558 C « Dotations aux droits du concédant exigibles en espèces au titre de la dépréciation de ses apports à titre gratuit d'immobilisations avec condition de retour ».

II. Provision pour renouvellement pour le compte du concédant
Calculée sur la différence entre la valeur prévisionnelle de remplacement et la valeur estimée d'apport, elle est dotée chaque exercice, en fonction du coût prévisionnel de remplacement à l'identique, au débit du compte 6559 C « Dotations aux droits du concédant exigibles en espèces au titre de la provision pour renouvellement des apports à titre gratuit avec condition de retour » par le crédit du compte 170 « Droits du concédant exigibles en espèces » (guide CNC des concessions). Mais, fiscalement, toute provision devant être comprise dans le relevé des provisions pour être déductible, nous préconisons l'utilisation du compte 1560 « Provisions pour renouvellement » en contrepartie des dotations annuelles, ce compte étant viré au compte 170 lors du renouvellement.

Fiscalement, Cette provision est déductible suivant certaines modalités et sous certaines conditions qui impliquent l'établissement d'un **plan de renouvellement** (voir n° 4125-1).



Exemple Reprise du cas précédent d'une immobilisation estimée à 300 amortissable en 3 ans, la hausse des prix conduisant à constituer des provisions pour renouvellement de 10 l'année n, 22 l'année n + 1 et 30 l'année n + 3. L'immobilisation est renouvelée en fin n + 3.

A la fin de la concession, il en résulte une dette de 362 envers le concédant correspondant à l'amortissement pour dépréciation et à la provision pour renouvellement pratiqués pour son compte.

Biens apportés à titre onéreux

4122

Il convient de distinguer :
- l'entrée du bien en concession,
- les amortissements et provisions à constituer.

I. Entrée du bien en concession
Il est inscrit à l'actif au compte 220 « Immobilisations mises dans la concession par le concédant » (PCG, art. 442/22) par le crédit, soit d'un compte de trésorerie (débours immédiat), soit d'un compte de dettes.

Même s'il s'agit des actifs d'un précédent contrat résilié, réattribués dans le cadre d'un nouveau contrat, ceux-ci sont entrés dans le bilan du concessionnaire à leur (nouvelle) valeur indiquée dans le nouveau contrat (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, EC 2012-10, p. 424 s.).

II. Amortissements et provision pour renouvellement :

a. Immobilisations non renouvelables La reconstitution des capitaux investis par le concessionnaire dans les immobilisations concernées est assurée par l'inscription dans les charges du concessionnaire des dotations annuelles à l'amortissement de caducité suivant les dispositions indiquées au regard des immobilisations non renouvelables provenant du concessionnaire (voir n° 4124-1).

b. Immobilisations renouvelables Elles font, de même, l'objet de dotations suivant les dispositions indiquées au regard des immobilisations renouvelables mises en concession par le concessionnaire (voir n° 4125-1) :
- dotations aux amortissements pour dépréciation jusqu'au dernier renouvellement (complétées par les dotations à la provision pour renouvellement),
- dotations aux amortissements de caducité effectifs afin de prévoir et ensuite d'assurer la récupération des capitaux investis dans les immobilisations lors du dernier renouvellement.

III. Provision pour gros entretien ou grandes visites et pour remise en état
Voir 4121-1 II. a.

Biens apportés à titre mixte

4123

Le montant des débours est inférieur à la valeur estimée. Dans ce cas, il y a apport pour partie à titre gratuit, pour partie à titre onéreux. Les dispositions précédemment énoncées s'appliquent distinctement pour chaque partie.

B. Immobilisations mises dans la concession par le concessionnaire

Le **traitement est différent selon** que :
- les **immobilisations** sont **renouvelables** ou **non renouvelables** ;
- et qu'elles sont, **à la fin de la concession, remises** au concédant **gratuitement** ou **contre indemnité.**

Immobilisations non renouvelables

4124

Rappelons que selon le PCG (art. 393-1/3) :
- le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées doit être recherché par le jeu des amortissements ou, éventuellement, celui des provisions adéquates ;
- dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, ladite installation ne fait pas l'objet au niveau des charges d'exploitation du concessionnaire, de dotations aux amortissements pour dépréciation.

Le guide comptable cite en exemples les barrages et les réseaux d'irrigation.

Sur les provisions pour gros entretien ou grandes visites et pour remise en état, voir n° 4121-1 II. a.

Immobilisations remises gratuitement au concédant à la fin de la concession

4124-1

Inscrites au compte 225 « immobilisations mises en concession par le concessionnaire », elles font l'objet :
- d'une part, d'un amortissement financier de caducité qui permet de récupérer leur coût,
- d'autre part, le cas échéant, d'un amortissement pour dépréciation, sans incidence sur les résultats, dont l'objet est la présentation du bien au bilan à sa valeur actuelle.

Amortissement de caducité

I. Objet et traitement comptable
Afin de permettre la reconstitution des capitaux investis (capitaux propres et emprunts), est constaté un amortissement financier de caducité débité au compte 650 C « Amortissement de caducité » par le crédit du compte des droits du concédant exigibles en nature 2295 « Mises en concession par le concessionnaire ».

Cet amortissement est pratiqué que le bien soit **amortissable ou non.**
Les droits du concédant exigibles en nature font partie des « Autres fonds propres » (PCG, art. 434-1).

Il est calculé sur le coût de l'immobilisation après déduction, le cas échéant, des subventions d'équipement reçues qui doivent être maintenues au bilan (voir n° 4133-1), des indemnités reçues du concédant (voir n° 4124-2 b) et des emprunts pris en charge par le concédant à la fin de la concession (voir n° 4124-2 a).

Conformément à l'étude CNC précitée (p. 213 s.), le coût de l'immobilisation comprend normalement les charges financières supportées par le concessionnaire pour le financement de l'immobilisation pendant la construction de cette dernière.

Fiscalement, L'amortissement de caducité ne peut être constaté que sur des équipements ou installations dont le contrat prévoit qu'ils seront remis au concédant sans indemnité (même partielle, CE 14 janvier 2008, n° 297541) et à l'exclusion des dépenses immobilisées relevant de la simple obligation d'entretien (CE 11 décembre 2008, n° 309427).

II. Point de départ
Selon le projet de plan comptable des sociétés concessionnaires d'autoroutes, cet amortissement doit intervenir dès l'année au cours de laquelle la société disposera des moyens de financement ou, au plus tard, dès l'année où elle percevra les premières recettes d'exploitation.

III. Durée et méthode d'amortissement
Cet amortissement, de caractère **financier** (il fait partie des autres fonds propres au bilan), traduit la disparition progressive des moyens de financement des immobilisations plutôt que la diminution de la valeur de biens qui seront remis en l'état au concédant.

Pour l'analyse du résultat, il constitue une **charge d'exploitation.**

Depuis le 1er janvier 2005, l'amortissement de caducité (faisant partie des charges de structure) ne peut plus être différé. Pour plus de détails, voir n° 4132-2.

Selon l'étude du CNC (p. 216), en bonne logique, les amortissements de caducité semblent devoir être étalés sur la **durée restant à courir jusqu'à la fin de la concession.** Cette formule permet de répartir la charge nominale sur chacun des exercices de cette période. Toutefois, elle ne ménage pas la possibilité d'assurer la trésorerie nécessaire au remboursement des emprunts exigibles avant la fin de la concession.
Aussi peut-on admettre, dans certains cas, que l'entreprise concessionnaire puisse réduire la durée des amortissements de caducité jusqu'à la faire coïncider, à la limite, avec la **période de remboursement de l'emprunt.** Cette seconde formule ayant pour effet de surcharger le compte d'exploitation des premiers exercices au profit des exercices ultérieurs, l'opportunité de son application devrait être appréciée en fonction de prévisions portant notamment sur l'évolution des ventes, des tarifs, et des résultats, et sur l'aptitude de l'entreprise à trouver sur le marché ou auprès du concédant les moyens financiers qui lui font défaut. En raison des conséquences du choix entre l'une ou l'autre de ces formules et des conditions posées pour qu'il soit praticable, toute décision ne peut résulter que d'un accord entre le concessionnaire et le concédant.
Selon la CNCC, compte tenu du principe de rattachement des charges aux produits, à défaut d'un mode linéaire, l'application d'un calcul d'amortissement de caducité **proportionnel aux revenus d'exploitation** de la concession peut s'avérer plus pertinent (Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EC 2003-17, p. 494 s.).

Fiscalement, (D. adm. 4 D-265, n° 3 à 10 et 16), l'amortissement de caducité peut se faire :
- soit en pratiquant un taux d'amortissement convenable pour reconstituer avant l'expiration de la concession tous les capitaux investis ;
- soit en retranchant chaque année du résultat d'exploitation les sommes nécessaires à l'amortissement des obligations (d'après le plan d'amortissement) et des actions (sur la durée de la concession).
La constatation obligatoire d'un amortissement minimal (voir n° 1452) n'est pas applicable à l'amortissement de caducité (D. adm. 4 D-265, n° 11).

Les modifications affectant les conditions et le terme de l'exploitation dans le cadre d'un contrat de concession sont sans effet sur les amortissements de caducité pratiqués antérieurement (CE 17 juin 1996, n° 140510). En outre, le caractère reconductible du contrat est sans incidence sur la perte des immobilisations et donc sur la possibilité de pratiquer un amortissement de caducité (CAA Nantes 26 juin 2007, n° 06-969 implicitement confirmé par CE 11 décembre 2008, n° 309427).



Exemple Immobilisation non amortissable. Achat par la concession d'un terrain, pour 400 000, 30 ans avant la fin de la concession.
Subvention reçue pour cet achat : 100 000.
Ecritures dans la comptabilité de l'entreprise concessionnaire :

Le concessionnaire a récupéré son coût net : 400 000 - 100 000 = 300 000.
Le concédant reçoit un terrain d'une valeur comptable de 400 000.

Amortissement pour dépréciation

Sans incidence sur le résultat, la dépréciation est créditée au compte 2825 « Amortissements des immobilisations mises en concession par le concessionnaire » par le **débit** du compte de **droits du concédant** au bilan : 2295 « Mises en concession par le concessionnaire ».

En effet, dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, elle ne fait pas l'objet d'amortissement pour dépréciation (PCG, art. 393-1.3).
Pour le guide CNC des concessions, le coût du bien est récupéré par l'amortissement financier de caducité qui est traité de la même manière que pour le dernier bien d'une série (voir n° 4125-1).



Exemple Immobilisation amortissable. Achat d'une construction, pour 400 000, 30 ans avant la fin de la concession (amortissement en 50 ans)
Subvention reçue pour cet achat : 100 000
Dotation annuelle à l'amortissement pour dépréciation : 400 000 : 50 = 8 000
Dotation annuelle à l'amortissement de caducité : (400 000 - 100 000) : 30 = 10 000
Ecritures dans la comptabilité de l'entreprise concessionnaire :

Le concessionnaire a récupéré ses dépenses (400 000 - 100 000 de subvention = 300 000).
Le concédant reçoit une construction d'une valeur comptable de 160 000.

Immobilisations remises au concédant moyennant certaines contreparties ou indemnités à la fin de la concession

4124-2

Dès lors que les installations ne doivent pas revenir gratuitement au concédant en fin de concession, deux formules sont à considérer (Etude CNC p. 216) :

a. Prise en charge par le concédant des emprunts régulièrement contractés pour l'achat ou la création des immobilisations, dans la limite des remboursements restant à effectuer à l'expiration de la concession. Dans ce cas, l'amortissement prévisionnel de caducité doit être calculé sur la base :

- du montant des capitaux propres investis dans les immobilisations (non compris le montant des subventions pour équipements reçues) ;
- majoré du montant des capitaux empruntés pour l'achat ou la création des immobilisations et devant être remboursés jusqu'à la fin de la concession.

b. Paiement d'une indemnité à dire d'experts au moins égale à la valeur nette comptable des biens. Dans ce cas :

- il ne doit être procédé à aucun amortissement de caducité. En effet, la pratique de tels amortissements aurait pour effet de permettre au concessionnaire de récupérer la totalité de la valeur du bien, ce qui ne justifierait plus l'attribution d'une indemnité ;

- le bien fait l'objet d'un amortissement pour dépréciation jusqu'à la fin du contrat, dont les dotations constituent des charges d'exploitation ;

- la valeur nette comptable des actifs en fin de contrat est portée en charge exceptionnelle ;

- l'indemnité est assimilée à un prix de cession et est donc comptabilisée en produits exceptionnels.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 D-165, n° 10 et 23), les immobilisations remises contre indemnité ne peuvent pas faire l'objet d'un amortissement de caducité, même si l'indemnité ne couvre qu'une fraction de la valeur de l'immobilisation (CE 14 janvier 2008, n° 297541).

Incertitude sur le sort des biens à la fin de la concession

4124-3

Ce cas n'est pas traité dans l'étude du CNC précitée.

Fiscalement, (CE 22 octobre 1990, n° 46600-47893-56430-57547), il convient d'adopter le **même traitement** que lorsque le bien doit être remis au concédant contre encaissement d'une **indemnité,** cette dernière présentant alors un caractère éventuel (voir n° 4124-2). En effet, lorsqu'une telle incertitude existe (caducité incertaine), l'entreprise concessionnaire ne peut être regardée comme tenue de détruire ou d'abandonner ces installations et elle ne peut, par suite, pratiquer un amortissement de caducité.

Sur le plan comptable, on peut se demander s'il convient de retenir cette solution fiscale, celle-ci ne nous semblant pas prudente.

Immobilisations renouvelables

4125

Selon le PCG (art. 393-1/3), le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées doit être recherché par le jeu des amortissements ou, éventuellement, celui des provisions adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

Aucune précision n'est fournie sur la manière de déterminer les montants de ces amortissements et provisions.

Le traitement comptable doit aboutir à ce que le concessionnaire ait **récupéré** sur la durée de la concession **l'ensemble des coûts engagés pour le compte du concédant.**
Il est différent selon que les immobilisations sont remises au concédant à la fin de la concession à titre gratuit ou contre indemnité.

Immobilisations remises gratuitement au concédant à la fin de la concession

4125-1

Nous verrons le cas général puis le cas particulier où l'entreprise ne remplit pas les conditions lui permettant de constituer une provision pour renouvellement.

Cas général

Selon l'étude du CNC (p. 217), chaque bien renouvelable fait l'objet des **charges** suivantes dont le **total correspond au coût pour l'entreprise de la série des biens renouvelés** :

- amortissement pour dépréciation,
- provision pour renouvellement,
- provision pour gros entretien ou grandes visites,
- amortissement de caducité.

I. Amortissement pour dépréciation des biens renouvelables (l'investissement précédant la fin de la concession n'en bénéficie donc pas). Il est pratiqué dans les conditions habituelles : débit du compte 652 C (immobilisations corporelles) ou 653 C (immobilisations incorporelles) par le crédit du compte « Amortissements » de l'immobilisation concernée.

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 D-265, n° 12 et 23). Ces amortissements sont soumis à l'obligation d'amortissement minimal (voir n° 1452) prévue par l'article 39 B du CGI (CAA Paris 25 janvier 2001, n° 96-2449 et 96-3442).

L'amortissement pour dépréciation du **dernier bien** de la série a pour contrepartie le compte de droits du concédant 2295 « Mises en concession par le concessionnaire » (voir n° 4124-1), car il fait double emploi avec les charges de provision pour renouvellement et d'amortissement de caducité.

Si le bien bénéficie d'une **subvention d'équipement,** voir n° 4133.

II. Provision pour renouvellement des biens renouvelables :

- elle est constituée pour un montant égal à la **différence entre le coût estimé de remplacement et le coût d'achat** ou de production du bien. En pratique, et en l'absence de règles de comptabilisation dans le PCG, elle est dotée progressivement selon les modalités définies par l'Administration fiscale, voir Fiscalement ci-après.

Elle est dotée chaque exercice sur la base d'une estimation ajustée du coût de remplacement. Puis elle est portée au niveau du coût réel lors du renouvellement du bien.

Le coût de **remplacement** nous paraît s'entendre **à l'identique** ou à capacité de production égale.
Le coût de remplacement et le coût d'origine sont calculés **subvention d'équipement déduite.**

- elle doit faire l'objet d'un **plan de renouvellement** en fonction des ressources, fixant la date et le montant du renouvellement pour chaque bien, avec corrections ultérieures si les circonstances le justifient.

La provision pour renouvellement est débitée au compte 656 C par le crédit du compte 1560 « Provisions pour renouvellement des immobilisations » (PCG, art. 441/15).

Depuis le 1er janvier 2005, la dotation à la provision pour renouvellement (faisant partie des charges de structure) ne peut plus être différée. Pour plus de détails, voir n° 4132-2.

Fiscalement, (D. adm. 4 E-2332, n° 8 s.), les dépenses auxquelles les provisions sont destinées à faire face doivent, selon la jurisprudence, satisfaire aux trois conditions suivantes :
- être « par nature » susceptibles d'amortissement ;
- diminuer l'actif net (CE 1er avril 1992, n° 64738 repris dans D. adm. précitée, n° 11 ; BOI 4 E-3-98, n° 28) ;
- être prévisibles avec une certitude suffisante à la clôture de l'exercice (CE 6 juillet 1987, n° 47596 et CE 29 mai 1970, n° 70943 et 71411 repris dans D. adm. précitée, n° 12), cette condition étant pratiquement réputée remplie lorsque l'entreprise a établi un **plan de renouvellement** auquel elle s'est conformée (D. adm. 4 D-265, n° 8 ; BOI 4 E-3-98, n° 33 à 39).
Le mode de calcul de la provision conduit à étaler sa déduction, selon des modalités progressives.
Le montant maximal déductible est en effet égal à la différence entre le coût estimé de remplacement du bien et son prix de revient, affectée d'un coefficient progressif (CGI, art. 39-1-5°). Si l'entreprise suit des modalités de dotation comptable différentes, la fraction de la provision comptabilisée qui n'est pas déductible fiscalement en totalité au titre de l'exercice de comptabilisation pourra être déduite ultérieurement de façon extra-comptable, au titre de l'exercice à la clôture duquel elle sera devenue fiscalement déductible (BOI 4 E-3-98, n° 83).
La déduction des provisions passées après expiration du plan de renouvellement est en outre interdite (BOI 4 E-3-98, n° 50).
Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 9910 à 9920.
Pour un exemple d'application, voir ci-après **V.**

Après le renouvellement du bien, la **provision** est **maintenue** au **passif** du bilan (afin d'éviter que l'entreprise ne s'appauvrisse) par virement au compte des droits du concédant 2295 « Mises en concession par le concessionnaire ».
Les **provisions** pour renouvellement éventuellement **non utilisées à la liquidation de la concession** constituent des **dettes** du concessionnaire **envers le concédant.**

Une telle dette ne nous paraît pouvoir exister que dans la mesure où le cahier des charges le spécifie. A défaut, la provision résiduelle, devenue sans objet, est à reprendre en résultat.

III. Provision pour gros entretien ou grandes visites des immobilisations lorsque le cahier des charges prescrit de remettre le bien **en bon état** à la fin de la concession : elle est débitée au compte 651 C par le crédit du compte 1572.

Elle est traitée selon les règles générales sur les passifs. Pour plus de détails, voir n° 1515.

Lorsque cette **provision** est devenue **sans objet,** elle est rapportée au résultat, **sauf** dans le cas où des dispositions contractuelles prévoient une affectation spécifique des provisions devenues sans objet, par exemple, l'affectation de ces provisions aux provisions pour renouvellement.

IV. Amortissement de caducité dont le montant s'élève au coût pour l'entreprise du dernier bien acquis (non renouvelé) diminué des provisions pour renouvellement et des subventions d'équipement ; c'est-à-dire au **coût du premier bien** acquis ou créé (**sous déduction de la subvention d'équipement** le concernant, s'il y a lieu).

Fiscalement, Il en est de même (D. adm. 4 D-265, n° 7), malgré une décision isolée en sens contraire du Conseil d'Etat (CE 16 mars 1977, n° 89010). Ainsi, le dernier bien (donc non renouvelé) est passible de l'amortissement de caducité (n° 4124-1) et il est possible de constituer une provision pour renouvellement (voir ci-avant **II.**) qui réduit d'autant le montant de l'amortissement financier de caducité.

Cet amortissement peut être pratiqué :
- soit seulement à partir du moment où il apparaît que l'immobilisation ne sera plus renouvelée ;
- soit dès l'investissement des capitaux dans la première immobilisation renouvelable.

L'étude du CNC (p. 216) et le secrétariat du CNC (Bull. 32-04) ont recommandé la seconde méthode.
Lors de la remise des biens au concédant à titre gratuit, les comptes d'immobilisations (225) et de droit du concédant (2295) sont soldés l'un par l'autre.

V. Exemple d'application



Exemple Concession de 25 ans. Matériel d'une durée de vie de 10 ans acheté 90 000 au début de la concession, renouvelé pour 170 000 puis 310 000.
Coût pour l'entreprise en milliers d'euros : 90 + 170 + 310 = 570 récupéré, comptablement, comme suit (option pour l'étalement de l'amortissement de caducité sur la durée de la concession) :

L'entreprise a récupéré, comptablement, par les dotations aux amortissements et aux provisions :
90 + 80 + 36 + 170 + 140 + 36 + 18 = 570, soit le prix d'achat des 3 biens.

Fiscalement, La provision pour renouvellement sera dotée **progressivement** selon la formule suivante : (valeur de renouvellement-valeur d'origine) × nombre total d'années d'utilisation/nombre d'années d'utilisation-provisions antérieures, soit une dotation de 8 pour le bien 1 et de 14 pour le bien 2 chaque exercice.

Cas particulier : provision pour renouvellement non constituée

(l'entreprise ne remplissant pas les conditions exigées)

A notre avis (cas non traité dans l'étude du CNC) :

a. Un amortissement pour dépréciation est pratiqué sur le coût de chaque bien de la série avec pour contrepartie une dotation aux amortissements.

Si le bien bénéficie d'une **subvention,** voir incidence n° 4133.

b. Un amortissement de caducité est pratiqué :
- pour le premier bien, sur son coût avec étalement sur la durée de la concession restant à courir à la date de son achat ou de sa production ;

- pour les biens suivants, sur la différence entre son coût et celui du précédent avec étalement sur la durée de la concession restant à courir à la date de son achat ou de sa production.

Si les biens bénéficient de **subventions,** voir incidence n° 4133.



Exemple Reprise du cas précédent :

Le concessionnaire a récupéré par les dotations aux amortissements :
90 + 36 + 36 + 170 + 54 + 18 + 26 + 140 = 570, soit le prix d'achat des trois biens.

Immobilisations remises au concédant contre indemnité à la fin de la concession

4125-2

Dans ce cas, selon l'étude du CNC (p. 218) :
- l'**amortissement de caducité** ne doit **pas** être pratiqué ;
- les dotations à l'**amortissement pour dépréciation** sont portées en **charge d'exploitation** jusqu'à la fin du contrat ;

Le contrat doit prévoir que l'indemnité sera au moins égale à la valeur nette comptable du bien lors de sa remise.

- la valeur nette comptable des actifs en fin de contrat est portée en charge exceptionnelle ;
- l'**indemnité** est assimilable à un **prix de cession.**

A notre avis, s'agissant de biens renouvelables, des provisions pour renouvellement peuvent être pratiquées si l'entreprise remplit les conditions exigées (sur ces conditions, voir n° 4125-1).

Fiscalement, Voir n° 4124-2.

Incertitude sur le sort des biens à la fin de la concession

4125-3

Ce cas n'est pas traité dans l'Etude du CNC. A notre avis, il convient de procéder comme pour les immobilisations non renouvelables (voir n° 4124-3).

III. Autres opérations

Pour des développements complémentaires, voir la brochure CNC « Etudes et documents » 1975-1981, p. 222 s.

Droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation

4126

Le droit exclusif d'utilisation de biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation est en principe porté pour **mémoire à l'actif** du bilan du concessionnaire. Exceptionnellement, lorsque le droit du concessionnaire sur les immobilisations non renouvelables mises en concession par le concédant a fait l'objet d'une évaluation, soit dans le contrat de concession, soit à l'occasion du transfert, son montant constitue un élément amortissable sur la durée de la concession. Dans ce cas, la valeur des biens en pleine propriété est portée au pied du bilan (PCG, art. 393-1/1).

Toutefois, lorsque les droits d'exploitation attachés à la qualité de concessionnaire sont acquis par l'exploitant, ils constituent, à notre avis, un **élément incorporel de son actif** immobilisé et amortissable sur la durée de la concession. Voir également n° 1638.

Fiscalement, Il en est de même. Ont ainsi été considérés comme le prix d'acquisition d'une immobilisation incorporelle amortissable sur la durée de la concession l'abandon d'une créance par le concessionnaire en faveur de l'autorité concédante (CE 27 juin 1973, n° 79628 et 79629 repris dans D. adm. 4 C-2111, n° 13), la remise gratuite à la collectivité concédante d'installations créées par le concessionnaire (CAA Lyon 3 novembre 1992, n° 91-333) ou la participation par le concessionnaire à des dépenses de construction du concédant (CAA Nancy 18 mai 2000, n° 96-1626).

En outre, le concessionnaire peut **transférer son droit d'utilisation** sur une fraction des ouvrages concédés (emplacements d'un parking public ou des places dans un port de plaisance...), pour une durée n'excédant pas la concession (« contrat d'amodiation »). En l'absence de règles sur le traitement du **montant fixe reçu** à la signature du contrat d'amodiation, celui-ci peut, à notre avis, être porté en **produit constaté d'avance** et être étalé sur la durée du contrat d'amodiation.

Réévaluation

4127

L'**écart** de réévaluation et son amortissement constituent une **correction** de valeur des **droits du concédant.**

Redevances dues au concédant

4128

Selon l'étude du CNC (p. 222), ces redevances, qu'elles soient indépendantes ou non du résultat, constituent des **charges d'exploitation** à enregistrer au compte 6553 C « Redevances » selon le Guide CNC des concessions, voir n° 295.

Par assimilation aux loyers, elles nous paraissent pouvoir être isolées dans une subdivision du compte 613 « Loyers ».

Lorsque la redevance est liée aux bénéfices, il ne s'agit en fait que d'une modalité particulière de calcul qui n'altère pas son caractère de charge. Les redevances calculées sur les résultats ne pourraient être considérées comme une affectation des résultats que si le concédant participait aux pertes dans la même proportion que celle prévue pour le calcul des redevances sur résultats bénéficiaires.

« Versements » à un fonds spécial

4129

Contractuellement, le concessionnaire peut être tenu d'effectuer des « versements » destinés au financement d'opérations de développement ou d'amélioration. Avant leur emploi en immobilisations, ils demeurent en l'état dans les disponibilités ou font l'objet d'un placement financier ; mais ils sont **affectés à un « fonds spécial »** et, par conséquent, indisponibles pour les usages autres que ceux prévus.

Ce fonds spécial est souvent assorti d'un « fonds spécial pour renouvellement » lorsque les immobilisations financées par l'épargne dont il s'agit sont renouvelables. Les disponibilités du « fonds spécial pour renouvellement » sont, en cours de concession, traitées de la même façon que celles qui se rattachent au fonds spécial proprement dit.

Le traitement comptable est le suivant. Selon l'étude du CNC (p. 223) :

I. « Versements »

Il est de bonne gestion et conforme à la règle de prudence d'étaler par l'inscription en **charge** du « versement » annuel, la charge devant résulter de la remise gratuite des immobilisations acquises à l'aide des fonds spéciaux et des disponibilités attachées à ces fonds et non utilisées. En conséquence, il est débité au compte 6555 C **« Attributions aux droits du concédant - Fonds spéciaux »** par le crédit d'une subdivision du compte 2295 **« Droits du concédant exigibles en nature au titre des fonds spéciaux ».**

Cette dotation au fonds spécial correspond à un amortissement de caducité.

II. Blocage des disponibilités ou placement financier

A notre avis, il en résulte des **immobilisations financières rattachées à des concessions.** Nous préconisons donc la création du compte 265 « Participations et créances rattachées à des concessions » :

2651. Comptes bancaires bloqués au titre des fonds spéciaux.
2652. Participations acquises au titre des fonds spéciaux.

III. Financement d'immobilisations

Lors de leur emploi en immobilisations, les versements sont - à l'intérieur du compte des droits du concédant exigibles en nature - virés de la subdivision 22951 « Fonds spéciaux » à 22955 « Mises en concession par le concessionnaire ».



Exemple Chaque exercice, pendant 5 ans, des disponibilités affectées au fonds spécial ont été bloquées dans un compte spécial jusqu'à l'acquisition d'immobilisations, pour un montant annuel de 150 000 et un montant total de 750 000 (= 150 000 × 5).

IV. Avances du concessionnaire au fonds spécial

Lorsque le coût des immobilisations acquises en emploi des ressources du fonds est supérieur au montant de ces ressources, le concessionnaire est conduit à faire des « avances » à la concession pour la différence. La partie de ces avances qui n'aurait pas été apurée par des versements devrait être remboursée par le concédant. En dérogation de ce principe, il est stipulé, dans certains contrats, que le reliquat non apuré à l'expiration du contrat reste à la charge du concessionnaire.
Ces avances ont le caractère d'un **droit de créance sur le concédant** qui s'éteindra par compensation avec le droit passif qui naîtra au profit de ce dernier au titre des attributions au fonds spécial. Elles sont débitées au compte 265 « Participations et créances rattachées à des concessions », subdivision 2653 « Créances sur le concédant au titre des fonds spéciaux », par le crédit du compte 22955.

Opérations d'exploitation pour le compte du concédant

Dépenses pour le compte du concédant

4131-1

Des cahiers des charges présentent la prise en charge par le concédant, selon des modalités de financement diverses, de certaines dépenses du concessionnaire faites **en son nom propre** et sous sa responsabilité (exemples : travaux d'entretien, taxe foncière).
Ces opérations faites pour le compte de tiers doivent être comptabilisées selon leur nature dans les **charges de l'entreprise concessionnaire** (PCG art. 394-1). Leur **récupération** a, à notre avis, le caractère d'une **subvention** octroyée par le concédant.

Recettes

4131-2

Les versements de garantie ainsi que les droits de raccordement et les redevances diverses à reverser au concédant, facturés aux usagers en sus du service ou du produit fourni, constituent, à notre avis, un élément du chiffre d'affaires du concessionnaire.

Fiscalement, Il en est de même (CE 22 février 1984, n° 35361 ; CE 17 février 1988, n° 39398 ; CE 8 juillet 1992, n° 66563).

Les droits de raccordement perçus des usagers sont des recettes d'exploitation immédiatement taxables : ils ne constituent pas un élément du prix de la prestation continue de chauffage (imposable de manière étalée, CAA Douai 29 octobre 2002, n° 98-2096) et ils ne peuvent venir en déduction de la valeur de l'élément incorporel immobilisé sous la forme d'un amortissement au fur et à mesure de leur perception (CAA Lyon 3 novembre 1992, n° 91-333). Ils sont également imposables même si le contrat de concession prévoit le transfert immédiat de la propriété des ouvrages construits au concédant (CE 30 mars 1994, n° 143101). Ces droits ne constituent pas non plus des subventions d'équipement (CAA Paris 10 mars 1992, n° 539 confirmé par CE 1er février 1995, n° 137633).

Taxes perçues pour le compte de divers organismes

4131-3

De même que la TVA (voir n° 2456), ces taxes sont enregistrées en **classe 4.**

Opérations exécutées avant la mise en exploitation des installations

Coûts engagés pendant la phase de construction

4132

I. Frais engagés avant la signature du contrat

Les dépenses engagées **avant la prise de décision** de la direction d'investir dans ce type de projet sont obligatoirement comptabilisées en **charges** (voir n° 1405-2).
En revanche, les frais engagés **pour obtenir la signature du contrat** (frais de prospection, études, réponses à l'appel d'offre...) sont **inclus** dans le coût de production sous certaines **conditions** :

- s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable (et uniquement pour la part des frais relative au projet retenu) ;

- et s'il est probable que le contrat sera conclu, c'est-à-dire à notre avis, uniquement à partir du moment où l'entité est désignée comme concessionnaire pressenti.

S'il existe des doutes à la clôture de l'exercice concernant la conclusion du contrat, une dépréciation doit être constituée.

II. Frais financiers

Les intérêts des capitaux empruntés peuvent être (PCG, art. 321-5.1) :

- soit comptabilisés en charges,

- soit inclus, sous certaines conditions, dans le coût de production des immobilisations produites.

Pour plus de détails sur les conditions de comptabilisation des coûts d'emprunt dans le coût d'entrée des immobilisations, voir n° 1410 s. Sur le cas notamment, de l'incorporation du coût des emprunts spécifiques et non spécifiques (affectés à plusieurs projets), voir n° 1410-5.

III. Frais généraux

Le coût de production des immobilisations comprend les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien (PCG, art. 321-13). En conséquence (voir n° 1433-1) :

- les frais d'administration générale sont exclus du coût de production (sauf s'ils se rapportent uniquement à la production, ce qui peut être le cas lorsque l'entreprise délégataire n'a pas d'autre activité, voir ci-après),

- les frais d'administration et de gestion des sites de production sont exclus, sauf si le site est dédié exclusivement à la construction de l'immobilisation ou si un service d'ouvrage a été spécialement et exclusivement constitué pour suivre la construction de l'immobilisation.

IV. Frais de préexploitation
(frais engagés préalablement à l'ouverture des installations aux usagers : embauche des personnels d'exploitation, campagne promotionnelle...). Ils sont toujours exclus du coût de production.

Activités accessoires pendant la phase de construction

4132-1

Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle, qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées au compte de résultat (Avis CNC n° 2004-15, § 4.2.1.2 (iii) ; voir n° 1404-1 II. a).

Tel est le cas, par exemple :

- du loyer perçu pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence,

- des recettes perçues pour la visite du site pendant la phase de construction.

Charges de la période de mise en exploitation des installations

Charges de structure non couvertes par la production vendue

4132-2

Depuis le 1er janvier 2005, l'excédent des charges de structure non couvert par la production vendue **ne peut plus être porté à l'actif par le biais d'un compte de charges différées** (voir n° 4115, notre remarque 2). Ces charges sont désormais **obligatoirement comptabilisées en charges de la période.**

Tel est le cas, notamment :

- des pertes initiales de la concession : en effet, elles ne sont pas attribuables au coût d'entrée des immobilisations, dès lors qu'elles sont engagées lors de l'utilisation effective des immobilisations entre la date de mise en service et son fonctionnement à plein régime (PCG art. 321-12-2, voir n° 1405 s.) ;

- de l'amortissement de caducité (voir n° 4124-1) ;

- de la provision pour renouvellement (voir n° 4125-1).

Subventions

4133

Plusieurs types de subventions sont à considérer selon l'étude du CNC (p. 230 s.) :
- subvention d'équipement,
- subvention d'exploitation et d'équilibre,
- subvention globale.

Subvention d'équipement

4133-1

Elle s'entend de tout apport de fonds (d'une personne physique ou morale, de droit public ou de droit privé) dont la seule contrepartie est, pour l'entreprise qui le reçoit, l'obligation d'utiliser ces fonds pour le financement d'immobilisations déterminées.

Le traitement comptable nous paraît donc devoir être identique que la subvention ait été octroyée par le concédant ou par un autre organisme.

Principe général Selon l'étude du CNC (p. 216), pour que l'entreprise puisse tenir ses engagements contractuels à l'égard du concédant sans amputer son capital ni léser les droits des tiers créanciers, elle doit **maintenir la subvention d'équipement au bilan.** En fin de concession elle est, alors, en mesure :
- de remettre les installations au concédant sans s'appauvrir ;
- et, aussi, de rembourser le capital.

Toutefois, on peut aussi admettre la réintégration de la subvention d'équipement dans les conditions définies par le PCG à condition de récupérer son montant sous forme d'un amortissement de caducité complémentaire égal à la réintégration annuelle de ladite subvention. Cette interprétation ménage l'obligation fiscale de réintégration au profit de la subvention d'équipement accordée.

Elle est inscrite au compte de droits du concédant 2295 « Mises en concession par le concessionnaire ». **Application aux différentes subventions d'équipement** Son incidence sur les charges d'amortissements et de provisions pour renouvellement est différente selon que la subvention est renouvelable ou non.

Subvention non renouvelable relative à un bien non renouvelable

Elle est sans incidence sur les résultats.



Exemple Matériel acheté 300 000 avec une subvention non renouvelable de 100 000.

L'entreprise a récupéré ses dépenses 300 - 100 = 200 par l'intermédiaire de l'amortissement de dépréciation.

Subvention non renouvelable relative à un bien renouvelable

Les dotations aux amortissements et à la provision de renouvellement dans les charges du concessionnaire doivent correspondre, respectivement, à l'étalement du coût des installations anciennes et au complément de coût des installations nouvelles, sans aucune déduction de la subvention reçue au titre des immobilisations anciennes.

En conséquence :
- la subvention est créditée au compte 2295 où elle est maintenue ;
- l'amortissement pour dépréciation des biens renouvelés est pratiqué sur leur coût ;
- la provision pour renouvellement est pratiquée pour la différence entre la valeur de remplacement et ce coût ;
- l'amortissement de caducité porte sur le coût du premier bien sous déduction de la subvention d'équipement le concernant (voir n° 4125-1).



Exemple Concession de 25 ans.
Matériel d'une durée de vie de 10 ans acheté 90 000 (avec une subvention de 30 000) au début de la concession, renouvelé pour 170 000 puis 310 000.
Coût pour l'entreprise : (90 000 - 30 000) + 170 000 + 310 000 + 540 000 récupérés comme suit :

A l'expiration de la concession :
- l'entreprise a récupéré ses coûts : 90 + 80 + 24 + 170 + 140 + 24 + 12 = 540 (charges) ;
- elle remet au concédant un matériel d'une valeur comptable de 155.

Subvention renouvelable

Selon l'étude du CNC (p. 231) :
- la subvention est, à la date de son attribution, portée au passif du bilan. Elle vient, cependant, pour le calcul de la charge d'amortissement du concessionnaire, en déduction du coût des installations. L'excédent de la dépréciation annuelle du bien sur la charge ainsi comptabilisée vient en réduction de ladite subvention ;
- la provision pour renouvellement doit correspondre à l'excédent du coût du renouvellement par rapport au coût d'origine, l'un et l'autre de ces coûts étant calculés subvention déduite.
En conséquence :

- la fraction de l'amortissement lui correspondant est portée au débit du compte 2295, aucune subvention de l'espèce ne devant être rapportée aux résultats, même par fraction ;
- l'amortissement de caducité porte sur le coût du premier bien sous déduction de la subvention d'équipement le concernant (voir n° 4125-1) ;
- la provision pour renouvellement doit correspondre à l'excédent du coût de renouvellement par rapport au coût d'origine, l'un et l'autre de ces coûts étant calculés subvention déduite.



Exemple Reprise du cas précédent d'une concession de 25 ans, mais avec subvention renouvelable :

A l'expiration de la concession :
- l'entreprise a récupéré ses dépenses : 60 + 50 + 24 + 110 + 100 + 24 + 12 = 380 ;
- elle remet au concédant un matériel d'une valeur comptable de 155.

Subventions reçues au titre du fonds de roulement

Elles sont créditées au compte 135 à la date de la connaissance de la décision d'attribution. Elles sont rapportées au résultat au fur et à mesure de l'excédent effectif du fonds de roulement sur le fonds de roulement indispensable et, au plus tard, à la liquidation de la concession par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Subventions d'exploitation et d'équilibre

4133-2

Elles sont comptabilisées de la même manière que si l'entreprise n'était pas concessionnaire de service public (voir n° 648 et n° 2415).

Subventions « globales »

4133-3

Elles sont « destinées à permettre l'équilibre financier d'un groupe d'opérations de nature différente concourant à la réalisation d'un même objectif ». Etant attribuées (généralement à titre complémentaire) pour le financement d'un programme global comportant, d'une part, l'acquisition ou la création d'immobilisations et, d'autre part, l'augmentation du fonds de roulement nécessitée par l'accroissement du potentiel de l'entreprise, il convient d'essayer de valoriser ces deux éléments en fonction de leur affectation.
La décision d'octroi ne précisant pas la répartition de la subvention en fonction de ces emplois, il convient de considérer :
- que la subvention globale devrait être par priorité affectée au financement des immobilisations ;
- que le solde éventuel participe au financement du complément de fonds de roulement.
Pour la partie se rapportant au financement des immobilisations, les règles précédentes s'appliquent normalement. Pour le reste, la subvention doit être maintenue au bilan aussi longtemps que l'entreprise n'est pas en mesure d'en assurer le relais. Ce maintien ne porte que sur la partie non relayée par des moyens propres à l'entreprise. La part de subvention libérée est comptabilisée en produit exceptionnel.

Transfert de TVA

4134

L'Etat, les collectivités locales et leurs établissements peuvent transférer aux entreprises qui les utilisent la TVA ayant grevé l'acquisition d'investissements immobiliers et de véhicules de transports publics (voir Mémento Fiscal n° 56380 à 56405).

Le crédit de TVA transféré au concessionnaire constitue en principe pour ce dernier une dette envers la collectivité propriétaire du bien ; celle-ci peut remettre tout ou partie de sa valeur au concessionnaire à titre de subvention : une convention expresse doit alors être conclue à cet effet. En conséquence, le crédit de TVA est débité au compte de taxes sur le chiffre d'affaires déductible 44563 « TVA transférée par d'autres entreprises » par le crédit du compte de tiers du concessionnaire ou du compte 131 « Subventions d'équipement » (NI n° 19 du CNC).

Mise en évidence de la gestion et du résultat des concessions

4135

L'entreprise concessionnaire doit distinguer l'activité de chacune de ses concessions dans des **comptes de résultats appropriés** (PCG, art. 393-1.4).

Les techniques utilisées peuvent relever de la **comptabilité générale** (subdivision des comptes des classes 6 et 7 de sorte qu'existe un jeu de comptes affecté à chaque concession, ouverture en classe 8 d'un compte par concession où les opérations sont ventilées dans des sous-comptes par nature, utilisation du compte de charges spécifique n° 65) ou de la **comptabilité analytique.**

Cette analyse comptable peut soulever, dans certains cas, des problèmes dont la solution serait trop coûteuse pour être praticable, aussi l'autorité concédante peut-elle apprécier, en accord avec le concessionnaire, l'opportunité de consentir des exceptions et de compenser par une **information extra-comptable** des déficiences de l'analyse comptable.

IV. Aspects complémentaires

Contrôle interne

4136

La mise en place d'un contrôle de gestion et d'un contrôle interne résulte de l'obligation pour le concessionnaire de fournir au concédant des informations sur les opérations réalisées, obligation prévue généralement par le contrat de concession.
La tenue d'une **comptabilité analytique** permettant éventuellement un **contrôle de gestion** est donc nécessaire.

Contrôle externe

4137

En règle générale, les entreprises concessionnaires sont soumises à des contrôles périodiques, réalisés par l'autorité concédante, sur les plans technique et financier :
- **contrôles techniques** : examen des actifs utilisés, de leur gestion et de leur entretien conformément au cahier des charges ;
- **contrôles financiers** : ces contrôles sont réalisés par les représentants de l'autorité concédante ou par des experts mandatés à cet effet. Ils portent notamment sur l'analyse des produits et des charges.

Les contrats de concession peuvent prévoir des sanctions (pénalités financières, résolution du contrat, etc.) appliquées par l'autorité concédante.

Information : comptes annuels

4138

Le PCG prescrit que :
- le **droit exclusif d'utilisation** de biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation est porté pour mémoire à l'actif (art. 393-1.1) ;
- les **immobilisations mises en concession** sont inscrites au **bilan** à une rubrique spéciale de l'actif (art. 442/22) ;

Le bilan de la **liasse fiscale** ne comporte pas de ligne les concernant. En l'absence de précisions de l'administration, à notre avis, elles sont à comprendre dans les « Autres immobilisations corporelles ».

- la contrepartie d'appoint et d'équilibre est portée au passif sous l'intitulé **« Droits du concédant »,** dans le poste « Autres fonds propres » (art. 393-1.2).
Même si une information n'est pas explicitement requise par le PCG, il nous paraît nécessaire (au regard de l'image fidèle de l'entreprise) de fournir des indications dans l'**annexe,** notamment sur l'existence d'une concession, sa durée, ses particularités et son résultat.

Le **concédant** doit en outre pouvoir bénéficier d'une information sur, notamment :
- la gestion et le résultat des concessions (voir n° 4135),
- les biens concédés par un inventaire (Etude CNC, p. 197).

Section 2 Les partenariats public-privé (PPP)

I. Caractéristiques générales

Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a publié, en 2005, un guide pratique « Les contrats de partenariats - principes et méthodes » qui vise à informer les différents acteurs des principales caractéristiques et des modalités de passation d'un contrat de partenariat.

Définition

4140

Le contrat de partenariat est un contrat administratif par lequel l'Etat ou un établissement public de l'Etat confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale ayant pour objet le financement, la construction ou la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public. Il peut également

avoir pour objet tout ou partie de la conception de ces ouvrages, équipements ou biens immatériels ainsi que des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.
Le cocontractant de la personne publique assure la maîtrise d'ouvrage des travaux à réaliser. Il peut se voir céder, avec l'accord du cocontractant concerné, tout ou partie des contrats passés par la personne publique pouvant concourir à l'exécution de sa mission.
La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle peut être liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant. Le contrat de partenariat peut prévoir un mandat de la personne publique au cocontractant pour encaisser, au nom et pour le compte de la personne publique, le paiement par l'usager final de prestations revenant à cette dernière (Ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004, art. 1, modifié par la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008).

Eléments caractéristiques

4141

a. Globalité du contrat Un contrat de PPP comprend au moins 3 éléments :

- le financement d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ;

- la construction ou la transformation des ouvrages, ou des équipements ou autres investissements (y compris immatériels) ;

- leur entretien et/ou leur maintenance et/ou leur exploitation et/ou leur gestion.

b. Modalités de rémunération La rémunération du cocontractant par la **personne publique** présente 3 caractéristiques :

- elle est étalée sur la durée du contrat ;

- elle est liée à des objectifs de performance ;

- elle peut être réduite du fait des recettes annexes perçues auprès de **personnes autres que la collectivité publique** contractante et issues de la gestion privée de l'équipement public construit (ou d'espaces dédiés à l'intérieur de l'équipement) à des périodes précises prévues par le contrat ou encore d'activités déconnectées de l'équipement lui-même.

c. Propriété juridique de l'ouvrage Le contrat fixe les conditions et les limites du droit de propriété de l'ouvrage faisant l'objet du contrat, et notamment la date du transfert selon les dispositions de l'article 13 de l'ordonnance du 17 juin 2004 précitée.

d. Répartition des risques Le contrat définit dans quelle mesure l'opérateur supporte le risque lié à la construction, le risque de disponibilité de l'équipement et le risque de performance. La rémunération de l'opérateur peut comporter un élément variable dépendant de sa performance. La variation peut être positive (prime) ou négative (pénalité). Le risque de demande est en général conservé par la collectivité.

Le poids des recettes accessoires peut cependant être significatif de sorte que le risque d'insuffisance de rentabilité des équipements se trouve réparti entre les deux contractants.

e. Durée du contrat Le contrat est de longue durée, en général de 10 à 40 ans selon la durée d'utilité des investissements objet du contrat et des modalités de financement correspondantes.

f. Différences avec un contrat de concession A la différence des contrats de concession, les contrats de PPP prévoient en général les éléments suivants :

- la personne publique conserve la responsabilité du service public ;

- la répartition des risques entre la personne publique et l'opérateur est prévue contractuellement, le risque de demande étant supporté en général par la personne publique ;

- l'essentiel de la rémunération de l'opérateur est assurée par la personne publique (et non par les usagers).

Réglementation comptable

4142

A la suite de la publication de l'ordonnance du 17 juin 2004 précitée, un groupe de travail avait été créé au CNC en juin 2005 (voir n° 5999) afin de définir les règles comptables applicables aux contrats de PPP dans les comptes individuels de l'opérateur et de la personne publique. Les conclusions de ce groupe de travail auraient pu, dans un second temps, être également applicables à d'autres types de contrats similaires :

- les autorisations d'occupation temporaire et locations avec option d'achat (« AOT » et « LOA ») ;

- les baux emphytéotiques des collectivités territoriales applicables dans les secteurs relevant des ministères de la justice, de la santé et de l'intérieur.

Les travaux de ce groupe ont été arrêtés sans que des conclusions n'aient été publiées.
De son côté, la CNCC a mené une réflexion sur les différents traitements comptables rencontrés en pratique dans le but d'une saisine de l'ANC.
Dans l'attente de la reprise des travaux à l'ANC suite à cette saisine, les opérateurs peuvent, à notre avis, se référer aux deux approches suivantes.

II. Schémas de comptabilisation (chez l'opérateur)

Comptabilisation au bilan

4144

Dans l'attente d'une réglementation comptable spécifique (voir n° 4142), deux approches sont, à notre avis, envisageables.

a. Approche fondée sur la propriété juridique Selon cette approche, l'ouvrage est comptabilisé en **immobilisation** à l'actif du bilan de l'entité propriétaire. Le propriétaire juridique de l'ouvrage étant en général l'opérateur (du moins durant la phase de construction), ce dernier enregistre l'ouvrage à son actif et constate les amortissements et les dépréciations nécessaires. Cette approche est celle qui, en l'absence de position officielle de l'ANC, est en pratique généralement retenue.

b. Approche fondée sur le contrôle Selon cette approche :

- l'ouvrage est comptabilisé à l'actif de l'entité qui le contrôle. Le contrôle résulte des contraintes imposées par la personne publique à l'opérateur sur les prestations à fournir (contenu et prix) et de l'existence d'un intérêt résiduel dans l'ouvrage, à la fin du contrat. En général, l'analyse des contrats de PPP démontre que la personne publique a le contrôle de l'ouvrage ;

- lors de la période de construction, l'opérateur comptabilise l'opération comme un contrat de construction à long terme pour lequel le paiement par le client est différé sur une longue période. A l'issue de la période de construction (lors de la « livraison » du bien objet du contrat de PPP), il comptabilise une **créance** envers la collectivité publique pour la valeur de la prestation de construction (voir n° 4145).

Cette approche était privilégiée par le groupe de travail de l'ANC avant l'arrêt de ses travaux et est considérée, par la CNCC, comme compatible avec les règles générales actuelles sur les actifs. En effet, elle reflète la réalité économique du contrat de PPP et est en adéquation avec les règles sur les actifs (voir n° 1309). Elle présente toutefois plus d'incertitudes que la première, les conséquences juridiques et fiscales n'étant pas encore définies.

Remarque
Contrats prévoyant des recettes accessoires significatives : dans un contrat dans lequel la collectivité publique a obtenu une réduction des redevances à payer grâce à la possibilité offerte à l'opérateur privé d'obtenir des recettes accessoires auprès de personnes autres que la collectivité publique (voir n° 4141), la rémunération de la prestation de construction accomplie par l'opérateur privé devrait, à notre avis, être constituée :

- d'une part, par la **créance** vis-à-vis de la collectivité publique ;

- d'autre part, par le droit d'exploitation de l'ouvrage, à comptabiliser à l'actif en tant qu'**immobilisation incorporelle,** pour la différence entre la valeur de la prestation de construction et le montant de la créance vis-à-vis de la collectivité publique.

Comptabilisation au compte de résultat

4145

La comptabilisation au compte de résultat est différente selon que l'ouvrage est comptabilisé ou non à l'actif de l'opérateur (voir n° 4144).

a. L'opérateur comptabilise l'ouvrage à son actif A notre avis, la méthode la plus adaptée pour enregistrer les charges et les produits afférents au contrat pendant la phase d'exploitation est celle consistant à comptabiliser à l'avancement les prestations de l'opérateur, selon les dispositions relatives aux contrats à long terme (voir n° 536 s.). Cette méthode permet en effet d'étaler les frais, y compris les frais financiers et les amortissements sur la durée du contrat.

Cette méthode dite « globale » présente néanmoins certaines limites. Elle est notamment difficilement applicable lorsque la part des recettes est importante, le résultat à terminaison n'étant dans ce cas pas fiable.

Cession de créances futures L'opérateur peut être amené à céder les créances de loyers futurs à recevoir de la personne publique à l'issue de la période de construction. Sur le traitement comptable et fiscal de cette cession lorsque l'ouvrage objet du contrat de PPP est comptabilisé en immobilisation, voir n° 2115-2.

b. L'opérateur ne comptabilise pas l'ouvrage à son actif :

- au cours de la phase de construction : l'opérateur comptabilise le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de la réalisation de l'ouvrage (comptabilisation à l'avancement). La créance enregistrée en contrepartie correspond à la rémunération de la prestation de construction, prévue contractuellement ;

- au cours de la phase d'exploitation : l'opérateur, à notre avis, comptabilise en chiffres d'affaires les redevances facturées correspondant aux prestations post construction et constitue, le cas échéant, une provision destinée à couvrir les charges, prévues contractuellement, rattachables aux produits.

Une autre méthode pourrait consister à enregistrer en produits constatés d'avance les redevances facturées, à hauteur de la juste valeur des prestations restant à réaliser.

Section 3 Le franchisage

I. Caractéristiques générales

Définition

4150

Le franchisage est un contrat par lequel une entreprise concède à des entreprises indépendantes, en contrepartie d'une redevance, le droit de se présenter sous sa raison sociale et sa marque pour vendre des produits ou services. Ce contrat s'accompagne généralement d'une assistance technique (Arrêté du 29 novembre 1973).

L'Afnor a publié la norme NF-Z20-00 qui spécifie un certain nombre de règles minimales relatives à la négociation et au contenu des contrats de franchise.

Le franchisage est une technique permettant d'établir par la coopération d'entreprises juridiquement indépendantes, un réseau d'unités de production, de commercialisation ou de prestations de services. Il résulte de l'évolution et de l'interpénétration de techniques de coopération plus anciennes : concession commerciale, concession de licence de marque, concession de savoir-faire.
Le promoteur de la chaîne (le **franchiseur**), après avoir mis au point et testé dans son ou ses « établissements pilotes » une technique particulière de fabrication, de commercialisation ou de prestations de services, en **concède le droit d'exploitation** à des entreprises ou commerçants indépendants (les **franchisés**). Cette exploitation est faite sous la **marque commerciale** ou l'enseigne concédée par le franchiseur qui apporte par ailleurs une **assistance permanente** sur les points suivants :
- lors de la création de l'établissement franchisé : transmission du savoir-faire, étude du marché, installation des locaux industriels ou commerciaux, formation du franchisé, etc. ;
- lors du lancement d'un nouveau produit ou d'un nouveau service : études de marchés, campagnes publicitaires, etc. ;
- dans la gestion courante de l'établissement franchisé : élaboration des méthodes de gestion, informations concernant les améliorations apportées aux techniques de fabrication et/ou de commercialisation, formation du personnel, conseils en matière comptable, juridique et fiscale, etc.

Eléments caractéristiques

4151

Les **concessions de marque et de savoir-faire** sont les deux éléments caractéristiques du franchisage. Dans le cas particulier des franchises commerciales, elles peuvent être complétées par des **engagements réciproques** :

- engagement de fournitures souscrit par le franchiseur, celui-ci s'obligeant soit à fournir lui-même les franchisés, soit à sélectionner des fournisseurs « agréés », soit enfin à faire bénéficier les franchisés des avantages d'une centrale d'achats ;
- engagement d'approvisionnement à la charge des franchisés, par lequel ils s'obligent à acquérir leurs produits soit auprès du franchiseur lui-même, soit auprès des fournisseurs agréés, soit enfin auprès de la centrale d'achats.

Obligations réciproques

4152

L'ensemble des concessions accordées par le franchiseur à ses franchisés est, en principe, exclusif pour une zone géographique déterminée. Ceci implique un ensemble d'obligations réciproques, objet du contrat de franchisage, qui comprend :

- une concession de licence de marque ;
- une concession de savoir-faire ;
- une convention d'assistance technique du franchiseur au franchisé ;
- une clause d'approvisionnement et une clause de fourniture.

En contrepartie des concessions et de l'assistance qui sont accordées par le franchiseur, les franchisés doivent lui régler :
- un **droit d'entrée** dès leur arrivée dans la chaîne ;
- des **redevances périodiques** (mensuelles, trimestrielles ou annuelles) calculées habituellement d'après le montant du chiffre d'affaires réalisé pendant la période.

Aspects juridiques

4153

L'entreprise concédante doit communiquer au distributeur, vingt jours avant la signature du contrat, le projet de contrat et un document d'information qui lui permette de s'engager en connaissance de cause (C. com. art. L 330-3). L'article R 330-1 du Code de commerce précise :

- d'une part, le contenu de ce document d'information,

- d'autre part, que doivent lui être annexés pour les sociétés non cotées, les comptes annuels des deux derniers exercices et, pour les sociétés cotées, au choix, les comptes annuels des deux derniers exercices ou les documents du premier semestre établis au titre des deux derniers exercices.

Pour des développements, voir Mémento Droit commercial n° 22050 à 22114.

II. Schémas usuels de comptabilisation

A. Comptabilisation chez le franchiseur

Acquisition ou création des éléments incorporels concédés

4160

Ces éléments sont la **marque** et le **savoir-faire.** Il convient de distinguer l'achat auprès d'un tiers de la création d'éléments incorporels par le franchiseur lui-même.

a. Acquisition auprès d'un tiers Les coûts d'acquisition sont débités à un compte d'immobilisations incorporelles : 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, **marques, procédés**... ».

Remarque
Honoraires et commissions versés aux intermédiaires et frais d'actes : ils peuvent être enregistrés soit en charges, soit dans le coût d'entrée de l'actif (voir n° 1404-3).

En effet, bien que les contrats de franchisage soient exclus du champ d'application des règles générales sur les actifs introduites par le règlement CRC n° 2004-06 (voir n° 1301), les immobilisations concédées devraient, à notre avis, dans les comptes du franchiseur, suivre les règles générales d'évaluation des actifs (voir n° 1304-2).

Sur le problème de l'amortissement des marques, voir n° 1726.

b. Création des éléments incorporels par le franchiseur Les **frais spécifiques** engagés par le franchiseur pour la constitution d'éléments incorporels sont imputés aux comptes d'immobilisations par le crédit du compte 72 « Production immobilisée » (subdivision 722 « Immobilisations incorporelles »).
Mais lorsque ces valeurs incorporelles, et notamment la marque, sont le résultat de l'activité commerciale générale du franchiseur, les frais ayant concouru à leur création ont été normalement comptabilisés en charges d'exploitation (voir n° 1655).

Charges spécifiques au franchisage

4161

Les frais de constitution des établissements pilotes sont normalement enregistrés en classe 6.
Les frais de lancement des établissements franchisés (par exemple, conception de maquette publicitaire, participation aux salons de la franchise, etc.) sont enregistrés dans les comptes de charges par nature au cours de l'exercice de leur engagement.
Les frais d'assistance technique aux franchisés sont débités aux comptes de charges de la classe 6 selon leur nature.
Les frais d'administration de la chaîne (il s'agit principalement de charges de personnel et de charges externes) sont enregistrés en fonction de leur nature dans les comptes de charges concernés.

Droit d'entrée et redevances

4162

Lorsque le franchisage ne constitue pour le producteur-franchiseur qu'un **moyen de commercialisation de sa production,** les produits spécifiques qu'il en tire (droit d'entrée et redevances) peuvent, à notre avis, être considérés comme accessoires (compte 708 « Produits des activités annexes »), les produits principaux correspondant aux ventes faites aux franchisés. Mais si, à l'inverse, l'exploitation de sa marque et de son savoir-faire, par l'intermédiaire d'une chaîne de franchisage, constitue l'**activité principale du franchiseur,** ces produits sont comptabilisés au compte 706 « Prestations de services ».
En ce qui concerne le **droit d'entrée,** la créance est certaine pour le franchiseur à la date de signature du contrat. Toutefois, la partie du droit d'entrée correspondant aux prestations restant à fournir à l'issue de l'exercice de signature du contrat, nous paraît devoir normalement être imputée au crédit du compte de régularisation 487 « Produits constatés d'avance » (en ce sens également avis OEC n° 25). Elle est, par la suite, réintroduite dans les produits de l'exercice au cours duquel les prestations sont effectivement fournies et où, par conséquent, les charges correspondantes sont comptabilisées. Le **profit dégagé** est de cette façon enregistré **au moment** où les différentes **prestations** sont **fournies** aux franchisés ou les biens livrés.

Mais si les redevances futures sont insuffisantes pour couvrir le coût des services futurs et pour assurer une marge raisonnable, la constatation du produit du droit d'entrée est reportée en tout ou en partie (avis OEC n° 25 précité).

Les **redevances** doivent être comprises dans les **produits** de l'**exercice** au cours duquel ont été **réalisées les opérations** qui leur ont donné naissance (Bull. d'information et de liaison OEC n° 284, avril 1972, p. 12). Il en résulte que doivent être inscrites en produits de l'exercice les redevances calculées sur le chiffre d'affaires réalisé par le franchisé sur la ou les périodes couvertes par cet exercice, quelle que soit par ailleurs la date de règlement. Lorsque le chiffre d'affaires de la dernière période

n'est pas connu suffisamment tôt pour déterminer de façon exacte le montant de la créance à inscrire à son bilan, celle-ci fait l'objet d'une évaluation aussi précise que possible et est portée au débit du compte rattaché aux clients 4181 « Clients-Factures à établir ».

Fiscalement, Les droits d'entrée et redevances perçus constituent des **produits d'exploitation,** imposables au **taux de droit commun,** et non des plus-values à long terme, dès lors que les contrats de franchise conclus s'analysent comme une concession du droit d'usage d'une marque (TA Besançon, 1er juin 1994, n° 90-869) ne bénéficiant pas du régime spécial prévu à l'article 39 terdecies du CGI en faveur de certains produits de la propriété industrielle (voir n° 649-1).

Autres produits reçus au titre de l'activité de franchiseur

4163

Il s'agit notamment des **ristournes** accordées hors facture par les fournisseurs **en rémunération** d'un **service rendu** par le franchiseur pour l'ensemble de la chaîne (par exemple, centralisation des paiements). Selon le bulletin CNCC (n° 100, décembre 1995, EC 94-131, p. 557 s.), ces ristournes sont à comptabiliser en **produits,** au compte 7082 « Commissions et courtages ».

Leur comptabilisation par le franchiseur en **diminution des achats** (au compte 609 « Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats ») et leur prise en compte pour la valorisation des stocks n'est donc **pas possible, sauf** s'il est établi que les ristournes octroyées « sont rattachables à des achats de marchandises et s'élèveraient au même montant si elles étaient accordées de manière directe et individuelle » à chaque franchisé (Bull. CNCC précité).

Indemnité versée au franchisé à l'issue de la franchise

4164

L'indemnité versée, le cas échéant, au franchisé correspond, selon l'analyse du contrat de franchise et son contexte :

- soit au rachat de la clientèle du franchisé. Tel est le cas lorsque, indépendamment de la notoriété de la marque exploitée, la clientèle locale n'existe que par le fait des moyens mis en oeuvre par le franchisé, parmi lesquels les éléments corporels du fonds de commerce (matériel et stock), et l'élément incorporel que constitue le bail (Cass. civ. 27 mars 2002, n° 615 FS-PBRI). Dans ce cas l'indemnité est comptabilisée en immobilisation incorporelle dans les comptes du franchiseur (voir n° 1633-2) ;

- soit à la rémunération d'une prestation de service rendue par le franchisé au franchiseur (développement de la clientèle de ce dernier) tout au long du contrat. Tel est le cas lorsque la franchise est exercée en location-gérance (voir n° 917-4) ou lorsque la clientèle est totalement captive de la marque et non du franchisé (voir en ce sens n° 1633-2). Dans ce cas, l'indemnité est comptabilisée en charges et doit, le cas échéant, faire l'objet d'une provision (voir n° 917-4).

B. Comptabilisation chez le franchisé

Droit d'entrée

4165

Le droit d'entrée est comptabilisé lors de la signature du contrat. Dans la mesure où il correspond à des éléments de nature différente et variable d'un contrat à l'autre, il ne peut exister de méthode de comptabilisation préétablie. Il convient dans chaque cas, après analyse, de rechercher la meilleure traduction de la volonté des parties. A notre avis :

a. La **fraction** du droit d'entrée qui **rémunère** un ensemble de **prestations fournies** par le franchiseur et nécessitées par le démarrage de l'exploitation franchisée (publicité, formation, assistance technique, etc.) constitue une **charge** pour le franchisé ; elle peut toutefois, dans la mesure où elle est particulièrement importante par rapport aux coûts d'exploitation normaux, être inscrite en frais de 1er établissement si elle répond à leur définition (voir n° 2326).

b. Lorsque le franchiseur assure, dans le cadre des prestations de démarrage, l'installation totale ou partielle du local d'exploitation, la partie du droit d'entrée qui y est attachée constitue, pour le franchisé, le coût d'une **immobilisation corporelle** enregistrée au compte 2135 « Installations générales - Agencements, aménagements des constructions ».

c. La partie du droit d'entrée correspondant à la rémunération du **droit d'utilisation** des éléments incorporels du franchiseur (marque et savoir-faire) peut constituer la valeur d'une **immobilisation incorporelle** à inscrire au compte 205 « Concessions... » (voir n° 1637-1). Cette immobilisation doit être amortie sur la durée probable de la franchise.

Fiscalement, Il a été jugé (CAA Paris 4 mars 1999, n° 96-01711) qu'un droit d'entrée, bien que conclu pour une durée de douze ans, n'est pas constitutif d'une immobilisation lorsque le contrat :

- ne peut être tacitement reconduit ni cédé,

- peut être facilement résilié par le franchiseur, et

- n'accorde au franchisé aucune réelle exclusivité géographique, ni aucune indemnité en cas de non-renouvellement ou de rupture du contrat.

Lorsqu'il constitue une immobilisation, un droit d'entrée ne peut être amorti que s'il est normalement prévisible que les effets bénéfiques du droit d'usage de la marque prendront fin à une date déterminée, ce qui n'est pas le cas d'un contrat qui peut être tacitement renouvelé (TA Lyon 28 mai 2002, n° 97-4911).

Par ailleurs, il peut faire l'objet d'une dépréciation conformément aux règles générales en la matière, notamment lorsque les résultats de la franchise sont en deçà des prévisions faites au moment de son acquisition (voir n° 1736 s.).

d. Enfin, ce droit d'entrée peut parfois s'analyser pour partie en **complément de prix** (payé d'avance) **des prestations à recevoir.** Il s'agit alors, à notre avis, de charges constatées d'avance à imputer au compte de régularisation 486 et à étaler sur la durée du contrat (ou éventuellement, si les circonstances le justifient, sur une durée plus courte).

Remarques

1. Comptabilisation observée en pratique Il faut noter que, dans la pratique, le montant global du droit d'entrée n'est pas toujours scindé entre ses éléments constituants, bien que ceci nous paraisse indispensable à une comptabilisation correcte.

2. Autres éléments spécifiques du droit d'entrée Le droit d'entrée peut correspondre à d'autres éléments spécifiques à tel ou tel contrat, éléments qui peuvent - dans certains cas particuliers - devoir être enregistrés soit en charges, soit en frais d'établissement. Ainsi, le fait de disposer d'une enseigne réputée n'entraîne pas nécessairement une augmentation de la clientèle et donc de la valeur du fonds de commerce ; il peut s'agir plus d'économie à réaliser dans les années de démarrage que de l'assurance de jouir d'un certain volume de clientèle.

Redevances de franchisage

4166

Les redevances périodiques dues au franchiseur constituent des charges d'exploitation enregistrées au compte 651 « Redevances pour concessions, brevets... ». La charge doit être, à notre avis, constatée sur la même période que celle au cours de laquelle a été réalisé le chiffre d'affaires correspondant, quelle que soit la date effective de son règlement, le compte de rattachement aux fournisseurs 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » étant utilisé en fin d'exercice si besoin est.

III. Aspects complémentaires

Contrôle interne et contrôle externe

4170

Il n'existe pas d'obligation en cette matière. Mais, en général, les contrats prévoient un audit des franchisés. Il peut être utile également pour le franchiseur de disposer d'une **comptabilité analytique** permettant d'isoler les résultats imputables à l'exploitation des établissements pilotes et de fournir les résultats obtenus concernant chaque exploitation franchisée.

Informations à fournir sur les opérations de franchisage

4171

Il n'existe pas d'obligations en cette matière. Il peut être envisagé, lorsque l'importance en est significative, de fournir des informations en annexe pour le franchisé ou le franchiseur en ce qui concerne :
- les éléments incorporels ;
- les frais de lancement des établissements franchisés ;
- les redevances.

Section 4 Opérations faites pour le compte de tiers

Notions d'intermédiaire

4180

Les opérations faites par des intermédiaires sont classées en deux grandes catégories selon que l'intermédiaire agit :
- en qualité de mandataire ;
- en son nom seul.
Cette distinction, avec des différences de terminologie, est opérée par :
- le PCG (art. 394-1) ;

Remarque
Précision du PCG 82 : ce dernier (p. II.137) précisait « qu'il appartient à l'entreprise de déterminer celle de ces deux catégories dans laquelle doivent être classées les opérations de l'espèce qu'elle peut réaliser » ;

- le droit qui distingue les mandataires (C. civ. art. 1984 à 2010) et les commissionnaires (C. com. art. L 132-1 et L 132-2) ;
- la fiscalité qui distingue, pour les besoins de la TVA, les intermédiaires agissant au nom d'autrui, dits « transparents » et les intermédiaires agissant en leur nom propre dits « opaques » (voir Mémento Fiscal n° 61440 à 61500).

I. L'intermédiaire agit en qualité de mandataire

Caractéristiques générales

Contrat

4181

Le mandat est le contrat par lequel une personne, le mandant, donne à une autre, le mandataire, le pouvoir de faire « quelque chose » pour son compte et en son nom (C. civ. art. 1984).
Le mandataire représente le mandant et les actes qu'il accomplit avec les tiers engagent ce dernier en le rendant débiteur ou créancier du tiers avec lequel le mandataire a traité.

Fiscalement, Il en est de même (Inst. 3 CA-92, n° 78).

« Tout mandataire doit rendre compte de sa gestion (au mandant) » (C. civ. art. 1993). La reddition de comptes s'opère en général par voie d'inventaire, comportant la liste des recettes et des dépenses du mandataire, avec pièces justificatives à l'appui (Cass. Req. 26 décembre 1923, GP 1924.1.515).

Rémunération

4182

Le mandataire est rémunéré par une commission qui doit être prévue par le contrat (le mandat étant en principe gratuit) et qui est due dès que l'exécution de la mission du mandataire est établie. Elle doit être facturée au mandant par le mandataire (Ord. n° 86-1243 du 1er décembre 1986, art. 31). En l'absence de convention entre les parties, elle doit être versée lors de la reddition des comptes.
Le mandataire a droit au remboursement intégral :
- de ses débours (voir également n° 581),
- ainsi que de ses avances et frais.

Sur l'assujettissement à la TVA de la seule rémunération de l'intermédiaire transparent, voir Mémento Fiscal n° 61460.

Opérations concernées

4183

Les opérations effectuées par des entreprises industrielles ou commerciales en fonction d'un mandat préalable, écrit ou tacite, sont des plus diverses, notamment :

- **opérations commerciales** : achats et ventes pour compte : mandataires, coopératives agricoles, coopératives de commerçants. Tel est le cas, par exemple, des opérations de billetterie (billets « secs ») faites par une agence de voyage (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, EC 2009-12, p. 736 s.).

- **gestion de fonds** : gestion de titres ou d'espèces : administrateurs de biens, agents de change, compagnies d'assurance, promoteurs, administrateurs judiciaires ;
- **gestion d'immeubles** : sociétés immobilières diverses, gérants d'immeubles, syndics de copropriété ;
- **prestations de services** : transitaires, débours des transporteurs, organisation de galas pour le compte d'associations loi de 1901, charges communes à un ensemble d'entreprises (compte « prorata » de l'entreprise pilote d'un groupement d'entreprises du bâtiment) ;
- **opérations industrielles** : façonnage, affinage de métaux non ferreux.

Elles peuvent, **selon l'activité du mandataire** :

- constituer son activité principale ;
- présenter un caractère habituel à l'intérieur de la profession ;
- n'avoir qu'un caractère occasionnel.

Elles peuvent, **selon l'affectation des fonds** appartenant aux tiers :

- avoir une incidence sur le patrimoine du mandataire s'ils sont confondus avec les fonds propres de l'entreprise ;
- ne pas avoir d'incidence sur son patrimoine s'ils sont déposés sur un compte ouvert au nom du ou des tiers.

Elles peuvent, **vis-à-vis des tiers,** être effectuées :

- soit au nom du mandant ;
- soit apparemment au nom du mandant.

Une personne est considérée comme en représentant une autre à l'égard des tiers, en vertu d'un mandat apparent, lorsque les tiers ont légitimement pu croire qu'elle agissait au nom et pour le compte de cette dernière, ce qui suppose qu'existent des circonstances autorisant le tiers à ne pas vérifier les pouvoirs du mandataire (Cass. com. 7 janvier 1992, n° 29 P).

Remarques

1. Mandat apparent Une société peut se trouver engagée, sur le fondement d'un **mandat apparent,** si les tiers avec qui un prétendu mandataire a traité ont légitimement cru que celui-ci disposait des pouvoirs nécessaires (voir Mémento Sociétés n° 9730).

2. Obligation du mandataire Le mandataire doit **indiquer sa qualité** au tiers avec qui il traite (par exemple dans les « Conditions Générales de Vente ») ; à défaut, c'est lui, et lui seul, qui se trouve engagé (Cass. req. 20 février 1922, D. 1922.1.201 note Savatier ; Cass. civ. 30 juin 1976 n° 75-11.651, Bull. I p. 196).

Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre du mandat

Comptabilisation chez le mandataire

4184

I. Principe
Selon le PCG (art. 394-1), les opérations traitées par l'entreprise en qualité de mandataire sont enregistrées dans le compte du mandant (**compte de tiers** de la classe 4) et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat.

II. Rémunération
Si l'activité de mandataire constitue l'activité principale (ou une des activités habituelles) de l'entreprise, elle est portée au compte 706 « Prestations de services ».



Exemple Compte 706 « Produits de l'activité de coopération » (commerçants détaillants).

Si les opérations de mandataire présentent un caractère accessoire ou occasionnel, elles sont enregistrées au compte 708 « Produits des activités annexes » où elles sont ventilées en fonction de leur nature.

III. Opérations faites pour le compte du mandant
Elles sont enregistrées dans le compte financier du mandant :

a. A notre avis, ce compte devrait être une subdivision du compte 467 « Autres débiteurs et créditeurs divers », le mandataire pouvant être amené à enregistrer à la fois des créances et des dettes vis-à-vis du mandant.
En ce qui concerne les débours, voir n° 581.
En ce qui concerne les avances et frais engagés au nom et pour compte du mandant, ils peuvent, à notre avis, être enregistrés dans le compte financier du mandant.

b. Des solutions particulières ont été adoptées dans divers plans comptables :

Remarque
Plans comptables professionnels : à ce jour, les règlements du CRC venus modifier le PCG depuis 1999 n'ont donné lieu à aucune mise à jour des plans comptables professionnels. Par conséquent, selon Antoine Bracchi, Président du CNC, interviewé lors de notre journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2002 », Les Echos Conférences - PwC, les spécificités prévues par les plans comptables professionnels ne sont plus applicables dès lors qu'elles dérogent aux dispositions d'un règlement CRC modifiant le PCG, voir n° 295-1.

1. En **classe 0** (administrateurs de biens) : création du compte 01 « Gestion pour compte de tiers » subdivisé en 0141 « Clients » et 0158 « Trésorerie des clients ».

2. En **classe 4** uniquement, avec des variantes : inscription directe au compte du tiers concerné ou ouverture d'un compte intermédiaire :

Débiteurs et créditeurs divers : 466 « Sommes avancées ou encaissées par ordre et pour compte » (transports routiers), 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » (entreprises de publicité - mandat de commissionnaire ; en dehors des cas prévus par la loi Sapin n° 93-122 du 29 janvier 1993, art. 20) ;
Compte transitoire (entreprises de commerce extérieur) :
472. Opérations pour compte de tiers.

4726. Débours pour compte de tiers.
4727. Recettes pour compte de tiers.
4728. Autres comptes à régulariser.

Opérations de ventes à la commission des agences de voyages : voir leur guide professionnel, n° 295-1.

3. En **classe 8** (sociétés coopératives de commerçants détaillants) : comptes 86 « Facturations fournisseurs » et 87 « Coopération associés ».

Ces comptes sont à porter dans une colonne distincte pour la présentation du compte de résultat.

4. En **classe 9** (entreprises de commerce extérieur) : comptes 96 « Débours pour le compte de tiers » et 97 « Recettes pour le compte de tiers ».

c. En outre, les spécificités suivantes sont à mentionner :

1. Guide comptable des entreprises de commerce extérieur Ces entreprises réalisant leurs opérations en qualité soit de **commerçant,** soit de **commissionnaire,** soit de **mandataire,** le comité professionnel a estimé utile d'introduire en classe 0 la notion de **« Volume d'affaires »** qui est égal au total constitué par le chiffre d'affaires réalisé en négoce et le montant des contrats réalisés à la commission.

2. Débitants de tabac Selon le Bull. CNC n° 45, 4e trimestre 1980, p. 8 :
- l'activité est celle d'un **préposé** agissant pour le compte de l'administration des impôts ; elle est **rémunérée** par une **remise** dont est déduite une redevance. Les achats et ventes de tabac doivent donc, en principe, figurer dans un compte de tiers ouvert au nom du mandant (comptes recommandés : 4676 « Achats pour le compte du monopole » et 4677 « Recettes pour le compte du monopole ») et apparaissent au compte de résultat la remise (compte 706) et la redevance (compte 651) ;
S'agissant d'une **remise sur ventes** calculée provisoirement lors des achats, il convient, en fin d'exercice, d'utiliser les comptes de régularisation pour :
• enregistrer la régularisation annuelle sur achats,
• éliminer la remise relative au stock de tabac.
- les **charges d'emploi** (ventes de timbres fiscaux, timbres postaux, vignettes, titres de transport...), également effectuées pour le compte de tiers, donnent lieu à l'attribution d'une **commission** à comptabiliser d'une manière identique à celle du tabac.

3. Agences de publicité La loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 (loi « Sapin ») leur a imposé la qualité de mandataires dans leurs relations d'entremise avec les annonceurs. En conséquence, leur chiffre d'affaires désormais limité aux seules commissions ne reflète plus le volume d'affaires effectivement géré par ces intermédiaires, contrairement à leurs concurrents étrangers qui ne sont pas tenus aux obligations du mandat.
Une circulaire du 19 septembre 1994 relative à la transparence et à la non-discrimination dans la publicité précise que, selon le PCG, cette incidence sur le compte de résultat peut être corrigée en ajoutant dans l'**annexe** des comptes sociaux toute information indispensable à leur compréhension. « Rien n'interdit donc à ces intermédiaires d'établir et de faire certifier des comptes présentés selon les normes internationales, de les publier en annexe à leurs comptes et de les fournir pour les comparaisons internationales. »

Comptabilisation chez le mandant

4186

I. Opérations effectuées pour le compte du mandant par le mandataire
Les achats et les ventes sont enregistrés en charges ou en produits. Les achats et les ventes sont enregistrés en charges ou en produits. Les achats d'immobilisations et de stocks sont enregistrés à l'actif selon leur nature.

Pour la comptabilisation dans le cas d'un mandat de gestion de fonds (une société confie une certaine somme ou un portefeuille de titres, à un établissement de crédit ou à une société de bourse qui est chargée de gérer, pour son compte, ces actifs), voir n° 2209-1.

II. Rémunération du mandataire
Elle est portée au compte 622 « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires ».

II. L'intermédiaire agit en son nom seul

Caractéristiques générales

Sont principalement concernées les opérations de commissionnaires.

Contrat

4187

Les obligations juridiques sont régies par les articles C. com. L 132-1 et L 132-2 ainsi que par les règles du mandat (C. civ. art. 1984 à 2010).
Le commissionnaire agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant (C. com. art. L 132-1). Il est personnellement tenu à l'égard des acheteurs ou des vendeurs des obligations résultant des contrats d'achat et de vente qu'il conclut même si le nom du commettant apparaît.
Les relations commettant-intermédiaire sont soumises aux règles du mandat (voir n° 4181 s.).
En conséquence, l'intermédiaire doit rendre compte au commettant des opérations qu'il exécute pour son compte.
L'intermédiaire ne doit jamais devenir propriétaire des marchandises (sauf cas exceptionnel où il y serait autorisé sans que cela ne puisse devenir systématique).

Rémunération

4188

Le contrat doit préciser le taux, l'assiette, le fait générateur et les conditions de paiement de la commission. A défaut de convention entre les parties, elle est due dès la conclusion du contrat de vente.
En pratique, l'intermédiaire prélève directement sa commission sur les sommes qu'il doit restituer au commettant (entremise à la vente) ou la facture au commettant en même temps que le bien ou service acquis pour son compte (entremise à l'achat).

Fiscalement, C'est le montant total de la transaction objet de l'entremise qui est soumis à TVA (CGI, art. 266-1-b), c'est-à-dire le prix acquitté par le tiers (entremise à la vente) ou par le commettant (entremise à l'achat), commission comprise. La commission n'est donc plus jamais imposée en tant que telle.

Sur les spécificités du régime des intermédiaires en matière de TVA, voir Mémento Fiscal n° 61440 à 61500.

Opérations concernées

4189

Elles sont diverses, notamment :
- opérations commerciales (achats et ventes pour compte) : commissionnaires, centrales d'achats et de référencement, ventes en dépôt-consignation ;
- prestations de services : commissionnaires de transport, commissionnaires en douane.

Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre d'un contrat de commission

Comptabilisation chez l'intermédiaire

4190

I. Principe
Selon le PCG (art. 394-1), les opérations traitées pour le compte de tiers, au nom de l'entreprise, sont comptabilisées selon leur nature **dans les charges et les produits** de l'entreprise.
L'intermédiaire doit donc comptabiliser toutes les opérations qu'il réalise dans son compte de résultat, conformément à l'article C. com. L 132-1 (Bull. CNCC n° 92, décembre 1993, EC 93-80, p. 563 s.).

A défaut (Bull. CNCC précité), il appartient au **commissaire aux comptes** d'en tirer les conséquences nécessaires dans son rapport sur les comptes annuels. En effet, même si le résultat de la société n'est pas influencé par ce traitement, il modifie toutefois la présentation des activités de la société et peut donc avoir des conséquences en matière d'appréciation de dépassement de certains seuils fondés sur des chiffres caractéristiques des comptes annuels (Bull. CNCC précité).

Fiscalement, Il en est de même ; en effet (Rép. Godfrain, AN 13 septembre 1993, p. 2933), pour la détermination de leur bénéfice imposable, étant réputés avoir personnellement livré le bien ou fourni les services considérés (« acheteur-revendeur »), les commissionnaires doivent inclure :
- dans leurs produits, l'intégralité des sommes dues par les clients et non leur seule rémunération d'intermédiaire,
- dans leurs charges déductibles, les sommes dues aux fournisseurs.
Cette analyse est conforme au PCG (Rép. précitée).

II. Application

A notre avis, dès que la vente au tiers cocontractant (entremise à la vente) ou l'achat au tiers cocontractant (entremise à l'achat) est réalisé, l'intermédiaire enregistre les achats et les ventes qu'il effectue pour compte, comme le ferait un acheteur-revendeur, c'est-à-dire dans ses comptes d'achats et de ventes.

La comptabilisation des achats et des ventes est simultanée, montrant bien ainsi que l'intermédiaire n'est jamais propriétaire des marchandises (pas de stocks).

Sa commission n'a pas à apparaître en tant que telle. En effet, sa rémunération est, en réalité, constituée par la marge qu'il réalise sur les transactions dans lesquelles il s'entremet (ventes - achats).

Fiscalement, La TVA est déductible et due sur les montants d'achats et de ventes inscrits en comptabilité. Il n'existe donc aucune distorsion entre comptabilité et fiscalité.

Dès lors que l'intermédiaire enregistre les créances pour les ventes qu'il effectue pour compte, il doit déprécier les créances douteuses, qu'il ait la qualité de **ducroire** ou non. Toutefois, si de par le contrat (ou les faits), les pertes sont répercutées sur le mandant, la dépréciation devrait être, en théorie, compensée par une régularisation de la dette envers le commettant (diminution à hauteur du montant qui ne sera pas réglé compte tenu du non-recouvrement de la créance).

Sur la notion de ducroire, voir n° 2658.
Sur la dépréciation des créances, voir n° 591.

Exemple

Exemple 1 **Entremise à la vente** : un intermédiaire est chargé par son commettant de vendre des marchandises pour 1 050 HT (soit 1 256 TTC) à son client moyennant une commission de 50 HT. Le prix d'achat des marchandises auprès du commettant est donc de 1 000 HT.

Exemple

Exemple 2 **Entremise à l'achat** : un intermédiaire est chargé par son commettant d'acquérir auprès de son fournisseur des marchandises pour 1 050 HT (soit 1 256 TTC), prix incluant une commission de 50 HT. Les marchandises seront donc acquises auprès du fournisseur pour 1 000 HT.

Comptabilisation chez le commettant

4192

Nous avons vu (n° 4190) que, selon le PCG, l'intermédiaire devait enregistrer dans son compte de résultat les opérations réalisées en son nom seul, c'est-à-dire, en charges, les achats effectués avec le commettant et, en produits, les ventes réalisées avec les tiers.

Il en résulte, à notre avis, chez le commettant, les écritures suivantes :

Date de comptabilisation : les enregistrements doivent être effectués dès que le commettant est informé, c'est-à-dire, en pratique, lors de la reddition de comptes de l'intermédiaire.

I. A la vente, le commettant enregistre dans ses comptes de ventes le montant de la **vente nette de commission** qu'il est réputé faire à l'intermédiaire.

Ce montant doit correspondre au montant figurant dans les achats chez l'intermédiaire.

Fiscalement, Il en est de même ; en effet, le montant du chiffre d'affaires soumis à TVA des commettants correspond au **montant net** de commission de la vente faite au tiers pour leur compte par l'intermédiaire.

Toutefois, pour des raisons pratiques d'établissement de déclarations fiscales (DAS 2 et Contribution sociale de solidarité ; voir ci-après) et de calcul de commission de l'intermédiaire (le calcul de la commission pouvant être étalé dans le temps en fonction du volume d'affaires réalisé), il nous paraît préférable que le commettant enregistre **simultanément les deux écritures suivantes** :
- dans ses comptes de ventes, le montant total facturé au tiers par l'intermédiaire ;
- dans le compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise », le montant de la rémunération de l'intermédiaire.

Fiscalement, En effet, le commettant est tenu de déclarer sur la DAS 2 les commissions versées aux intermédiaires (CGI, art. 240 ; voir n° 961). D'où l'intérêt de connaître le montant des commissions.
En outre, lorsque l'intermédiaire est soumis à la Contribution sociale de solidarité sur sa seule commission, le commettant est assujetti à cet impôt sur la base du chiffre d'affaires soumis à TVA qu'il réalise avec l'intermédiaire majoré des commissions prélevées par l'intermédiaire. D'où l'intérêt de connaître le montant total de la vente.

II. A l'achat, le commettant enregistre dans ses comptes d'achats le **montant de l'achat** (y compris le montant de la commission) qu'il est réputé faire à l'intermédiaire.
Toutefois, pour des raisons pratiques de déclaration des commissions (DAS 2), il est, à notre avis, préférable que le commettant enregistre **simultanément les deux écritures suivantes** :
- dans ses comptes d'achats, le montant hors commission du bien ou du service ;
- dans le compte 608 « Frais accessoires d'achats », le montant de la commission.

Cette commission fait partie intégrante du coût d'acquisition du bien ou du service acquis par entremise.

Fiscalement, La TVA est déductible sur le montant total des achats.
Le montant de commission est à déclarer sur la DAS 2.



Exemple 1 Entremise à la vente : un commettant demande à un intermédiaire de vendre des marchandises pour 1 050 HT (1 256 TTC) moyennant une commission de 50 HT.



Exemple 2 Entremise à l'achat : un commettant demande à un intermédiaire d'acheter des marchandises pour 1 050 HT (soit 1 256 TTC), prix incluant une commission de 50 HT.

Section 5 Le groupement d'intérêt économique (GIE) à objet commercial

4200

Remarques préalables

1. GIE à objet civil Ils ne sont pas tenus aux obligations de la comptabilité commerciale. Toutefois, ils sont soumis aux dispositions concernant les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (voir n° 230-8).

2. Groupement européen d'intérêt économique (GEIE) Le règlement européen (CE) n° 2137/85 du 25 juillet 1985 instituant le GEIE ne comporte aucune disposition concernant les obligations comptables ou le contrôle des comptes du groupement. L'article C. com. L 252-7 prescrit des **dispositions identiques à celles des GIE.**
Les dirigeants sont soumis aux mêmes peines que celles prévues en cas d'infractions relatives au contrôle des sociétés anonymes (C. com. art. L 820-4) et les dispositions relatives à ce contrôle s'appliquent également au commissaire aux comptes (C. com. art. L 820-3-1 à L 822-18 sur renvoi de l'art. L 820-1).

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 96500 à 97872.

Fiscalement, Voir Mémento Fiscal n° 37835.

I. Caractéristiques générales

Objet du groupement d'intérêt économique (GIE)

4201

Organisme original et souple institué pour servir de cadre juridique à la coopération interentreprises, le GIE a pour but de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité ; il n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même. Son activité doit se rattacher à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci (C. com. L 251-1 à L 251-23).
Le GIE dont l'objet est commercial peut faire de manière habituelle et à titre principal tous actes de commerce pour son propre compte (C. com. art. L 251-4).

4202

Groupement de moyens, le GIE permet aux entreprises de réunir certains de leurs services ou de collaborer à la réalisation de certaines fonctions :
- fonction commerciale (action commerciale, distribution, etc.) ;
- recherche (travaux d'études, etc.) ;
- production (services techniques, d'entretien, etc.) ;
- services généraux (traitement de l'information, facturation, etc.).

Juridiquement, Voir Mémento Sociétés n° 96500 à 97872.

Fiscalement, A condition qu'il soit constitué et fonctionne dans les conditions prévues par le Code de commerce (CGI, art. 239 quater ; D. adm. 4 A-6125, n° 82 ; CE 29 août 2008, n° 299557 et CE 15 février 2012, n° 340136 ; voir n° 4201), le régime applicable à un GIE est comparable à celui **des sociétés de personnes** relevant de l'impôt sur le revenu. Par suite, si le groupement réalise des bénéfices (ce qui ne lui est pas interdit), **chaque membre** participant est **personnellement passible,** pour la **part des bénéfices** correspondant à ses droits dans le groupement, soit **de l'IR** (dans la catégorie correspondant à l'activité du groupement), **soit de l'IS** s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt ; corrélativement, si le groupement subit des pertes, leur montant est naturellement déductible du bénéfice imposable de chacun de ses membres (voir n° 1870 et 1940-2).
En revanche, les GIE dont l'activité n'est pas dans le prolongement de celle de leurs membres enfreignent la législation commerciale (voir n° 4201) et sont passibles de l'IS (décisions du Conseil d'Etat précitées).

II. Schémas usuels de comptabilisation

4205

Le Code de commerce (art. L 251-1 à L 251-23) ne comporte **aucune disposition** concernant la **comptabilisation** des opérations faites par un groupement d'intérêt économique ou avec ce groupement qui doit refléter, à la fois, la **personnalité morale du GIE** et les **droits spécifiques de ses membres** (notamment leur responsabilité solidaire).

Tenue de la comptabilité et documents à établir

Traitement comptable

4206

Selon le CNC (NI n° 20) « la comptabilité du GIE est tenue conformément aux règles juridiques, comptables et fiscales qui résultent de l'application du Code de commerce (art. L 251-1 à L 251-23) et des textes subséquents qui sont **très proches** de celles qui régissent les **sociétés de personnes.** La comptabilité du GIE dont l'activité entre dans le champ d'application d'un plan comptable professionnel doit, bien entendu, respecter les dispositions de ce plan ».

Tenue de la comptabilité

Le GIE, doté de la personnalité morale, doit avoir sa propre comptabilité, au même titre qu'une entreprise. Cette comptabilité doit respecter l'ensemble des **règles de la comptabilité commerciale** (Code de commerce) et, notamment, celles relatives à la tenue de livres comptables (pour plus de détails sur le contenu, la forme et la tenue des livres comptables obligatoires, voir n° 303 à 313). Le plan comptable adopté pour le GIE doit être conforme aux dispositions du plan comptable professionnel dont il relève.

Sanctions Les sanctions du non-respect des obligations comptables sont analogues à celles prévues pour l'ensemble des commerçants. En cas de redressement judiciaire, les dispositions relatives aux sanctions encourues par les dirigeants ayant commis des fautes d'ordre comptable (comptabilité irrégulière, absence ou soustraction de comptabilité, etc.) sont applicables aux GIE.

Documents à établir

4207

Les GIE à objet commercial doivent établir :

a. Des **comptes annuels** (visés aux articles C. com. L 123-12 et suivants). Ils sont arrêtés par l'organe de gestion (administrateur), communiqués le cas échéant au contrôleur de gestion ou au commissaire aux comptes, et soumis à l'approbation de l'assemblée. Les comptes annuels ne font l'objet d'aucune mesure de publicité.

b. Le cas échéant (C. com. art. L 251-12), si le GIE est d'une certaine importance, les 4 **documents liés à la prévention des difficultés des entreprises** (voir n° 3709 s.).

Les GIE sont tenus de les établir lorsqu'à la clôture de l'exercice ils atteignent l'un au moins des deux critères suivants (C. com. art. L 251-13) :
- nombre de salariés égal ou supérieur à 300 ;
- montant net du chiffre d'affaires égal ou supérieur à 18 millions €.

Ils cessent d'être tenus de les établir lorsqu'ils ne remplissent plus aucune de ces conditions pendant deux exercices successifs (C. com. art. R 232-2 al. 2).

Ces documents sont analysés dans des rapports écrits sur l'évolution du groupement établis par les administrateurs puis communiqués au commissaire aux comptes et au comité d'entreprise.

Affectation des résultats

4208

Le but du GIE n'est **pas de réaliser des bénéfices pour lui-même** (C. com. art. L 251-1 et L 251-3). Il en résulte que :
- **l'affectation** du résultat est à effectuer **après l'approbation** des comptes **par l'assemblée** (PCG, art. 392-1) ;

- **en cas de bénéfice** (et après apurement des pertes antérieures), l'affectation aux comptes-courants des membres du GIE est automatique, le bénéfice devant être **distribué en totalité** (« n'étant pas réalisé pour le GIE ») ; il ne peut donc pas être mis en « réserves ».
Le compte 12 « Résultat de l'exercice » est donc débité par le crédit d'une subdivision du compte 45 « Groupe et associés » ;
- **en cas de perte,** l'assemblée a le **choix,** entre la laisser subsister dans un compte « Report à nouveau » qui sera débiteur (compte 119) ou l'imputer sur les comptes de réserves (nécessairement antérieures à 1989, Cass. com. 17 mai 1989 n° 87-15.667).

Sur le financement du GIE, voir n° 4215 s.
Sur les **conséquences** de cette affectation **chez les membres du GIE,** voir n° 1940-2.
En ce qui concerne les **modalités de répartition** des résultats à chacun des membres (bénéfice ou perte), le Code de commerce (art. L 251-1 à L 251-23) laissant une grande liberté aux GIE, il convient de respecter les **clauses statutaires,** celles-ci l'emportant sur les décisions du conseil d'administration (Cass. com. précité). Ainsi, si les statuts prévoient une répartition au prorata des droits dans le capital du GIE, le conseil d'administration ne peut décider une répartition en fonction du volume d'affaires traité sur l'exercice avec chaque membre.

Comptabilisation du financement du GIE

En règle générale, le schéma comptable est analogue à celui **des sociétés en nom collectif.**

Apports en capital

4215

Le GIE peut être constitué sans capital (C. com. art. L 251-3). Toutefois, ses membres peuvent effectuer des apports en capital (en nature, en numéraire ou en industrie). De tels apports ne font l'objet d'aucune formalité ; les modalités de versement en particulier sont libres.
Ils sont enregistrés au compte 101 « Capital ». En cas de libération différée, sur décision de l'administrateur, le montant total souscrit est comptabilisé, afin de constater la créance du GIE sur ses membres, à hauteur de la partie non libérée.

Apports en compte courant

4216

Le PCG (art. 444/45) prescrit l'inscription au compte 458 « Associés-Opérations faites en commun et en GIE » des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entreprise par les associés (principal et intérêts courus).
Lorsque le compte courant est **« bloqué »,** à notre avis, il peut être maintenu au compte 458, même si une convention en interdit la disposition avant une certaine date ; toutefois, il peut être envisagé, dans ce cas, de transférer les fonds au compte 1681 « Autres emprunts ».

Apports non évalués

4217

Les apports non évalués doivent être mentionnés dans les engagements donnés dans la comptabilité des membres du GIE (PCG, art. 448/80).
A notre avis, réciproquement, dans le GIE, ces apports sont à mentionner dans l'annexe parmi les engagements reçus.

Comptabilisation de l'exploitation du GIE

Elle nous paraît présenter les particularités suivantes :

GIE de services

4218

Les **« cotisations »** dues par les membres conformément aux dispositions de l'acte constitutif (ou du règlement intérieur) et aux décisions de l'assemblée sont portées au compte 706 « Prestations de services » avec éventuellement régularisation en fin d'exercice pour la fraction correspondant à des services non encore rendus par le GIE.
Si ces cotisations sont versées sous la forme d'abonnement ou de provisions, une régularisation est effectuée en fin d'exercice par l'intermédiaire du compte 418 « Clients - Produits non encore facturés » (complément dû) ou 487 « Produits constatés d'avance » (trop versé) (Bull. CNCC n° 16, décembre 1974, p. 494).

GIE d'achats

4219

Lorsque le groupement **achète pour revendre à ses membres,** les opérations avec ses clients membres sont débitées au compte 411 « Clients » (ou 412 « Clients membres du groupement ») et créditées dans un compte de **produits.**
Lorsque le groupement est le **mandataire des membres,** les opérations sont débitées au compte courant (458) ouvert au nom de chaque membre et créditées à un compte de créditeurs divers (468) ouvert au nom de chaque fournisseur.

GIE de ventes

4220

Lorsque le groupement **achète les produits des membres pour les revendre,** les opérations avec les fournisseurs membres du GIE sont créditées au compte 401 « Fournisseurs » (ou 402 « Fournisseurs membres du groupement ») et débitées dans un compte de **charges.**
Lorsque le groupement agit en tant que **mandataire** de ses membres, l'opération est portée à un compte de débiteurs divers (467) par le crédit des comptes courants (458) de ses membres.

III. Contrôle

4240

Le contrôle de la gestion et le contrôle des comptes sont exercés dans les conditions prévues par le **contrat** constitutif du groupement (C. com. art. L 251-12).
Toutefois (C. com. art. L 251-12) :

Article qui s'applique à tous les GIE, quel que soit leur caractère, civil ou commercial (Bull. CNCC n° 97, mars 1995, EJ 95-17, p. 106 s.).

a. lorsqu'un groupement **émet des obligations,** le **contrôle de la gestion** doit être exercé par une ou plusieurs personnes physiques nommées par l'assemblée, la durée de leurs fonctions et leurs pouvoirs étant déterminés dans le contrat ;

b. si le groupement **émet des obligations ou** s'il compte **au moins cent salariés,** le **contrôle des comptes** doit être exercé par un ou plusieurs **commissaires aux comptes.** Ils sont choisis sur la liste des commissaires aux comptes et nommés par

l'assemblée pour six exercices (les dispositions les concernant sont identiques à celles prévues dans les sociétés anonymes sous réserve des règles propres au GIE).

Sur la mission du commissaire aux comptes désigné volontairement, voir n° 5255.

Le commissaire aux comptes doit, lorsqu'il relève un fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, mettre en oeuvre une « procédure d'alerte », voir n° 3541.

Section 6 La société en participation

I. Caractéristiques générales

Aspects juridiques

4250

La **société en participation (SEP),** comme toute société, doit être créée par l'affectation de biens à une entreprise commune « en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter » (C. civ., disposition générale de l'article 1832 applicable aux SEP par l'article 1871, al. 2). Mais elle se caractérise par son absence de personnalité morale, son objet et sa gestion (pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 94000 à 94740).

Absence de personnalité morale

4250-1

La SEP est une société que les associés sont convenus de ne pas immatriculer. Elle n'a pas de personnalité morale et n'est pas soumise à publicité. Il en résulte qu'elle n'a **ni siège social, ni raison sociale, ni patrimoine social.**

L'existence de la SEP peut être prouvée par tous moyens (C. civ. art. 1871, al. 1)

Elle ne peut donc acquérir des immobilisations ou des stocks, être titulaire de créances et dettes, ouvrir un compte en banque, contracter un emprunt..., toutes ces mutations patrimoniales devant être effectuées au nom d'un de ses membres ou d'une indivision formée entre ses membres. Par ailleurs, n'ayant pas de personnalité morale, il est impossible de traiter en son nom. La SEP ne peut agir en justice et ne peut ni faire l'objet d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire ni être mise en état de liquidation judiciaire.
Elle peut avoir un caractère :
- soit **occulte,** l'associé (gérant) qui contracte avec un tiers n'engageant que lui-même ;
- soit **ostensible,** étant connue des tiers, tous les associés sont alors tenus des engagements contractés par l'un d'eux envers les tiers.
Elle est **civile ou commerciale** selon la nature de son objet.

Remarque
SEP entre membres d'une profession libérale réglementée : une société en participation entre membres d'une profession libérale réglementée doit avoir une dénomination sociale et sa constitution doit faire l'objet d'une publicité (Loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 ; voir Mémento Sociétés n° 94185).

Objet

4250-2

Sur le plan économique, la SEP sert de cadre à des opérations dont la nature et l'importance sont très diverses, en raison de son absence de formalisme et de la liberté du choix de son organisation et de son fonctionnement. La formule est utilisée dans

les secteurs les plus variés de la vie des affaires : coopération interentreprises (recherches), travaux publics, exploitation de fonds de commerce, pool d'investissements, syndicat financier, édition...
Elle peut être créée en vue de la réalisation d'une opération unique de courte ou de plus ou moins longue durée, ou d'opérations successives d'une durée soit indéterminée, soit à terme fixé à l'avance.

Fiscalement, Constitue toutefois un abus de droit, la création d'une SEP dont l'unique objet est de mettre en commun des bénéfices ou pertes provenant des activités commerciales pour permettre à l'une des sociétés participantes d'imputer sur ses bénéfices fiscaux les déficits de l'autre (CE 10 mai 1993, n° 95128).

Gestion

4250-3

La loi ne fait pas allusion à la gérance, mais les statuts peuvent désigner un ou plusieurs gérants pris parmi les participants ou en dehors d'eux.

a. Absence de gérant Tous les participants sont gérants :
- SEP occulte : chacun agit en son nom (dans l'intérêt de tous) et est seul connu des tiers envers lesquels il s'engage ;
- SEP ostensible : chacun agit au vu et au su des tiers comme un associé et engage les autres associés.

b. Désignation d'un gérant Il peut être associé ou non. Dans les deux cas, il traite en son nom personnel (et non au nom de la SEP) et les tiers n'ont d'action que contre lui, sauf si la SEP est ostensible.

Aspects fiscaux

En matière d'imposition des bénéfices

4253

(pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 37800 et 37805), le régime des SEP dépend de la situation de leurs membres :

- le régime des sociétés de personnes s'applique aux associés indéfiniment responsables dont les noms et adresses ont été communiqués à l'Administration (CGI, art. 8-2°) au plus tard avant l'expiration du délai de déclaration des résultats de l'exercice concerné (CAA Marseille, 1er avril 2010, n° 07-349).

Cette condition ne peut toutefois être considérée comme satisfaite du seul fait que les membres de la société ont compris la quote-part des bénéfices sociaux dans leurs propres résultats (CE 21 avril 2000, n° 179092).

Les bénéfices réalisés ou les pertes subies sont, au prorata des droits de chacun, rattachés à la déclaration fiscale des résultats de chacun des participants (voir n° 1870 s. et 1940-3). Toutefois, les SEP peuvent opter, de manière irrévocable, pour leur assujettissement à l'IS (CGI, art. 206-3).

- la quote-part de bénéfice correspondant aux droits des associés non indéfiniment responsables ou dont l'identité n'est pas révélée est passible de l'IS (CGI, art. 206-4). La quote-part des pertes correspondantes est donc dans ce cas reportée au niveau de la SEP (CAA Marseille précitée).

Une fiction de personnalité fiscale leur ayant été reconnue, les SEP sont tenues aux mêmes obligations que les exploitants individuels (CGI, art. 60). En particulier, elles doivent tenir une comptabilité régulière et **produire un bilan et un compte de résultat.**

Ce « bilan » ne peut être que fiscal puisque la société en participation n'a pas de personnalité morale au regard du droit civil (Rép. Mesmin, AN 13 mars 1976, p. 1002). Mais, alors même qu'elle n'a pas la personnalité juridique, son résultat fiscal doit tenir compte de tous les éléments susceptibles d'affecter le bénéfice social. Ainsi, bien que la SEP ne puisse pas être assignée en justice, une provision pour litige relative à son activité doit être inscrite dans ses comptes et non dans ceux de ses associés (CE 5 septembre 2008, n° 286393).

a. Elles doivent inscrire à l'**actif** de ce bilan les biens dont les associés sont convenus de mettre la **propriété en commun** (CGI, art. 238 bis M).

En conséquence, si la volonté des associés de mettre en commun la propriété de biens utilisés par la société ne peut pas être établie (au moyen, par exemple, d'une clause des statuts suffisamment explicite), l'absence d'inscription de ces biens à l'actif constitue une décision de gestion opposable et non pas une erreur comptable rectifiable (CAA Lyon 27 juillet 2006, n° 02-1297).

Les **biens indivis** entre les associés et affectés à l'exercice de l'activité professionnelle font obligatoirement partie de l'actif social de la société (Rép. Longuet, AN 17 mars 1980, p. 1045).

b. Une SEP a la **faculté** de faire figurer à l'actif de son **bilan** les **biens** qui lui sont **affectés** par les associés (CE 27 janvier 1986, n° 48420 et 48421 et 18 novembre 1991, n° 92600 et 92712).

Une SEP peut donc intégrer dans son bilan les biens apportés en jouissance (voir toutefois n° 4265).

c. L'**amortissement** des biens affectés par les associés à la SEP est pratiqué par la SEP sur la base de leur **valeur réelle** à la **date de l'affectation** (Rép. Mesmin : AN 13 mars 1976 p. 1002 et CE 1986 et 18 novembre 1991 précités).

Il y a transfert d'une personne fiscale à une autre personne fiscale.
Cette valeur réelle est la **valeur vénale** à la date de l'affectation.

d. L'amortissement par la SEP est subordonné à la **condition** que les **biens** affectés soient **inscrits** à l'actif de son **bilan d'ouverture** de l'exercice au titre duquel elle prétend le pratiquer (CE 27 janvier 1986 n° 48420 et 48421).

e. Si les biens affectés à la SEP ne sont pas inscrits à son bilan fiscal, les associés propriétaires demeurent en droit de les **amortir dans leur propre comptabilité** sur la base de leur prix de revient (CE 13 juillet 1979 n° 5763).

Sauf, bien entendu, ceux qui doivent obligatoirement y être inscrits (voir **a.** ci-avant).

f. Les **charges,** telles que les intérêts d'emprunt, engagées par les associés pour **l'acquisition des biens apportés en jouissance à la société** sont déductibles de son résultat, alors même qu'en raison de son absence de personnalité morale, elle ne peut en devenir juridiquement propriétaire (CAA Nantes 4 mars 2010, n° 07-1039).

Réglementation comptable

4254

Les règles en sont fixées par le PCG (art. 391-1, 441/17, 441/18, 442/26, 444/45, 446/65, 447/75 et 531-2/14). La comptabilisation des opérations faites par l'intermédiaire d'une SEP prend en considération les données suivantes :
- absence de personnalité morale ;
- reddition de comptes entre ses membres ;
- régime fiscal particulier ;
- sincérité, régularité des comptes et cohérence entre elles des comptabilités de ses membres, la sincérité impliquant la mise en évidence des engagements de solidarité.
Les modalités de comptabilisation doivent s'efforcer de restituer aux opérations faites par l'intermédiaire d'une SEP, leur **double aspect** selon qu'on les considère :
- du **point de vue des tiers** pour lesquels seule compte l'apparence juridique ;
- du **point de vue des coparticipants** pour lesquels l'apparence juridique s'efface derrière la réalité du contrat qui les lie, ce contrat pouvant, ou non, confier la responsabilité de la gestion de la SEP à un (ou des) gérant(s) contractant avec les tiers en son nom propre.
Les **biens** (qu'il s'agisse de valeurs immobilisées ou de valeurs d'exploitation) de chaque coparticipant doivent figurer dans son bilan même s'ils sont réservés à la réalisation de l'objet de la SEP (apport en jouissance notamment).
Les **mises de fonds** entre coparticipants sont enregistrées au compte de tiers « Associés - Opérations faites en commun ».
Les **biens créés ou acquis dans le cadre de l'activité** de la SEP doivent figurer dans le bilan du coparticipant qui en est le propriétaire (en règle générale le gérant).
Les **opérations réalisées avec les tiers** par les coparticipants en leur nom propre sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les conditions habituelles. Il en est de même pour les opérations réalisées entre coparticipants lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.

Ces prescriptions, qui reprennent des recommandations du CNC de 1969 (NI n° 13 et Doc. n° 8), ne tiennent pas compte des incidences comptables des textes ultérieurs :
- réforme du Code civil (loi du 4 janvier 1978), notamment possibilité de création d'une SEP ostensible et d'apports en indivision ;
- institution d'un « bilan » fiscal de la SEP (loi du 29 décembre 1979).

Organisation de la comptabilité

Cadre et obligations comptables

4255-1

Pour les **associés,** la comptabilité de la SEP doit refléter la **réalité économique du contrat** les liant et donc l'effet des opérations réalisées sur les résultats et sur les droits réciproques des associés.

Pour les **tiers, l'apparence juridique** est à respecter et leur comptabilité doit rendre compte de la situation de chaque associé vis-à-vis des tiers.

Absence d'obligation comptable formelle

4255-2

Compte tenu de l'absence de personnalité morale, la comptabilisation des opérations réalisées par l'intermédiaire d'une SEP n'est soumise à aucune obligation formelle, en particulier de tenue de registres comptables et d'établissement de comptes sociaux.

Fiscalement, Un « bilan » fiscal est à fournir (voir n° 4253).

Choix d'une organisation comptable

4255-3

Le regroupement des opérations faites par l'intermédiaire d'une SEP peut être effectué sous diverses formes qui sont fonction des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants (CNC, NI n° 13) :
- regroupement des comptes dans la comptabilité de l'un d'eux **(comptabilité centralisée)** selon diverses modalités ;
- regroupement des documents comptables si tous ou plusieurs d'entre eux contractent apparemment pour leur propre compte **(comptabilité dissociée).**

Comptabilité centralisée

Le gérant responsable de la comptabilité dispose de deux possibilités :

I. La comptabilité de la participation est autonome (méthode dite de la **comptabilité de société**) A l'intérieur de la comptabilité du gérant, ses opérations propres et celles réalisées par l'intermédiaire de la SEP sont tenues séparément et reliées par le compte 188 **« Compte de liaison des sociétés en participation »** (PCG, art. 441/18). Cette méthode est semblable à celle employée pour dissocier les comptabilités des divers établissements d'une entreprise.
La SEP dispose d'une comptabilité à l'intérieur de celle du gérant, mais isolée et comportant, outre un compte de liaison réfléchi, l'ensemble des comptes qu'il est nécessaire d'ouvrir. L'autonomie comptable est soit limitée aux comptes de gestion, soit étendue aux comptes de bilan (classes 2 à 5) ou à certains d'entre eux (la SEP n'ayant fréquemment pas de trésorerie autonome, la classe 5 n'est pas utilisée).
Schématiquement :
COMPTABILITE DU GERANT





Exemple Achat de 630 par le gérant pour le compte d'une SEP ne tenant pas de comptes de tiers.

II. La comptabilité de la participation est intégrée à celle du gérant :

Cette intégration est susceptible de poser des problèmes, notamment quant à l'établissement du « bilan » **fiscal.** C'est pourquoi, en pratique, une solution - non prévue par le CNC - consiste à tenir une comptabilité autonome en cours d'année (balance générale distincte), additionnée en fin d'année à la comptabilité du gérant.

- soit par subdivision **des comptes des classes 6** et **7,** de sorte qu'il existe un jeu de comptes affectés à la participation, parallèles aux comptes propres du gérant ;
- soit en faisant appel à la **comptabilité analytique** (les opérations sont traitées en comptabilité générale comme si elles étaient réalisées par le gérant pour son propre compte, la distinction étant faite en comptabilité analytique) ;
- soit en ouvrant un compte en **classe 8 « Exploitation en participation »** où les opérations réalisées par la SEP sont ventilées dans des sous-comptes par nature.

Comptabilité dissociée

La comptabilité est répartie entre plusieurs gérants, ou plusieurs (ou tous les) coparticipants. Il est ensuite procédé au regroupement matériel des documents comptables et au cumul des opérations analogues en éliminant l'effet des opérations réciproques.

Participation avec l'étranger

4255-4

Lorsque l'un des coparticipants est étranger, ou lorsqu'une partie des opérations est réalisée à (ou avec) l'étranger, la comptabilité peut, à notre avis, être organisée selon l'un des systèmes précédemment exposés.

Toutefois, afin de permettre une bonne dissociation des opérations, notamment pour des raisons **fiscales,** il nous semble préférable de tenir une comptabilité autonome.

La comptabilisation des opérations en devises est faite selon l'une des méthodes exposées au chapitre concernant les établissements multiples (voir n° 4045 s.).

II. Schémas usuels de comptabilisation

Nous distinguerons l'organisation de la comptabilité de ses membres pour tenir compte de l'existence de la SEP et l'enregistrement des opérations faites par son intermédiaire.

Dispositions générales

Obligations

4260

Il importe de tenir compte des obligations suivantes :

a. Le **partage du résultat** de la SEP entre ses membres (C. civ. art. 1832) implique la tenue d'une comptabilité le déterminant en respectant les principes et règles comptables.

b. La **propriété des biens affectés** à la SEP fait l'objet de l'article 1872 du Code civil :

« A l'égard des tiers, chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société. Sont réputés indivis entre les associés les biens acquis par emploi ou remploi de deniers indivis pendant la durée de la société et ceux qui se trouvaient indivis avant d'être mis à la disposition de la société. Il en est de même de ceux que les associés auraient convenu de mettre en indivision. Il peut en outre être convenu que l'un des associés est, à l'égard des tiers, propriétaire de tout ou partie des biens qu'il acquiert en vue de la réalisation de l'objet social. »

En conséquence, **selon** les modalités retenues dans **les statuts,** les immobilisations affectées à une SEP peuvent être de deux types :
- **immobilisations propriété apparente d'un associé** qui en concède la jouissance à la SEP, qu'il les apporte, qu'il les acquière ou qu'il les produise dans le cadre de l'activité de la SEP ;
- **immobilisations en indivision** apportées à la SEP, acquises ou produites avec des deniers indivis.

c. Le **« bilan » fiscal** à établir doit comporter au moins les immobilisations indivises et être accompagné d'un compte de résultat fiscal.

Choix à effectuer

Il en résulte différents **choix** à faire :

1. Quelle organisation comptable retenir ? Elle est fonction de l'importance, de la complexité et de la durée des opérations réalisées par l'intermédiaire de la SEP.

Selon le Guide comptable du **bâtiment** et des **travaux publics** (voir n° 295) à tous égards une **comptabilité autonome** paraît devoir être retenue dans cette branche où les opérations traitées en participation, du fait de leur importance et de leur complexité, peuvent être source d'erreurs ou de litiges ; d'autant que ce n'est pas toujours le gérant qui réalise le plus grand nombre d'opérations pour le compte de la SEP.
Elle permet en effet d'isoler tous les comptes de la SEP, y compris les comptes de bilan (et pas seulement les comptes de charges et de produits), ce qui constitue une information intéressante pour les coparticipants d'une part, et facilite l'établissement de la déclaration annuelle des résultats à l'Administration fiscale d'autre part. Elle permet également de mesurer les flux de trésorerie générés par les opérations faites en commun, ce qui n'est pas indifférent pour les appels de fonds aux coassociés et pour la détermination des charges financières (ou des produits financiers), dont la rétrocession peut être prévue contractuellement. Enfin, la dispersion de l'exécution des affaires traitées en participation (parfois sur toute la surface du globe) et le fait que, pour les professions intéressées, les SEP sont en général créées pour un marché déterminé, ne peuvent que renforcer l'idée selon laquelle ces sociétés doivent, de préférence, faire l'objet de comptabilités distinctes de celle du gérant.

Sur la validité des plans comptables professionnels, voir n° 295.

2. Quels éléments porter au « bilan » fiscal ? (voir n° 4253) Faut-il y porter uniquement les biens en indivision (ce qui est une obligation) ou également (ce qui est une faculté) les biens propriété apparente d'un des membres ?

Pour examiner les schémas de comptabilisation, nous distinguerons :

4260-1

- les apports,
- les acquisitions et créations de biens dans le cadre de l'activité de la SEP,
- les opérations d'exploitation par l'intermédiaire de la SEP,
- l'arrêté des comptes de la comptabilité autonome avec le solde du compte de liaison et la réouverture des comptes.

Nous utiliserons la méthode d'une comptabilité autonome tenue par le gérant associé

Dans ce cas, les **comptes spécifiques à la SEP** sont les suivants, ceux qui figurent dans le PCG étant suivis de la mention (PCG) :

178. Dettes rattachées à des sociétés en participation (PCG).

188. Comptes de liaison des sociétés en participation (PCG).

21x1. Immobilisations apportées en jouissance (affectées au bilan de la SEP).

21x2. Immobilisations en indivision.

21x3. Immobilisations propriété apparente du gérant.

21x4. Immobilisations propriété apparente d'associés.

268. Créances rattachées à des sociétés en participation (PCG).

28x1. Amortissements des immobilisations apportées en jouissance.

28x2. Amortissements des immobilisations en indivision.

28x3. Amortissements des immobilisations propriété apparente du gérant.

28x4. Amortissements des immobilisations propriété apparente d'associés.

458. Associés - Opérations faites en commun (PCG) :

458. Associés - sociétés en participation ou

458. Gérant - sociétés en participation.

467. Autres débiteurs ou créditeurs divers - Gérant non associé.

478. Transit associé X.

655. Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (PCG).

6551. Quote-part de bénéfice transféré (comptabilité du gérant).

6555. Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants).

755. Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (PCG).

7551. Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant).

7555. Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non gérants).

7913. Charges imputables à des sociétés en participation.

A. Apports

4261

La création de la SEP, comme de toute société, implique la **mise en commun** par les associés de **biens** ou de leur **industrie** (C. civ., disposition générale de l'article 1832 applicable aux SEP par l'article 1871, al. 2). D'où l'obligation d'y faire des **apports** ; mais la SEP, n'ayant pas la personnalité morale, ne peut avoir de capital. En conséquence, qu'il y ait apports en nature, en numéraire ou en industrie, les associés ne peuvent en transférer la propriété à la SEP.

Leur traitement comptable est identique, qu'il s'agisse des **apports initiaux** ou des **appels de fonds complémentaires** ultérieurs décidés en fonction des besoins de trésorerie.

a. Apports en jouissance

4262

A notre avis, les biens de chaque coparticipant doivent figurer dans son bilan même s'ils sont réservés à la réalisation de l'objet de la SEP (apport en jouissance notamment). Le coparticipant est, en effet, le bénéficiaire du droit réel en même temps que le propriétaire apparent (**précision du PCG 82, p. II.133**).

Les modalités de leur amortissement ne sont pas précisées dans le PCG qui se limite aux biens acquis ou créés dans le cadre de la SEP.

Mais cette prescription n'empêche pas, dans un premier stade à l'intérieur de la comptabilité juridique du gérant, d'utiliser la comptabilité autonome de la SEP et d'en tirer un « bilan » et un compte de résultat à usage interne et/ou fiscal. Nous verrons donc les deux cas suivants :
- les biens ne sont pas affectés au « bilan » de la SEP ;
- les biens sont affectés au « bilan » de la SEP.
Le traitement comptable des immobilisations et des stocks étant identique, nous n'exposerons que le cas des immobilisations qui est le plus complexe du fait de leur amortissement.

Apports en jouissance d'immobilisations non affectées au « bilan » de la SEP

4263

Elles sont enregistrées dans la comptabilité propre de leur propriétaire qui les amortit. Ces amortissements sont repris dans la comptabilité autonome de la SEP suivant des modalités qui peuvent être différentes (reprises ci-après) :
- affectation à la SEP de la dotation aux amortissements,
- location de l'immobilisation à la SEP,
- location de l'immobilisation aux coassociés.

Affectation à la SEP de la dotation aux amortissements pour les apports en jouissance du gérant et d'une location pour les apports en jouissance de ses associés

4263-1

I. Apports en jouissance par le gérant
Il procède comme suit :

- dans sa comptabilité propre, il enregistre la dotation aux amortissements au compte 68 puis son affectation à la SEP (au même compte) et la TVA collectée de ce fait par le débit du compte de liaison 188 « Liaison SEP » ;

- dans la comptabilité autonome de la SEP, il constate la dotation au compte 68 par le crédit du compte de liaison 188 « Liaison gérant » ;

- en fin d'exercice, il reprend les soldes des comptes de la SEP dans sa comptabilité propre où il tient compte ensuite de la part de ses associés dans le résultat net de la SEP (voir n° 4272 s.).

II. Apports en jouissance par ses coassociés
L'apporteur répercute sa charge de dotation à la SEP en facturant une location du même montant au gérant pour le compte de la SEP majorée de la TVA exigible. Lors de l'enregistrement de sa quote-part dans le résultat net de la SEP (voir n° 4272 s.), il est tenu compte de sa quote-part dans la dotation aux amortissements et la location qui constitue sa charge définitive. Dans la comptabilité autonome de la SEP le gérant débite le compte 613 « Locations » par le crédit du compte 458 « Associés X ».
Puis (en fin d'exercice), le gérant reprend les soldes des comptes de la SEP dans sa comptabilité propre où il tient compte ensuite de la part de ses associés dans le résultat net de la SEP.



Exemple Apports en jouissance :
- par le gérant A d'un matériel acheté 450 (amortissement sur 3 ans) ;
- par l'associé B d'un matériel acheté 90 (amortissement sur 3 ans).
Participation gérant 2/3, associé 1/3 (il est tenu compte de la TVA).
Comptabilité du gérant :

Comptabilité autonome SEP :

Comptabilité de l'associé apporteur :

Location de l'immobilisation à la SEP

4263-2

pour un montant calculé sur son coût ou sur sa valeur vénale à la date de l'apport du bien à la SEP. Elle fait l'objet :
- si le propriétaire est le gérant, d'une note de débit interne ;
- si le propriétaire est un autre associé, d'une facture adressée au gérant.

Location de l'immobilisation aux coassociés

4263-3

(sans transiter par la SEP) pour le montant de leur part dans son coût ou dans sa valeur vénale à la date de l'apport du bien à la SEP.

Apports en jouissance d'immobilisations affectées au bilan de la SEP

Valeur à retenir pour l'affectation

4265

Rappelons que cette affectation, **de caractère facultatif,** peut être décidée pour des besoins de gestion, mais qu'il convient **d'en tirer les conséquences fiscales** signalées n° 4253.
En particulier, il a été jugé (CE 27 janvier 1986, n° 48420 et 48421) que l'**amortissement** de ces biens est à pratiquer sur **leur valeur vénale** à la date d'affectation alors qu'ils ont été **comptabilisés à leur coût** (en pratique, une différence entre valeur vénale et valeur nette comptable ne peut exister que dans le cas d'apport de biens détenus depuis un certain temps).

Toutefois, le Conseil d'Etat (arrêts du 18 novembre 1991, n° 92600 et 92712) a estimé que la **différence** entre valeur vénale et valeur nette comptable (plus-value) qui avait été portée dans le « bilan » fiscal de la société en participation à un poste de « réserve sur différence d'actif », **ne peut être regardée comme une réévaluation** du bilan à laquelle la société en participation aurait procédé, ou à un passif fictif devant être réintégré dans les bénéfices. L'Administration est en revanche fondée à demander que les amortissements pratiqués par la société en participation soient calculés sur la base de la valeur pour laquelle les biens apportés ont été effectivement inscrits au bilan, c'est-à-dire sur la valeur vénale.
En conséquence, quelles que soient la nature et la conséquence fiscales de cette différence, elles n'ont **pas d'incidence** sur la présentation du bilan et sur le résultat comptable de la **société apporteuse.**
Il en résulte, pour l'établissement des comptes annuels de la société apporteuse, la nécessité d'**extourner** les **écritures** passées pour respecter les obligations **fiscales** (inscription de l'écart entre valeur vénale et valeur nette comptable, différence d'amortissements en résultant) afin de revenir à la valeur nette comptable qui est juridiquement celle qui doit être retenue.

Comptabilisation de ces apports

(uniquement s'il a été décidé de les affecter à la SEP)

4265-1

Elle est la suivante :

I. Apports en jouissance du gérant :

- il les vire de sa comptabilité propre à la comptabilité autonome de la SEP dans laquelle est constatée la dotation aux amortissements, par l'intermédiaire du compte de liaison 188 ; des comptes spécifiques leur sont réservés (afin de faciliter leur répartition à la clôture de l'exercice entre leurs propriétaires), par exemple adjonction aux comptes de l'identifiant 1 : 21 × 1 **« Immobilisations apportées en jouissance »** et 28 × 1 **« Amortissements des immobilisations apportées en jouissance »** ;

- il les reprend dans sa comptabilité propre, à l'occasion de la reprise (en fin d'exercice) des comptes de la SEP (la dotation aux amortissements ainsi reprise étant un des éléments du résultat de la SEP qui sera réparti entre ses membres, voir n° 4272 s.).



Exemple Apport en jouissance par le gérant A d'une immobilisation achetée 450 (amortissement en 3 ans). Il a été fait abstraction de la TVA par simplification.

II. Apports des autres associés

a. Comptabilité de l'apporteur Le bien est maintenu à son bilan. S'il s'agit d'une immobilisation amortissable, il constate normalement la dotation aux amortissements et facture au gérant, pour le compte de la SEP, une location d'immobilisation du même montant.
Lorsqu'il enregistre sa quote-part dans le résultat net de la SEP, celle-ci tient compte de sa quote-part dans la dotation à l'amortissement de ce bien qui constitue la charge définitive de l'entreprise.

b. Comptabilité du gérant Dans la comptabilité autonome de la SEP :
- ces biens sont enregistrés au compte 21 × 1 par le crédit du compte transitoire 478 « Transit associé X » ;

Il ne s'agit pas d'une dette proprement dite envers les coassociés (somme à payer), mais du montant de leur **participation au financement** de l'immobilisation.

- la location facturée par l'associé propriétaire pour le montant de la dotation aux amortissements est débitée au compte 681 « Location-amortissements » par le crédit du compte 458 « Associé X » ;
- l'amortissement est débité au compte 478 « Transit associé X » par le crédit du compte 28 × 1 ;
- après l'établissement (en fin d'exercice) de la balance des comptes de la SEP, les éléments relatifs à ces biens (coût et amortissements) sont retirés du bilan par l'intermédiaire du compte 478 qui se trouve soldé.
Après cette opération, seule subsiste la location de l'immobilisation à la SEP par l'associé propriétaire. Elle est reprise dans la comptabilité propre du gérant sous forme d'une charge de location.



Exemple Apport en jouissance par un coassocié B d'une immobilisation achetée par lui 90 (amortissement sur 3 ans) ; Participation du gérant : 2/3 et du coassocié B : 1/3.
Comptabilité de l'associé apporteur :

Comptabilité du gérant :

b. Apports en indivision

4266

Rappelons qu'ils doivent être inscrits au **bilan fiscal** de la SEP (voir n° 4253).
La Commission juridique du CNC a exprimé l'avis (Doc. 39.80.11) que « l'application d'une disposition purement fiscale ne saurait être étendue au droit des sociétés ; dans l'état actuel des textes, **chaque coïndivisaire** doit inscrire à l'actif de son **bilan** sa **quote-part** indivisible ».
Lors de son acquisition, chaque coïndivisaire a inscrit à son actif sa quote-part dans le coût des biens apportés.
Lors de l'apport à la SEP la comptabilisation est la suivante :

Comptabilité du gérant

L'immobilisation est enregistrée dans la **comptabilité autonome** de la SEP aux comptes 21 × 2 « Immobilisations en indivision », la contrepartie étant :
- pour la part du gérant, le compte 188 « Liaison gérant » ;

En même temps, le bien est extrait de sa comptabilité propre en créditant le compte 21 par le débit du compte 188 « Liaison SEP ».

- pour la part de ses coïndivisaires, le compte 478 « Transit associé X ».
En fin d'exercice, la dotation aux amortissements est débitée au compte 681 par le crédit du compte 28 × 2 « Amortissements des immobilisations en indivision ». Puis, après établissement de la balance des comptes de la SEP, il est tenu compte de la part des coïndivisaires :
- dans l'immobilisation et son amortissement ;
- dans la dotation aux amortissements (à notre avis lorsqu'il y a indivision, le partage du résultat de la SEP est à faire au niveau des charges et des produits).
Enfin, les comptes de la comptabilité autonome sont soldés et repris dans la comptabilité propre du gérant.

Comptabilité de l'associé coïndivisaire

L'immobilisation est enregistrée dans sa comptabilité propre, puis transférée à la SEP.
Lors de la reprise des comptes de la SEP, il enregistre l'immobilisation et l'amortissement.



Exemple Apport d'un matériel amortissable en 4 ans, acheté 80, détenu en indivision à 60 % par le gérant A et 40 % par son associé B.
Comptabilité du gérant :

Comptabilité de l'associé coïndivisaire :

c. Apports en numéraire

4267

La situation est différente selon qu'il y a apports par le gérant ou par ses associés.

Comptabilité du gérant

Selon que des comptes de trésorerie particuliers sont affectés à la SEP ou non :

a. Comptes de trésorerie affectés à la SEP Le gérant enregistre les apports dans la comptabilité autonome de la SEP :
- ses apports sont crédités au compte 188 « Liaison gérant » ;
- ceux de ses associés sont crédités au compte 458 « Associés », un sous-compte étant créé par associé.

Si la réalisation du contrat est de longue durée et ces fonds destinés à être maintenus dans la SEP (caractère de capitaux permanents), il y a intérêt à les distinguer des opérations courantes (dettes envers les associés fournisseurs, part de résultat de ces associés) à l'intérieur du compte 458.

b. Utilisation de la trésorerie générale de l'entreprise Le gérant se limite à inscrire les apports de ses associés dans sa comptabilité propre : ce sont des dettes envers eux enregistrées au compte 458 « Associés - SEP », un sous-compte étant ouvert pour chaque associé.

Comptabilité des coassociés

Leurs apports sont une créance sur le gérant portée au débit du compte 458 « Gérant SEP » par le crédit du compte 512 « Banques ».



Exemple Le gérant A apporte 150 en numéraire et son associé B 170.
Utilisation d'un compte bancaire réservé à la SEP.
Comptabilité du gérant :

Fiscalement, Sur le régime fiscal des droits des associés, voir n° 1940-3.

B. Acquisition ou création de biens dans le cadre de l'activité de la SEP

4268

En application de l'article 1872 du Code civil :
- les biens acquis par emploi ou remploi de deniers indivis pendant la durée de la SEP **sont réputés indivis** ;
- **les associés peuvent convenir** que **l'un d'eux** est, à l'égard des tiers, **propriétaire** de tout ou partie des biens qu'il acquiert en vue de la réalisation de l'objet social.
En conséquence, les biens (immobilisations et stocks) acquis, et par extension créés, dans le cadre de l'activité de la SEP sont réputés indivis sauf si une clause contractuelle en donne la propriété apparente à l'un de ses membres (habituellement le

gérant).
A notre avis, ces biens sont à inscrire dans la **comptabilité autonome** de la SEP où ils sont, le cas échéant, amortis.

Fiscalement, L'établissement du bilan fiscal est grandement facilité s'il est effectué à partir de la comptabilité autonome de la SEP.

Sont traités :
- d'abord les clauses contractuelles donnant la propriété apparente : au gérant (n° 4269), ou à l'un de ses membres (n° 4270),
- puis les cas d'indivision pure (n° 4271).

Immobilisations propriété apparente du gérant

4269

La comptabilisation est la suivante (PCG, art. 441/17, 442/26 et 444/45) :

Comptabilité du gérant

Lors de leur **acquisition** ou de leur production, elles sont enregistrées dans la comptabilité autonome de la SEP où elles peuvent être isolées à un compte **21 × 3 « Immobilisations propriété apparente du gérant »** ; elles y sont ensuite amorties au compte **28 × 3 « Amortissements des immobilisations propriété apparente du gérant ».**
A la fin de l'exercice, après l'établissement de la balance de la SEP, la part représentative des droits des autres associés est débitée à leur compte courant 458 par le crédit du compte 178 « Dettes rattachées à des SEP ».

Comptabilité de ses associés

Au vu des éléments fournis par le gérant, ils enregistrent en fin d'exercice (ou de période) :
- leur participation financière à ces immobilisations en débitant le compte 268 « Créances rattachées à des SEP » par le crédit du compte courant du gérant 458 ;
- leur part dans le résultat de la SEP.



Exemple Acquisition par le gérant A pour le compte de la SEP d'une immobilisation de 80 amortissable en 4 ans (un compte de trésorerie est affecté à la SEP).
Participation : gérant A : 60 %, associé B : 40 %.
Comptabilité autonome de la SEP (chez le gérant) :

Comptabilité propre du gérant :

Comptabilité de l'associé B :

Immobilisations, propriété apparente de l'un des associés (non gérant)

4270

Elles sont traitées comme suit :

Comptabilité du gérant

Dans la **comptabilité autonome** de la SEP sont enregistrées :
- l'immobilisation à son coût au compte 21 × 4 « Immobilisations propriété apparente d'associés » par le crédit du compte transitoire de l'associé propriétaire 478 « Transit associé X » ;
- la dotation à l'amortissement du bien au compte 68 par le crédit du compte 28 × 4 « Amortissements des immobilisations propriété apparente d'associés » ;
- la facture de location reçue de l'associé propriétaire apparent qui est portée au crédit de son compte 458 « Associé X » par le débit du compte 478 « Transit ».
Après l'établissement de la balance des comptes de la SEP, il est tenu compte de la part du gérant dans le financement du bien qui est débitée au compte 268 « Créances rattachées à des sociétés en participation » par le crédit du compte 458 « Associé X ».

Comptabilité de l'associé propriétaire apparent

Il enregistre normalement l'achat du bien et son amortissement, puis récupère celui-ci par une facture de location du même montant au gérant pour le compte de la SEP.
Il comptabilise ensuite :
- la participation du gérant au financement du bien en débitant le compte du gérant 458 par le crédit du compte 178 « Dettes rattachées à des SEP » ;
- sa quote-part dans le résultat de la SEP.



Exemple Matériel acheté 80 par l'associé B amortissable en 4 ans. Participation à la SEP : gérant A : 60 %, associé B : 40 %.
Comptabilité autonome de la SEP (chez le gérant A) :

Comptabilité propre du gérant A :

Comptabilité de l'associé B propriétaire apparent :

Immobilisations en indivision

Lorsque des biens acquis en remploi de deniers indivis - et donc réputés indivis - sont acquis par le gérant en son nom, une clause contractuelle lui en donnant la propriété apparente (voir n° 4268), ils sont traités comptablement en tant qu'immobilisations propriété apparente du gérant (voir n° 4269).

Sur le cas particulier de la part de **quirat** (copropriété de navire), voir n° 1940-4.

4271

Les véritables indivisions (donc sans clause contractuelle ; voir n° 4268) sont traitées comme suit :

Comptabilité du gérant

Dans la comptabilité autonome de la SEP sont enregistrées :
- l'immobilisation à son coût au compte 21 × 2 « Immobilisations en indivision » par le crédit du compte de banque,
- la dotation à l'amortissement de l'immobilisation par le crédit du compte 28 × 2 « Amortissements des immobilisations en indivision ».
Après l'établissement de la balance des comptes de la SEP, il est tenu compte de la part des coïndivisaires :

- dans l'immobilisation et son amortissement ;
- dans la dotation aux amortissements (à notre avis, lorsqu'il y a indivision, le partage du résultat de la SEP est à faire au niveau des charges et des produits).
Enfin, les comptes de la comptabilité autonome sont soldés et repris dans la comptabilité propre du gérant.

Comptabilité de ses coïndivisaires

Au vu des informations fournies par le gérant, ils enregistrent :
- leur part dans l'immobilisation,
- leur part dans le résultat (dotation aux amortissements).



Exemple Matériel amortissable en 4 ans acheté 80 par l'indivision formée entre le gérant A (60 %) et son associé B (40 %).
Comptabilité autonome de la SEP (chez le gérant) :

Comptabilité de l'associé coïndivisaire :

C. Opérations d'exploitation et partage du résultat

4272

A notre avis, comme le précisait le PCG 82 (p. II.133), les **opérations** réalisées avec les tiers par les coparticipants **en leur nom propre** sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les **conditions habituelles** ; il en est de même pour les opérations réalisées entre coparticipants lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.
A partir de cet enregistrement initial et des précisions du PCG (art. 444/45, 446/65 et 447/75), à notre avis, diverses solutions sont possibles selon l'objet de la société en participation (SEP) et selon que ses statuts ont désigné un gérant ou non.

1re solution : partage du résultat entre les coparticipants en fonction des clauses contractuelles

4272-1

Il est procédé comme suit :

a. Chaque membre enregistre ses charges et ses produits dans les conditions habituelles.

b. Le solde entre les produits et les charges (que le contrat a prévu de mettre en SEP) est, selon le cas, débité au compte 655 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun » ou crédité au compte 755 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun » par le crédit ou le débit du compte 458 « Associés-Opérations faites en commun ».

c. La comptabilité de la SEP est tenue d'une manière dissociée (voir n° 4255-3). Elle détermine le résultat de la SEP par reprise des charges et produits des coparticipants.

d. Dans sa propre comptabilité, chacun de ses membres enregistre sa quote-part dans le résultat de la SEP au compte 655 ou 755 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun ».

Remarque
Comptes consolidés : chacun des membres peut (Bull. CNCC n° 95, septembre 1994, EC 93-62, p. 592 s.) :
- éliminer les charges et les produits liés aux opérations réalisées en son nom propre et relatives à la SEP,
- éliminer sa quote-part dans le résultat de la SEP,
- et constater en contrepartie sa quote-part des charges et des produits de la SEP.

2e solution : le gérant reprend les charges et produits de la SEP dans sa propre comptabilité et répartit le résultat entre les membres

4272-2

Il est procédé comme suit :

I. Les **associés non gérants** :

a. Refacturent leurs charges au gérant à leur coût sous la forme de « notes de débit » (CNC - NI n° 13) :
- S'il s'agit de **charges identifiables** (achats, services extérieurs, intérêts de prêts, etc.), elles sont annulées en créditant le compte de charge concerné par le débit du compte 458 « Gérant SEP ».

Ce traitement aboutit à faire disparaître du compte de résultat toutes les charges relatives à l'activité exercée par l'intermédiaire de la SEP lorsque l'entreprise n'en est pas le gérant.
Cet inconvénient peut être supprimé en considérant la refacturation de ces charges au gérant non comme une réduction des charges de la classe 6 mais comme une correction de ces charges portée au compte **791 « Transferts de charges d'exploitation »** dans une subdivision à créer, par exemple 7913 « Charges imputables à des sociétés en participation ».

- Si de telles charges ne peuvent être **identifiées** qu'**en comptabilité analytique** ou s'il s'agit d'un **regroupement de charges** par nature incombant nécessairement à l'entreprise (frais de sous-traitance, frais de personnel, etc.), la note de débit est créditée au compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » (subdivision 7913 « Charges imputables à des sociétés en participation ») par le débit du compte 458 « Gérant SEP ».

b. Transfèrent leurs produits au gérant par le crédit du compte 458 « Gérant SEP ».

c. Enregistrent au compte 655 ou 755 « Quote-part de résultat sur opérations faites en commun », leur quote-part dans le résultat de la SEP.

Remarque
Comptes consolidés : ils peuvent éliminer leur quote-part dans le résultat de la SEP et constater en contrepartie leur quote-part dans les charges et les produits de la SEP (Bull. CNCC n° 95, septembre 1994, EC 93-62, p. 592 s.).

Ce traitement présente, à notre avis, l'inconvénient de faire apparaître deux fois au compte de résultat consolidé :
- d'une part, le montant des charges transférées à la SEP par utilisation du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation »,
- et d'autre part, le montant des transferts de charges correspondant, dès lors que l'élimination des montants comptabilisés dans les comptes individuels se révèle matériellement impossible (charges transférées non identifiables, par exemple).

II. Le **gérant** enregistre suivant des modalités différentes selon que la comptabilité de la SEP est autonome ou intégrée à sa propre comptabilité (voir n° 4255-3) :
- ses propres charges et produits,
- les charges et produits transférés par ses coparticipants, par le crédit et le débit des comptes 458 « Associés SEP » (un compte par associé),
- sa rémunération de gérance au crédit du compte 706 « Prestations de services » par le débit des comptes 458 (part de ses coparticipants) et 622 « Rémunérations d'intermédiaires » (part propre),
- les quotes-parts du résultat de la SEP revenant à ses coparticipants, en cas de bénéfice, au débit du compte 655 « Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun » (transferts de bénéfice aux non-gérants), en cas de perte, au crédit du compte 755 de même intitulé (transferts de perte aux non-gérants), par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (comptes 458).

Remarques

1. Indication en annexe Dans le cas où l'application de cette solution conduirait le gérant à comptabiliser un chiffre d'affaires sans commune mesure avec son chiffre d'affaires propre, il convient, à notre avis, d'indiquer en annexe :
- soit le chiffre d'affaires résultant de l'activité propre du gérant refacturée à la SEP,
- soit la différence entre ce chiffre d'affaires et celui résultant de l'activité de la société en participation dès lors que ce dernier est supérieur.

Pour la ventilation du chiffre d'affaires, voir n° 695-2.

2. Comptes consolidés Le bulletin CNCC (n° 95, septembre 1994, EC 93-62, p. 592 s.), admet, compte tenu de l'importance de la réalité économique dans la présentation des comptes consolidés, que :

- le gérant élimine de ses charges et produits la quote-part correspondant à la participation des autres membres de la SEP ainsi que sa contrepartie au niveau du résultat,

- chaque entreprise coparticipante puisse constater la part des charges et des produits qui lui reviennent effectivement dans les opérations de la SEP.

3e solution : le gérant reprend les charges et les produits de la SEP dans sa propre comptabilité et les répartit entre les membres

Il est procédé comme suit :

4272-3

I. Le **gérant** réduit chacun de ses comptes de charges et de produits de la part des coparticipants par le crédit (bénéfice) ou le débit (perte) des comptes 458 « Associés SEP ».

II. Chaque **associé non gérant** enregistre sa part de charges et de produits dans son compte de résultat par le débit (bénéfice) ou le crédit (perte) du compte 458 « Gérant SEP ».

Remarque
Comptes consolidés : dans cette troisième solution, aucun retraitement n'est nécessaire dans les comptes consolidés.

D. Documents de synthèse

Société en participation

4285-1

La **reddition de comptes** du gérant aux membres de la SEP s'effectue à partir du **compte de résultat** de la SEP et, le cas échéant, d'un « bilan » (habituellement le bilan fiscal).
Un **bilan fiscal** est à établir sur les imprimés administratifs (voir n° 4253).

Ce bilan s'appuiera sur la balance de la comptabilité autonome de la SEP.

Comptes annuels des associés

4285-2

Pour la bonne information des associés, il convient d'apprécier, au regard de l'image fidèle, la nécessité de fournir en annexe certaines informations, notamment lorsque les entreprises réalisent d'importants contrats par l'intermédiaire de SEP.
En particulier, lorsque la SEP est **ostensible,** elle peut être citée et une information donnée sur le chiffre d'affaires réalisé par son intermédiaire, son résultat, etc.

La recommandation COB/CB visant à améliorer la transparence financière lors d'opérations de déconsolidation et de sorties d'actifs (Bull. COB n° 373, novembre 2002, p. 117 s.) précise que la société doit communiquer en annexe la composition des résultats des sociétés en participation, dès lors qu'ils présentent un caractère significatif.

Comptes annuels du gérant de la SEP

4285-3

Selon le bulletin CNCC (n° 80, décembre 1990, EC 90-27, p. 539), l'information à fournir dans l'**annexe** dépend du caractère de la société en participation : ostensible ou occulte.

a. Société en participation ostensible Le gérant doit, sans difficulté particulière, faire mention dans l'annexe de ses comptes annuels des informations nécessaires susceptibles d'influencer le jugement des tiers sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise.

Ces informations portent, par exemple, sur les modalités de l'organisation comptable retenue, sur le chiffre d'affaires et le résultat courant propres au gérant en cas d'intégration globale dans sa comptabilité des comptes de la société de participation...

b. Société en participation occulte L'absence de toute information dans l'annexe ne peut être admise que si l'organisation comptable retenue est dite « dissociée », c'est-à-dire si chaque co-participant contracte apparemment pour son propre compte et en traduit les conséquences dans sa propre comptabilité.

E. Contrôle

4286

En ce qui concerne les contrats BTP de longue durée réalisés dans le cadre d'une société en participation (complément au guide CNCC des BTP, publié au Bull. CNCC n° 60, décembre 1985, p. 410 s., réalisé à la demande de la COB, devenue AMF), « le commissaire aux comptes appréciera si l'**incidence des limitations** (exemple : impossibilité d'avoir accès à la comptabilité du gérant, de visiter les chantiers exécutés dans le cadre de la participation...) revêt une importance relative significative et formulera alors une **réserve ou** exprimera l'**impossibilité de certifier** les comptes annuels ».

Section 7 La société civile

4292

Voir pour toutes précisions le **Mémento des Sociétés civiles** (MCI) et, notamment :

Dispositions comptables générales

Voir MCI n° 17500 à 17570 ;

Dispositions comptables particulières :

- sociétés civiles immobilières de location, voir MCI n° 35600 s.,
- sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), voir MCI n° 38000 s.,
- sociétés civiles d'attribution, voir MCI n° 40200 s.,
- sociétés civiles de construction-vente, voir MCI n° 46600 s.,
- sociétés civiles professionnelles, voir MCI n° 56300 s.,

- sociétés civiles de moyens, voir MCI n° 59300 s.

Section 8 La fiducie

I. Caractéristiques générales

Remarque liminaire
Un ouvrage spécifique, **« La fiducie - Mode d'emploi »** (Ed. Francis Lefebvre, juin 2009, 405 pages), détaille le régime juridique, fiscal et comptable de la fiducie ainsi que ses aspects internationaux. Le traitement comptable est explicité dans notre BCF 4/08 France, inf. 13.

Définition et cadre juridique

4295

La fiducie a été introduite dans le livre III du Code civil (création d'un titre XIV « De la fiducie ») par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007. La fiducie est l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires (C. civ. art. 2011). Le dispositif, limité essentiellement à deux utilisations, la « fiducie-gestion » et la « fiducie-sûreté », devrait permettre la réalisation en France d'opérations qui sont effectuées à l'étranger en faisant appel aux trusts anglo-saxons.

Remarques

1. Constituant Initialement réservée aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, la fiducie peut également être constituée par une personne physique (Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, art. 18). Les modalités d'extension de la fiducie aux personnes physiques ont été précisées par l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009.

2. Fiduciaire Les fiduciaires sont uniquement des entreprises d'assurance, des établissements de crédit et certaines entités visées au Code monétaire et financier ou des avocats (C. civ. art. 2015).

Eléments caractéristiques

4296

La fiducie est caractérisée par les trois éléments suivants :

- un transfert de propriété de l'actif faisant l'objet du contrat : le constituant, par l'effet de la fiducie, transfère au fiduciaire le droit de propriété qu'il détient sur ses actifs ;

- une propriété limitée dans sa durée et dans son utilisation : en effet, le fiduciaire est tenu de transférer la propriété de l'actif détenu (soit au constituant lui-même, soit à un tiers bénéficiaire) à une date déterminée ou à l'issue d'un délai ou d'un événement préalablement défini par l'acte constitutif de la fiducie. En outre, au cours de la fiducie, le fiduciaire ne peut agir que dans un « but déterminé » défini par le constituant de la fiducie ;

- un transfert s'opérant dans un patrimoine distinct du patrimoine personnel du fiduciaire, qualifié de « patrimoine fiduciaire ».

Dispositifs existants : il existe déjà en droit français des mécanismes fiduciaires « innommés », par exemple les cessions-Dailly (voir n° 2114), les contrats de prêt ou de prise à pension de titres financiers, les organismes de titrisation (voir n° 2215) et, plus récemment, les contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation (ou « re-use ») (voir n° 1910-7).

Intérêts de la mise en fiducie

4297

Dans le cadre de **la fiducie-gestion,** le fiduciaire s'engage, le cas échéant moyennant rémunération, à gérer l'actif qui lui est transmis pour le compte du constituant et à le lui rétrocéder à une date déterminée. Ce mécanisme peut permettre ou faciliter la réalisation d'opérations bancaires ou financières, en particulier le financement d'entreprises par titres de créances ou titrisation, les conventions de portage (notamment dans le cadre d'opérations de LBO), la gestion d'immeubles ou de bateaux, la sécurisation des engagements de cession de titres dans les pactes d'associés...
Dans le cadre de la **fiducie-sûreté,** le créancier se voit offrir une garantie forte (notamment en cas de procédure collective ouverte à l'encontre du constituant). Ce mécanisme présente un intérêt notamment dans les financements structurés et les prêts syndiqués.

Remarque
Extension du régime de la fiducie-sûreté aux personnes physiques : la fiducie-sûreté (pouvant porter autant sur des biens mobiliers qu'immobiliers) s'applique tant aux constituants personnes physiques qu'aux constituants personnes morales (Loi n° 2009-526 du 12 mai 2009, art. 138). Par dérogation au régime général de la fiducie, le contrat de fiducie-sûreté ne prend pas fin au décès du constituant personne physique (C. civ. art. 2372-1, al. 2 et art. 2488-1, al. 2).

Réglementation comptable

4298

Le volet comptable de la fiducie est expressément prévu par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007 (art. 12), cet article énonçant certains principes relatifs à la tenue d'une comptabilité autonome de la fiducie chez le fiduciaire. Toutefois, la loi ne définit pas les modalités de comptabilisation des opérations réalisées dans le cadre de la fiducie tant chez le constituant que chez le bénéficiaire.
Aussi, le Collège du Conseil national de la comptabilité (CNC) a adopté le 7 février 2008 l'Avis n° 2008-03 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie. Cet avis a fait l'objet du règlement CRC n° 2008-01 en date du 3 avril 2008, homologué par arrêté ministériel du 11 décembre 2008.

Réglementation fiscale

4299

L'objectif poursuivi par le législateur a été de préserver la neutralité des opérations de fiducie (CGI, art. 238 quater A à M pour les fiducies constituées par des sociétés ou des personnes physiques dans le cadre de leur activité professionnelle). Ainsi, les transferts de biens au sein d'une fiducie ne donnent lieu ni à la taxation immédiate de plus-values, ni à la perception des droits de mutation à titre onéreux s'ils portent sur des immeubles (mais uniquement à celle de la taxe de publicité foncière). Le résultat annuel de la fiducie est déterminé au niveau du patrimoine fiduciaire selon le régime applicable au bénéfice réalisé par le constituant (voir n° 4302). Enfin, le fiduciaire est redevable de la taxe foncière et de la CET (CGI, art. 1447 I et 1586 ter) à raison des biens dont il a la disposition en vertu du contrat de fiducie sur la base de leur valeur locative inchangée malgré le transfert à la fiducie (CGI, art. 1518 C).

Pour plus de détails, voir Mémento Fiscal n° 90780 à 91210 et « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, 2009.

II. Schémas usuels de comptabilisation

4300

Ils résultent de l'avis CNC n° 2008-03 du 7 février 2008 et du règlement CRC n° 2008-01 du 3 avril 2008, intégrés dans le PCG à l'article 363-1 et dans l'Annexe IV.

Remarque
Champ d'application : les règles comptables traitent la comptabilisation des opérations de fiducie :

- dans les comptes du constituant, lorsque celui-ci est également le bénéficiaire de la fiducie,

- dans les comptes de la fiducie.

En revanche, le traitement comptable de l'opération chez le bénéficiaire de la fiducie lorsqu'il n'est pas le constituant n'est pas examiné.

A. Chez le constituant

Lors de la mise en fiducie des actifs et passifs

4301

I. Transfert des actifs et passifs mis en fiducie

a. Sortie du bilan du constituant Ces éléments sont sortis des comptes individuels du constituant, même si ce dernier garde le contrôle sur les actifs. En effet, le transfert de ces actifs et passifs est expressément prévu par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007 (art. 12).

La sortie de ces éléments est à comptabiliser dans les comptes suivants (PCG, art. 363-1 ; Annexe IV au PCG, § 1.1.c.) :

- un sous-compte 7741 « Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte 774 « Opérations de constitution ou liquidation des fiducies » pour les produits ;

- ou un sous-compte 6741 « Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte 674 « Opérations de constitution ou liquidation des fiducies » pour les charges.

b. Contrepartie En contrepartie du transfert des actifs, le constituant doit inscrire à son bilan (PCG, art. 363-1 ; Annexe IV au PCG, § 1.1.a.) :

- soit un actif financier, dans le compte 2661 « Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie », lorsque le montant des éléments d'actif transférés excède celui des éléments de passif ;

- soit une obligation, dans le compte 162 « Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie », lorsque le montant des éléments de passif transférés excède celui des éléments d'actif.

II. Evaluation des éléments transférés
La valeur à laquelle les actifs et passifs mis en fiducie sont transférés dépend du contrôle exercé par le constituant sur ces éléments au cours de la fiducie.

a. Valeur à retenir Le tableau suivant présente la valorisation devant être retenue en application du PCG (Annexe IV, § 1.1.b.) :

Méthode de valorisation Notion de contrôle [3]	Eléments transférés dans le patrimoine de la fiducie (voir a. ci-avant)
Le constituant conserve le contrôle des éléments transférés	**Valeur comptable** [1]
Le constituant perd le contrôle des éléments	**Valeur vénale** [2]

Méthode de valorisation Notion de contrôle [3]	Eléments transférés dans le patrimoine de la fiducie (voir a. ci-avant)
(1) Aucun résultat (positif ou négatif) n'est dégagé du fait de la mise en fiducie. (2) Avec dégagement d'une plus ou moins-value (écart entre la valeur des éléments transférés et leur valeur nette comptable). (3) Voir **b.** ci-après.	

Remarque

Définition de la valeur vénale : elle n'a pas été précisée par le PCG (Annexe IV), en particulier pour les passifs transférés. A notre avis, cette valeur correspond au montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente de l'actif, lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché.

Selon le CNC, les conditions normales de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes (Avis CNC n° 2002-07 du 27 juin 2002, § 1.2.3).

Au cas d'espèce, il s'agit de la **valeur de cession** conclue entre le constituant et le fiduciaire.

Fiscalement, Voir l'ouvrage « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, 2009, n° 1105 à 1460.

b. Notion de contrôle La notion retenue par le PCG (Annexe IV) est définie par référence aux textes appliqués dans les comptes consolidés (établis en règles françaises). Ainsi, la fiducie étant comparable à une entité ad hoc, il convient d'appliquer la définition du contrôle telle qu'elle figure dans le § 10052 du règlement CRC n° 99-02 (Annexe IV au PCG, § 1.1.b.).

Le règlement CRC n° 99-02 (§ 10052) définit trois critères permettant de déterminer l'existence ou non d'un contrôle en substance, les entités contrôlées en substance devant alors être intégrées dans le périmètre de consolidation. Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 2027 et 2028.
Le PCG (Annexe IV, § 1.1.b.) décline ces trois critères au cas de la fiducie de la manière suivante :

- **détention des pouvoirs de décision et de gestion** : le constituant dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur la fiducie ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés. Il détermine les termes du contrat de fiducie et l'étendue des pouvoirs de gestion qui seront donnés au fiduciaire ;

- **capacité à bénéficier de tout ou de la majorité des avantages économiques de l'entité** : le constituant a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de la fiducie, que ce soit sous forme d'affectation du résultat ou de droit à une quote-part d'actif net ou à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;

- **exposition à la majorité des risques relatifs à l'entité** : le constituant supporte la majorité des risques relatifs à la fiducie. La répartition des risques est fixée dans le contrat.

L'existence d'un mécanisme d'autopilotage (prédétermination des activités de la fiducie) ne préjuge pas du contrôle effectif de cette entité par une contrepartie donnée. L'analyse des critères définis précédemment est dès lors nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle. En particulier, lorsqu'un tel mécanisme oriente les décisions dans l'intérêt d'une des parties, cette dernière est considérée comme exerçant un contrôle de fait.

Selon le PCG (Annexe IV, § 1.1.b.), le premier critère relatif aux pouvoirs de décision est prédominant. Il est également nécessaire de prendre en considération le deuxième ou le troisième critère. En conséquence, une fiducie est contrôlée si les conditions du premier et du deuxième critère, ou du premier et du troisième critère, sont remplies. En outre, dès lors que les deuxième et troisième critères se trouvent réunis, la fiducie est également considérée comme contrôlée.
La perte du pouvoir de décision par le constituant est déterminante pour qualifier la perte de contrôle. La conservation de la majorité des risques et des avantages économiques afférents aux actifs transférés dans la fiducie constitue une présomption de conservation d'une partie significative du pouvoir effectif de décision.

Selon le PCG (Annexe IV, § 1.1.b.), le constituant est réputé conserver le contrôle de la fiducie :

- lorsqu'il est l'unique bénéficiaire du contrat de fiducie ;

- lorsque le contrat est conclu avec plusieurs constituants et que chacun d'eux conserve la quasi-totalité des risques et des avantages (notamment en cas d'absence de mutualisation des risques et avantages au sein de la fiducie ou en cas d'apports de biens fongibles) ;

- lorsque le constituant conserve le bénéfice de l'intérêt résiduel sur le ou les actifs en fin de contrat à travers le retour de ces derniers en pleine propriété avec le rétablissement du droit à l'usufruit perpétuel.

Contrôle conjoint dans la fiducie Définissant la notion de contrôle par référence au contrôle des entités ad hoc dans les comptes consolidés (voir ci-avant), le PCG (Annexe IV) vise le contrôle exclusif. En cas de contrôle non exclusif, le PCG dispose qu'il convient de

procéder à l'analyse du contrôle selon les dispositions générales prévues par le règlement CRC n° 99-02 (§ 1000 et suivants). Cette précision ne permet toutefois pas, à notre avis, de déterminer le traitement à retenir en cas de contrôle conjoint.

Selon le règlement CRC n° 99-02 (§ 1003), le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord. Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 2039 s.

En effet, dans l'hypothèse où une fiducie serait créée afin de réunir dans une même structure des moyens provenant de différents constituants dans le but de réaliser un projet commun (joint-venture), il n'est pas établi que le constituant soit réputé conserver le contrôle des actifs et passifs transférés à la fiducie. La question de la valorisation des actifs et passifs apportés dans ce cas reste donc entière.

Remarque
Débat plus général : la valorisation des apports dans le cadre de la création de joint-ventures par apports de différentes sociétés fait l'objet d'un même débat, non encore tranché par l'ANC à ce jour. Ainsi, dans une telle situation, les sociétés ont actuellement le choix de valoriser les apports effectués soit à la valeur comptable, soit à la valeur réelle (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 7637).

Contrôle exercé par une personne physique La loi n° 2008-776 de modernisation des entreprises du 4 août 2008 (dite loi LME) a étendu aux personnes physiques la possibilité de conclure des contrats de fiducie en tant que constituants. Cette disposition ayant été votée après la publication du règlement du CRC, ses incidences sur l'évaluation des actifs et des passifs transmis au fiduciaire par un constituant personne physique n'ont pas été traitées sur le plan comptable. Néanmoins, la notion de contrôle à prendre en compte pour déterminer la valeur des actifs et passifs transmis est celle retenue dans les comptes consolidés et vise toutes les entités. En conséquence, à notre avis, cette notion de contrôle devrait être également retenue pour les exploitants individuels tenant une comptabilité.

c. Contrôle des valeurs des éléments transférés La loi ne prévoit pas d'obligation de faire figurer dans le contrat de fiducie la valeur des actifs et passifs transférés, et donc aucun contrôle de ces valeurs n'est prévu, notamment par un commissaire aux apports.

III. Information en annexe
Selon le PCG (Annexe IV, § 4.1.), le constituant doit fournir un certain nombre d'informations en annexe :

a. Le (ou les) contrat(s) de fiducie conclus Il convient de préciser :

- l'objet et la durée du ou des contrats ;

- l'identité du ou des constituants et du fiduciaire ;

- les principaux termes du contrat avec notamment les modalités particulières de prise en charge des passifs (par référence au 2e alinéa de l'article 2025 du Code civil) et les dispositions contractuelles relatives aux transferts de trésorerie de la fiducie vers le constituant.

b. La nature des actifs et des passifs transférés ou à transférer Il convient de préciser :

- la valeur brute, les amortissements, les dépréciations, la valeur nette comptable ;

- les modalités d'évaluation retenues lors du transfert ;

- en cas d'évaluation à la valeur vénale, les modalités de détermination de cette valeur.

c. Si le constituant n'est pas le bénéficiaire de tout ou partie des droits Il convient d'indiquer les informations sur l'identité du ou des bénéficiaires et la nature des droits et obligations transférés ou à transférer.

d. Les modalités d'affectation du résultat de chaque contrat.

Pour plus de détails sur le traitement comptable, chez le constituant, de la mise en fiducie d'actifs et passifs, voir BCF 4/08 France, inf. 13 n° 8 à 20 et BCF 4/08 France, inf. 13 n° 56 et 57 (exemples chiffrés).

Au cours de la fiducie

4302

Le PCG précise uniquement le traitement comptable de l'opération de fiducie dans les comptes du constituant lorsque ce dernier est également bénéficiaire de la fiducie, c'est-à-dire que ses droits portent à la fois (Annexe IV, § 2.2.) :

- sur le retour des apports effectués au terme de la fiducie,

- et sur les résultats réalisés au cours de la fiducie.

a. Prise en compte du résultat de la fiducie dans la valorisation des droits et obligations Lorsque le constituant est également le bénéficiaire de la fiducie (hypothèse posée par le PCG, voir ci-avant), la valeur de l'actif financier (ou de l'obligation) comptabilisé(e) en contrepartie de la mise en fiducie des actifs et passifs (voir n° 4301) devrait refléter celle des actifs et passifs exploités dans le cadre de la fiducie. En conséquence, à la clôture de chaque exercice, le constituant substitue à la valeur de ses droits (ou de son obligation) le montant correspondant (Annexe IV au PCG, § 2.2.) :

- à la valeur d'entrée des apports initiaux,

- augmentée des bénéfices non distribués ou diminuée des pertes de la fiducie, y compris ceux du dernier exercice, c'est-à-dire avant affectation des résultats.

La contrepartie de la variation des droits représentatifs des actifs nets remis en fiducie (ou de l'obligation) par rapport à l'exercice précédent est comptabilisée, selon le cas :

- en charge, dans le compte 6612 « Charge de la fiducie, résultat de la période »,

- ou en produit, dans le compte 7612 « Produit de la fiducie, résultat de la période ».

Remarque
Ni amortissement ni dépréciation des droits : l'évaluation des droits représentatifs des actifs et passifs mis en fiducie en fonction de la situation nette de la fiducie permettant de suivre l'évolution de la valeur des actifs et passifs mis en fiducie et d'appréhender annuellement la charge éventuelle résultant de leur exploitation, ces droits ne sont ni amortis, ni dépréciés dans les comptes du constituant.

En revanche, lorsque la valeur des droits représentatifs devient négative (situation nette de la fiducie négative), le constituant peut être amené à constater une provision à hauteur du passif net de la fiducie, en fonction des obligations mises à sa charge par le contrat de fiducie (Annexe IV au PCG, § 2.2.).

b. Remontée effective du résultat Le résultat dégagé par la fiducie fait naître une créance ou une dette chez le constituant selon les modalités d'acquisition effective prévues par le contrat de fiducie.
Compte tenu du mode de valorisation des droits (ou obligations) dans la fiducie (voir a. ci-avant), le résultat effectivement attribué au bénéficiaire est comptabilisé dans un compte courant (débiteur ou créditeur selon que le résultat est positif ou négatif), par la contrepartie du compte de droits ou obligations représentatifs d'actifs ou passifs remis en fiducie (PCG, Annexe IV, § 2.2.).

Ce mode de comptabilisation est le seul permettant de reconnaître la dette ou la créance envers la fiducie sans comptabiliser deux fois en charges ou en produits le résultat de la fiducie.

Fiscalement, Voir l'ouvrage « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, 2009, n° 4000 à 5452.

Cette méthode est appliquée de la manière suivante dans les deux situations qui peuvent, à notre avis, exister en pratique :
- **1er cas : le contrat ne prévoit pas d'affectation du résultat dégagé dans la fiducie** Dans ce cas, les résultats sont accumulés dans les fonds propres de la fiducie. La valeur d'« équivalence » de l'immobilisation financière (ou de la dette financière, le cas échéant) est égale à la quote-part des résultats accumulés revenant au constituant et déterminée par le contrat de fiducie. La contrepartie de la variation, par rapport à l'exercice précédent, de la valeur de l'immobilisation ou de la dette financière au bilan est comptabilisée en résultat.

Remarque
Situation nette négative de la fiducie : dans ce cas, la valeur de l'immobilisation financière est réduite à zéro et le constituant doit comptabiliser une provision à hauteur de la situation nette négative s'il s'est engagé à supporter les pertes de la fiducie (Règl. CRC n° 2008-01, § 2.2).

- **2e cas : le contrat prévoit une affectation automatique du résultat, qui serait assimilable à une distribution automatique de dividendes** Dans ce cas, le traitement à retenir est, à notre avis, celui de l'affectation automatique du résultat des sociétés de personnes : la valeur d'« équivalence » de l'immobilisation ou la dette financière est modifiée à hauteur du résultat affecté par la contrepartie du compte courant du constituant (voir n° 2992).

c. Information en annexe Selon le PCG (Annexe IV, § 4.1.), le constituant doit fournir un certain nombre d'informations en annexe :

a. Le tableau des variations des comptes 2661 « Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie » et 162 « Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie » détaillés par contrat.
Ce tableau des variations pourrait, à notre avis, prendre la forme suivante :

	Valeur brute au 31/12/n-1	Résultat n de la fiducie	Valeur brute au 31/12/n
Contrat X			
Contrat Y			

b. Les modalités d'affectation du résultat de chaque contrat.
Pour plus de détails sur le traitement comptable au cours de la fiducie, voir BCF 4/08 France, inf. 13 n° 30 à 35 et BCF 4/08 France, inf. 13 n° 56 et 57 (exemples chiffrés).

A la fin de la fiducie

4303

Deux situations peuvent se présenter :

I. Le constituant n'est pas le bénéficiaire de la fiducie
Dans ce cas, la fin de la fiducie n'a aucune incidence pour le constituant, ses droits dans la fiducie ayant été cédés.

II. Le constituant est le bénéficiaire de la fiducie
Lorsque le constituant est le bénéficiaire de la fiducie (cas traité par le PCG, Annexe IV), il doit comptabiliser les écritures suivantes :

a. Retour des éléments d'actif et de passif Les comptes concernés sont (PCG, Annexe IV, § 3.) :

- débités par le crédit d'un compte de produit exceptionnel, 7742 « Opérations liées à la liquidation de la fiducie » pour les actifs ;

- ou crédités par le débit d'un compte de charge exceptionnelle, 6742 « Opérations liées à la liquidation de la fiducie » pour les passifs.

Remarque
Cas particulier de la fiducie-sûreté : lorsque le constituant fait défaut aux obligations qui lui incombent et que, de ce fait, les actifs de la fiducie reviennent de plein droit à son créancier, il perd ses droits dans la fiducie qui doivent alors être sortis du bilan, en contrepartie de la sortie de l'élément couvert par la garantie (un emprunt par exemple).

b. Sortie de la contrepartie Selon le cas :

- sortie de l'actif financier 2661 « Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie », par la contrepartie du compte 6742 « Opérations liées à la liquidation de la fiducie » ;

- sortie de la dette 162 « Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie », par la contrepartie, à notre avis, du compte 7742 « Opérations liées à la liquidation de la fiducie ».

Selon le PCG, les **modalités d'évaluation** des actifs et passifs retournés dans les comptes du constituant doivent être cohérentes avec celles qui ont prévalu lors de la mise en fiducie de ces actifs et passifs. En conséquence (PCG, Annexe IV, § 3.) :

- **Lorsque le constituant a conservé le contrôle** de la fiducie lors de la constitution (cas général), les biens retournés à la fin de la fiducie sont évalués à la valeur comptable « éclatée » (comme lors de leur transfert dans la fiducie, voir n° 4301) ;

Remarques

1. Cession des actifs par la fiducie Dans ce cas, le retour est effectué à la valeur réelle de la trésorerie dégagée lors de la cession (PCG, Annexe IV, § 3.).

2. Absence d'impact sur le résultat Compte tenu de la prise en compte du résultat de la fiducie dans les comptes du constituant au fur et à mesure de la réalisation de ce résultat (voir n° 4302), le retour des éléments transférés dans le patrimoine du constituant n'a pas d'incidence sur le résultat de ce dernier, quelle que soit la forme sous laquelle ce retour est effectué.

- **Lorsque le constituant n'a pas conservé le contrôle** lors de la constitution, les éléments retournés à la fin de la fiducie sont évalués à la valeur vénale (comme lors de leur transfert dans la fiducie, voir n° 4301). Bien que mentionnée dans le PCG, cette situation devrait être marginale en pratique, le retour des biens dans le bilan du constituant étant un critère fort de conservation du contrôle (voir n° 4301).

Pour plus de détails sur le traitement comptable, chez le constituant, de la fin de la fiducie, voir BCF 4/08 France, inf. 13 n° 42 à 44 et BCF 4/08 France, inf. 13 n° 56 et 57 (exemples chiffrés).

Fiscalement, Voir l'ouvrage « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, 2009, n° 7300 à 8020.

B. Dans la fiducie

Lors de la mise en fiducie des actifs et passifs

4305

Les actifs et passifs transférés sont comptabilisés au bilan de la fiducie pour les valeurs de cession retenues chez le constituant, à savoir, selon la situation de contrôle de la fiducie (voir n° 4301) :

- soit les valeurs nettes comptables ;

- soit les valeurs vénales.

La **contrepartie** des éléments d'actif et de passif constatés dans les comptes de la fiducie ne constitue pas une dette, mais un élément des fonds propres.

En effet, les actifs et passifs mis en fiducie ne peuvent être revendiqués qu'au terme de la fiducie.

Assimilé à un apport, cet élément est comptabilisé dans un compte 102 « Fonds fiduciaires » (PCG, Annexe IV, § 1.2.) dont le montant est :

- débiteur en cas de transfert d'un actif net ;

- créditeur en cas de transfert d'un passif net.

Pour plus de détails sur le traitement comptable, dans les comptes de la fiducie, de la mise en fiducie d'actifs et passifs, voir BCF 4/08 France, inf. 13 n° 26 à 28 et BCF 4/08 France, inf. 13 n° 56 et 57 (exemples chiffrés).

Fiscalement, Voir l'ouvrage « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, 2009, n° 1480 à 1631.

Au cours de la fiducie

4306

Remarque préalable
Référentiel comptable : en application de l'article 12-IV de la loi n° 2007-211 instituant la fiducie, le règlement CRC n° 2008-01 précise les règles comptables applicables à la fiducie. Toutefois, pour les éléments non traités par ce règlement spécifique, les règles applicables devraient, à notre avis, être celles fixées par le Plan comptable général (PCG) et non celles applicables au fiduciaire, si celui-ci n'est pas soumis au PCG.

Les écritures comptables suivantes doivent être comptabilisées :

a. Opérations relatives aux actifs et passifs transférés Doivent notamment être comptabilisés (PCG, Annexe IV, § 2.1.) :

- les dotations aux amortissements et dépréciations (le cas échéant) des actifs (évaluées et comptabilisées selon les règles du PCG) ; En cas de durée du contrat inférieure à la durée d'amortissement des immobilisations, cette dernière devrait être, à notre avis, limitée à la durée du contrat.

Sur les règles de comptabilisation des amortissements, voir n° 1455 à 1468 (amortissement des immobilisations corporelles), n° 1715 à 1721 (amortissement des immobilisations incorporelles).
Sur les règles de détermination des dépréciations, voir n° 1500 à 1506 (dépréciation des immobilisations corporelles), n° 1735 à 1738 (dépréciation des immobilisations incorporelles), n° 1202 à 1206 (stocks), n° 2076 (créances).

- les provisions (le cas échéant, comptabilisées selon les règles du PCG) ;

Sur les règles de constitution et d'évaluation des provisions, voir n° 2571 à 2579.

- les produits et charges ;

Ainsi, doivent être comptabilisés en charges, par exemple : la rémunération du fiduciaire, les charges d'intérêt des emprunts, l'entretien des immeubles mis en fiducie, etc. Les produits peuvent être, par exemple : les loyers résultant de la location des immeubles.

- les plus ou moins-values en cas de cession des actifs.

b. Remontée du résultat dans les comptes des bénéficiaires Le résultat dégagé par la fiducie est affecté aux bénéficiaires selon les conditions fixées dans le contrat de fiducie.
L'ANC n'ayant pas précisé les modalités de comptabilisation de cette remontée, les solutions suivantes devraient être retenues, en fonction des deux situations pouvant, à notre avis, être rencontrées en pratique :

1er cas : le contrat ne prévoit pas d'affectation du résultat dégagé dans la fiducie Dans ce cas, les résultats sont accumulés dans les fonds propres de la fiducie :
- dans le compte « Report à nouveau créditeur » ou dans un compte de réserves lorsqu'ils sont positifs ;
- dans le compte « Report à nouveau débiteur » lorsqu'ils sont négatifs.

Ces résultats ne sont remontés dans les comptes des bénéficiaires qu'au terme de la fiducie (voir n° 4302).

2e cas : le contrat prévoit une affectation automatique du résultat considérée comme une distribution Dans ce cas, le traitement à retenir est, à notre avis, celui de l'affectation du résultat des sociétés de personnes (voir n° 2992).
Pour plus de détails sur le traitement comptable au cours de la fiducie, voir BCF 4/08 France, inf. 13 n° 36 à 40, n° 56 et 57 (exemples chiffrés).

Fiscalement, Voir l'ouvrage « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, n° 4000 à 5452.

Contrôle des comptes de la fiducie Lorsque le constituant est tenu de désigner un commissaire aux comptes, le fiduciaire doit désigner un (ou plusieurs) commissaire(s) aux comptes chargé(s) de contrôler les comptes de la fiducie (Loi n° 2007-211 instituant la fiducie, art. 12-III). Le rapport du commissaire aux comptes de la fiducie est présenté au fiduciaire. Pour autant, le constituant et le bénéficiaire (le cas échéant) ne se trouvent pas exclus de toute information. En effet, le commissaire aux comptes de la fiducie est libéré du secret professionnel à l'égard des commissaires aux comptes des autres parties au contrat de fiducie (Loi n° 2007-211, art. 12-III).

A la fin de la fiducie

4307

Au terme de la fiducie, les écritures suivantes doivent être comptabilisées :

- constatation du retour dans le bilan du constituant (ou, le cas échéant, du bénéficiaire de la fiducie) des éléments d'actif et de passif mis dans la fiducie ;

- sortie des autres actifs et passifs comptabilisés pendant le fonctionnement de la fiducie (par exemple, comptes de trésorerie, immobilisations acquises, emprunts contractés, etc.) ;

- restitution des fonds fiduciaires.

La contrepartie de ces écritures est, à notre avis, comptabilisée dans un compte courant ouvert pour chaque bénéficiaire (constituant, tiers le cas échéant).

Pour plus de détails sur le traitement comptable de la fin de la fiducie, voir BCF 4/08 France, inf. 13 n° 45 et n° 56 et 57 (exemples chiffrés).

Fiscalement, Voir l'ouvrage « La fiducie - Mode d'emploi », Ed. Francis Lefebvre, n° 7300 à 8020.

Chapitre 20 Fusions et opérations assimilées

4350

Le Mémento Fusions & Acquisitions 2012 apporte des réponses concrètes à 850 questions couvrant toutes les règles et la pratique liées aux fusions et acquisitions :

- les aspects stratégiques et opérationnels,
- les comptes sociaux et le résultat fiscal,
- les comptes consolidés en normes IFRS.

I. Aspects stratégiques et opérationnels

Rédigé par les experts du Pôle « Transactions » de PwC

4352

Reflet fidèle de la pratique quotidienne

des transactions, cette partie conjugue, au gré des besoins des entreprises, des compétences de toute nature : en matière de négociation, stratégique, opérationnelle, financière, juridique, fiscale...

Rythmée par les cinq étapes du « deal continuum »,

elle suit un ordre chronologique auquel une entreprise est confrontée au cours d'un processus de fusions/acquisitions.

Au sommaire (200 questions/réponses)

- **Comment identifier les opportunités d'acquisition ?**
- Stratégies de développement
- Fonds d'investissements
- Etapes d'un processus d'acquisition, intervenants et rôle d'un conseil en fusions/acquisitions
- Identification, sélection et approche des cibles...
- **Comment évaluer une opportunité d'acquisition ?**
- Première évaluation de la cible
- Eléments opérationnels à considérer
- Lettres d'intention...

- **Comment négocier et conclure une acquisition ?**
- Pilotage du processus d'achat
- Estimation des risques et opportunités
- Due diligences
- Evaluation financière
- Choix du financement
- Structuration de la transaction
- Contrat d'acquisition
- Concentration et régulation
- Contrat d'intéressement du management
- Conséquences comptables de l'acquisition
- Spécificités des entreprises en difficulté...
- **Comment intégrer et optimiser une acquisition ?**
- Intégration post-acquisition
- Mise en oeuvre des synergies
- Facteurs de création de valeur
- Gestion des clauses relatives au prix et aux garanties de passif...
- **Comment conduire un processus de cession ?**
- Identification des acheteurs potentiels
- Memorandum d'information
- Data room
- Due diligence vendeur
- Sociétés patrimoniales
- Cotation sur un marché financier...

II. Comptes sociaux, Résultat fiscal, Contrôle et information

Rédigé par les auteurs du Mémento Comptable, PwC

4353

Cette partie présente l'incidence sur les comptes sociaux et le résultat fiscal

des opérations de restructuration : fusions, apports partiels d'actif, apports-cessions, transmissions universelles de patrimoine (TUP), etc., à jour des dernières modifications du PCG et du CGI.
Avec, comme d'habitude, des écritures, des exemples pratiques et des tableaux illustratifs.

Sont également abordés :

- les aspects pratiques relatifs à l'information comptable et financière, avec notamment un échéancier ;
- les rôles des commissaires à la fusion, des commissaires aux apports et des commissaires aux comptes.

Au sommaire (410 questions/réponses)

I. Traitement comptable et fiscal dans les comptes sociaux

- **Des règles spécifiques aux fusions et opérations assimilées**
- Textes applicables
- Comptes concernés
- Opérations concernées
- Entités concernées
- Traitement fiscal
- **Valorisation des apports**
- Lien entre parité et valorisation des apports
- Principes de valorisation des apports
- Situations dérogatoires
- Informations en annexe
- Détermination des valeurs d'apport
- Conséquences fiscales de la valorisation
- Incidences du régime fiscal sur le traité d'apport
- **Comptabilisation** : Fusions - TUP - Scissions - Apports partiels d'actif
- Chez l'absorbée ou l'apporteuse
- Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports
- Suivi des apports chez l'absorbante
- Echange des titres chez les associés de l'absorbée
- Apports-cessions
- **Incidences de la rétroactivité des fusions et opérations assimilées**
- Définition de la date d'effet
- Opérations de la période intercalaire
- Perte subie pendant la période intercalaire (perte de rétroactivité)

II. Du résultat comptable au résultat fiscal

- **Retraitements à effectuer pour la détermination du résultat fiscal**
- Opération en valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur/de droit commun
- Opération en valeur comptable et placée sous le régime fiscal de faveur/de droit commun

III. Contrôle externe

- Les différentes missions de contrôle
- Commissaires à la fusion ou à la scission
- Commissaires aux apports
- Commissaires aux comptes

IV. Information et compléments pratiques

- **Information comptable et financière**
- **Calendrier d'une opération de fusion**
- **Annexes** : Extraits du Plan comptable général, avis CU CNC...

III. Comptes consolidés en normes IFRS

Rédigé par les auteurs du Mémento IFRS, PwC

4354

Normes actuellement en vigueur (IFRS 3, IAS 27, IAS 28, SIC 12)

Cette partie présente de manière détaillée les normes Regroupements d'entreprises, Consolidation et variations de périmètre (IFRS 3, IAS 27 et IAS 28). Elle intègre les dernières positions techniques des régulateurs (recommandation AMF, réunions de l'IASB...) ainsi que de nouvelles questions/réponses sur l'influence notable et les variations de périmètre dans une entreprise associée (IAS 28) et sur les entités ad hoc (SIC 12).

Nouvelles normes de consolidation sur les partenariats, les joint-ventures et le contrôle non encore applicables (IFRS 10, IFRS 11, IAS 28R et IFRS 12)

L'IASB a publié ces normes en mai 2011. Selon l'IASB, ces normes sont applicables obligatoirement à compter du 1er janvier 2013. Toutefois, dans le cadre du processus d'adoption par l'Europe, l'EFRAG s'est prononcé en faveur de l'adoption de ces normes en recommandant de décaler la date d'entrée en vigueur au 1er janvier 2014, tout en autorisant une application anticipée. L'adoption de ces normes au niveau européen devrait intervenir au quatrième trimestre 2012 (selon le dernier calendrier d'adoption disponible à ce jour). Cette partie présente les « Essentiels » de chacune de ces normes.

Au sommaire (250 questions/réponses)

- **Périmètre et méthodes de consolidation (IAS 27, IAS 28, IAS 31)**
- Entreprises à retenir dans le périmètre de consolidation
- Méthodes de consolidation
- Cas particulier des entités ad hoc
- **Regroupements d'entreprises (IFRS 3)**
- Généralités
- Comptabilisation initiale des regroupements d'entreprises

- Distinction immobilisations incorporelles/goodwill lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises
- Amortissement et dépréciation du goodwill
- Présentation des impacts des regroupements d'entreprises
- **Regroupements entre entreprises (activités) sous contrôle commun (IFRS 3)**
- **Variations de périmètre et/ou du pourcentage d'intérêts dans une entreprise associée (IAS 28)**
- Comptabilisation des prises d'influence notable
- Comptabilisation des variations de pourcentage d'intérêt avec maintien de l'influence notable
- Comptabilisation des pertes d'influence notable
- **Variations de périmètre et/ou du pourcentage d'intérêts dans une filiale (IAS 27)**
- Principes généraux de traitement des variations de périmètre
- Augmentations du pourcentage d'intérêts
- Diminutions du pourcentage d'intérêts
- Présentation des impacts des variations de périmètre
- **Puts sur intérêts minoritaires (IFRS 3, IAS 27, IAS 32)**
- Principes généraux de traitement d'un put sur intérêts minoritaires émis
- Vente d'un put sur intérêts minoritaires sans transfert des risques et avantages
- Vente d'un put ou forward sur intérêts minoritaires avec transfert des risques et avantages
- **Nouvelles normes de consolidation non encore applicables (IFRS 10, IFRS 11, IAS 28R, IFRS 12)**

Chapitre 21 Les comptes consolidés

Préambule

4600

4601

Ne sont développés dans ce chapitre que les aspects juridiques relatifs à l'établissement, à la publication et au contrôle des comptes consolidés.

Comptes consolidés

En ce qui concerne les règles comptables de consolidation, voir **Mémento Comptes consolidés.** L'intégralité des textes de cet ouvrage est également **mise à jour** mensuellement dans la Solution Navis comptable conso/IFRS.

Sur le référentiel applicable pour l'établissement des comptes consolidés (règles françaises ou normes IFRS), voir n° 4631 et pour les développements, le Mémento Comptes consolidés, n° 1010 s.

Sur les textes de référence, voir Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Section 1 Obligations et exemptions d'établissement de comptes consolidés

Textes

4610

La loi n° 85-11 du 3 janvier 1985, qui a transposé en France les dispositions de la **7e directive européenne** concernant **les comptes consolidés,** a introduit dans la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, aujourd'hui insérée dans le Code de commerce, l'obligation d'établissement et de publication de comptes consolidés (C. com. art. L 233-16 à L 233-26). Les modalités en ont été fixées par le **décret n° 86-221 du 17 février 1986** (C. com. art. R 233-3 à R 233-15) **et le décret n° 90-72 du 17 janvier 1990** (C. com. art. R 233-16).

Le règlement CRC n° 99-02, qui fixe les règles françaises de consolidation, ne contient aucune disposition d'ordre juridique.

Parmi ces textes, les articles suivants constituent les articles de base :

C. com. art. L 233-16 I. - Les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci, dans les conditions ci-après définies.[...]

C. com. art. L 233-17 Par dérogation aux dispositions de l'article L 233-16, les sociétés mentionnées audit article, à l'exception de celles qui émettent des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ou des titres de créances négociables, **sont exemptées,** dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe :
1° Lorsqu'elles sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise qui les inclut dans ses comptes consolidés et publiés. En ce cas, toutefois, l'exemption est subordonnée à la condition qu'un ou plusieurs actionnaires ou associés de l'entreprise contrôlée représentant au moins le dixième de son capital social ne s'y opposent pas ;

C. com. art. R 233-15 Sous réserve d'en justifier dans l'annexe prévue à l'article L 123-12, les sociétés mentionnées au 1° de l'article L 233-17 sont exemptées de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe lorsque sont réunies les **conditions** suivantes :
1° Les comptes consolidés de l'ensemble plus grand d'entreprises, dans lequel ces sociétés sont incluses, sont établis en conformité avec les articles L 233-16 à L 233-28, ou, pour les entreprises relevant de la législation nationale d'un autre Etat, avec les dispositions prises par cet Etat pour l'application de la directive n° 83-349 du 13 juin 1983 du Conseil des communautés européennes ou, lorsque cet Etat n'est pas tenu de se conformer à cette directive, avec des principes et des règles offrant un niveau d'exigence équivalant aux dispositions des articles L 233-16 à L 233-28 ou à celles de ladite directive ;
2° Ils sont, selon la législation applicable à la société qui les établit, certifiés par les professionnels indépendants chargés du contrôle des comptes et publiés ;
3° Ils sont mis à la disposition des actionnaires ou des associés de la société exemptée dans les conditions et dans les délais prévus aux articles R 225-88 et R 225-89 ; s'ils sont établis dans une langue autre que le français, ils sont accompagnés de leur traduction en langue française.
Lorsque les comptes consolidés sont établis par une entreprise qui a son siège en dehors d'un Etat membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ceux-ci sont complétés de toutes les informations d'importance significative concernant la situation patrimoniale et financière ainsi que le résultat de l'ensemble constitué par la société exemptée, ses filiales et ses participations ; ces informations portent notamment sur le montant de l'actif immobilisé, le montant net du chiffre d'affaires, le résultat de l'exercice, le montant des capitaux propres et le nombre des membres du personnel employés en moyenne au cours de l'exercice ; ces informations sont données soit dans l'annexe des comptes consolidés mentionnés au 1°, soit dans l'annexe des comptes annuels de la société exemptée. Dans ce dernier cas, elles sont établies selon les principes et les méthodes prévues par les articles L 233-16 à L 233-25.

2° Ou lorsque l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle ne dépasse pas pendant deux exercices successifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés une taille déterminée par référence à deux des trois critères mentionnés à l'article L 123-16 (voir n° 280-1).

C. com. art. R 233-16 Pour l'application du 2° de l'article L 233-17, les seuils que ne doit pas dépasser, dans les conditions fixées à cet article, l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle sont fixés ainsi qu'il suit :

1° Total du bilan : 15 millions € ;

2° Montant net du chiffre d'affaires : 30 millions € ;

3° Nombre moyen de salariés permanents : 250.

Ces chiffres sont calculés globalement pour l'ensemble des entreprises concernées selon la méthode définie aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R 123-200 (voir n° 280-2).

C. com. art. L 233-17-1 (créé par la loi relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives n° 2012-387 du 22 mars 2012) Sous réserve d'en justifier dans l'annexe prévue à l'article L 123-12, les sociétés mentionnées au I de l'article L 233-16 sont exemptées de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe lorsque toutes les entreprises contrôlées de manière exclusive ou conjointe ou dans lesquelles elles exercent une influence notable, au sens du même article L 233-16, présentent, tant individuellement que collectivement, un intérêt négligeable par rapport à l'objectif défini à l'article L 233-21.

L'ensemble de ces textes figure dans le « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Tableau récapitulatif des obligations et exemptions d'établissement de comptes consolidés

4611

<table>
<tr><th colspan="2">Sociétés tenues de consolider [1]</th><th>Personnes responsables [2]</th><th>Exemptions [3]</th></tr>
<tr><td colspan="2">Sociétés émettant des valeurs mobilières [4] admises aux négociations sur un marché réglementé [5]</td><td>Conseil d'administration ou Directoire</td><td>Aucune (C. com. art. L 233-17) [5], sauf ensemble consolidable d'importance négligeable (C. com. art. L 233-17-1) [6]</td></tr>
<tr><td colspan="2">Sociétés émettant des titres de créances négociables (voir n° 2207)</td><td>Conseil d'administration ou Directoire</td><td>Aucune (C. com. art. L 233-17) [5], sauf ensemble consolidable d'importance négligeable (C. com. art. L 233-17-1) [6]</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Autres sociétés commerciales</td><td>SA et SCA</td><td>Conseil d'administration ou Directoire</td><td rowspan="4">Trois types d'exemptions possibles :
1° Si petits groupes (C. com. art. L 233-17 et R 233-16), c'est-à-dire si 2 des 3 critères suivants ne sont pas dépassés pendant 2 exercices successifs [7] :
- salariés : 250 (voir n° 4610),
- chiffre d'affaires : 30 millions €,
- total du bilan : 15 millions €.
2° Si sous-groupes, contrôlés [8], et à condition [9] :
- que des associés représentant au moins 1/10 du capital ne s'opposent pas à l'exemption (C. com. art. L 233-17 1°),
- que les comptes consolidés de l'ensemble plus grand [10] soient établis en conformité [11] avec les articles L 233-16 à L 233-28 ou avec les dispositions prises par les Etats pour l'application de la 7e directive ou avec des principes et des règles offrant un niveau d'exigence équivalant [12], certifiés [13], publiés [14], mis à la disposition des associés [15], traduits en langue française [16], et si l'ensemble plus grand est en dehors d'un Etat membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen, qu'ils soient complétés par des informations [17] dans l'annexe, soit de ces comptes consolidés (selon les règles de consolidation utilisées dans ces comptes), soit des comptes individuels de la mère de sous-groupe exemptée (selon des méthodes conformes aux règles françaises) (C. com. art. R 233-15),
- de justifier dans l'annexe le respect des conditions précitées (C. com. art. R 233-15) [18].
3° Si l'ensemble consolidable est d'importance négligeable (C.</td></tr>
<tr><td>SAS</td><td>Président ou celui ou ceux des dirigeants désignés par les statuts</td></tr>
<tr><td>SARL et EURL</td><td rowspan="2">Gérant(s)</td></tr>
<tr><td>SNC et SCS</td></tr>
</table>

Sociétés tenues de consolider [1]		Personnes responsables [2]	Exemptions [3]
			com. art. L 233-17-1) [6].

Etablissements publics de l'Etat : voir [19]

Commentaires du tableau récapitulatif

4612

(1) L'obligation d'établir des comptes consolidés, qui résulte de l'article C. com. L 233-16, existe dès lors qu'une société commerciale **contrôle** de manière **exclusive ou conjointe** une ou plusieurs autres entreprises **ou** qu'elle exerce une **influence notable** sur celles-ci (sur ces notions, voir Mémento Comptes consolidés, n° 2010 s.).

La loi de sécurité financière du 1er août 2003 a supprimé l'obligation de détention d'au moins un titre à laquelle était subordonnée la consolidation des entreprises sous influence dominante (C. com. art. L 233-16). Le règlement CRC n° 99-02 a, en conséquence, été modifié pour tenir compte de la loi (Règl. CRC n° 2004-03 du 4 mai 2004).

Toutes les sociétés sont concernées, qu'elles soient cotées ou non. L'obligation s'applique aux **sociétés commerciales par leur forme** (SA, SCA, SAS, SARL, EURL, SNC, SCS) ou **leur objet.**

(2) Personnes responsables : voir n° 4640.

(3) Exemptions : indépendamment des différentes exemptions présentées comme telles par les textes, développées ci-après [voir (6), (7) et (8)] et nécessitant une justification dans l'annexe de leurs comptes individuels (voir C. com. art. R 233-15), les sociétés commerciales sont également exemptées si, à la clôture de l'exercice concerné :
- elles n'ont aucun contrôle (exclusif ou conjoint) sur une entité,
- et elles n'exercent aucune influence notable sur une participation.

Même si la société mère n'a pas d'activité autre que la détention des titres des filiales et est en outre sur le point d'être absorbée, elle doit établir et publier des comptes consolidés dès lors qu'elle ne répond pas aux conditions d'exemption (Bull. CNCC n° 106, juin 1997, EC 97-06, p. 294 s.).

Remarques

a. Les **exemptions** peuvent être **remises en cause d'une année sur l'autre** par :

- une variation du périmètre de consolidation,

- la baisse ou l'accroissement de l'activité du groupe,

- un changement dans le contrôle exercé sur une société mère de groupe ou de sous-groupe.

b. Une SARL tête de groupe est tenue d'établir des comptes consolidés, même si elle est sur le point d'être absorbée, dans le cas où la fusion est postérieure à la clôture de l'exercice social et qu'elle intervient après l'arrêté des comptes (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, EJ 2003-32, p. 661 s.).

c. Une société exemptée peut néanmoins établir volontairement des comptes consolidés (voir n° 4615).

(4) Valeurs mobilières (sur cette notion, voir n° 1803) : il faut comprendre les valeurs mobilières (actions, obligations, etc.) admises aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804).

(5) Absence d'exemption : marché réglementé (sur cette notion, voir n° 1804) et sociétés émettant des **titres de créances négociables** (voir n° 2207). L'article C. com. L 233-17 interdit à toute société émettant des valeurs mobilières [voir (4)] admises aux négociations sur un marché réglementé, ainsi qu'aux sociétés émettant des titres de créances négociables, d'être exemptée d'établissement de comptes consolidés au titre des « petits groupes » [voir (7)] et des « sous-groupes » [voir (8)]. En revanche, les sociétés dont les valeurs mobilières sont négociées sur Alternext ou sur le marché libre, qui ne sont pas des marchés réglementés (voir n° 1804-1) ne sont pas concernées par cette interdiction d'exemption.
Voir les conséquences au n° 4642, en cas de non-établissement.

(6) Ensemble consolidable d'importance négligeable : les sociétés sont exemptées de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés lorsque toutes les entreprises contrôlées (de manière exclusive ou conjointe) ou dans lesquelles une influence notable est exercée, présentent, tant individuellement que collectivement, un intérêt négligeable (C. com. art. L 233-17-1, créé par la loi dite de simplification du droit n° 2012-387 du 22 mars 2012). Les sociétés exemptées d'établir des comptes consolidés pour ce motif doivent justifier leur position dans l'**annexe des comptes annuels** sous le contrôle des commissaires aux comptes et s'assurer que l'intégration des filiales serait sans incidence sur les résultats consolidés (en ce sens, Rép. Blum, AN, 24 août 1998, p. 4717). Selon le bulletin CNCC (n° 117, mars 2000, EJ 99-172, p. 88 s. et n° 165, mars 2012, EC 2011-32, p.167 s.), cette analyse devra être effectuée chaque année.

(7) Petits groupes : le calcul du seuil à effectuer pour chaque critère consiste, à partir des comptes individuels, à additionner aux chiffres de la société mère ceux des entreprises contrôlées : contrôle exclusif et conjoint (il n'y a donc pas lieu de retenir ceux des entreprises sur lesquelles la société mère n'exerce qu'une influence notable).

Remarques

a. Il n'est donc pas possible de retenir (Bull. CNCC n° 81, mars 1991, EC 90-63, p. 137 et n° 90, juin 1993, EC 2004-22, p. 271 s. confirmés par n° 107, septembre 1997, EC 97-47, p. 434) :

- un montant de chiffre d'affaires tenant compte d'un prorata déterminé à partir de la date de prise de contrôle de l'entreprise,

- ou des chiffres calculés après avoir procédé à des éliminations en fonction du pourcentage d'intérêts détenus.

b. En cas d'existence de dates de clôture décalées au niveau des filiales, les chiffres à retenir pour ces dernières sont ceux des derniers comptes annuels arrêtés (Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EC 2008-72, p. 279 s.).

c. Le caractère temporaire de la détention de filiales contrôlées ne permet pas de les exclure du calcul des seuils et ne peut, en conséquence, constituer un motif d'exemption de comptes consolidés (Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EC 2008-72, p. 279 s.).

d. Dès lors qu'une entreprise est contrôlée en n, elle fait partie de l'ensemble à prendre en considération pour apprécier le non-dépassement des seuils d'exemption en n - 1 et n - 2, même si elle n'était pas contrôlée lors de ces exercices (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EC 2004-22, p. 362 s. et n° 151, septembre 2008, EJ 2007-132, p. 558).

S'il résulte de ces calculs que 2 des 3 critères ne sont dépassés ni en n - 2, ni en n - 1 (ils peuvent être différents d'un exercice à l'autre), alors il s'agit d'un petit groupe exempté d'établir des comptes consolidés en n. Si, en revanche, 2 des 3 critères sont dépassés dès l'exercice n - 1, il y a obligation d'établir des comptes consolidés en n (exemption : 2 ans ; obligation : 1 an) ; en ce sens Bull. CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-121, p. 148 s.
S'agissant d'une obligation dont le non-respect est puni pénalement, seule une interprétation stricte des textes nous paraît devoir être retenue. Ainsi, à notre avis :

- il n'est pas possible d'exempter un groupe au motif que les seuils ne sont dépassés que sur un seul des deux derniers exercices,

- un groupe exempté doit vérifier à chaque clôture qu'il n'a pas dépassé ces seuils à la clôture de l'un des deux exercices précédents.

Le tableau suivant illustre cette condition :

Seuils dépassés (2 sur 3)		**Obligation en n** [1]
n - 2	**n - 1**	
oui	oui	établissement
oui	non	établissement
non	oui	établissement
non	non	exemption
(1) Que les seuils soient dépassés ou non en n.		

Si les seuils ne sont pas atteints du fait d'une **durée réduite de l'exercice** résultant de la modification de la date de clôture, la société est, à notre avis, juridiquement exemptée de publier des comptes consolidés mais il serait logique (et utile) que de tels comptes soient établis, sans toutefois être arrêtés par le conseil d'administration (voir n° 4615), afin de préparer le comparatif de l'exercice suivant.

Les **groupes créés en n** sont également exemptés d'établir des comptes consolidés en n dès lors qu'à la fin des exercices n - 1 et n - 2 ces critères ne sont pas dépassés (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EJ 2007-132, p. 558).

Le périmètre à retenir pour apprécier le dépassement des seuils en n - 1 et n - 2 est celui constaté en n. Il convient donc d'additionner les chiffres ressortant des comptes individuels n - 1 et n - 2 de l'ensemble des sociétés contrôlées composant le nouveau groupe en n. Ainsi, lorsqu'une société a été acquise par le groupe en n, ses comptes individuels précédents doivent néanmoins être pris en compte pour l'appréciation des seuils en n - 1 et n - 2. Lorsque des sociétés incluses dans le périmètre en n n'existaient pas en n - 1 ou n - 2, il convient de retenir un montant nul (Bull. CNCC précité).

(8) Sous-groupes : l'article C. com. L 233-17 indique qu'il y a exemption lorsque la société concernée est « elle-même sous le contrôle d'une entreprise qui les inclut dans ses comptes consolidés ». Il en résulte que l'exemption est possible en cas de contrôle exclusif ou conjoint et qu'elle ne l'est pas en cas d'influence notable (lettres du Ministère de la Justice de septembre 1990 et de la CNCC consultés par nos soins).
Selon le bulletin CNCC (n° 111, septembre 1998, EC 97-146 et EJ 97-273, p. 424 s.), la consolidation par mise en équivalence de la société mère de sous-groupe contrôlée ne remet pas en cause le bénéfice de l'exemption.

Les cas de mise en équivalence de sociétés contrôlées devraient toutefois être quasi inexistants dans les règles françaises, les sociétés contrôlées significatives étant obligatoirement intégrées en consolidation (voir Mémento Comptes consolidés n° 2088).

(9) Conditions d'exemption en cas de sous-groupes : en principe, s'agissant d'une obligation sanctionnée pénalement, il y a lieu d'interpréter les textes de manière restrictive, à savoir il y a exemption :
- **si des associés représentant au moins 1/10 du capital ne s'y opposent pas.**
Ainsi, si des associés représentant 1/10 ou plus du capital s'opposent à l'exemption, la société est considérée comme astreinte à publier des comptes consolidés, avec l'obligation de nommer un 2e commissaire aux comptes (voir n° 4850).
Les modalités à retenir pour l'opposition des associés à l'exemption ne sont pas prévues par les textes (la 7e directive - art. 8.1 - prévoit que les associés demandent l'établissement de comptes consolidés au plus tard 6 mois avant la fin de l'exercice). Les textes ne disent pas si les représentants légaux de la société doivent avertir les minoritaires de leur décision d'utiliser l'exemption, ni quand et comment les minoritaires peuvent s'opposer à l'exemption.
A notre avis, pour que les associés puissent s'opposer à l'exemption, il est nécessaire qu'ils aient été consultés au préalable ; il semble donc **prudent de demander formellement** leur autorisation (en ce sens, Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EC 2005-82, p. 183 s.), en pratique lors de l'assemblée annuelle se tenant au cours de l'exercice pour lequel l'exemption est envisagée ; à défaut, tant que les associés n'auront pas été avertis (ils le seront au plus tard lorsqu'ils recevront l'annexe des comptes individuels dans laquelle l'exemption devra être motivée), ils auront le droit de s'y opposer ;
- **et si toutes les autres conditions sont remplies.** Notamment (lettre du Ministère de la Justice et de la CNCC de septembre 1990 consultés par nos soins ; Bull. CNCC n° 79, septembre 1990, EC 90-113, p. 381 s.), l'exemption n'est possible, en principe, que si toutes les sociétés qui seraient intégrées dans les comptes consolidés du sous-groupe sont incluses dans les comptes consolidés de l'ensemble plus grand [voir (11)], même si elles sont, à ce niveau, d'un intérêt négligeable. Le bulletin CNCC indique qu'à défaut il y aurait obligation de consolider et les sanctions seraient applicables.
A notre avis, cette position de principe risque, en pratique, d'augmenter le périmètre de consolidation de façon non négligeable dans les grands groupes. C'est pourquoi il nous paraît possible de mettre en équivalence les sociétés du sous-groupe dès lors qu'elles sont contrôlées mais d'un intérêt négligeable pour l'ensemble plus grand.

Remarques

a. L'exemption est également possible lorsque le résultat de l'exercice du sous-groupe n'est que partiellement inclus dans les comptes de l'ensemble plus grand du fait de la prise de contrôle du sous-groupe en cours d'exercice (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EC 2005-82, p. 183 s.).

b. En revanche, la consolidation dans l'ensemble plus grand sur la base d'une **situation intermédiaire** ne permet pas de bénéficier de l'exemption (Bull. CNCC n° 102, juin 1996, EC 95-79, p. 303 s.).

c. L'exemption de la mère d'un sous-groupe est enfin possible si la société mère de l'ensemble plus grand a une date de clôture postérieure à celle du sous-groupe. Même si les comptes consolidés publiés sont en décalage par rapport à la clôture du sous-groupe, il n'y a pas de rupture dans l'information annuelle communiquée aux actionnaires du sous-groupe. En revanche, lors du premier exercice d'intégration du sous-groupe dans l'ensemble plus grand, les délais d'établissement des comptes consolidés de l'ensemble plus grand doivent être compatibles avec la mise à disposition de ces comptes consolidés aux actionnaires du sous-groupe (en ce sens, Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EC 2005-82, p. 183 s.), voir (15).

Une information doit être fournie en annexe sur la justification de l'exemption (C. com. art. R 233-15).

(10) Ensemble plus grand : cette notion doit être interprétée au sens large, c'est-à-dire que les comptes consolidés peuvent être établis par toute société exerçant un contrôle (direct ou indirect) sur la société exemptée (Bull. CNCC n° 66, juin 1987, EJ 87-62, p. 247 s.).
Les « comptes consolidés » visés sont ceux répondant à la définition légale du terme ; ainsi, une société ne peut être exemptée au motif qu'elle est incluse dans les **comptes combinés** publiés par sa société mère (Bull. CNCC n° 102, juin 1996, EC 96-02, p. 300 s.).
Il peut s'agir d'une société commerciale ou civile (Bull. CNCC n° 84, décembre 1991, EJ 91-10, p. 567).

(11) Conformité des comptes de l'ensemble plus grand La conformité avec les mesures prises pour l'application de la 7e directive est appréciée (cf. Guide de contrôle CNCC « Contrôle des comptes consolidés », février 2002) sur la base du respect général des dispositions minimales fixées dans cette directive. Elle vise non seulement les méthodes de présentation des comptes consolidés - ordre, intitulé et position des postes (Bull. CNCC n° 77, mars 1990, CD 89-05, p. 110 s.) - mais aussi les règles générales d'évaluation et la pertinence des informations données.

Les comptes de l'ensemble plus grand doivent inclure les comptes de la mère de sous-groupe ainsi que ceux de toutes ses filiales (7e directive, art. 7.2. a).
Le terme « inclure » n'ayant pas été défini, il est possible, à notre avis, d'exempter une mère de sous-groupe (ou une de ses filiales ou sous-filiales), dès lors qu'elle est contrôlée, quelle que soit la méthode de consolidation retenue (intégration globale ou mise en équivalence). Voir conséquences pratiques (9).
(12) Notion d'équivalence Quels référentiels peuvent être considérés comme offrant un niveau d'exigence équivalant à ceux établis conformément à la 7e directive ? Aux termes de l'article C. com. R 233-15 1° , une société (à l'exception des sociétés qui émettent des valeurs mobilières sur un marché réglementé ou des titres de créance négociables) peut être exemptée de l'obligation d'établir des comptes consolidés si les comptes de l'ensemble plus grand d'entreprises, dans lequel la société française est incluse, sont établis en conformité avec des principes et règles offrant un niveau d'exigence équivalant aux règles françaises ou à la 7e directive.

Les modifications successives de la rédaction de l'article C. com. R 233-15 en 2007 et 2008 qui ont conduit notamment à remplacer la notion de comptes équivalents par celle de comptes établis « selon des règles et principes offrant un niveau d'exigence équivalant » n'ont, à notre avis, pas d'incidence sur cette position (en ce sens, le communiqué de la CNCC du 5 septembre 2008 indiquant que le décret n° 2008-876 du 29 août 2008 modifiant l'article susvisé du Code de commerce « permet un retour aux possibilités d'exemption telles qu'elles existaient avant les récentes modifications de cet article »).

Comptes de l'ensemble plus grand établis en IFRS La conformité aux articles du Code de commerce exigée pour bénéficier d'une exemption renvoie, entre autres, à l'article L 233-24. Or cet article introduit précisément la possibilité, pour les groupes français non cotés, d'établir leurs comptes consolidés selon les IFRS. Il en résulte que les comptes consolidés de l'ensemble plus grand peuvent être établis selon les normes IFRS.
Comptes de l'ensemble plus grand établis selon les principes comptables des Etats-Unis, du Japon et de certains autres pays tiers à l'UE A notre avis, les filiales françaises de sociétés publiant leurs comptes en US GAAP ou Japanese GAAP peuvent bénéficier de l'exemption d'établir des comptes consolidés. Il en est de même pour les filiales françaises de sociétés publiant leurs comptes selon les principes comptables généralement admis en Chine, au Canada et en République de Corée.
En effet, la Commission européenne (Décision n° 2008/961/CE publiée au JOUE L 340/112 du 19 décembre 2008) a considéré qu'à compter du 1er janvier 2009 les GAAP's des Etats-Unis et du Japon sont équivalents aux IFRS (telles qu'adoptées par l'UE) pour l'établissement des états financiers consolidés des émetteurs non européens dont les titres sont cotés sur un marché réglementé de l'UE. Cette appréciation a été étendue, à partir du 1er janvier 2012 aux GAAP's de la Chine, du Canada et de la République de Corée (Décision d'exécution 2012/194/UE du 11 avril 2012 modifiant la décision précitée, publiée au JOUE L 103/49 du 13 avril 2012),

(13) Certifiés : selon le bulletin CNCC (n° 84, décembre 1991, EJ 91-155, p. 569 s.), ce terme signifie l'expression d'une opinion relative au contrôle des comptes quelle qu'elle soit, et ne fait pas référence à la qualité de l'opinion exprimée.
Toutefois, à notre avis, si les comptes de l'ensemble plus grand ne sont pas certifiés ou certifiés avec réserve, il convient de s'interroger sur les causes de cette réserve ou de ce refus :
- au niveau des comptes consolidés de l'ensemble plus grand, ceux-ci devant, en plus de la certification, être conformes à la 7e directive [ou offrir un niveau d'exigence équivalant, voir renvoi (12)],
- au niveau des comptes individuels de la mère du sous-groupe exemptée, pour s'assurer que ces causes n'y trouvent pas leur origine, ce qui pourrait avoir une incidence sur leur certification.

(14) Publiés : la notion de comptes publiés suit, à notre avis, les obligations de publication du pays où se situe l'ensemble plus grand (pour la France, voir n° 4643 à 4643-2 et 4615). Toutefois, s'agissant d'une exemption, une sorte d'équivalence de publication nous paraît devoir être assurée dans tous les cas [voir n° 4643-2, renvoi (4)].

(15) Mis à la disposition des associés : la mise à disposition des comptes consolidés de l'ensemble plus grand **postérieurement à l'assemblée générale** de la société mère du sous-groupe ne répond pas aux conditions légales fixées pour bénéficier de l'exemption d'établissement de comptes consolidés. La production d'une lettre d'affirmation de la société tête de groupe de l'ensemble plus grand attestant de la mise à disposition de comptes consolidés après l'assemblée de la mère du sous-groupe ne permet pas de pallier l'absence de comptes consolidés et donc de permettre une exemption (Bull. CNCC n° 154, juin 2009, EJ 2008-101, p. 394 s.).

(16) La traduction en français des comptes de l'ensemble plus grand est-elle obligatoire, même en l'absence d'associés minoritaires ? A notre avis, oui, sauf renonciation du comité d'entreprise (s'il en existe un) à l'obtention de cette information (C. trav. art. L 232-1 et L 2323-8).
Mais même si celui-ci renonce, il convient de noter que tout intéressé serait, à notre avis, en droit de demander l'application de la 7e directive (art. 2 bb et art. 38) pour obtenir une version traduite des comptes consolidés de l'ensemble plus grand.

Pour plus de détails, voir BCF 2/97, p. 27.

(17) Les informations complémentaires d'importance significative à fournir en cas de **mère hors Etats membres de la CE ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen** sont fournies soit dans les comptes consolidés de celle-ci, selon les règles de consolidation utilisées dans ces comptes, soit dans les comptes individuels de la mère française exemptée, selon des méthodes conformes aux règles françaises.
Les informations à fournir sont celles **significatives au niveau du sous-groupe** ce qui implique, à notre avis, que la consolidation soit réalisée par paliers, ou que le logiciel de consolidation puisse fournir les informations correspondantes.
Ces informations portent notamment sur (C. com. art. R 233-15 3°) :
- le montant de l'actif immobilisé,
- le montant net du chiffre d'affaires,
- le résultat de l'exercice,
- le montant des capitaux propres,
- le nombre de membres du personnel employés en moyenne au cours de l'exercice.

Sur la solution à retenir selon les différentes situations, voir BCF 3/92, p. 14.

(18) Annexe : pour un exemple de rédaction, voir BCF 3/91, p. 41 s.
(19) Etablissements publics de l'Etat : qu'ils soient soumis ou non aux règles de la comptabilité publique, ils ont l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe s'ils remplissent les **deux conditions suivantes** (loi n° 85-11 du 3 janvier 1985, art. 13, modifiée par la loi de sécurité financière du 1er août 2003, art. 136 et décret n° 86-221 du 17 février 1986, art. 13, modifié par le décret n° 2005-747 du 1er juillet 2005, art. 2) :

- ils **contrôlent** une ou plusieurs autres entreprises ou ils exercent sur elles une influence notable ;

- l'**ensemble** constitué par l'établissement public et les personnes morales qu'il contrôle (c'est-à-dire, nous semble-t-il, contrôle exclusif et contrôle conjoint) **dépasse,** pendant deux exercices consécutifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés, deux des trois critères suivants, calculés selon les mêmes méthodes que celles prévues pour les critères de présentation des comptes annuels (C. com. art. R 233-16, voir n° 4610) : total du bilan : 15 millions €, montant hors taxes du chiffre d'affaires : 30 millions €, nombre de salariés : 250.

Remarque
Une instruction budgétaire et comptable de la Direction générale des finances publiques (Inst. n° 8-017-M9 publiée le 3 avril 2008) présente, pour les établissements publics nationaux (EPN), les objectifs de la consolidation, les acteurs et les techniques de consolidation, les modalités de publication. Elle ne traite que des comptes consolidés établis selon les règles comptables françaises. En outre, une note commune de la DGFiP et de la CNCC (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, p. 462 s.) apporte des précisions sur la consolidation et la certification des comptes des EPN soumis aux règles de la comptabilité publique.

Personnes morales établissant des comptes consolidés sans y être tenues

4615

Les personnes morales ayant la qualité de commerçant qui ne sont pas tenues, en raison de leur forme juridique ou de la taille de l'ensemble du groupe, d'établir et de publier des comptes consolidés doivent, **si elles publient des comptes consolidés,** se conformer aux dispositions des articles C. com. L 233-16 et L 233-18 à L 233-27 (C. com. art. L 233-28).

Il en est de même pour les sociétés mères exemptées en tant que mères de sous-groupe même si elles ne sont pas tenues d'établir des comptes consolidés pour une raison autre que leur forme juridique ou la taille de l'ensemble, raisons explicitement visées à l'article C. com. L 233-28 (Bull. CNCC n° 123, septembre 2001, EJ 2001-67, p. 472 s.).

Sur la notion de comptes « publiés », la Note d'information CNCC NI.I « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », février 2010, apporte les précisions suivantes :

- la présentation à l'organe délibérant de comptes consolidés établis volontairement par une entité doit par précaution être considérée comme impliquant une publication dès lors qu'il est probable qu'il en résultera un dépôt au greffe ;

- en revanche, la communication d'informations financières, en particulier les comptes consolidés, à un nombre limité d'intéressés dans le cadre de relations contractuelles avec l'entité ne constitue pas une publication, dans la mesure où cette communication se fait sous le sceau de la confidentialité. Cependant, la qualification de publication ne peut être définitivement écartée si, par exemple, tout co-contractant de l'entité pouvait à sa demande obtenir communication de comptes consolidés ou si l'entité utilisait cette diffusion pour favoriser des relations contractuelles nouvelles.
Dans cet esprit, une entité qui, dans le cadre de ses relations d'affaires avec ses banquiers, communique des informations sur son activité, ses résultats prévisionnels, ses comptes annuels ou consolidés, ne procède pas à une « publication » de ces informations. Ces informations sont en effet distribuées à un petit nombre de personnes ayant entre elles un intérêt commun et il est attendu qu'elles leur gardent un caractère confidentiel.
Dans ce contexte, la CNCC considère qu'il n'y a pas publication de comptes consolidés, au sens de l'article L 233-28 du Code de commerce, par l'entité qui les établit volontairement pour ses besoins de gestion et qu'il n'est pas nécessaire de les faire certifier, voir n° 4852.

Section 2 Référentiels applicables aux comptes consolidés

4630

Deux référentiels sont applicables aux comptes consolidés :

- les **normes IFRS,** telles qu'avalisées au niveau européen (conformément au processus d'adoption) sont **obligatoires pour les sociétés cotées** sur un marché réglementé (voir n° 4631) et, **sur option, pour les sociétés non cotées** sur un marché réglementé (voir n° 4632) ;

- les **règles françaises** sur les comptes consolidés sont applicables pour les **sociétés non cotées** sur un marché réglementé qui n'optent pas pour le référentiel IFRS (voir n° 4601).

Sociétés cotées sur un marché réglementé : application obligatoire des IFRS

4631

Le règlement (CE) n° 1606/2002 du 19 juillet 2002, dit règlement « IFRS 2005 », a imposé directement (donc sans nécessité de transposition en droit national) aux sociétés cotées européennes de préparer (et ainsi de publier) des comptes consolidés conformes aux IFRS, à compter des exercices ouverts à partir du 1er janvier 2005.

Pour tous les développements sur l'application des IFRS en France, voir Mémento IFRS.

Sont concernées par cette obligation :
- toutes les sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne qui publient des comptes consolidés ;

Sont exclues, par exemple, les sociétés américaines cotées sur un marché réglementé en Europe.
Commentaires de la CE (§ 2.2) : les articles 4 et 5 du règlement « IFRS 2005 » font référence aux « sociétés ». Celles-ci sont définies comme suit à l'article 48 du traité instituant la Communauté européenne (ex-article 58) : « Par sociétés, on entend **les sociétés** de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, **et les autres personnes morales** relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif. » Cette définition sous-tend le champ d'application de toutes les directives comptables qui sont liées (à savoir les 4e et 7e directives).

- dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre, à la date de clôture de leur bilan (Règl. CE précité, art. 4) ;

Remarque
Sociétés dont les titres sont inscrits sur un marché non réglementé : le règlement européen est applicable obligatoirement aux sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Euronext Paris en France, voir n° 1804). Il n'est donc pas obligatoire pour les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché non réglementé (Alternext ou le Marché libre en France, voir n° 1804-1). Elles ont toutefois la possibilité d'exercer l'option et donc d'appliquer les IFRS, voir n° 4632.

- quel que soit leur secteur d'activité : entreprises industrielles et commerciales, établissements de crédit, compagnies d'assurance, notamment ;
- indépendamment de leur taille.

Conséquences d'un retrait de la cote

Dans un tel cas, les sociétés soumises à titre obligatoire aux IFRS peuvent revenir aux règles françaises (application du règlement CRC n° 99-02, voir n° 4601). En effet, le retrait de la cote s'analyse comme un changement exceptionnel dans la situation de la société (voir n° 363-1) pouvant justifier le retour à l'application des règles françaises dans les comptes consolidés. Dès lors, ces sociétés ont le choix (en application de l'article C. com. L 233-24, voir n° 4632) de continuer à appliquer les IFRS ou de revenir aux règles françaises pour la préparation de leurs comptes consolidés (Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, EC 2005-60, p. 732 s.).

Conséquences d'un transfert de marché Euronext Paris vers le marché Alternext

La loi tendant à favoriser l'accès au crédit des PME et à améliorer le fonctionnement des marchés financiers (loi n° 2009-1255 du 19 octobre 2009, art. 11, 12 et 13) a permis et précisé les conditions du transfert (voir n° 1804-1).
Les émetteurs cotés sur Euronext Paris (marché réglementé) doivent établir leurs comptes consolidés selon les IFRS. En revanche, les sociétés cotées sur Alternext (marché non réglementé) publient leurs comptes consolidés selon les règles françaises ou, sur option, selon les IFRS.
Les modalités d'application du changement de référentiel par les sociétés qui décident d'appliquer les règles françaises dans le cadre du transfert de la cotation de leurs titres d'Euronext vers Alternext ont été précisées par l'ANC (Règl. ANC n° 2010-01 et Rec. ANC du 3 juin 2010).

L'AMF a également publié une liste de questions-réponses sur le transfert vers Alternext d'une société cotée sur Euronext (Position/recommandation AMF n° 2010-03 du 16 septembre 2010, modifiée le 5 mai 2011). Pour plus de détails sur les conséquences et les modalités de transfert d'Euronext vers Alternext, voir Mémento Comptes consolidés n° 1018.

Sociétés non cotées sur un marché réglementé : application possible des IFRS sur option

4632

Le règlement européen (art. 5) prévoyait que les Etats membres puissent **autoriser ou obliger les sociétés autres que celles visées par l'obligation générale** (voir n° 4631) à préparer leurs comptes consolidés en IFRS à compter du 1er janvier 2005. Cette possibilité d'option concernait donc les sociétés européennes non cotées sur un marché réglementé devant établir des comptes consolidés.
En France, cette **possibilité d'option** a été **offerte aux sociétés non cotées** sur un marché réglementé par l'article 1er de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004. Ce texte a modifié l'article C. com. L 233-24 en dispensant les sociétés tenues d'établir et de publier des comptes consolidés (en application des dispositions de l'article C. com. L 233-16) de se conformer aux règles comptables prévues par les articles C. com. L 233-18 à L 233-23.

Cette faculté est également ouverte aux personnes morales non cotées établissant des comptes consolidés sur une base volontaire, c'est-à-dire sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille de leur groupe.

Les sociétés (non cotées sur un marché réglementé) qui n'optent pas continuent donc d'appliquer les **règles françaises,** c'est-à-dire le règlement CRC n° 99-02.

Pour plus de détails, voir Mémento Comptes consolidés n° 1020 s.
Pour un recueil commenté de tous les textes applicables dans les comptes consolidés, voir Code Comptable, mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la Solution Navis comptable conso/IFRS (Ed. Francis Lefebvre).

Réversibilité de l'option pour les IFRS

Les sociétés non cotées sur un marché réglementé qui ont exercé l'option offerte par le Code de commerce d'utiliser les IFRS pour la préparation de leurs comptes consolidés peuvent revenir aux règles françaises **sans avoir de justification à apporter** (Note de présentation du Règl. ANC n° 2012-02 du 7 mars 2012 relatif à l'application de l'article L 233-24 du Code de commerce, en cours d'homologation à la date de mise à jour du présent ouvrage). Les modalités de retour aux règles françaises sont précisées par le règlement ANC précité. Elles sont en tout point identiques à celles déjà définies par l'ANC pour les sociétés dont les titres sont transférés d'Euronext vers Alternext et qui souhaitent, à cette occasion revenir aux règles françaises de consolidation (voir n° 4631 et Mémento Comptes consolidés n° 1018).

Section 3 Responsabilité et délais d'établissement des comptes consolidés

Personnes tenues d'établir des comptes consolidés

4640

Les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont établis **à la diligence** du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants (C. com. art. L 233-16).

Pour les SAS, il s'agit (C. com. art. L 227-1, al. 3) du président (son représentant légal s'il s'agit d'une personne morale) ou celui ou ceux des dirigeants que les statuts désignent à cet effet.

Le fait que le texte **n'utilise pas les termes** « le conseil d'administration établit... » (comme pour l'établissement des comptes annuels - (C. com. art. L 232-1 - ou les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises - C. com. art. L 232-2) mais l'expression « à la diligence » ne dispense pas (Bull. CNCC n° 106, juin 1997, CNP 97-16, p. 290 s.) le conseil d'administration d'établir et donc d'arrêter les comptes consolidés. Ainsi (Bull. CNCC précité), comme pour les comptes annuels, cet arrêté doit donc être inscrit à l'ordre du jour d'une réunion du conseil et faire l'objet d'une délibération dûment constatée au procès-verbal (voir C. com. art. R 225-22), et ce, que la société soit tenue ou non de faire approuver les comptes consolidés par l'assemblée générale (voir n° 4641-1).

En conséquence, si les comptes consolidés ne sont pas encore établis lorsque le conseil d'administration arrête les comptes annuels de la société mère, **le conseil doit se réunir une seconde fois** pour arrêter les comptes consolidés.

Remarque
A propos de ces questions, le Comité juridique de l'Ansa (Com. n° 2386, avril 1987) attire notamment l'attention des dirigeants sur les responsabilités qu'ils encourent en vertu de l'article C. com. L 247-1 II (voir n° 4642).
Sur le contenu du rapport sur la gestion du groupe, voir n° 3696-1.

Délais d'établissement (et de publication)

4641

Aucun délai n'est fixé directement par les textes en ce qui concerne l'établissement des comptes consolidés.
En revanche, la combinaison de différents textes permet, à notre avis, de distinguer les situations suivantes :

Sociétés dont des titres de capital ou des titres de créance sont inscrits sur un marché réglementé

Pour une définition, voir n° 4612, renvois (4) et (5).
Pour plus de détails sur les obligations de publication des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou non réglementé, voir n° 5063 à 5079.

Le délai ne peut dépasser 4 mois après la clôture du fait de l'obligation de publication du rapport financier annuel, qui comprend les comptes consolidés (C. mon. fin. art. L 451-1-2) ; voir n° 5073 et 5073-1.

Il est au plus de 3 mois s'il s'agit d'une SA à directoire (voir ci-après).

Pour les sociétés émettant des titres de capital ou des titres de créance sur le marché non réglementé Alternext, voir n° 5079.

Autres sociétés commerciales

I. SA à directoire
Le délai est de 3 mois après la clôture de l'exercice (C. com. art. R 225-55), le directoire devant, dans ce délai, (C. com. art. L 225-68, al. 5) présenter au conseil de surveillance, aux fins de vérification et de contrôle, les documents visés à l'article C. com. L 225-100, al. 2, à savoir les comptes annuels et les comptes consolidés.

Cette divergence de délai entre les SA de type classique (voir ci-après) et les SA à directoire apparaît quelque peu paradoxale.

II. SA de type classique et SAS
Si la société :

a. réunit **un seul conseil** pour arrêter les comptes individuels et les comptes consolidés, celui-ci doit se tenir dans les **4 mois après la clôture.**

En effet, **par hypothèse,** ces sociétés sont de **« grandes sociétés »** (chiffre d'affaires > 18 millions € ou salariés > 300) et donc tenues, en pratique, d'établir les 4 documents liés à la prévention des difficultés des entreprises notamment un tableau de financement en même temps que les comptes annuels dans les 4 mois après la clôture (voir n° 3709-2).

b. réunit **deux conseils** : d'une part, celui arrêtant les comptes individuels doit se tenir dans les 4 mois après la clôture et, d'autre part, celui arrêtant les comptes consolidés 45 jours au moins avant l'AGO (ou plus exactement **un mois au moins avant la convocation de l'AGO**), ce qui correspond au délai au cours duquel les comptes consolidés doivent être mis à la disposition des commissaires aux comptes (C. com. art. R 232-1).

III. SARL et SNC
Le gérant doit établir les comptes consolidés dans les mêmes situations et délais que les SA de type classique (C. com. art. R 223-28 et R 221-6).

Approbation des comptes consolidés par l'assemblée générale ordinaire

4641-1

L'obligation d'approbation des comptes consolidés dépend de la forme juridique de la société :

- **SA (ou SCA)** : lorsqu'une société anonyme (ou SCA) établit des comptes consolidés, le conseil d'administration (ou le directoire) doit présenter ces comptes à l'assemblée générale ordinaire en vue de leur approbation (C. com. art. L 225-100). Ainsi, l'assemblée annuelle des SA doit formellement approuver les comptes consolidés, ces derniers étant juridiquement traités de la même manière que les comptes individuels (Ansa Com. n° 04-054, juillet 2004) ;

Remarques

1. AG unique Il n'est pas possible de dissocier les deux approbations des comptes annuels et des comptes consolidés par deux assemblées générales ordinaires (Bull. CNCC n° 129, mars 2003, Chr. 27).

2. SA (ou SCA) établissant des comptes consolidés sans y être tenues Les comptes consolidés devraient également être présentés à l'approbation de l'assemblée générale (Com. Ansa n° 06-054, octobre 2006). En effet, l'art. C. com. L 225-100 ne fait pas de distinction entre les sociétés astreintes à établir des comptes consolidés et celles qui les établissent volontairement. En outre, si ces comptes sont communiqués à des tiers, il est logique que les actionnaires en soient saisis au préalable. Toutefois, aucune sanction n'est prévue si ces comptes ne font pas l'objet d'un vote (Com. Ansa précitée).

- **SAS** : dans les SAS pluripersonnelles, l'information sur les comptes consolidés est donnée aux associés, qui ne sont pas tenus de les approuver (Com. Ansa n° 04-054, juillet 2004).

En effet, l'art. C. com. L 227-1 exclut l'application aux SAS de l'art. C. com. L 225-100 qui prévoit l'approbation des comptes consolidés par l'assemblée générale.

En revanche, les SAS ne comprenant qu'un seul associé (qui n'est pas le président de la société) sont soumises à l'obligation d'approbation des comptes consolidés (Com. Ansa n° 06-058, octobre 2006). En effet, l'art. C. com. L 227-9 prévoit l'approbation des comptes (annuels et, le cas échéant, consolidés) par l'associé unique dans les Sasu ;

- **SARL, SNC** : l'approbation des comptes consolidés ne s'impose pas dans ces sociétés, même lorsqu'elles sont tenues d'établir de tels comptes.

Résolution concernant les comptes consolidés

En l'absence de précision du Code de commerce, l'assemblée annuelle peut voter :

- soit une résolution commune aux comptes sociaux et aux comptes consolidés ;

- soit deux résolutions distinctes, l'une relative aux comptes sociaux, l'autre relative aux comptes consolidés.

L'Ansa (Com. n° 04-054, juillet 2004) recommande cette deuxième solution.

En effet, il paraît non seulement plus lisible pour les actionnaires de les faire voter successivement, au moyen de deux résolutions distinctes sur les comptes annuels puis sur les comptes consolidés, mais également plus prudent au cas où l'une ou l'autre des séries de comptes seraient contestées par une majorité d'actionnaires (Ansa Com. n° 04-054, juillet 2004).

Sanctions

4642

Le défaut d'établissement ou de communication des comptes consolidés est susceptible d'entraîner de lourdes sanctions et autres conséquences :

- sanctions pénales pour les dirigeants,

En application de l'article C. com. L 247-1 II, seront punis d'une amende de 9 000 € les membres du directoire, du conseil d'administration ou les gérants des sociétés tenus d'établir des comptes consolidés, qui ne les auront **pas établis ou adressés** aux actionnaires ou associés. Le tribunal pourra en outre ordonner l'insertion du jugement, aux frais des personnes condamnées, dans un ou plusieurs journaux.

- nullité des délibérations de l'assemblée générale (C. com. art. L 225-121),

Sur les possibilités et modalités de régularisation, voir n° 5281.

- délit d'entrave au fonctionnement du comité d'entreprise et du comité de groupe (C. trav. art. L 2328-8 et L 2332-1 : non-communication de documents obligatoirement transmis aux actionnaires),

- révélation du fait délictueux par le commissaire aux comptes (C. com. art. L 823-12),

- mention de l'irrégularité à la plus prochaine assemblée générale (C. com. art. L 823-12),

- délit de non-nomination d'un deuxième commissaire aux comptes, non seulement pour les sociétés par actions (SA, SCA, SAS) (C. com. art. L 823-12), mais aussi pour les SNC, les SARL et les EURL.

Pour plus de détails sur ce dernier point, voir n° 4850.

Section 4 Obligations d'information

Les **règles de publication** sont exposées en détail dans le chapitre 22 « Information », n° 5063 à 5079.

4643

L'obligation d'établir des comptes consolidés entraîne l'**obligation** d'information vis-à-vis des associés (C. com. art. L 233-16 : « les sociétés commerciales établissent **et** publient... »).

Tableau récapitulatif

4643-1

<table>
<tr><th colspan="3">Types
de sociétés commerciales</th><th>Communication aux associés</th><th>Dépôt au greffe</th><th>Publication au Balo</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Sociétés émettant des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé*</td><td colspan="2">Actions</td><td rowspan="3">OUI (1)</td><td rowspan="3">OUI (3)</td><td>OUI
(voir n° 5071 et 5072)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Autres instruments financiers</td><td>NON
(voir n° 5075 s.)</td></tr>
<tr><td colspan="3">Sociétés dont les titres financiers sont inscrits sur Alternext (marché non réglementé)</td><td>NON
(voir n° 5079)</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Autres sociétés commerciales</td><td rowspan="2">Sociétés tenues d'établir**</td><td>SA, SCA, SAS, SARL, EURL</td><td rowspan="2">OUI,
sauf SAS (1)</td><td>OUI (3)</td><td rowspan="2">NON</td></tr>
<tr><td>SNC,</td><td>OUI</td></tr>
</table>

Types de sociétés commerciales			Communication aux associés	Dépôt au greffe	Publication au Balo
		SCS		(3)	
	Sociétés exemptées	Petits groupes	NON	NON	
		Sous-groupes	OUI (comptes consolidés de l'ensemble plus grand) (2)	NON (4)	
	Sociétés établissant volontairement		OUI (1)	OUI (3)	

* Sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804.
** Y compris les sociétés émettant des titres de créances négociables (voir n° 2207).

Commentaires sur l'obligation de publier

4643-2

(1) Communication aux associés : les **comptes consolidés** (établis obligatoirement ou volontairement, confirmation officieuse obtenue auprès du ministère de la Justice en décembre 1990) et le **rapport sur la gestion du groupe** doivent être (comme les comptes individuels et le rapport de gestion) mis à la disposition :
- pour les SA et SARL :

• à toute époque de l'année (permanent) : voir n° 5031 ;
• avant l'assemblée annuelle : voir n° 5034 s. (SA) et 5032 (SARL).
Les SAS ne sont pas obligatoirement concernées par la mise à disposition des documents avant l'assemblée (voir Mémento Sociétés n° 60533).

- pour les SNC :

• deux fois par an : voir n° 5031 ;
• avant l'assemblée annuelle : voir n° 5032.

Sur les obligations d'approbation des comptes consolidés selon la forme juridique des sociétés, voir n° 4641-1.

Sanctions : à défaut d'avoir adressé les comptes consolidés, dans les délais, aux actionnaires ou associés, le conseil d'administration, le directoire ou le gérant sont passibles des sanctions prévues par l'article C. com. L 247-1, II, voir n° 4642, et peuvent faire l'objet d'une procédure d'injonction de faire (sauf dans les SAS), voir n° 5036. En outre, indépendamment de ces sanctions pénales et civiles, un actionnaire lésé peut demander la nullité de l'assemblée (C. com. art. L 225-121, al. 2) dans un délai de 3 ans, le juge saisi étant libre de la prononcer, et ce, même en l'absence de régularisation (Com. Ansa, n° 3209, juillet 2003).
Il n'existe pas de sanction concernant le rapport de gestion du groupe.

S'agissant de documents transmis **obligatoirement** aux associés avant l'assemblée, ils doivent être **transmis** :
- au **comité d'entreprise** et au comité de groupe (C. trav. art. L 2323-8 et L 2332-1, voir n° 5040) ;
- aux **commissaires aux comptes** un mois au moins avant la convocation à l'assemblée générale annuelle (voir n° 4851).

(2) Communication aux associés de la mère de sous-groupe exemptée : les comptes consolidés (en langue française) de l'ensemble plus grand doivent être mis à la disposition des associés et de la société exemptée, 15 jours au moins avant l'assemblée générale annuelle (C. com. art. R 233-15).

Le fait que l'assemblée générale de la société mère du sous-groupe se tienne avant celle de la société mère de l'ensemble plus grand ne remet pas en cause le bénéfice de cette exemption, dès lors que le conseil de la société mère de l'ensemble plus grand se tient **15 jours au moins avant la date de l'assemblée de la société mère du sous-groupe,** voir n° 4612 (9).

En revanche, les textes ne prévoient pas de communiquer aux associés le rapport sur la gestion du groupe de l'ensemble plus grand et, aux commissaires aux comptes, l'ensemble des documents, ce qui pourtant nous paraît nécessaire (voir n° 4851).
Sanctions : il n'y a pas de sanction directe, mais s'agissant d'une des conditions d'exemption, les sanctions prévues en cas de non-établissement des comptes consolidés (voir n° 4642) pourraient trouver à s'appliquer.

(3) Dépôt au greffe : il concerne (voir n° 5050 s.) :

- les sociétés par actions (C. com. art. L 232-23) ;

- les SARL (C. com. art. L 232-22) ;

- les SNC dont tous les associés sont soit des SARL ou des sociétés par actions, soit des SNC ou des SCS dont tous les associés sont des SARL ou des sociétés par actions.

Il en est de même pour des comptes consolidés établis volontairement (confirmation officieuse obtenue auprès du ministère de la Justice en décembre 1990).
Les sanctions civiles (injonction de faire) en cas d'absence de dépôt sont identiques à celles prévues pour les comptes annuels (voir n° 5050-3).

(4) Absence de dépôt au greffe pour les mères de sous-groupes exemptées : en effet, aucun texte (notamment l'article C. com. R 233-15 qui fixe les conditions d'exemption) ne prévoit le dépôt des comptes consolidés de l'ensemble plus grand par une mère de sous-groupe.
Toutefois, ces comptes sont déposés (si sa législation le prévoit) ou publiés par la mère du groupe. Dans le cas contraire (par exemple une SNC ou une association qui serait l'ensemble plus grand et qui n'a aucune obligation de dépôt au greffe), la mère de sous-groupe exemptée devrait, à notre avis, annexer aux comptes individuels qu'elle dépose au greffe, les comptes consolidés de l'ensemble plus grand, afin d'écarter toute remise en cause de l'exemption d'établissement dont elle bénéficie. Une mention dans l'annexe de ses comptes individuels concernant ce point est, à notre avis, nécessaire.

Section 5 Contrôle

I. Contrôle interne

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 à 396-2.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397 à 399.
Sur le rapport du président sur le contrôle interne, voir n° 3699 s.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Cadre de référence de l'AMF

4840

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et les points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'information comptable et financière relative aux **comptes consolidés** (Cadre de référence AMF, IV, § 4.1.12).

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

a. Maîtrise des processus amont et de production comptable Il existe des processus visant à ce que :

- le périmètre de consolidation soit tenu à jour et documenté ;

- les liasses de consolidation soient établies en application de principes et règles comptables homogènes au sein des sociétés intégrées ;

- les opérations réciproques soient identifiées et éliminées, en particulier les opérations financières et les résultats internes (marges sur stocks, dividendes, résultats sur cessions d'immobilisations, etc.).

En outre :

- les écritures de consolidation sont enregistrées et suivies dans un journal spécifique ;

- un contrôle permanent est effectué sur les variations de pourcentage de contrôle des filiales et participations afin que les traitements appropriés puissent être mis en oeuvre lors des arrêtés de comptes (périmètre de consolidation, modification de la méthode de consolidation, etc.) ;

- l'accès aux informations nécessaires au traitement dans les comptes consolidés des sociétés mises en équivalence est organisé.

b. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- les principes comptables applicables aux comptes consolidés sont homogènes ;

- les règles comptables appliquées définissent les critères de consolidation des filiales et les méthodes appliquées ;

- les pourcentages d'intérêt et la situation de contrôle des filiales, participations et entités contrôlées sont analysés au regard de la situation de contrôle afin de vérifier l'adéquation de la méthode de consolidation appliquée à chacune ;

- les comptes sociaux des filiales sont rapprochés des comptes intégrés dans la consolidation, afin d'analyser et de suivre les écarts et les impositions différées ;

- la variation entre situation nette consolidée de clôture et situation nette consolidée d'ouverture est analysée et expliquée ;

- les variations issues du tableau de flux de trésorerie sont analysées et expliquées.

II. Contrôle externe

Nombre de commissaires aux comptes

Sociétés astreintes à publier, exemptées ou publiant volontairement des comptes consolidés

4850

Selon l'article C. com. L 823-2, les personnes et entités **astreintes** à publier des comptes consolidés (voir n° 4611 et 4612) sont tenues de désigner **au moins deux** commissaires aux comptes.

Ainsi, les EURL même non tenues de nommer un commissaire aux comptes pour la certification de leurs comptes annuels doivent désigner deux commissaires aux comptes pour faire certifier leurs comptes consolidés (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EJ 2008-24, p. 556). A notre avis, cette position de la CNCC est également applicable aux SARL, SNC et SCS astreintes à publier des comptes consolidés.

Précisons toutefois que l'**obligation** de nommer deux commissaires aux comptes n'est **prévue que pour les sociétés astreintes à publier des comptes consolidés (C. com. art. L 823-2),** c'est-à-dire, à notre avis, en application du Code de commerce ou d'un autre texte. L'obligation ne s'applique donc pas aux sociétés commerciales exemptées par le Code de commerce (petits groupes, sous-groupes, ensemble consolidable d'importance négligeable) (lettre de la Chancellerie au président de la CNCC en date du 8 octobre 2003, Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, p. 571 s. repris dans la NI.I de la CNCC au §. 1.222), quand bien même elles établiraient volontairement des comptes consolidés (voir n° 4615). L'obligation de nommer deux commissaires aux comptes s'applique donc également, à notre avis, aux entités astreintes à publier des comptes consolidés par un texte autre que le Code de commerce.

Les établissements publics de l'Etat, lorsqu'ils sont tenus d'établir des comptes consolidés, **doivent** également **nommer** au moins **deux commissaires aux comptes.** Cette obligation s'applique depuis 2003 à tous les établissements publics de l'Etat, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, qu'ils aient ou non une activité industrielle et commerciale (Loi n° 84-148 du 1er mars 1984 art. 30 modifié par la loi de sécurité financière du 1er août 2003).

Il en est de même pour :

- les mutuelles (Guide de contrôle des mutuelles du Code de la mutualité assumant un risque d'assurance - CNCC - décembre 2003) ;

- les syndicats professionnels et leurs unions, ainsi que les associations de salariés ou d'employeurs qui contrôlent une ou plusieurs personnes morales, sans entretenir avec elles de lien d'adhésion ou d'affiliation et qui établissent des comptes consolidés, lorsque les ressources de l'ensemble dépassent 230 000 € à la clôture d'un exercice (C. trav. art. L 2135-2 modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012). Ces organisations sont en revanche dispensées de l'obligation de co-commissariat lorsqu'elles choisissent l'option offerte par la loi d'annexer à leurs propres comptes ceux des personnes morales qu'elles contrôlent (sur les obligations comptables des syndicats et leurs unions, voir n° 230-11) (lettre de la Chancellerie du 3 février 2011, Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 50 s.).

Date de nomination du 2e commissaire : selon le bulletin CNCC (n° 145, mars 2007, EJ 2006-121, p. 148 s.), il convient que le deuxième commissaire aux comptes soit nommé avant la fin de l'exercice au cours duquel doivent être établis les comptes consolidés, par exemple par l'AGO statuant sur les comptes de l'exercice ayant fait apparaître le dépassement des seuils. Si cela n'a pu être fait, il doit être nommé avant l'assemblée d'approbation des comptes consolidés : pour ce faire, la résolution de nomination doit expressément préciser qu'il contrôlera les comptes consolidés établis lors de l'exercice précédent. **Renouvellement** : selon l'Ansa (Comité juridique du 1er décembre 1993, n° 265), une société par actions tenue de publier des comptes consolidés, qui omet de renouveler le mandat de l'un de ses deux commissaires aux comptes, doit nécessairement (sous peine de nullité des délibérations) procéder à cette nomination par le président du tribunal de commerce statuant en référé, en application des articles C. com. L 823-4 et R 823-3.

Sur les modalités pratiques, voir n° 5281.
Sur la coordination des travaux entre les deux co-commissaires aux comptes, voir n° 5348-2.

Sanctions : le **défaut de nomination** du deuxième commissaire aux comptes constitue, pour les dirigeants d'une personne ou entité tenue d'établir des comptes consolidés, un délit passible d'un emprisonnement de 2 ans et/ou d'une amende de 30 000 € (C. com. art. L 820-4, 1°).

Sur les conséquences en matière de nullité des délibérations de l'assemblée générale et les possibilités et modalités de régularisation, voir n° 5281.

Sociétés ne remplissant plus les conditions requises pour établir les comptes consolidés

4850-1

Que deviennent les mandats des commissaires aux comptes ?
Selon le bulletin CNCC (n° 88, décembre 1992, EJ 92-187, p. 626 s.) :

- **aucun des co-commissaires n'a l'obligation de démissionner** (même à la demande des gérants ou administrateurs ; Etude juridique CNCC, décembre 1998, § 167) ; il en a simplement la faculté (il est alors immédiatement remplacé par le commissaire suppléant) ;

Le bulletin CNCC précité signale en effet qu'il est nommé pour six exercices (C. com. art. L 823-3, al. 1). Ce même article indique que « sa fonction expire après la réunion de l'AGO qui statue sur les comptes du 6e exercice ».

- l'**assemblée générale ne peut pas mettre fin à la mission** de l'un des commissaires aux comptes avant l'expiration de son mandat ;

Toutefois, exceptionnellement, en cas de faute ou d'empêchement, l'assemblée peut y mettre fin ; dans ce cas, il est remplacé par le commissaire aux comptes suppléant (C. com. art. R 823-5, al. 4).

- **les mandats** des co-commissaires **se poursuivent jusqu'à leur échéance normale.**

Toutefois, en cas de démission simultanée de l'un des commissaires aux comptes et de son suppléant, le bulletin CNCC estime que la société n'est alors pas tenue de renommer un deuxième commissaire aux comptes et un suppléant pour la durée du mandat restant à couvrir. En effet, le fait que la société n'ait plus l'obligation légale de nommer un deuxième commissaire aux comptes titulaire et suppléant doit être considéré comme déterminant (Etude juridique CNCC, décembre 1998, § 167).

Communication aux commissaires aux comptes

4851

Les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont tenus au siège social à la disposition des commissaires aux comptes un mois au moins avant la convocation de l'assemblée des actionnaires ou associés appelés à statuer sur les comptes annuels de la société (C. com. art. R 232-1, R 223-28 et R 221-6).

Remarque
Convocation des commissaires aux comptes au conseil d'administration qui « établit les comptes consolidés » : s'agissant du conseil arrêtant les comptes individuels et consolidés, les commissaires aux comptes doivent être convoqués. Si la société réunit un autre conseil pour arrêter spécifiquement les comptes consolidés, la convocation des commissaires aux comptes à ce conseil est obligatoire (C. com. art. L 823-12), voir n° 5046.

Cas particulier Mère de sous-groupe exemptée : les textes ne prévoient pas de communication des comptes consolidés de l'ensemble plus grand aux commissaires aux comptes de la mère de sous-groupe exemptée. Mais, à notre avis, en pratique, celle-ci s'avère nécessaire pour pouvoir contrôler le respect des conditions d'exemption, qui doit être justifié dans l'annexe des comptes individuels de la mère de sous-groupe (voir n° 3682-5 et 4611 s.).

Certification des comptes consolidés

4852

« Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient en justifiant de leurs appréciations (voir n° 5371-2) que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation » (C. com. art. L 823-9).
Deux situations sont à distinguer :

a. L'entité est astreinte à publier des comptes consolidés ou les publie volontairement.

Sur la notion de comptes « publiés », voir n° 4615.

Dans ce cas, les comptes consolidés sont obligatoirement certifiés (C. com. art. L 223-28 pour les entités publiant volontairement des comptes consolidés) et la NEP 700 « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » (voir n° 5371 et 4856) est applicable.

Sur le nombre de commissaires aux comptes à nommer, voir n° 4850.

b. L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés **décide volontairement d'en établir** pour des besoins spécifiques, **sans toutefois les publier.**

Sur la notion de comptes « publiés », voir n° 4615.

La CNCC (NI.I - Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, février 2010) considère que, lorsque les comptes consolidés (ou combinés) ne sont pas destinés à être publiés, mais sont préparés pour des besoins spécifiques, par exemple pour un banquier ou un nombre limité d'intéressés ou encore à l'occasion d'un changement d'actionnaires, ils n'ont pas à être « certifiés » par le commissaire aux comptes au sens de l'article L 823-9 du Code de commerce.

Leur arrêté par l'organe compétent n'est pas une obligation. Ils peuvent alors être établis sous la responsabilité de la direction générale (NI.I précitée).

L'entité peut néanmoins demander au commissaire aux comptes d'émettre une opinion d'audit sur des comptes consolidés établis pour répondre à des besoins spécifiques de gestion et destinés à une diffusion restreinte. L'audit de ces comptes relève alors de la NEP 9010 - Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Avant de répondre favorablement à la demande qui lui est faite, le commissaire aux comptes s'informe des raisons qui la motivent et du contexte dans lequel elle s'inscrit (NEP 9010, § 14 à 16).

Dans l'hypothèse où les comptes seraient établis sous la responsabilité de la direction, la CNCC considère que le commissaire aux comptes devrait rappeler dans son rapport le contexte d'établissement de ces comptes consolidés et le fait qu'ils n'ont pas été arrêtés par l'organe compétent.

Remarques
1. Commissaire aux comptes de la mère de sous-groupe exemptée : il n'a pas à certifier de comptes, une des conditions de l'exemption étant que les comptes consolidés de l'ensemble plus grand soient déjà certifiés. En revanche, le commissaire aux comptes doit s'assurer du respect des conditions d'exemption du sous-groupe.

Les **diligences** du commissaire aux comptes concernant la pertinence des justifications de l'exemption, notamment dans l'annexe des comptes individuels, sont développées dans le guide de contrôle CNCC « Contrôle des comptes consolidés » (février 2002).

2. En cas de non-établissement des comptes consolidés par une société tenue à cette obligation, le commissaire aux comptes est tenu (Rép. Fosset, Sénat 3 septembre 1992, p. 2021) :
- de rappeler aux dirigeants cette obligation,
- de signaler, le cas échéant, l'omission d'établissement des comptes consolidés à l'assemblée générale (C. com. art. L 823-12),
- d'en informer éventuellement le procureur de la République (C. com. art. L 823-12).

Concordance avec le rapport sur la gestion du groupe

4853

Les commissaires aux comptes vérifient la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport de gestion du groupe (C. com. art. L 823-9).
Les conclusions de la vérification sont indiquées dans le rapport sur les comptes consolidés (voir n° 4856).

Sur les diligences des commissaires aux comptes en matière de contrôle du rapport de gestion, voir n° 3698.

Responsabilité de celui (ou ceux) qui certifie(nt)

4854

Seuls les commissaires aux comptes de la société mère qui certifient les comptes consolidés ont la responsabilité de cette certification. En effet, la directive « Audit » du 17 mai 2006 (art. 27) prévoit que le contrôleur légal du groupe supporte la **responsabilité pleine et entière** du rapport de contrôle pour ce qui concerne les comptes consolidés.

Remarque
Nombre de signataires : selon le bulletin CNCC (n° 96, décembre 1994, p. 740), la désignation d'un troisième commissaire aux comptes ne modifie en rien la responsabilité des commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante chargés de certifier les comptes consolidés. Quel que soit le nombre de signataires du rapport, chacun des commissaires aux comptes reste seul responsable de son opinion exprimée sur les comptes consolidés (étant rappelé que, indépendamment de sa responsabilité civile, le commissaire aux comptes encourt une responsabilité pénale).

Secret professionnel et pouvoirs d'investigation du (ou des) commissaire(s) de la société mère

« Les commissaires aux comptes peuvent faire des investigations auprès de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation »

4855-1

(C. com. art. L 823-14)
Sans préjudice des dispositions de l'article C. com. L 823-14 (possibilité de procéder aux investigations auprès de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation), la certification des comptes consolidés est délivrée notamment **après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation** ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés des comptes desdites entreprises (C. com. art. L 823-9).
Les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, **les uns à l'égard des autres,** libérés du secret professionnel (C. com. art. L 822-15).
En revanche, il n'est pas prévu de levée du secret professionnel entre commissaires aux comptes de sociétés soeurs (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EJ 2010-29, p. 267).
La levée du secret professionnel est également applicable aux commissaires aux comptes vis-à-vis des réviseurs légaux étrangers d'une société d'un pays étranger (Union européenne notamment) entrant dans le périmètre de consolidation (Bull. CNCC n° 147, décembre 2007, p. 405 et Note d'information CNCC NI.XI « Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés », § 2.21, décembre 2011).

Sur le secret professionnel du commissaire aux comptes, voir n° 5293.

Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés

4855-2

La **NEP 600** (homologuée par arrêté du 21 juin 2011, JO du 3 août 2011) a pour objet de définir, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés.

Ces principes s'appliquent également pour la certification des **comptes combinés,** voir n° 4860 s.

La CNCC a publié en décembre 2011 une Note d'information NI.XI « Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés » qui précise les modalités pratiques de mise en oeuvre de la NEP 600 et propose en annexe de nombreux exemples et outils utiles à la conduite de la mission.

Cette Note d'information NI.XI apporte également des précisions sur la mise en oeuvre :

- de la NEP 100 « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », voir n° 5348-2 ;

- des NEP 260 « Communications avec les organes mentionnés à l'article L 823-16 du Code de commerce », voir n° 5362 et 265 « Communication des faiblesses du contrôle interne », voir n° 5367 ;

- et de la NEP 320 « Anomalies significatives et seuil de signification », voir n° 5340.

I. Lettre de mission
(NEP 600, § 05) Les commissaires aux comptes, s'ils acceptent la mission, établissent une lettre de mission et appliquent la NEP 210. Cette NEP précise qu'en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes doit être mentionnée dans la lettre de mission (§ 10). Selon la NI.XI précitée (§ 2.332), la **notion de répartition des travaux** vise uniquement les travaux réalisés par les commissaires aux comptes de l'entité consolidante, nécessaires au contrôle des comptes annuels et consolidés de ladite entité et **ne vise pas** :

- les travaux réalisés, le cas échéant, par les commissaires aux comptes des entités consolidées sur les comptes statutaires desdites entités, et sur les liasses de consolidation desdites entités, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, quand bien même il s'agit des commissaires aux comptes de l'entité consolidante ou de l'un d'entre eux ;

- les travaux réalisés par les membres des réseaux des commissaires aux comptes de l'entité consolidante sur les comptes statutaires des entités consolidées en tant que commissaire aux comptes ou sur les liasses de consolidation des entités consolidées, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.

Sur les modalités de mise en oeuvre du principe de répartition des travaux, voir NI.XI précitée, § 2.332.
Pour un exemple de lettre de mission et pour un exemple d'annexe à la lettre de mission avec le tableau de répartition des travaux par commissaire aux comptes, voir NI.XI précitée E2 et E2 bis.
Sur la coordination des travaux entre les co-commissaires aux comptes et sur les conditions d'une répartition équilibrée de ces travaux, voir n° 5348-2.

II. Prise de connaissance de l'ensemble consolidé et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives
En application de la NEP 315, le commissaire aux comptes prend connaissance :

- de l'ensemble consolidé et des entités qui le constituent ;
La NI.XI précitée (E1) propose un exemple de questionnaire relatif à l'acceptation et la prise de connaissance du groupe.

- du processus d'élaboration des comptes consolidés ;

- ainsi que des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en oeuvre dans l'ensemble consolidé pour l'établissement des comptes consolidés ;

afin d'identifier les **entités importantes** pour l'audit des comptes consolidés et d'évaluer le **risque d'anomalies significatives.**

Les **entités importantes** sont déterminées en fonction de leur contribution individuelle ou de l'importance du risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés. La CNCC (NI.XI précitée, § 3.3) précise les critères à prendre en compte pour déterminer ces entités et propose un exemple de feuille de travail relative à leur identification.

III. Connaissance des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans la consolidation
La certification des comptes consolidés est délivrée notamment **après examen des travaux** des commissaires aux comptes des

personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités. Le commissaire aux comptes évalue donc la possibilité d'utiliser les éléments collectés et les conclusions émises par ces professionnels. Pour ce faire, il examine notamment :

- leur **identité,** la nature de leur mission, leur **qualification professionnelle** et leur **compétence** ;

- leur compréhension des **règles d'indépendance et de déontologie** applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter ;

- la possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ces professionnels pour les besoins de l'audit des comptes consolidés (NEP précitée, § 10).

La CNCC précise les travaux à mettre en oeuvre (NI.XI précitée, § 3.51) et propose un certain nombre d'outils méthodologiques (exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité, exemple d'instructions d'audit du groupe, exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité, exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité). A l'issue de cet examen, si le commissaire aux comptes estime qu'il ne peut utiliser les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, il adapte son niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalise lui-même ces travaux.

IV. Seuils de signification

Le commissaire aux comptes détermine le seuil de signification au niveau des comptes consolidés puis dans leur ensemble ainsi que le seuil de signification au niveau des comptes de chaque entité devant faire l'objet d'un audit ou d'un examen limité pour les besoins de l'audit des comptes consolidés (NEP précitée, § 12 à 14).
Pour la détermination de ces seuils, voir NI.XI précitée, § 3.6.

V. Réponses à l'évaluation des risques

En réponse à son **évaluation du risque d'anomalies significatives** au niveau des comptes consolidés, le commissaire aux comptes détermine (NEP précitée, § 15 à § 22) :

- les **tests** à réaliser, le cas échéant, sur **l'efficacité des contrôles** conçus par l'entité consolidante et mis en oeuvre dans l'ensemble consolidé pour le besoin de l'établissement des comptes consolidés ;

- la nature et l'étendue des **travaux à réaliser sur l'information comptable** établie par les entités comprises dans la consolidation pour les besoins de l'audit des comptes consolidés selon qu'il s'agit d'entités importantes ou non ;

- la nature et l'étendue de son **implication** dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans la consolidation. Il met également en oeuvre des procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation (NEP précitée, § 23).

VI. Communication avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités consolidées

Selon la NEP précitée (§ 26), le commissaire aux comptes communique aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ses instructions définissant les travaux à réaliser. Il communique également le **risque élevé d'anomalies significatives** qu'il a identifiées au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs, la **liste des parties liées** préparée par la direction de l'entité consolidante, et la demande de lui communiquer l'existence de toute partie liée qu'il n'aurait pas identifiée. Le commissaire aux comptes demande également à ces professionnels de lui communiquer les **éléments pertinents** pour fonder son opinion sur les comptes consolidés (NEP précitée, § 27).
Sur la mise en oeuvre pratique de cette communication, voir NI.XI précitée, § 4.3.

VII. Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

Le commissaire aux comptes collecte les **éléments suffisants et appropriés** sur la base des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ainsi que sur la base des travaux réalisés par lui-même et par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable de ces dernières. Il apprécie la **pertinence** des éléments transmis par ces derniers. Il échange avec eux, évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Lorsque les travaux mis en oeuvre au niveau des entités sont estimés **insuffisants,** il conçoit les procédures complémentaires à mettre en oeuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par lui-même (NEP précitée, § 29). La CNCC donne un exemple de questionnaire de revue des travaux d'un auditeur d'entité par le commissaire aux comptes (NI.XI, E8).
Le commissaire aux comptes évalue enfin **l'incidence sur son opinion d'audit** de toute situation où il n'a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés (NEP précitée, § 30).

VIII. Communication avec la direction et les organes mentionnés à l'article L 823-16 du Code de commerce

Le commissaire aux comptes fait application :

- de la NEP 265 relative à la communication des faiblesses de contrôle interne (voir n° 5367) ;

- de la NEP 260 relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article C. com. L 823-16 (voir n° 5360 s.).

Pour plus de détails sur l'identification des destinataires des communications et les éléments à communiquer en fonction de ces destinataires, voir NI.XI précitée, § 5.1.

Rapport des commissaires aux comptes

4856

La **NEP 700** « Rapport du CAC sur les comptes annuels et consolidés » est applicable aux **rapports légaux** relatifs aux **comptes annuels et consolidés** (prévus à l'art. C. com. L 823-9).

Sur l'application de la NEP 9010 « Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes », par exemple dans le cas de sociétés établissant volontairement des comptes consolidés qui n'ont pas été arrêtés par le conseil d'administration, voir n° 5359-1.

I. Contenu du rapport

Il comporte (NEP 700, § 23) :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;

- l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

- une introduction qui précise l'origine de sa nomination, l'exercice sur lequel porte le rapport, la nature des comptes (annuels ou consolidés) qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier, l'entité dont les comptes sont certifiés ; qui présente les trois parties du rapport ; et qui rappelle les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes et du commissaire aux comptes ;

- trois parties distinctes nettement individualisées relatives à la certification des comptes (voir n° 5371-1), à la justification des appréciations (voir n° 5371-2) et aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;

Dans le rapport sur les comptes consolidés, cette troisième partie concerne uniquement la vérification spécifique portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe. Elle comporte deux paragraphes distincts (NEP 700, § 22) :

- une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué la vérification spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires ;

- la conclusion issue de cette vérification exprimée sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

- la date du rapport ;

- le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaires aux comptes ;

- la signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.

II. Forme du rapport

Le **rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels (NEP 700, § 03).**

III. Exemples de rapports

La CNCC, dans la Note d'information NI.I (publiée en février 2010) propose des exemples de rapports sur les comptes consolidés.
La formulation des observations et, notamment, celles relatives aux incertitudes significatives, ainsi que la formulation des réserves ou refus de certifier répondent aux mêmes principes que ceux retenus pour le rapport sur les comptes annuels (voir n° 5371-1).

Sur l'information à fournir à l'AMF en cas de refus de certifier, voir n° 5299.

Rapport sur les comptes consolidés établis selon un autre référentiel

La NEP 9010 « Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes » trouve à s'appliquer lorsqu'il s'agit de comptes consolidés établis dans un autre référentiel comptable que celui applicable en France (voir n° 5359-1).

Rapport sur les comptes semestriels consolidés
Voir n° 3705-6.

Section 6 Comptes combinés

Raison d'être

4860

Des entreprises peuvent être liées par des relations économiques de nature diverse, **sans** que leur intégration résulte de **liens de participation** organisant des relations de société mère à filiale. La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes, qui ne peuvent être appelés « comptes consolidés » et sont désignés : « comptes combinés ».

Pour plus de détails, notamment sur le processus d'établissement et les règles de présentation des comptes combinés, voir Mémento Comptes consolidés n° 9310 s.

Secteurs concernés

4861

Sont notamment tenues de publier des comptes combinés :

- certaines entreprises **d'assurance** et **de réassurance** :

Il s'agit plus particulièrement (C. ass. art. L 345-2) :

- des sociétés de groupe d'assurance définies à l'article L 322-1-2 du Code des assurances (C. ass. art. L 345-2) ;

- et des entreprises d'assurance et de réassurance soumises au contrôle de l'Etat en application des articles L 310-1 et L 310-1-1 du Code des assurances.

- les **institutions de prévoyance** et les gouvernements paritaires de prévoyance (C. sécurité sociale, art. L 931-34 et C. ass. art. L 345-2) ;

- les **mutuelles** ou unions régies par le livre II du Code de la mutualité (C. ass. art. L 345-2) ;

Remarques

1. Mutuelle n'exerçant pas d'activité d'assurance : elle n'a pas l'obligation d'établir des comptes combinés. Toutefois, dans le cadre d'une combinaison dont le périmètre comporte, outre une mutuelle relevant du livre II du Code précité, d'autres mutuelles n'ayant pas d'activité d'assurance, il est possible que l'une d'elles puisse être choisie par les autres entités du périmètre en tant qu'entité combinante (Bull. CNCC, n° 136, décembre 2004, EJ 2004-83, p. 718 s.).

2. Non-respect de l'obligation d'établir des comptes consolidés : le bulletin CNCC (n° 135, septembre 2004, EJ 2004-109, p. 546) précise que, pour une mutuelle, le non-respect de l'obligation d'établir des comptes combinés doit faire l'objet d'une information par le commissaire aux comptes auprès de l'autorité de contrôle, sur le fondement de l'ancien article L 510-6 du Code de la mutualité (désormais article L 612-44 du Code monétaire et financier).

- les **coopératives agricoles** et leurs unions constituant une communauté d'intérêts économiques, lorsque les conditions de la consolidation ne sont pas réunies (C. rur. art. L 524-6-2).

Les sociétés commerciales n'ont aucune obligation en la matière mais peuvent en établir dans le cadre d'un engagement conventionnel.
En pratique, l'application de ces comptes est très large et concerne de nombreux secteurs, notamment dans les différentes situations suivantes :

- entreprises dirigées par la même personne ou un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
- entreprises dont le propriétaire est la même personne physique ou les membres d'une même famille ;
- entreprises des secteurs coopératifs ou mutualistes dans lesquelles les organisations régionales, non nécessairement liées

juridiquement entre elles, contrôlent l'organisme fédérateur central et forment avec lui, en raison d'accords privilégiés, un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entreprises d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding ou sous-holding, mais ayant la même activité et placées sous la même autorité ;
- entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultat suffisamment contraignant et exhaustif pour que leurs comptes combinés soient plus représentatifs que les comptes isolés de chaque entité.

Certification des comptes combinés

Sociétés astreintes à publier ou publiant volontairement des comptes combinés

4866

Concernant l'obligation de contrôle des comptes consolidés, la 7e directive européenne ne fait pas de distinction selon qu'il s'agit de comptes consolidés ou de comptes combinés, la combinaison n'étant qu'une modalité de la consolidation. Il en résulte que les règles applicables au contrôle des comptes sont les mêmes en matière de consolidation et en matière de combinaison (Bull. CNCC n° 124, décembre 2001, EJ 2001-234, p. 665 s. ; voir n° 4852).

Remarque
Comptes combinés établis volontairement Lorsqu'une entité, en l'absence d'obligation légale, désigne un commissaire aux comptes pour certifier ses comptes combinés, ce dernier est alors soumis aux règles applicables au commissariat aux comptes, notamment à celles relatives à l'impartialité, à l'indépendance, aux conflits d'intérêts et aux interdictions (Avis H3C n° 2006-10-01 du 22 novembre 2007).

La NEP 600 qui a pour objet de définir, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés (voir n° 4855-2), est également applicable pour la certification des comptes combinés.

Nombre de commissaires aux comptes

Sociétés astreintes à publier des comptes combinés

4868

Les personnes morales astreintes à publier des comptes combinés sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes. Cette règle s'applique à toutes les personnes morales, sous réserve de dispositions propres à celles-ci (Bull. CNCC n° 136, décembre 2004, EJ 2004-163, p. 719 s.).

Sociétés établissant volontairement des comptes combinés

4869

Pour les **sociétés qui établissent volontairement** des comptes combinés, la certification des comptes peut être délivrée par un seul commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 136, décembre 2004, EJ 2004-163, p. 719 s.).

Titre IV

Information et contrôle

Chapitre 22 L'information comptable et financière à la charge de l'entreprise

5001

Section 1 Eléments d'information à la charge de toutes les entreprises et contrôle interne

Tous les **commerçants** sont tenus, dans certaines conditions, à la communication d'une information de nature comptable ou financière :
- à l'Administration fiscale : voir n° 5003 ;
- au comité d'entreprise : voir n° 5010 ;
- à l'occasion d'instances judiciaires : voir n° 319.

I. Information des administrations financières et de divers organismes

Information de l'Administration fiscale

5003

Outre les déclarations fiscales (sur les principales déclarations fiscales à souscrire par les entreprises industrielles ou commerciales, voir Mémento Fiscal n° 97560), l'entreprise est susceptible de devoir communiquer certains documents à l'Administration fiscale pour l'exercice de sa mission de contrôle fiscal. La fourniture de ces documents est organisée par des règles de procédure destinées à encadrer le pouvoir de l'Administration, plus ou moins strictement selon qu'il s'agit :

- d'une procédure de contrôle proprement dit, telle que notamment une vérification de comptabilité (LPF, art. L 13 ; voir n° 332-8), ou

- d'une simple procédure d'obtention de renseignement, tel que le droit de communication (voir Mémento Fiscal n° 78030 à 78070).

Dans le cadre de leur **droit de communication,** qui leur permet d'obtenir des informations pour le contrôle ultérieur de l'entreprise mais aussi celui d'autres contribuables, les agents des impôts peuvent obtenir des entreprises industrielles et commerciales communication des livres dont la tenue est prescrite par le Code de commerce, ainsi que de tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents, ainsi que, pour les sociétés, les registres de transfert des actions et obligations et les feuilles de présence aux assemblées générales (LPF, art. L 81 et 85).

L'Administration s'estime en outre fondée à exiger des sociétés par actions la communication des procès-verbaux des conseils d'administration ou de surveillance ainsi que les rapports des commissaires aux comptes (D. adm. 13 K-1224).

En ce qui concerne plus particulièrement les **rapports des commissaires aux comptes,** même si la société est tenue de les communiquer, que ce soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité (Rép. Herment, Sén. 21 août 1997, p. 2157) ou dans le cadre du droit de communication (Rép. Longuet, AN 28 janvier 1980, p. 281), il a été précisé (Bull. CNCC n° 22, juin 1976, p. 193 s.) que le commissaire aux comptes, tenu au secret professionnel, n'a pas le droit de communiquer ses propres rapports aux agents de l'Administration (mais ceux-ci sont déposés au greffe), mais ces derniers peuvent consulter la fiche du dossier (et seulement celle-là) indiquant les heures de travail réalisées dans l'entité contrôlée ainsi que la facture afférente aux honoraires (Bull. CNCC n° 104, décembre 1996, p. 752 s.). Il en est de même, a fortiori, pour le double de sa correspondance avec le procureur de la République (Bull. CNCC n° 37, mars 1980, EJ 79-120, p. 79 s.).

Information des administrations économiques

5004

a. Les entreprises doivent répondre aux **enquêtes statistiques** agréées par les pouvoirs publics (loi n° 51-711 du 7 juin 1951, art. 7 et décret n° 92-303 du 30 mars 1992).

Tel est le cas notamment pour l'Insee. En l'absence de réponse, après mise en demeure, des amendes administratives (de 150 €, et jusqu'à 2 250 € en cas de récidive) peuvent être infligées (décret n° 92-303 du 30 mars 1992).
Les entreprises qui acceptent de communiquer leur bilan et leurs comptes à la **Centrale de bilans de la Banque de France** (de leur secteur géographique) sur les imprimés normalisés reçoivent en échange une analyse financière détaillée de leur situation et une série de renseignements leur permettant de situer les résultats de leur gestion par rapport à ceux des autres entreprises de leur secteur ou de leur famille d'activité.

b. Les entreprises doivent répondre aux enquêtes menées par les agents de l'Autorité de la concurrence habilités à vérifier l'application des dispositions du Code de commerce (livre 4) sur la **liberté des prix et la concurrence.**

Le Code de commerce (C. com. art. L 450-8) punit d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7 500 € quiconque se sera opposé, de quelque façon que ce soit, à l'exercice des fonctions de ces agents.

c. Les entreprises titulaires de **marchés publics** peuvent avoir à fournir, si la demande en est faite, les éléments techniques et comptables du prix (coût) de revient des prestations qui font l'objet du marché (Code des marchés publics, art. 125).

Sur le descriptif à fournir et l'attestation de l'entreprise, voir n° 1272.
La mission interministérielle d'enquête sur les marchés et les conventions de délégation de service public dispose (loi n° 91-3 du 3 janvier 1991 modifiée en dernier lieu par la loi n° 97-50 du 22 janvier 1997) notamment du droit de se faire communiquer les livres, factures et autres documents professionnels, d'en prendre copie et de recueillir, sur convocation ou sur place, des renseignements et justifications.

d. Les **organismes de droit privé** ayant reçu de l'ensemble des autorités administratives des subventions dont le montant annuel dépasse 153 000 € (loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 et décret n° 2001-495 du 6 juin 2001) sont tenus de déposer à la préfecture du département où se trouve leur siège social leur budget, les comptes annuels et, le cas échéant, les conventions conclues avec l'autorité ayant attribué la subvention et les comptes-rendus financiers d'utilisation des subventions reçues pour la réalisation d'un projet déterminé. Cette formalité n'est plus requise pour les organismes ayant le statut d'associations ou de fondations, ces dernières étant soumises aux formalités de publicité prévues à l'article C. com. L 612-4.

L'arrêté qui précise les modalités d'établissement du compte-rendu financier est paru le 24 mai 2005.

e. Les exploitants des entreprises classées Seveso à hauts seuils, des carrières et des installations de stockage de déchets doivent informer le préfet en cas de modification substantielle des garanties techniques et financières de l'entreprise qu'ils doivent présenter pendant toute la durée de l'activité (Code environnement, art. L 516-2).

S'il juge que l'entreprise n'est pas en mesure de faire face à ses obligations de surveillance, de mise en sécurité et de remise en état, le préfet peut demander la constitution de garanties financières notamment par l'obtention d'une caution bancaire ou de la maison mère (article précité).

Information des organismes de sécurité sociale

5005

Il s'agit des éléments de **salaires** extraits de la comptabilité. Les déclarations à effectuer sont examinées dans le Mémento Social n° 24000 à 24040.
Les employeurs sont tenus de présenter aux contrôleurs de la Sécurité sociale « tous documents qui leur seront demandés comme nécessaires à leur contrôle » (CSS, art. R 243-59) : le livre de paie, les diverses pièces comptables relatives aux traitements et salaires (états spéciaux, doubles des feuilles de paie, etc.), le registre du personnel et les doubles des déclarations annuelles de salaires.

Cette énumération n'est pas limitative. Elle s'étend à **tous les documents comptables** où sont susceptibles de figurer des sommes versées aux salariés de l'entreprise même s'il s'agit de documents ou de registres que l'employeur n'est pas astreint à tenir (Cass. crim., 17 novembre 1955).

Déclaration des traitements informatisés de données à caractère personnel

5006

La loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés (modifiée par la loi n° 2004-801 du 6 août 2004) a institué l'obligation, sous peine de lourdes sanctions pénales, de déclaration à la Commission nationale de l'informatique et des libertés (Cnil) des traitements informatisés de données à caractère personnel dans le secteur privé. Il en résulte, pour les **comptabilités informatisées,** qu'en principe, sous réserve de respecter certaines conditions, seules **échappent à l'obligation** de déclaration la **comptabilité générale** et les comptabilités auxiliaires dont le seul objet est la représentation et les fluctuations du patrimoine de l'entreprise et la constatation de sa situation financière (Délibération Cnil n° 80-34 du 21 octobre 1980, JO du 23 novembre 1980).

Sur la protection des données à caractère personnel en environnement informatique, voir n° 423-1.
Sur le cadre réglementaire pour les entreprises en environnement Internet, voir n° 423.

Pour plus de détails sur cette déclaration et sur les sanctions encourues, voir Mémento Concurrence-consommation n° 32000 s.

II. Information du comité d'entreprise

Sur la répartition des informations entre les comités d'établissement et le comité central d'entreprise lorsqu'il en existe un, voir Mémento Social n° 9720 à 9765.

Informations communes à toutes les sociétés

5010

Parmi les informations à communiquer obligatoirement au comité d'entreprise (C. trav. art. L 2323-7 et L 2323-46 s.), certaines sont de **nature comptable ou financière** (pour une liste exhaustive, voir Mémento Social n° 9275 à 9405).
Le chef d'entreprise doit, notamment :

I. Un mois après chaque élection du comité d'entreprise, lui communiquer une **documentation économique et financière écrite** qui doit préciser :

- la forme juridique de l'entreprise et son organisation ;
- les perspectives économiques de l'entreprise ;
- le cas échéant, la position de l'entreprise au sein du « groupe », tel que celui-ci est défini à l'article L 2331-1 du Code du travail (voir Mémento Social n° 9785) ;
- la répartition du capital entre les actionnaires en détenant plus de 10 % ;
- la position de l'entreprise dans sa branche d'activité.

II. Chaque trimestre (oralement) :

- lui communiquer des informations sur l'exécution des programmes de production, l'évolution générale des commandes et de la situation financière, et sur les éventuels retards de paiement des cotisations de Sécurité sociale et de retraite complémentaire ainsi que des cotisations ou primes versées au titre de garanties collectives.

Sur les autres informations à fournir, voir Mémento Social n° 9275 à 9405.

III. Chaque année, lui présenter notamment :

a. Entreprises d'au moins 300 salariés :
- un **rapport d'ensemble écrit sur la situation économique et les perspectives de l'entreprise pour l'année à venir** : activité, chiffre d'affaires, bénéfices ou pertes, résultats globaux de la production en valeur et en volume, transferts de capitaux importants entre société mère et filiales (dans un sens comme dans l'autre), situation de la sous-traitance, affectation des bénéfices, investissements, évolution de la structure et du montant des salaires, perspectives économiques pour l'année à venir, évolution de la productivité et taux d'utilisation des capacités de production, quand ces éléments sont mesurables dans l'entreprise. En outre, le rapport doit mentionner les aides ou avantages financiers consentis à l'entreprise par l'Union européenne, l'Etat, une collectivité territoriale, un de leurs établissements publics ou un organisme privé chargé d'une mission de service public, et leur utilisation. Pour les subventions dont le montant excède 200 000 € et les prêts et avances remboursables dont le montant excède 1 500 000 €, le rapport doit également préciser la nature de l'aide, son objet, son montant, les conditions de versement et d'emploi (C. trav. art. R 2323-11).
- le cas échéant, un **rapport** comportant les éléments de calcul de la **réserve de participation** et des indications précises sur la gestion et l'utilisation des sommes affectées à cette réserve (voir Mémento Social n° 55295) ;
- un **bilan social,** voir n° 3700 s.

Sur les autres informations à fournir, voir Mémento Social n° 9275 à 9405.

b. Entreprises de moins de 300 salariés : certains de ces documents sont remplacés par un rapport annuel unique dont le contenu est fixé par l'article R 2323-9 du Code du travail (voir Mémento Social n° 9295). Il comprend notamment les informations relatives aux aides publiques (voir **a.**).

Sur les autres informations à fournir, voir Mémento Social n° 9275 à 9405.

Informations complémentaires concernant les sociétés commerciales

5010-1

Voir n° 5040 s.

Informations complémentaires concernant les entreprises ne revêtant pas la forme de société commerciale

5010-2

Le chef d'entreprise doit présenter chaque année les documents comptables établis par l'entreprise (C. trav. art. L 2323-9).

III. Contrôle interne relatif à l'information comptable et financière

Sur la définition, les objectifs généraux, les éléments constitutifs et les points clés du contrôle interne, voir n° 390 s.
Sur l'évaluation du contrôle interne et le diagnostic, voir n° 397 s.
Sur le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Cadre de référence de l'AMF

5020

Le Cadre de référence élaboré par l'AMF, complété par un guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques des sociétés. Pour plus de détails, voir n° 391.
L'AMF recommande l'utilisation de ce Cadre à l'ensemble des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Recommandation du 22 juillet 2010).
Le guide d'application propose les principes et points clés d'analyse permettant d'identifier les principaux risques pouvant affecter l'élaboration de l'**information comptable et financière publiée** ainsi que la gestion de l'information financière externe (Cadre de référence AMF, IV, § 4.1.13 et 4.1.14) :

Ces principes et points clés sont formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative.

1. Maîtrise des processus amont et de production comptable Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- il est procédé à des rapprochements périodiques entre les données de gestion (comptabilité analytique, reporting, budget...) nécessaires à l'élaboration des informations comptables et financières publiées et les données comptables correspondantes (notamment en matière de justification de la valeur des goodwills et des actifs incorporels non amortissables comptabilisés) ;

- les écarts éventuels font l'objet d'une analyse selon les modalités qui respectent le principe de séparation de fonctions ;

- il existe des responsables et un processus aux fins d'identifier et de traiter les obligations d'information du marché financier ;

- il existe un processus de veille sur les obligations en matière d'information financière ;

- il existe un échéancier récapitulant les obligations périodiques du groupe en matière de communication comptable et financière au marché ;

Cet échéancier peut préciser la nature et l'échéance de chaque obligation périodique, ainsi que les personnes responsables de leur établissement.

- il existe un processus visant à ce que les informations communiquées en externe le soient dans les délais requis et conformément aux lois et règlements ;

- il existe un processus visant à assurer la fiabilité des informations économiques individuelles non comptables communiquées à l'appui de la communication financière et comptable publiée (par exemple effectifs et volume) ;

- il existe un processus visant à ce que la confidentialité des informations sensibles soit préservée, dans le respect des règles définies par le règlement général de l'AMF ;

- il existe un processus visant à ce que les informations répondant à la définition de l'information privilégiée soient communiquées au marché en temps utile, selon les règles qui leur sont applicables. A cet effet, la société dispose d'un système d'information lui permettant de suivre, d'une part les événements et les opérations significatifs qui ont eu lieu sur les différentes périodes comptables, d'autre part, les écarts significatifs par rapport aux objectifs communiqués au marché ;

- il existe un processus prévoyant le contrôle des informations avant leur diffusion.

2. Maîtrise des processus d'arrêté des comptes Les éléments du contrôle interne à considérer sont les suivants :

- il existe un rapprochement entre les données publiées et les informations internes ;

- la valeur de certains actifs est soumise à une validation par rapprochement avec les données de gestion lorsque les principes et règles comptables le rendent nécessaires (calcul des dépréciations des actifs incorporels et corporels le cas échéant).

Section 2 Eléments d'information complémentaire à la charge des sociétés commerciales

I. Information des associés

5030

Les informations obligatoires d'ordre comptable (qui s'insèrent dans l'ensemble des informations à fournir) sont prévues en ce qui concerne :
- le **droit de communication** au profit des associés (n° 5031) ;
- les documents à **adresser sans demande préalable** aux associés (n° 5032) ;
- les documents à **adresser à la demande** des actionnaires des sociétés par actions (n° 5034) ;

Sauf clause contraire dans les statuts, la convocation aux assemblées générales ainsi que les documents préalables aux assemblées peuvent être envoyés aux actionnaires de SA et SCA, à leur demande, par courrier électronique (C. com. art. R 225-88, al. 1).

- les réponses aux **questions que peuvent poser les associés** et les **expertises** qui peuvent être demandées par les associés (n° 5035).

Les représentants de la masse des **obligataires** (C. com. art. L 228-55), les porteurs de **titres participatifs** (C. com. art. L 228-37), les titulaires de **certificats d'investissement** (C. com. art. L 228-32) les porteurs de **valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de capital** (C. com. art. L 228-105), ainsi que les représentants des porteurs de parts (loi du 23 janvier 1929, art. 11, al. 3 et 4) ont le droit d'obtenir communication des documents mis à la disposition des **actionnaires** aux mêmes époques et dans les mêmes conditions. Ils ont également accès aux assemblées générales des actionnaires, mais sans voix délibérative.

Droit de communication au profit des associés

5031

Il s'agit du droit de **consulter** (et de prendre copie, sauf pour l'inventaire pour les SARL) au **siège social** (et pour les SA également au lieu de la direction administrative).

Documents	Sociétés par actions [14](hors SAS) [15]	SARL	SNC/SCS
A TOUTE EPOQUE [1]			
Inventaire [18]		x	
Comptes individuels	x	x	
Rapports du CA (ou Dir. et CS) ou des gérants [16]	x [17]	x	
Rapports des CAC [2]	x	x	
Comptes consolidés	x [3]	[4]	
Rapport sur la gestion du groupe, rapport des CAC	[3]	[4]	
Montant global des rémunérations versées aux cinq (ou dix) personnes les mieux rémunérées	x		
Montant global certifié des dons déductibles fiscalement ainsi que la liste des actions de parrainage, de mécénat [5]	x		

Documents	Sociétés par actions [14](hors SAS) [15]	SARL	SNC/SCS
Montant des honoraires versés à chacun des CAC et informations sur le réseau auquel ils appartiennent [6]	x	x	x
Texte et exposé des motifs des résolutions proposées [7]	x		
Procès-verbaux des assemblées	x	x	
Feuilles de présence aux assemblées (et procurations)	x		
Liste des administrateurs ou membres du directoire et du conseil de surveillance	x		
Renseignements sur les candidats au CA (ou CS)	x		
Bilans sociaux accompagnés de l'avis du CE [8]	x		
AVANT L'ASSEMBLEE ANNUELLE [9]			
Liste des actionnaires [10]	x		
Tableau des affectations de résultat	x		
Tableau des résultats financiers des cinq derniers exercices	x		
DEUX FOIS PAR AN [11]			
Consultation de tous les documents établis ou reçus par la société (livres, contrats, factures, correspondance, procès-verbaux, etc.) [12]			x
UNE FOIS PAR AN [13]			
Inventaire			x

(1) Documents visés à l'article C. com. L 225-115 des trois derniers exercices (C. com. art. L 225-117) ; selon l'Ansa, ils doivent être disponibles (c'est-à-dire au moins arrêtés par le conseil d'administration) et concerner les exercices clos (CJ du 10 septembre 1997, n° 437).
(2) Général et spécial, rapport sur le rapport du président du conseil d'administration (ou de surveillance) sur le contrôle interne (voir n° 3699-3) et, le cas échéant, rapport sur les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises et rapport en cas de mise en oeuvre de la procédure d'alerte.
(3) A la différence des comptes consolidés visés à l'article C. com. L 225-115-1° , il n'y a pas d'obligation explicite à l'article C. com. L 225-115-2° en ce qui concerne le rapport de gestion du groupe et le rapport des CAC sur les comptes consolidés. Mais il est bien évidemment souhaitable qu'ils puissent être consultés, sans toutefois qu'une impossibilité de les consulter ne puisse entraîner de sanctions pénales.
(4) La lecture stricte des articles C. com. art. L 223-26, al. 4 et R 223-15 met en évidence que cette obligation ne concerne pas les documents consolidés, sauf le rapport sur la gestion du groupe s'il est inclus dans le rapport de gestion. Il est clair que cette possibilité de consultation est souhaitable, mais sa non-application n'entraîne pas de sanctions.
(5) Voir n° 987-6 et n° 988-3.
(6) Concerne toutes les sociétés, cotées ou non (C. com art. L 820-3). Voir n° 5287 VII.
(7) Y compris, le cas échéant, les projets de résolutions présentés par les actionnaires accompagnés d'un exposé des motifs et

Documents	Sociétés par actions [14](hors SAS) [15]	SARL	SNC/SCS
la liste des points ajoutés à leur demande à l'ordre du jour (C. com. art. L 225-115 et R 225-83) et les projets de résolution déposés par le comité d'entreprise (voir Mémento Sociétés n° 46542). (8) Sociétés ayant au moins 300 salariés. (9) En plus des documents à mettre à disposition de façon permanente (C. com. art. R 225-89). (10) La liste des actionnaires doit également être mise à disposition avant toute assemblée générale et pas seulement avant l'AGO ; elle doit être arrêtée par la société le seizième jour qui précède la réunion de l'assemblée (C. com. art. L 225-116 et art. R 225-90). (11) Pour les associés non gérants. (12) Ce droit portant sur tous les documents (C. com. art. L 221-8) vaut donc également pour les documents consolidés (comptes consolidés, rapport sur la gestion du groupe et rapport du commissaire aux comptes). On notera, compte tenu des termes généraux de cet article, que la loi est plus contraignante pour les SNC que pour les SARL et les SA ; voir (3) et (4). (13) Dans les quinze jours qui précèdent l'assemblée (C. com. art. R 221-7). Cette obligation ne s'applique pas lorsque tous les associés sont gérants. (14) Sur les obligations propres aux sociétés cotées sur un marché réglementé, voir n° 5034-1. (15) L'article C. com. L 225-117 al. 3 ne s'applique pas aux SAS. Dans les **SAS,** les **statuts** ou, à défaut, les dirigeants sociaux déterminent librement les conditions et les formes dans lesquelles les associés peuvent exercer leur droit de communication permanent. Voir Mémento Sociétés n° 60620 à 60622. A noter toutefois que l'information concernant les honoraires des CAC doit obligatoirement être mise à disposition au siège de la société, celle-ci étant prévue par l'article C. com. L 820-3 ; voir (6). Il en est de même du bilan social (C. trav. art. L 2323-68 à L 2323-77). (16) Le tableau récapitulatif de compétences et de pouvoirs accordés par l'AG au CA ou au directoire en matière d'augmentation de capital (voir n° 3438-2) doit y être joint. (17) Pour les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé doit être joint à ce rapport le rapport du président du CA ou du CS sur les procédures de contrôle interne (voir n° 3699). (18) Pour les SA et les SCA, l'obligation de communiquer l'inventaire aux actionnaires a été supprimée (voir n° 333 s.). Cette obligation subsiste toutefois pour les SARL (C. com. art. R 223-18).			

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 46540 à 46670 (SA), 34010 (SARL), 36000 (EURL), 23031 et 24010 (SNC), 28020 (SCS), 87146 (sociétés en liquidation). Sur les sanctions, voir n° 5036 s.

Documents à adresser aux associés sans demande préalable

5032

Documents	Sociétés par actions (hors SAS) [5]	SARL	SNC/SCS
AVANT ASSEMBLEE ANNUELLE [1]			
Rapport de gestion		x	x
Comptes individuels		x	x
Le cas échéant, rapport du CAC sur les comptes annuels		x [2]	x
Le cas échéant, comptes consolidés, rapport sur la gestion du groupe et rapport des CAC sur les comptes consolidés		x	x

Documents	Sociétés par actions (hors SAS) [(5)]	SARL	SNC/SCS
Texte des résolutions proposées	x [(6)]	x	x
AVANT UNE AUTRE ASSEMBLEE [(1)]			[(3)]
Rapport des gérants		x	
Le cas échéant, rapport des CAC		x	
Texte des résolutions proposées	x [(6)]	x	
INFORMATIONS LIEES A TOUTE FORMULE DE PROCURATION [(4)]			
Exposé sommaire de la situation de la société pendant l'exercice écoulé	x		
Tableau des résultats des cinq derniers exercices	x		
Ordre du jour de l'assemblée	x		
Texte des projets de résolution	x		
Formule de demande d'envoi des documents et renseignements visés à l'art. C. com. R 225-83	x		
Formule de vote par correspondance avec certaines indications prévues par l'art. C. com. R 225-81 5° à 8° [(7)]	x		

(1) Documents adressés, y compris par procédé électronique, **quinze jours** au moins avant la réunion. L'absence de communication préalable de ces documents ne peut entraîner la nullité des décisions adoptées au cours d'une **assemblée autre qu'annuelle** (CA Paris, 3 décembre 1993, 23e Ch. B).
Dans une **EURL,** l'envoi automatique par le gérant à l'associé unique (lorsqu'il n'est pas le seul gérant) doit être effectué un mois au moins avant la date d'approbation des comptes par l'associé unique (C. com. art. R 223-25), soit **au plus tard 5 mois après la clôture** de l'exercice. Entre la date de cet envoi et la date d'approbation des comptes par l'associé unique, l'inventaire est tenu à sa disposition au siège social (C. com. art. R 223-25). Sur les conditions dans lesquelles certaines EURL peuvent être dispensées d'établir un rapport de gestion, voir n° 3695-1.
(2) L'envoi automatique du rapport spécial du CAC n'est pas prévu par la loi. Son défaut ne peut donc justifier une demande d'annulation de l'assemblée (CA Versailles, 12 mars 1991).
(3) Une assemblée est obligatoire lorsque la réunion a été demandée par l'un des associés (C. com. art. L 221-6, al. 2) mais aucune forme particulière n'est imposée. Il appartient aux statuts de fixer les modalités de réunion de l'assemblée (voir Mémento Sociétés n° 23000 à 23021).
(4) C. com. art. R 225-81.
(5) Ces dispositions ne sont pas applicables aux SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3), voir Mémento Sociétés n° 60532 , 60533 et 60620. Sur les obligations propres aux sociétés cotées sur un marché réglementé, voir n° 5034-1.
(6) Ainsi que, le cas échéant, dans les SA, le texte des projets de résolutions présentés par les actionnaires ainsi que les points ajoutés à l'ordre du jour à leur demande (C. com. art. R 225-83 3°).
(7) Il peut être joint un formulaire de vote électronique qui permet à l'actionnaire de voter par connexion sécurisée, si les statuts de la société l'autorisent.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 46460 à 46462 (SA), n° 32400 et n° 32410 (SARL), n° 23031 à 23033 (SNC), n° 27141 (SCS), n° 35823 (EURL). Sur les sanctions, voir n° 5036 s.

Documents à adresser à la demande des actionnaires des sociétés par actions

5034

AVANT L'ASSEMBLEE ANNUELLE (1)
Comptes annuels (2 a)
Rapport du conseil d'administration (ou du Dir.) et observations du CS (2 b)
Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (9)
Rapport du CAC sur le rapport du président sur le contrôle interne (3)
Rapport sur les comptes annuels et rapport spécial du CAC (2 c)
Eventuellement autres rapports du CAC (5)
Tableau des résultats des 5 derniers exercices
Tableau d'affectation du résultat
Tableau récapitulatif des délégations de compétence et de pouvoirs accordées par l'AG au conseil d'administration (ou au Dir.) en matière d'augmentation de capital (6)
Bilan social accompagné de l'avis du CE (si plus de 300 salariés)
Ordre du jour de l'assemblée
Texte des projets de résolution du CA ou Dir.
Le cas échéant, texte et exposé des motifs des projets de résolutions des actionnaires (et liste des points ajoutés à leur demande à l'ordre du jour) et du comité d'entreprise (7)
Nom, prénom usuel, soit des administrateurs et directeurs généraux, soit des membres du CS et du Dir. ; indication des autres sociétés dans lesquelles ils exercent des fonctions de gestion, direction, administration ou surveillance
Renseignements sur les administrateurs dont la nomination est proposée
Formules de procuration et de demande d'envoi de documents
Formulaire de vote par correspondance et ses annexes (4)
Montant des honoraires versés aux CAC et renseignements sur le réseau auquel ils appartiennent (8)

AVANT TOUTE AUTRE ASSEMBLEE ORDINAIRE
Rapport du CA ou Dir. (le cas échéant, observations du CS)
Exposé sommaire sur la situation de la société
Tableau des résultats des cinq derniers exercices
Ordre du jour de l'assemblée
Texte des projets de résolutions présentés par CA ou Dir.
Le cas échéant, texte et exposé des motifs des projets de résolutions présentés par les actionnaires (et liste des points ajoutés à leur demande à l'ordre du jour) et le comité d'entreprise (7)
Liste des administrateurs, directeurs généraux, membres du Dir. ou du CS
Le cas échéant, renseignements sur les candidats au CA ou CS
Formules de procuration et de demande d'envoi de documents
Formulaire de vote par correspondance et ses annexes (4)

AVANT TOUTE ASSEMBLEE EXTRAORDINAIRE (ou spéciale)
Rapport du CA ou Dir. (le cas échéant, observations du CS)
Le cas échéant, rapport des commissaires aux comptes
Exposé sommaire de la des situation de la société
Tableau des résultats des cinq derniers exercices
Ordre du jour de l'assemblée
Texte des projets de résolutions présentés par CA ou Dir.
Le cas échéant, textes et exposés des motifs des projets de résolutions des actionnaires (et liste des points ajoutés à leur demande à l'ordre du jour) et du comité d'entreprise (7)
Liste des administrateurs, directeurs généraux, membres du Dir. ou du CS
Formules de procuration et de demande d'envoi de documents
Formulaires de vote par correspondance et ses annexes (4)

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 46490 à 46511.
Sur les sanctions, voir n° 5036 s.

(1) Pour la liste des documents que les actionnaires peuvent consulter au siège social ou au lieu de la direction administrative, voir n° 5031.
(2) Si l'entreprise établit des comptes consolidés, fournir également :
a. Comptes consolidés,
b. Rapport sur la gestion du groupe,
c. Rapport des CAC sur les comptes consolidés.
(3) Voir n° 3699-3.
(4) C. com. art. R 222-75 à R 222-77.
(5) Rapports éventuellement émis dans le cadre de la procédure d'alerte ou sur les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises.
(6) Dans la mesure où il doit être joint au rapport du CA (ou du Dir.) et présenté à l'assemblée (C. com. art. L 225-100, al. 4), la communication de ce document nous paraît s'imposer.
(7) Bien qu'aucun texte ne l'impose expressément, les projets de résolutions déposés par le comité d'entreprise doivent, à notre avis, être également communiqués aux actionnaires, voir Mémento Sociétés n° 46493.
(8) A notre avis, conformément à C. com. art. L 820-3. Voir n° 5287.
(9) Voir n° 3699.

Remarques
1. SAS Les statuts fixent librement les éléments d'information à mettre au préalable à la disposition des associés, en fonction du ou des modes de consultation retenus (voir n° 5031).
2. Documents joints à la formule de procuration Ils peuvent être, le cas échéant, envoyés aux actionnaires par voie électronique (C. com. art. R 225-81).

Sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé

5034-1

I Droit de consultation électronique
Les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé doivent publier sur un site internet, pendant une période ininterrompue commençant au plus tard le 21e jour précédant l'assemblée, les informations et documents suivants (C. com. art. R 210-20 et R 225-73-1) :

Sur l'obligation faite à ces sociétés de disposer d'un site internet afin de satisfaire à leurs obligations d'information de leurs actionnaires, voir n° 5061-2 et 5062-6.

- l'avis de réunion ;

- le nombre total de droits de vote existant et le nombre d'actions composant le capital social de la société à la date de publication de cet avis, en précisant, le cas échéant, le nombre d'actions et de droit de vote existant pour chaque catégorie d'actions ;

- les documents que les actionnaires ont le droit de consulter préalablement à l'assemblée (voir n° 5031) ;

- le texte des projets de résolution qui seront présentés à l'assemblée par le conseil d'administration (ou le directoire) ;

- les formulaires de vote par correspondance et de vote par procuration ou le document unique de vote par procuration et de vote à distance, sauf dans les cas où la société adresse ces formulaires à tous ses actionnaires ;

- le texte des projets de résolution présentés par les actionnaires et les points ajoutés à l'ordre du jour à leur demande.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 46590 à 46596.

II Communiqué sur les documents destinés aux actionnaires
Les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé doivent publier un communiqué diffusé par voie électronique indiquant les modalités de mise à disposition ou de consultation des documents destinés aux actionnaires. Ce communiqué entre dans le champ des informations réglementées définies par le règlement général de l'AMF (voir n° 5061-1).
Les informations visées par ce communiqué (Règl. gén. AMF, art. 221-1 j) ne comprennent cependant pas l'ensemble de celles faisant l'objet d'un droit de communication (voir n° 5031) ou devant être adressées à la demande des actionnaires (voir n° 5034), mais uniquement celles mentionnées à l'art. C. com. R 225-83. Ces informations sont les suivantes :

- comptes annuels, comptes consolidés, rapport sur la gestion du groupe, tableau d'affectation du résultat ;

- tableau des résultats des 5 derniers exercices ;

- rapports des CAC (rapport sur les comptes annuels, rapport sur les comptes consolidés, rapport spécial, rapport sur le rapport du président du CA (ou du CS) sur le contrôle interne, rapport émis en cas de déclenchement de la procédure d'alerte ou sur les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises...) ;

- textes des projets de résolution présentés par le conseil d'administration ou le directoire ;

- le cas échéant, le texte et l'exposé des motifs des projets de résolutions présentés par des actionnaires ;

- les nom et prénom usuel, soit des administrateurs et directeurs généraux, soit des membres du conseil de surveillance et du directoire, ainsi, que le cas échéant, l'indication des autres sociétés dans lesquelles ces personnes exercent des fonctions de gestion, de direction, d'administration ou de surveillance ;

- lorsque l'ordre du jour comporte la nomination d'administrateurs ou de membres du conseil de surveillance : les nom et prénom usuels des candidats, leur âge, leurs références professionnelles et activités professionnelles au cours des cinq dernières années, notamment les fonctions qu'ils exercent ou ont exercées dans d'autres sociétés, ainsi que les emplois ou fonctions occupés dans la société par les candidats et le nombre d'actions de la société dont ils sont titulaires ou porteurs.

Questions écrites et expertises demandées par les associés

5035

Périodicité	SA / SAS	SARL	SNC
Deux fois par exercice			
Questions dans le cadre de la procédure d'alerte (1)	x (2)	x (3)	
Avant une assemblée			
Questions (4)	x	x	
A toute époque			
Questions	x (5)		x (6)
Expertise de gestion	x (7)	x (8)	

(1) Sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Une réponse par écrit doit être faite par le président du conseil d'administration, le directoire ou le gérant dans le délai d'un mois et copie doit en être adressée au commissaire aux comptes.
(2) Par un ou plusieurs associés représentant au moins 5 % du capital social ou par une association d'actionnaires (voir n° 3542-2).
(3) Par tout associé (voir n° 3542-2).
(4) Les questions doivent être transmises à partir du jour de la convocation dans les SA et 15 jours avant l'assemblée dans les SARL (voir Mémento Sociétés n° 32404). Dans les SA, les questions écrites doivent être envoyées au siège social, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au Président du CA (ou du directoire), au plus tard le 4e jour ouvré précédant la date de l'assemblée générale ; elles sont accompagnées d'une attestation d'inscription, soit dans les comptes nominatifs tenus par la société, soit dans les comptes de titres au porteur tenus par l'intermédiaire habilité (C. com. art. R 225-84).

Périodicité	SA / SAS	SARL	SNC
Une réponse est obligatoire au cours de l'assemblée. Tout actionnaire peut exercer ce droit et le nombre de questions posées n'est pas limité par la loi. Toutefois, ce droit ne peut pas être utilisé dans un but étranger à l'intérêt social (TC Paris, 11 mai 2004). Dans les SAS, il n'existe aucune disposition légale en la matière, seuls les statuts peuvent offrir cette possibilité. (5) Par un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5 % du capital (C. com. art. L 225-231) ou par une association dans les sociétés cotées (C. com. art. L 225-120), sur une ou plusieurs opérations de gestion de la société ou des sociétés qu'elle contrôle. La réponse doit être communiquée au commissaire aux comptes. A défaut de réponse satisfaisante du président du conseil d'administration dans le délai d'un mois, les actionnaires peuvent demander en référé la désignation d'un expert chargé de présenter un rapport sur ces opérations (C. com. art. L 225-231). Voir n° 5307-2. (6) Réponse par écrit (C. com. art. L 221-8). (7) En cas de défaut de réponse satisfaisante du président du conseil d'administration, voir (5). (8) Par un ou plusieurs associés représentant au moins 10 % du capital, soit individuellement, soit en se groupant (C. com. art. L 223-37).			

5035-1

Diligence du commissaire aux comptes
Sur la réponse donnée par la société à la question d'un associé. Selon la revue Eco. et compt. (n° 172, septembre 1990, p. 46), cette réponse ne requiert **aucune diligence particulière.** Cependant, si le commissaire aux comptes, présent à l'assemblée, constate qu'elle est, d'après les éléments dont il dispose, **mensongère** ou qu'elle ne concorde pas avec les comptes annuels, il lui appartient, spontanément, d'en **informer l'assemblée** (C. com. art. L 823-10 ; voir n° 5190 s.).

Sanctions des règles d'information des associés

Sanctions civiles

5036

Lorsque les actionnaires ou les associés ne peuvent obtenir la production, la communication ou la transmission des documents auxquels ils ont droit, ils peuvent demander au président du tribunal statuant en référé soit d'**enjoindre sous astreinte** aux dirigeants sociaux de les communiquer, soit de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication (C. com. art. L 238-1, al. 1).
La même action est ouverte à toute personne intéressée ne pouvant obtenir du liquidateur, des administrateurs, gérants ou dirigeants communication d'une formule de procuration conforme aux prescriptions fixées par décret en Conseil d'Etat ou des renseignements exigés par ce décret en vue de la tenue des assemblées (C. com. art. L 238-1, al. 2).

a. Sociétés et personnes concernées. La procédure d'injonction peut être mise en oeuvre par les associés de toutes les sociétés commerciales, à l'exception des SAS. Elle peut également être mise en oeuvre par les obligataires des sociétés par actions.

b. Documents dont la communication peut être demandée :

- dans les SA et les SCA, il s'agit des documents visés aux articles L 225-115 à L 225-118 (documents sur lesquels s'exerce un droit de communication permanent, voir n° 5031, et liste des actionnaires) ;

- dans les SARL, les SNC et les SCS, il s'agit de l'inventaire, des comptes individuels, du rapport de gestion, du texte des résolutions proposées ainsi que, le cas échéant, du rapport des commissaires aux comptes, des comptes consolidés et du rapport sur la gestion du groupe (C. com. art. L 221-7 pour les SNC et les SCS et L 223-26 pour les SARL) ;

- sur la nullité éventuelle de l'assemblée, voir Mémento Sociétés n° 32402 (SARL) ; 46610 et 46670 (SA).

Cette procédure ne vise que les seuls documents mentionnés ci-avant (Cass. com. 23 juin 2009, n° 08-14.117).

c. Astreinte et frais de procédure Lorsqu'il est fait droit à la demande, ils sont à la charge des administrateurs, des gérants ou des dirigeants mis en cause (C com. art. L 238-1, al. 3).

Sanctions pénales

5037

Les sanctions pénales à l'égard du président, des administrateurs, des directeurs généraux ou des directeurs généraux délégués de SA qui n'ont pas adressé aux actionnaires les documents en vue de la tenue d'une assemblée ont été supprimées (Ord. n° 2004-274 du 25 mars 2004, art. 21).
Sont en revanche toujours punis d'une amende de 9 000 euros les dirigeants qui n'ont pas adressé les comptes consolidés aux associés ou actionnaires (C. com. art. L 247-1, II, voir n° 4642).

II. Information du comité d'entreprise

Pour une liste exhaustive, voir Mémento Social n° 9275 à 9405.

Informations communes à toutes les entreprises

Voir n° 5010.

Information supplémentaire à la charge des sociétés commerciales

Cette réglementation est également applicable aux **personnes morales de droit privé non commerçantes** d'une certaine importance exerçant une **activité économique** (sur les entités concernées, voir n° 230-8).

Documents et informations à communiquer au comité

5040

Sur la répartition des informations entre les comités d'établissement et le comité central lorsqu'il en existe un, voir Mémento Social n° 9720 à 9765.

a. Documents transmis annuellement à l'assemblée générale des actionnaires ou à l'assemblée des associés. Dans toutes les sociétés commerciales, les dirigeants sont tenus de communiquer au comité d'entreprise, avant leur présentation à l'assemblée générale ordinaire annuelle, l'ensemble des **documents** qui seront **soumis à** cette **assemblée** : comptes annuels, rapport de gestion, rapports du commissaire aux comptes, etc. (C. trav. art. L 2323-8 al. 1er).

b. Individuellement, les membres du comité ont droit aux **mêmes communications et copies que les actionnaires** et ce aux mêmes époques (C. trav. art. L 2323-8, al. 4).

c. Documents comptables et financiers prévus par la loi du 1er mars 1984 (C. com. art. L 232-2). Il s'agit, dans les sociétés d'une certaine taille (300 salariés ou 18 millions d'euros), des documents suivants **à communiquer** annuellement ou semestriellement : situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible, tableau de financement, compte de résultat prévisionnel, plan de financement prévisionnel et rapports les accompagnant (voir n° 3709 s.).

La communication de ces documents au comité paraît pouvoir être effectuée de trois manières permettant de justifier que les délais impartis par les textes ont été respectés :

- soit par lettre recommandée avec avis d'accusé de réception,
- soit par remise en main propre avec décharge signée par le secrétaire du comité d'entreprise,
- soit, à l'occasion d'une réunion du comité d'entreprise, avec consignation de la remise des documents dans le procès-verbal de la réunion.
En ce qui concerne le cas d'un holding sans comité d'entreprise, voir n° 3709-3.
En matière de secret professionnel, voir n° 3709-3 et 3709-4.

Le cas échéant, si le commissaire aux comptes établit un rapport dans le cadre de la procédure d'alerte, il doit être transmis au comité d'entreprise.

d. Le comité est **informé** et **consulté** notamment sur :

- les questions intéressant l'**organisation,** la **gestion** et la **marche générale** de l'entreprise, notamment les mesures de nature à affecter le volume ou la structure des effectifs, la durée du travail, les conditions d'emploi, de travail et de formation professionnelle (C. trav. art. L 2323-6) ;

- les **modifications** de l'**organisation économique ou juridique** de l'entreprise, notamment en cas d'opérations de concentration, de fusion, de cession, de modification importante des structures de production de l'entreprise, lors de l'acquisition ou de la cession de filiales, lors du dépôt d'une offre publique d'acquisition par la direction de l'entreprise ou si l'entreprise fait l'objet d'une offre publique d'acquisition, ainsi que sur les prises de participation de son entreprise ou dont celle-ci fait l'objet (C. trav. art. L 2323-19).

Remarques
1. L'article L 2323-19 du Code du travail, ne donne pas d'information sur la nature des participations concernées : l'obligation du chef d'entreprise d'informer et de consulter semble exister **quel que soit le montant** de l'opération, et que l'opération ait une incidence en matière d'emploi ou non (Cass. crim. 3 février 2004 n° 856 FS-PF).
2. Les simples placements de capitaux ne semblent pas, à notre avis, relever de cette obligation. En effet, la prise de participation suppose la création d'un lien durable avec la société visée et doit s'inscrire dans un projet économique (voir n° 1811).

L'avis du comité sur ces modifications doit être transmis à l'assemblée générale lorsqu'elle est appelée à délibérer sur ces points (C. com. art. L 225-105).

En cas d'offre publique d'acquisition, les dirigeants réunissent le comité d'entreprise dans les deux jours ouvrables suivant la publication de l'offre afin de lui transmettre des informations écrites et précises sur le contenu de celle-ci et sur les conséquences qu'elle est susceptible d'entraîner en matière d'emploi (C. trav. art. L 2323-25).
Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 64933.

e. Le comité assiste avec voix consultative à toutes les **séances du conseil d'administration et du conseil de surveillance** (C. trav. art. L 2323-62), y compris donc au conseil arrêtant les comptes. Il peut également assister à toutes les assemblées générales (C. trav. art. L 2323-67 al. 3) à l'exception des assemblées de titulaires de valeurs mobilières donnant accès au capital, même si le titre primaire est une action (Ansa, CJ n° 04-061 du 6 octobre 2004).

Dans les **SAS,** s'ils ne retiennent pas la consultation des associés en assemblée générale, les statuts doivent organiser les modalités selon lesquelles ces droits pourront être organisés et, en particulier, préciser auprès de quel organe (C. trav. art. L 2323-6).

f. Achat par une société de ses propres actions. Le comité est informé de la résolution de l'assemblée autorisant l'achat des actions.

g. Sur l'articulation avec le comité d'entreprise européen, voir n° 5043-1.

Pouvoirs du comité (C. trav. art. L 2323-8 et L 2325-35 s.)

5041

Sur la répartition des pouvoirs entre les comités d'établissement et le comité central lorsqu'il en existe un, voir Mémento Social n° 9720 à 9765.

I. Le comité d'entreprise **peut convoquer les commissaires aux comptes** pour recevoir des explications sur les différents postes des documents soumis à l'assemblée, ainsi que sur la situation financière de l'entreprise.

Une lettre simple suffit pour la convocation. L'envoi concomitant de la liste des questions que le comité envisage de poser aux commissaires aux comptes ne s'impose pas (Bull. CNCC n° 108, décembre 1997 EJ 97-257, p. 532).
Le commissaire aux comptes est **tenu de répondre** pendant les réunions avec le comité d'entreprise (et non en dehors) aux demandes d'explications sur la situation financière de l'entreprise et sur les différents postes des documents obligatoirement transmis à l'assemblée et que le chef d'entreprise est tenu de communiquer au comité, norme CNCC n° 6-705, § 02 (sur la valeur de cette norme, voir n° 5252).

Il fournit, verbalement ou par écrit, sur les documents comptables et sur les rapports à l'assemblée, les précisions nécessaires à leur compréhension, pour que les membres du comité d'entreprise aient de la situation financière de la société une vision comparable à celle que les actionnaires sont en droit d'obtenir (norme CNCC n° 6-705, § 10).

La norme précitée (§ 11) précise que les informations sur lesquelles le commissaire aux comptes peut répondre au comité d'entreprise sont celles définies par la norme CNCC n° 5-107 (sur le remplacement de cette norme par la NEP 9510, voir n° 5376), voir n° 5190 s. Ne sont pas visées les informations prévisionnelles (à l'exception des documents et rapports liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 5040), les informations pro forma, les informations économiques.

Sur ces informations, le commissaire aux comptes reste tenu au secret professionnel et à son obligation de non-immixtion dans la gestion à l'égard du comité d'entreprise, ce qui exclut par exemple de donner des renseignements sur son programme de travail. En outre, il doit se borner à répondre aux questions qui lui sont posées pendant les réunions avec le comité (pas d'exposé global) (Bull. CNCC n° 98, juin 1995, EJ 95-68, p. 208 s.). A défaut, il risquerait d'engager sa responsabilité civile, disciplinaire et pénale (voir n° 5290 s.).

II. Il peut **formuler toutes observations utiles sur la situation économique et sociale,** qui devront obligatoirement être transmises à l'assemblée générale des actionnaires en même temps que le rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants.

III. Il peut **requérir l'inscription de projets de résolutions** à l'ordre du jour des assemblées ordinaire et/ou extraordinaire (C. trav. art. L 2323-67). Voir Mémento Sociétés n° 46200 (SA) et n° 60503 (SAS).

Les demandes d'inscription doivent être adressées au siège social (C. trav. art. R 2323-14) :

- dans un **délai de 25 jours** au moins avant la date de l'assemblée générale lorsque toutes les actions de la société revêtent la forme nominative ;

- dans un **délai de 10 jours** à compter de la publication au Balo de l'avis prévu à l'article C. com. R 225-73 lorsque toutes les actions de la société ne revêtent pas la forme nominative.

Dans les **SAS,** ce sont les **statuts** qui déterminent ces modalités (C. trav. art. L 2323-66).

IV. Il peut **se faire assister** dans son droit d'information **par un expert-comptable** de son choix **rémunéré par l'entreprise** (sans limitation de compétence territoriale) (voir Mémento Social n° 8935 à 8960).

Le président ne doit pas participer au vote de sa désignation.
Le prix de l'expertise, dont la charge incombe à l'entreprise, doit rester dans des limites raisonnables (et correspondre à la qualification du collaborateur) et le comité d'entreprise n'a pas à intervenir dans la discussion de son montant.

La mission de l'expert-comptable fait l'objet d'un guide méthodologique publié par l'OEC : « Mission légale d'assistance au comité d'entreprise - Application des normes générales - Guide méthodologique » (mars 2004).

Son rapport appartient au comité. L'employeur n'a donc pas qualité pour en demander la rectification sauf à titre de réparation d'un préjudice engendré par une faute délictuelle.

L'assistance par un expert-comptable est possible dans les cas suivants :
a. En vue de l'**examen annuel des comptes** annuels et des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises ;

Etendue de la mission de l'expert-comptable Son assistance doit non seulement permettre d'apprécier la situation de l'entreprise mais également de rendre les comptes annuels intelligibles pour les salariés (Cass. soc. 8 novembre 1994, n° 4412 P).

Etendue de l'information de l'expert-comptable Il dispose des mêmes documents que le commissaire aux comptes en vue d'opérer toute vérification ou tout contrôle qui entre dans l'exercice de ses missions (C. trav. art. L 2325-37).

Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 8940 et 8945.

b. En cas de **licenciement économique** d'ordre structurel ou conjoncturel, lors de la mise en oeuvre de la procédure de consultation, dans la mesure où le nombre de licenciements est au minimum égal à 10 dans une même période de 30 jours ;
c. Dans la limite de deux fois par exercice, pour l'examen des **documents** établis dans le cadre de la **prévention des difficultés des entreprises** (C. trav. art. L 2325-35) ;
d. Une fois par exercice, en vue d'établir un rapport sur la situation économique de l'entreprise lorsqu'il a eu connaissance de faits de nature à l'affecter de manière préoccupante **(alerte).** Voir V. ci-après ;
e. Pour les entreprises ayant au moins 300 salariés, à l'occasion de tout projet important concernant l'introduction de **nouvelles technologies** ;
f. Pour assister la commission économique lorsqu'elle existe ;
g. Lors de l'examen du rapport de l'employeur relatif au calcul du montant de la réserve spéciale de participation ainsi qu'à la gestion et à l'utilisation des sommes qui y sont affectées (voir n° 5010).

V. Il dispose du **droit de mettre en oeuvre une procédure d'alerte** des dirigeants sociaux s'il a connaissance « de faits de nature à affecter de manière préoccupante la **situation économique** de l'entreprise » (C. trav. art. L 2323-78). Voir développements n° 3542-1.

VI. Il peut **demander** en justice **la désignation d'un mandataire chargé de convoquer l'assemblée générale** des actionnaires **en cas d'urgence** (C. trav. art. L 2323-67 et art. R 2323-13). Voir Mémento Sociétés n° 46050 (SA) et n° 60503 (SAS).

Ce droit ne semble pas s'étendre aux assemblées spéciales (Ansa, n° 3181, mars 2003).

VII. Il peut **demander en justice la nomination** d'un ou plusieurs **experts** chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion (C. com. art. L 223-37 et L 225-231) dans les SA et les SARL. Sur les modalités, voir n° 5307-2.

VIII. Il peut **demander** au tribunal de commerce statuant en référé la **récusation** pour juste motif ou la **révocation** en cas de faute ou d'empêchement des **commissaires aux comptes** (C. com. art. L 823-6 et L 823-7).

IX. Il peut **demander à entendre l'auteur de l'offre publique d'acquisition** dont l'entreprise fait l'objet lors de la réunion visant à examiner la note d'information (C. trav. art. L 2323-23).

Sur les informations à fournir dans la note d'information relative à l'opération, voir n° 5095.

X. Il peut désigner deux de ses membres **pour assister aux assemblées générales** et doit **être entendu à sa demande lors des délibérations requérant l'unanimité** des associés (C. trav. art. L 2323-67). Voir Mémento Sociétés n° 47270 (SA) et n° 60503 (SAS).
Ce droit n'est pas limité aux sociétés par actions.

Ce droit doit leur être ouvert dès lors qu'une décision requérant l'unanimité donne lieu à une réunion physique et un débat des associés (CJ Ansa, 3 octobre 2001).

XI. Il peut recourir à un expert (expert-comptable, expert juridique, expert en gestion) dans le cadre d'une opération de concentration (C. trav. art. L 2323-20 et L 2325-35 ; voir Mémento Social n° 8960).

Sanctions

5042

L'inobservation des dispositions précédentes peut constituer une **entrave au fonctionnement du comité** qui relève de la compétence du juge des référés (Cass. soc. 11 mars 1992, n° 1271 P) et entraîner alors les sanctions suivantes (C. trav. art. L 2328-1) :
- amende de 3 750 € et emprisonnement d'un an ou l'une des deux peines seulement ;
- en cas de récidive, l'emprisonnement peut être porté à deux ans et l'amende à 7 500 €.

Information supplémentaire au sein d'un groupe

Comité de groupe

5043

Selon les articles L 2331-1 et R 2331-1 du Code du travail, le comité de groupe constitue une structure spécifique de représentation du personnel, constituée sans condition d'effectif, au niveau d'un groupe de sociétés formé par une entreprise dominante et les entreprises qu'elle contrôle ou sur lesquelles elle exerce une influence dominante, dont le siège social est situé sur le territoire français (voir Mémento Social n° 9785 à 9820). Il **ne se substitue pas aux comités d'entreprise** existant dans les sociétés du groupe. Il a seulement pour but d'assurer une **information plus complète à un niveau supérieur.**

I. Il doit recevoir notamment (C. trav. art. L 2332-1 s.) :

La définition des informations à fournir n'est pas toujours précise et les modalités et délais de communication de celles-ci ne sont pas toujours précisés.

- des **informations** sur l'activité, la situation financière, les perspectives pour l'année à venir et l'évolution et les prévisions d'emploi dans le groupe et chacune des sociétés le composant ;
- **communication,** lorsqu'ils existent, des comptes consolidés et du rapport des commissaires aux comptes correspondant ;

Le comité de groupe d'une société holding peut obtenir des informations sur les comptes de filiales étrangères (Rép. Hollande, 8852AN 25 septembre 1989, p. 4295 s.).

- une **information** sur les offres publiques d'acquisition dont la société dominante du groupe fait éventuellement l'objet.

Dispositif identique à celui prévu en l'absence de comité de groupe, voir n° 5040, et qui se substitue aux obligations d'information du comité d'entreprise de la société cible (C. trav. art. L 2332-2).

II. Il peut se faire assister par un **expert-comptable,** rémunéré par la société dominante (C. trav. art. L 2334-4).

L'expert-comptable du comité de groupe a pour **mission** d'éclairer ce dernier sur la situation du groupe et des entreprises qui le composent. Cette mission doit être conduite dans le même esprit que celui qui préside à la mission d'examen des comptes annuels (guide méthodologique OEC, Mission légale d'assistance au comité d'entreprise, mars 2004, § 3.6). Elle trouve **notamment** à s'exercer **à l'égard des comptes et du bilan consolidés** et, de manière plus générale, des données relatives à la situation financière présente et aux perspectives économiques du groupe et des unités qui le composent (Guide méthodologique précité) ; ainsi, si la société dominante est française, l'expert-comptable a accès à tous les documents comptables détenus par cette société sur les entreprises françaises et étrangères comprises dans le périmètre de consolidation (Cass. soc. 6 décembre 1994, n° 4406 PF).

III. Il peut transférer ses attributions au comité d'entreprise européen (voir n° 5043-1).

Comité européen (ou procédure d'information)

5043-1

L'article L 2341-4 du Code du travail prévoit l'institution, dans les entreprises ou groupes d'entreprises de dimension communautaire, d'un comité d'entreprise européen ou d'une **procédure d'information et de consultation,** afin de garantir le droit des salariés à l'information et à la consultation à l'échelon européen.

L'instauration du comité européen donne lieu à la conclusion d'un accord entre les parties (C. trav. art. L 2342-1 s.). A défaut d'accord, un régime subsidiaire imposé par la loi est applicable.

Les groupes d'entreprises ayant mis en place un comité européen peuvent décider de la suppression du comité de groupe (C. trav. art. L 2345-2). Dans ce cas, les attributions de celui-ci (voir n° 5043) sont transférées au comité européen.

I. Informations à communiquer au comité d'entreprise européen **et modalités de consultation** :

a. Il doit recevoir des informations sur des questions transnationales affectant considérablement les intérêts des salariés (notamment en cas de délocalisation, de fermeture d'entreprise ou d'établissement, ou de licenciement collectif, voir n° 941-1) (C. trav. art. L 2342-11) et toute autre question prévue dans l'accord de mise en place ;
L'**information** de l'organe européen de représentation consiste à transmettre des données aux représentants des salariés afin de permettre à ceux-ci de prendre connaissance du sujet traité et de l'examiner. L'information s'effectue à un moment, d'une façon et avec un contenu appropriés, qui permettent notamment aux représentants des salariés de procéder à une évaluation en profondeur de l'incidence éventuelle de ces données et de préparer, le cas échéant, des consultations avec le chef de l'entreprise ou de l'entreprise dominante du groupe d'entreprises de dimension communautaire ou tout autre niveau de direction plus approprié (C. trav. art. L 2341-7 créé par l'ordonnance n° 2011-1328 du 20 octobre 2011).

b. La **consultation** doit avoir lieu à un moment, d'une façon et avec un contenu qui permettent aux représentants des salariés d'exprimer, sur la base des informations fournies et dans un délai raisonnable, un avis concernant les mesures faisant l'objet de la consultation, qui peut être pris en compte au sein de l'entreprise ou du groupe d'entreprises de dimension communautaire, sans préjudice des responsabilités de l'employeur (C. trav. art L 2341-6 modifié par l'ordonnance n° 2011-1328 du 20 octobre 2011) ;

L'information et la consultation du comité européen doivent être préalables à la prise de décision de la direction afin de donner un effet utile aux dispositions relatives à l'information de cette instance de représentation du personnel (TGI Nanterre 4 avril 1997, CA Versailles 7 mai 1997).
Toutefois, l'organe européen de représentation n'a pas à être saisi avant le lancement d'une offre publique d'acquisition, mais uniquement après (C. trav. art. L 2341-11 créé par l'ordonnance n° 2011-1328 du 20 octobre 2011).

c. Le CE européen (institué en l'absence d'accord) se réunit au moins une fois par an. Il est notamment informé sur (C. trav. art. L 2343-2 modifié par l'ordonnance n° 2011-1328 du 20 octobre 2011) :

1°) la structure de l'entreprise ou du groupe d'entreprises ;
2°) sa situation économique et financière ;
3°) l'évolution probable de ses activités ;
4°) la production et les ventes ;
5°) la situation et l'évolution probable de l'emploi ;
6°) les investissements ;
7°) les changements substantiels concernant l'organisation, l'introduction de nouvelles méthodes de travail ou de nouveaux procédés de construction ;
8°) les transferts de production ;
9°) les fusions ;
10°) la réduction de taille ou la fermeture d'entreprises, d'établissements, ou de parties importantes de ceux-ci ;
11°) les licenciements collectifs.
En outre, il est consulté, au moins une fois par an lors d'une réunion sur un rapport portant sur les points 5° à 11° ci-avant (C. trav. art. L 2343-3 modifié par l'ordonnance n° 2011-1328 du 20 octobre 2011).

La consultation s'effectue de façon à permettre aux représentants des salariés de se réunir avec l'employeur et d'obtenir une réponse motivée à tout avis qu'ils pourraient émettre.

d. Articulation entre le comité européen et l'instance française : lorsqu'un CE européen est institué par accord, les modalités de cette articulation doivent être déterminées par l'accord. Lorsque le CE est constitué sans accord (ou lorsque l'accord ne prévoit pas les modalités d'articulation), si des décisions susceptibles d'entraîner des modifications importantes dans l'organisation du travail ou dans les contrats de travail sont envisagées, le processus d'information et de consultation est mené tant au sein du CE européen que des institutions nationales représentatives du personnel (C. trav. art. 2341-9 modifié par l'ordonnance n° 2011-1328 du 20 octobre 2011).

II. Il peut se faire assister par un **expert** (C. trav. art. L 2343-13).

III. L'inobservation des dispositions précédentes peut constituer une entrave au fonctionnement du comité européen (C. trav. art. L 2346-1) et entraîner les mêmes **sanctions** que celles prévues en cas d'entrave au fonctionnement du comité d'entreprise (voir n° 5042).

III. Information des commissaires aux comptes

Droit de communication

5044

Ce droit peut s'exercer à toute époque de l'année.

Auprès de la société

5044-1

Les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent **se faire communiquer** sur place **toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission** et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux (C. com. art. L 823-13). Selon la Cour de cassation (Cass. soc. 24 mars 1988, n° 1255 P, reproduit et commenté dans Bull. CNCC n° 72, décembre 1988, p. 476 s.), il s'agit de toutes les pièces, **y compris les documents à usage interne** non communicables à des tiers (le commissaire aux comptes n'étant pas un tiers pour l'entreprise). Sont donc visés :

- des situations intermédiaires (arrêt précité) ;
- la comptabilité analytique (Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-66, p. 152 s.) ;
- des documents comptables relatifs à l'**exercice en cours** (Rép. Delfosse, AN 21 janvier 1980, p. 209) ;
- les documents prévisionnels, budgets, etc.

Sur l'obligation de communiquer aux commissaires les documents adressés aux actionnaires, voir n° 5190.

Remarque
Spécificités des SAS : les textes législatifs et réglementaires ne prévoient pas de procès-verbaux ou de registre pour les décisions du président. Dans la mesure où les statuts de la SAS ne prévoient pas non plus de procès-verbal du président, le commissaire aux comptes ne peut en exiger un pour l'arrêté des comptes. Toutefois, afin d'avoir l'assurance que les comptes sur lesquels va porter la certification sont bien ceux arrêtés par le président, le commissaire aux comptes peut (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EJ 2004-32, p. 355) :

- demander au président de dater et signer les comptes et le rapport de gestion ;

- faire mentionner la date d'arrêté des comptes dans la lettre d'affirmation (voir ci-après).

Une telle concertation permet également au président de la SAS de matérialiser l'arrêté et de limiter le risque pénal relatif au non-établissement des comptes.

Les documents, tels que les carnets professionnels des coiffeurs ou des marchands de bestiaux, concernent l'exploitation du fonds de commerce et l'activité de la société et paraissent donc constituer des « pièces utiles à l'exercice de la mission » ; en revanche les relevés des comptes bancaires privés des dirigeants ne peuvent être considérés comme liés à l'exploitation (Rép. Sergheraert, AN, 10 mars 1979, p. 1474).
Selon le ministre de la Justice, le droit de communication emporte, sous peine de se révéler illusoire, le **droit** pour les commissaires **de prendre copie** des documents, mais rien n'impose aux sociétés de délivrer ces copies. Toutefois, il apparaît souhaitable que les sociétés facilitent le contrôle des commissaires en faisant droit à des demandes raisonnables de copies des documents utiles à l'exercice de leur mission, les sociétés étant en revanche fondées à considérer comme abusives des demandes systématiques de copies d'ensembles de documents dont un examen initial n'aurait pas révélé l'utilité (Rép. Kaspereit, AN, 13 novembre 1979, p. 9902).
Selon le bulletin CNCC (n° 66, juin 1987, EJ 87-58, p. 239), « un commissaire aux comptes est en **droit de prendre, lui-même, au moyen d'un photocopieur personnel, des photocopies** quand il se trouve dans une société qui refuse de délivrer lesdites photocopies. Le refus par les dirigeants d'accepter que le commissaire aux comptes fasse ses photocopies avec des moyens personnels constituerait, en effet, le délit d'entrave aux contrôles du commissaire aux comptes (C. com. art. L 820-4, 2°), les dirigeants ayant refusé la communication sur place des pièces utiles à l'exercice de sa mission ».
Selon le bulletin CNCC (n° 111, septembre 1998, EJ 98-65, p. 436), le droit de communication s'applique également aux **fichiers informatiques** auxquels le commissaire aux comptes peut avoir recours dans l'exercice de sa mission. Il est donc en droit d'en demander une copie. En cas de refus des dirigeants de communiquer une copie des fichiers dont l'édition papier serait inexploitable, il devra évaluer le caractère significatif des informations contenues dans ces fichiers et en tirer les conséquences pour émettre son opinion sur les comptes annuels.

Pour l'accomplissement de leur mission, ils peuvent **se faire assister ou représenter,** sous leur responsabilité, par des collaborateurs de leur choix qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation qu'eux (C. com. art. L 823-13).

Déclarations écrites de la direction

Dans le cadre de l'audit des comptes, les membres de la direction, y compris le représentant légal, font des déclarations au commissaire aux comptes. Celles-ci constituent des éléments collectés pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion sur les comptes (NEP 580 « Déclarations de la direction », § 01).

La Note d'information NI.IV de la CNCC « Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction » (juin 2010) précise les modalités pratiques de mise en oeuvre de la NEP 580.
Sur le caractère probant des éléments collectés (NEP 500), voir n° 5333.

Les déclarations écrites peuvent prendre la forme (NEP 580, § 08) :

- d'une lettre du représentant légal adressée au commissaire aux comptes, qualifiée de « **lettre d'affirmation** » ;

- d'une lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal dans laquelle il explicite sa compréhension de ces déclarations. Toutefois, la NEP prévoit que la direction de l'entité **confirme par écrit son accord** sur les termes de la lettre qui lui a été envoyée (voir § 11 de la NEP précitée).

Par ailleurs, certaines déclarations du représentant légal peuvent être consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration.

Lorsque le représentant légal refuse de fournir ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des raisons de ce refus. En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les **conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion** (NEP précitée, § 13).
La NEP précitée (§ 07) liste les déclarations écrites que le commissaire aux comptes demande nécessairement au représentant légal voir **a.**), indépendamment d'autres déclarations écrites qu'il estimerait nécessaires (voir **b.**). Certaines d'entre elles résultent de l'application d'autres normes d'exercice professionnel (NEP) comme :

- « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes » (NEP 240, voir n° 5366) ;

- « Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires » (NEP 250, voir n° 5366) ;

- « Appréciations des estimations comptables » (NEP 540, voir n° 5331-4 et 5332-4) ;

- « Continuité d'exploitation » (NEP 570, voir n° 3543 s.).

a. Déclarations écrites à demander nécessairement

1. Les fraudes (NEP 580, § 07 ; NEP 240, § 27) Le commissaire aux comptes demande au représentant légal des **déclarations écrites** par lesquelles ce dernier :

- déclare que des **contrôles** destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en oeuvre dans l'entité ;

- confirme lui avoir communiqué **son appréciation** sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;

- déclare lui avoir **signalé toutes les fraudes avérées** dont il a eu connaissance, ou suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;

- déclare lui avoir signalé toutes les **allégations de fraudes** ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres.

2. Les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires (NEP 580, § 07 ; NEP 250, § 10) Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une déclaration écrite par laquelle ce dernier déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires.

3. Les informations concernant les parties liées (NEP 550, § 22 ; NEP 580, § 07) Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une déclaration écrite par laquelle ce dernier déclare avoir fourni dans l'**annexe** des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées requises par le référentiel comptable appliqué.

4. La continuité d'exploitation (NEP 580, § 07 ; NEP 570, § 09) Lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entité ont été identifiés, le représentant légal déclare au commissaire aux comptes lui avoir communiqué les **plans d'actions** définis pour l'avenir de l'entité. Il déclare en outre que ces plans d'actions reflètent les intentions de la direction.

5. Les estimations comptables (NEP 580, § 07 ; NEP 540, § 16) Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une déclaration écrite par laquelle ce dernier déclare que les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables sont raisonnables, reflètent correctement les **intentions** de la direction et la **capacité** de l'entité, à ce jour, **à mener à bien les actions envisagées.**

6. Les anomalies non corrigées (NEP 580, § 07) Le commissaire aux comptes demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles ce dernier estime que les anomalies non corrigées qui ont été relevées par le commissaire aux comptes ne sont **pas,** seules ou cumulées, **significatives** au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite.
En outre, lorsque le représentant légal considère que **certains éléments** reportés sur cet état **ne constituent pas des anomalies,** il le mentionne dans sa déclaration.

7. Les événements postérieurs (NEP 580, § 07) Le commissaire aux comptes demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles ce dernier déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'**aucun événement survenu depuis la date de clôture** de l'exercice qui nécessiterait un **traitement comptable** ou une **mention** dans l'annexe et/ou dans le rapport de gestion.

b. Autres déclarations écrites : il est possible de classer ces éléments en trois types :

1. Eléments subjectifs dépendant de la décision de la direction de la société Il peut s'agir par exemple des éléments suivants :
- pour **tous** les **documents** financiers : soutien financier consenti à des filiales en difficulté (justifiant la constitution d'une provision pour risques), abandon d'une ligne de production, plan de restructuration, licenciements envisagés ;
- spécifiquement pour les **comptes consolidés** : non-inclusion d'une filiale dans le périmètre de consolidation en raison de l'intention de la céder ou de la déclaration de la direction qu'elle n'a pas d'influence notable dans la filiale, décision du groupe en matière de distribution de dividendes, affectation des écarts d'acquisition ;
- spécifiquement pour les **documents prévisionnels** : exhaustivité et cohérence des hypothèses retenues, meilleure estimation actuelle possible des résultats et des variations de la situation financière, permanence des règles et méthodes comptables.

2. Eléments ayant trait à la marche de l'entreprise **pour lesquels il n'existe pas,** ou pas encore au moment de la vérification, **de preuve écrite.**

3. Autres éléments significatifs n'entrant pas dans un cycle comptable répétitif et systématique
Tel est le cas notamment des engagements : conventions de portage, promesses d'achats ou de ventes d'immobilisations, de titres d'un secteur d'activité, avals, cautions et garanties donnés, baux et crédit-bail, contrats d'achats ou de ventes à des conditions non courantes, achats ou ventes avec clause de réserve de propriété, ventes avec faculté de rachat (à réméré) (NEP 580, § 09 à 12).

c. Formulation de la lettre d'affirmation
La lettre doit être :

- datée (la date doit être la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du CAC et ne peut être postérieure à cette dernière) ;

- signée par le responsable de l'établissement des comptes ;

- et envoyée directement au CAC.

Auprès des sociétés du groupe

5044-2

Les mêmes investigations peuvent être faites auprès :
- des sociétés mères ou filiales au sens de l'article C. com. L 233-1 (C. com. art. L 823-14), même en l'absence d'établissement de comptes consolidés ;
- de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation (C. com. art. L 823-14).
Voir n° 4855-1 s.

Auprès des tiers

5044-3

Les commissaires peuvent recueillir toutes informations utiles à leur mission auprès des « tiers **qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité** » (C. com. art. L 823-14, al. 2).

Tiers concernés
Il s'agit des **mandataires** de la société ou de ses **auxiliaires,** tels que banquiers, sociétés de bourse, commissionnaires à la vente ou à l'achat, etc. Mais les commissaires aux comptes ne sauraient exiger des renseignements de la part des clients ou des fournisseurs car ceux-ci n'agissent pas « pour le compte de la société » (Rép. Schumann, Sén. 15 octobre 1975 p. 2904 et Rép. Braconnier, Sén. 12 février 1976, p. 161).
Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes, sauf par les auxiliaires de justice (voir n° 5047). Ainsi notamment les avocats de la société sont en droit de ne pas répondre à une demande d'information directe lorsqu'ils considèrent que les informations demandées sont couvertes par le secret professionnel (Rép. Braconnier, Sén. 8 janvier 1981, p. 36) ; voir ci-après les conséquences sur la mission du commissaire aux comptes.

Demandes d'informations et demandes de confirmation des tiers

(normes d'exercice professionnel NEP 505 « Demandes de confirmation des tiers » et NEP 500 « Caractère probant des éléments collectés »)

Sur la norme d'exercice professionnel NEP 500, voir n° 5333.

Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes peut notamment choisir parmi les techniques suivantes (NEP 500, § 10 en partie) :

- les **demandes d'informations,** qui peuvent être adressées à des personnes internes ou externes à l'entité ;

- les **demandes de confirmation des tiers,** qui consistent à obtenir de la part des tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations.

Par exemple, **la confirmation directe de créances clients** (voir n° 679 s.).

Ces demandes ne constituent **qu'une partie des techniques** de collecte d'éléments probants que le commissaire aux comptes doit réunir pour fonder son jugement (voir n° 5333 III et aussi NI.VII CNCC « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers », décembre 2010).
Elles ne peuvent pas être utilisées sans **l'accord de l'entreprise** en cause, que ce soit pour les commissaires aux comptes ou les experts-comptables (Rép. Sergheraert, AN 6 octobre 1980, p. 4230). Le bulletin CNCC (n° 99, septembre 1995, CNP 95-36, p. 355 s.) précise en outre que le commissaire aux comptes doit obtenir l'accord formel des dirigeants sur la liste des personnes circularisées et le contenu de la demande précisant notamment l'information à confirmer, que le papier à en-tête de l'entreprise soit ou non utilisé.

S'agissant de la **confirmation auprès des banques,** la NI.VII précitée, § 3.31 souligne que son objectif est davantage d'obtenir des informations de diverses natures (notamment des informations concernant des opérations d'engagements, de garanties, ou de cautions, les titres en compte, etc.) que la confirmation des soldes des comptes bancaires proprement dits, ceux-ci pouvant être effectivement

vérifiés avec d'autres moyens (*via* les relevés bancaires).
Ainsi, dès lors que le commissaire aux comptes estime nécessaire de mettre en oeuvre une confirmation directe, compte tenu de son analyse des risques et des domaines et comptes significatifs qu'il a identifiés, et **si les dirigeants s'y opposent, il lui appartient** (Bull. précité et NEP 505, § 13 et 14) :
- d'apprécier le bien-fondé de ce refus,
- de déterminer si des contrôles de substitution, souvent moins efficaces en termes d'audit (et, à notre avis, parfois plus onéreux), peuvent lui apporter les éléments probants nécessaires pour atteindre l'assurance recherchée.
A défaut, et si le refus des dirigeants ne lui paraît pas fondé, il sera conduit, face aux limitations imposées à l'étendue de ses travaux, à en tirer les conséquences sur sa certification (en ce sens également, NEP 505, § 12).

Il résulte des réponses précitées que les commissaires aux comptes **ne peuvent exiger une réponse** aux demandes qu'ils adressent aux clients, fournisseurs, banques et avocats de la société qu'ils contrôlent.

Sur les conséquences de l'**absence de réponse** aux demandes d'information adressées aux **avocats,** voir n° 2593.

Droit d'information des commissaires aux comptes. Il ne peut s'étendre à la **communication** des pièces, contrats et documents quelconques détenus par les tiers **que** si les commissaires aux comptes ont obtenu **l'autorisation** du président du tribunal de commerce statuant en référé (C. com. art. L 823-14, al. 2 et art. R 823-4).

Casier judiciaire Dans la mesure où les personnes morales peuvent être condamnées pénalement, elles disposent, comme les personnes physiques, d'un casier judiciaire.
Le commissaire aux comptes d'une société ne peut connaître le contenu du casier judiciaire de celle-ci que dans l'hypothèse où, comme le rappelle le bulletin CNCC (n° 109, mars 1998, EJ 97-215, p. 97), son représentant légal en a demandé la communication (au procureur de la République) et l'a mis à disposition du commissaire aux comptes.

Documents à adresser aux commissaires aux comptes

5045

Ces documents doivent être transmis aux commissaires aux comptes ou mis à leur disposition sans demande préalable par les dirigeants.

En cours d'exercice

5045-1

I. Conventions conclues par la personne morale avec ses membres ou ses dirigeants

a. Conventions réglementées et engagements pris au bénéfice des dirigeants Le président du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) ou le gérant avise les commissaires aux comptes des conventions autorisées (C. com. art. L 225-40, al. 2, L 225-88 et R 223-16) dans le délai d'un mois à compter de la conclusion desdites conventions (C. com. art. R 225-30, al. 1, R 225-57 et R 223-16) ; voir Mémento Sociétés n° 52805 à 52807 pour les SA et 32003 pour les SARL.

Il en est de même pour les conventions résiliées ou modifiées d'un commun accord (Cass. com. 27 février 1996, n° 444 P).

Dans les **sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** cette obligation d'aviser les commissaires aux comptes porte également sur certains engagements (visés aux articles C. com. L 225-22-1 et L 225-42-1 ; voir n° 887) pris au bénéfice des dirigeants (pour les SA et les SCA) ou en faveur de salariés nommés aux fonctions de direction (pour les SA uniquement).

Dans les entités autres que les SA, les SCA et les SARL, les obligations des entités et des personnes concernées sont fixées par les textes légaux, réglementaires ou statutaires applicables à chacune d'elles (NI.IX CNCC « Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés », juin 2011, § 1.2 et 1.3).
La cour d'appel de Lyon (arrêt du 27 novembre 1986 repris dans Bull. CNCC n° 66, juin 1987, p. 220 s.) a précisé qu'en matière de conventions réglementées « il appartient à la société contrôlée d'aviser exactement le commissaire aux comptes de la totalité des opérations réalisées, faute de quoi celui-ci, inexactement informé, n'est pas en mesure de remplir ses fonctions ». En conséquence « la faute d'un commissaire aux comptes n'est pas établie lorsqu'il n'apparaît pas que son attention ait été spécialement appelée sur les conventions conclues entre la société contrôlée et une autre société, dont il n'a connu l'étendue totale et exacte que tardivement ».
En pratique :
- selon le professeur E. du Pontavice (Bull. CNCC précité) « la collecte des informations sur les conventions réglementées pèse sur les dirigeants de la société et non pas sur le commissaire aux comptes » ;
- le commissaire aux comptes rappelle aux dirigeants, notamment lors de l'établissement de sa lettre de mission, la nature des

informations qui doivent lui être fournies sur les conventions afin de lui permettre l'établissement de son rapport spécial (NI.IX CNCC, § 3.221). Voir également n° 5373 IV. et V.

Lorsque l'exécution de conventions conclues (ou modifiées ou résiliées ; Cass. com. précité) et autorisées au cours d'exercices antérieurs s'est poursuivie au cours du dernier exercice, les commissaires aux comptes sont informés de cette situation dans le délai d'un mois à compter de la clôture dudit exercice (C. com. art. R 225-30, al. 2, R 223-16 et R 225-57, al. 2). Les informations communiquées par les dirigeants sur les conventions réglementées et, dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, sur les engagements pris au bénéfice des dirigeants ou en faveur de salariés nommés aux fonctions de direction, doivent être reprises dans le rapport spécial établi par le commissaire aux comptes (voir n° 5373).

Remarques
1. Concernant les SAS Les conventions réglementées sont soumises au contrôle des associés mais, sauf disposition expresse des statuts, il n'existe pas d'autorisation préalable. La loi ne précise pas les modalités de communication au commissaire aux comptes et les dispositions applicables aux SA ne sont pas applicables aux SAS (C. com. art. R 225-30 et R 225-31 renvoyant aux articles C. com. L 225-38 et L 225-40 expressément non applicables aux SAS selon l'art. C. com. L 227-1, al. 3). En conséquence :
- les SAS et les commissaires aux comptes sont **libres d'agir** en la matière,
- les statuts devraient préciser les modalités d'information du commissaire aux comptes,
- en l'absence de dispositions statutaires précises, la CNCC considère qu'il paraît opportun de s'inspirer des dispositions applicables aux SA selon lesquelles le président doit aviser les commissaires aux comptes dans le mois qui suit la conclusion des conventions, et de prévoir les modalités d'information dans la lettre de mission (NI.IX, § 2.122).
Sur les dirigeants concernés, voir n° 5373.
2. Concernant les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et les associations subventionnées pour au moins 153 000 € Le commissaire aux comptes est avisé par le représentant légal de l'association ou de la personne morale des conventions réglementées définies par l'article L 612-5 du Code de commerce dans le délai d'un mois à compter de leur conclusion (C. com. art. R 612-7).

b. Conventions libres Depuis le 19 mai 2011, dans les **SA,** la liste et l'objet des conventions libres n'ont plus à être communiqués par le président du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) aux commissaires aux comptes (C. com. art. L 225-39 et L 225-87 modifiés par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit). Les **SCA, les sociétés européennes** (par renvoi aux dispositions des SA) et les **SAS** (C. com. art. L 227-1) sont également dispensées de cette obligation.

II. Documents comptables et financiers prévus par le Code de commerce
Il s'agit, dans les sociétés et les GIE d'une certaine taille (300 salariés ou chiffre d'affaires égal ou supérieur à 18 millions d'euros), des documents suivants à communiquer annuellement ou semestriellement : situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible, tableau de financement, compte de résultat prévisionnel, plan de financement prévisionnel et rapports les accompagnant (voir n° 3709 s.).

III. Autres informations
Il s'agit :

- des demandes d'explications formulées par le comité d'entreprise ou les délégués du personnel, des rapports adressés au conseil d'administration ou au conseil de surveillance ainsi que des réponses faites par ces organes (C. trav. art. L 2313-14 et L 2323-78) ;

- des réponses aux questions écrites des associés ou actionnaires sur les faits de nature à compromettre la continuation de l'exploitation sociale (C. com. art. L 225-232, L 227-1, al. 3 et L 223-36) dans les SA, SAS et SARL ;

- des réponses aux questions écrites des actionnaires sur une ou plusieurs opérations de gestion de la société ou des sociétés qu'elle contrôle (C. com. art. L 225-231) dans les sociétés par actions (voir n° 5307-2) ;

- du rapport du ou des experts chargés d'examiner une ou plusieurs opérations de gestion (C. com. art. L 225-231, L 227-1, al. 3 et L 223-37) dans les SA, SAS et SARL ;

- des notifications reçues ou établies par la société en application des articles C. com. L 233-7 (franchissement de seuils) et L 233-12 (autocontrôle) (voir n° 2018-1 s.).

Après la clôture de chaque exercice (avant l'assemblée générale)

5045-2

« Les comptes annuels, le rapport de gestion ainsi que, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont tenus, au siège social, à la disposition des commissaires aux comptes, **un mois au moins avant la convocation**

de l'assemblée des associés ou des actionnaires appelés à statuer sur les comptes annuels de la société. » (C. com. art. R 232-1, al. 1, concernant toutes les sociétés commerciales et R 221-6, concernant les SNC), et, pour les EURL, au plus tard 4 mois après la clôture de l'exercice, ou lorsque l'associé unique est seul gérant, au plus tard 5 mois après la clôture de l'exercice (art. R 223-28).
Ces documents sont délivrés, en copie, aux commissaires aux comptes qui en font la demande (C. com. art. R 232-1, al. 2).

Remarques
1. Non-respect du délai de transmission au CAC Dès lors qu'il résulte d'un accord entre les commissaires aux comptes et la société et qu'il n'a pas d'incidence sur le déroulement des travaux d'audit et les diligences effectuées, il constitue une irrégularité qui n'a cependant pas à être signalée à l'assemblée en l'absence d'importance relative (voir Bull. CNCC n° 155, décembre 1976, p. 541 s.).
2. Retard du conseil dans l'établissement du rapport de gestion Si le commissaire aux comptes n'a pas eu connaissance du rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire), il doit néanmoins déposer son rapport sur les comptes annuels 15 jours avant l'assemblée annuelle, **en signalant cette irrégularité.** En effet, le retard du conseil (ou du directoire) dans l'établissement du rapport de gestion ne constitue pas une excuse pour le commissaire aux comptes pour ne pas établir son propre rapport dans les temps. Il sera toutefois amené à établir un rapport complémentaire si le rapport de gestion lui parvient suffisamment à temps avant l'assemblée (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, p. 466).

Obligation de convocation des commissaires aux comptes

5046

Ils doivent être convoqués :

a. A toutes les **assemblées,** quelles qu'elles soient (C. com. art. L 823-17, L 820-4, 1° et R 823-9) à l'exception des assemblées de titulaires de valeurs mobilières donnant accès au capital, même si le titre primaire est une action. (Ansa, CJ n° 04-061, 6 octobre 2004) ;

b. Au **conseil d'administration** (ou au **directoire** et au conseil de surveillance) qui doit examiner ou arrêter les comptes annuels ou intermédiaires (ou les comptes consolidés) (C. com. art. L 823-17), la convocation ne pouvant se limiter à une partie seulement de la réunion (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, p. 161).

La loi limite l'obligation de convocation aux conseils concernant les comptes (y compris trimestriels et semestriels complets - bilan, compte de résultat et annexe, même simplifiée ; Bull. CNCC précité) ; mais si cela paraît opportun, ils peuvent être aussi convoqués à toute autre réunion du conseil. Il en est de même pour les séances du **conseil de surveillance** lorsque leur présence paraît opportune (C. com. art. R 823-9, al. 2).

Remarques
1. Cette obligation concerne expressément les sociétés par actions (C. com. art. L 823-17, L 226-1 et L 227-10). Mais, par application des dispositions de l'article C. com. L 820-1, elle **concerne** en fait **toutes les personnes morales,** quelle que soit la nature de la certification prévue dans la mission du commissaire aux comptes.
2. Dans les EURL, les décisions de l'associé unique n'étant pas prises en assemblée, il ne paraît pas nécessaire de convoquer le commissaire aux comptes à toute délibération de l'associé unique. Cependant, il conviendrait qu'il soit avisé à l'avance de la décision envisagée dans un délai raisonnable (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003EJ 2003-179, p. 644).
3. La **convocation** est faite par **lettre recommandée** avec demande d'avis de réception (C. com. art. R 823-9), ce qui exclut (Rép. Godfrain, AN 23 juillet 1990, p. 3544) le recours à tout autre procédé de convocation, comme par exemple la **télécopie ou le mail.** Néanmoins, en pratique, les commissaires aux comptes acceptent fréquemment d'être convoqués au moyen d'une télécopie ou d'un mail ; dans ce cas, il est conseillé de leur demander d'adresser en retour une télécopie ou un mail prenant acte de la convocation.
Dans les SAS, la forme de la convocation est libre et il n'existe pas de délai minimum mais la preuve de la convocation incombe à la société, d'où l'intérêt de la lettre recommandée avec avis de réception (Bull. CNCC n° 106, juin 1997, EJ 97-54, p. 322).
En outre, lorsque les statuts de la SAS (Bull. CNCC n° 154, juin 2009, EJ 2008-116, p. 411 s.) :

- prévoient que les fonctions de direction sont assurées par le président et non par un organe collégial, aucun texte n'impose la convocation du commissaire aux comptes ;

- stipulent que les comptes sont approuvés autrement que par le moyen d'une assemblée (par exemple, consultation écrite, acte sous seing privé, conférence téléphonique), il n'y a pas lieu de convoquer le commissaire aux comptes.

Dans les deux cas, il convient toutefois que soit instaurée une concertation permettant au commissaire aux comptes d'exercer sa mission.

Dans le cadre d'un **groupe,** les convocations relatives à l'ensemble des sociétés ne peuvent être faites sous un seul pli recommandé (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EJ 93-84, p. 262).

Sanctions

Le **défaut de convocation** des commissaires aux comptes :

- à toute assemblée, expose les dirigeants de la personne morale à un emprisonnement de deux ans et/ou à une amende de 30 000 € (C. com. art. L 820-4, 1°) ;

Remarque
Absence d'activité de la société : la Cour d'appel de Paris a retenu le délit de défaut de convocation du commissaire aux comptes à l'encontre des dirigeants alors même que la société n'avait plus d'activité et que l'assemblée générale annuelle n'avait pas été convoquée (CA Paris 19 février 2007).

- au conseil d'administration qui arrête les comptes, ne constitue pas une infraction pénale mais une **irrégularité** entraînant la responsabilité civile des dirigeants, qui doit être signalée par les commissaires aux comptes (Rép. Braconnier, Sén. 12 mai 1976, p. 989 et Bull. CNCC n° 68, décembre 1987 EC 87-60, p. 497), voir n° 5365.

Obstacles à la mission des commissaires aux comptes

5047

Ils peuvent être de deux natures différentes : obstacle à l'information ou obstacle au contrôle.

Obstacle à l'information

I. Tout dirigeant de personne morale, ou toute personne au service de la société, qui aura, sciemment, **refusé aux commissaires aux comptes la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission,** et notamment de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux, sera puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 €, ou de l'une de ces deux peines seulement (C. com. art. L 820-4, 2°).

Les éléments intentionnels et matériels qui constituent le refus caractérisé de communication des documents et informations sont recensés de façon détaillée par le bulletin CNCC n° 152, décembre 2008, p. 670 s. (CA Paris, 9e ch. section A, corr. - 24 septembre 2008).

Le bulletin CNCC (n° 85, mars 1992, EJ 91-189, p. 157 s.) estime que le commissaire aux comptes dont les demandes écrites (et réitérées) de consultation de documents sur place sont demeurées infructueuses doit **révéler** au procureur de la République le **délit d'entrave** à ses fonctions.

Il n'est pas nécessaire que le refus de communication soit absolu, « la **simple réticence** à fournir des explications, l'atermoiement inexcusable, la production partielle caractérisent l'infraction dès lors qu'ils ont été commis sciemment » (CA Rennes 30 septembre 1974, D. 1975, som. 119 et TGI Paris, 11e ch., 30 mai 1990 ; jugement passé en force de chose jugée, dans Bull. CNCC, n° 79, septembre 1990, p. 365 s.).
Jugé, en revanche, que le silence opposé par le président à une lettre du commissaire aux comptes demandant de lui faire parvenir certains livres sociaux ne saurait être assimilé à une obstruction délibérée de sa part aux vérifications du commissaire, dès lors que, selon l'article C. com. L 823-13, la communication des documents sociaux doit se faire là où ils sont tenus (CA Paris 29 janvier 1976, Bull. Joly 1976.142) ou que le commissaire aux comptes avait clairement manifesté son intention de ne pas effectuer les vérifications et contrôles lui incombant dans le cadre de sa mission (Cass. crim. 29 janvier 1992, n° B 89-86-768 D).
Le délit d'entrave peut être constitué tant que le commissaire aux comptes est en fonction, même si une procédure de relèvement à son encontre est en cours (Cass. crim. 12 septembre 2001, n° 00-86-493, dans Bull. CNCC n° 124, décembre 2001, p. 620).

II. Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes
Il existe toutefois **deux exceptions** à cette règle générale :
- les **auxiliaires de justice** (C. com. art. L 823-14),

Selon le ministre de la Justice, la qualité d'auxiliaire de justice s'applique à toute personne, autre qu'un agent de l'Etat, qui participe habituellement, de par sa profession, au fonctionnement du service public de la justice. Il en est ainsi des avocats (voir n° 5044-3), avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, greffiers des tribunaux de commerce, huissiers de justice, des administrateurs judiciaires, des mandataires liquidateurs et experts judiciaires. En outre, la qualité d'auxiliaire de justice doit être reconnue à d'autres personnes lorsqu'elles agissent à titre professionnel dans le cadre d'une procédure judiciaire, notamment au notaire ou à l'expert non inscrit, commis judiciairement, à un greffier fonctionnaire ou à tout autre agent public commis par l'autorité judiciaire (Rép. Bajeux, Sén. 4 mars 1980, p. 630).
Néanmoins, s'il a été expressément prévu qu'il pouvait leur être opposé par les membres de certaines professions au cours de leurs **activités judiciaires** pour garantir le secret de la défense, il ne semble pas qu'un **notaire** puisse opposer le secret professionnel au commissaire aux comptes d'une société dont il a enregistré l'augmentation de capital et reçu les fonds en dépôt (Rép. Lebas, AN 25 novembre 1969, p. 4356).
Il semble, toutefois, que l'on puisse exclure du domaine couvert par le secret professionnel des éléments objectifs n'ayant pas de caractère confidentiel.

- les **agents de l'administration fiscale** (Rép. Dumortier, AN 7 octobre 1971, p. 4355 et Rép. Sergheraert, AN, 29 décembre 1980, p. 5462).

Obstacle à la mission

Tout dirigeant de personne morale ou toute personne au service de la société qui aura, sciemment, mis obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes sera puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 €, ou de l'une de ces deux peines seulement (C. com. art. L 820-4, 2°).

IV. Information des administrateurs et des membres du conseil de surveillance

5048

Droit d'information individuelle

Le président ou le directeur général de la société est tenu de communiquer à chaque administrateur tous les documents et toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission (C. com. art. L 225-35, al. 3 et L 225-68, al. 3).

A ce titre, le président du conseil d'administration doit faire parvenir aux administrateurs ou mettre à leur disposition, avant la réunion du conseil et dans un délai suffisant, l'information leur permettant de prendre une décision éclairée (Cass. com. 2 juillet 1985, Bull. IV n° 203, p. 169 et Cass. com. 8 octobre 2002, n° 1558 F-D).

L'obligation incombant au président du conseil d'administration de fournir aux administrateurs les éléments leur permettant d'être éclairés sur les décisions à prendre s'apprécie concrètement en fonction de l'objet de la réunion du conseil d'administration et du niveau de connaissance des administrateurs sur les sujets à débattre (CA Versailles 11 juin 1998).

Le président du conseil d'administration (de surveillance) doit notamment communiquer aux administrateurs (membres du conseil de surveillance), au plus tard le jour du conseil arrêtant (vérifiant et contrôlant) les comptes de l'exercice écoulé).

Remarque
Communication des conventions courantes : depuis le 19 mai 2011, la liste et l'objet des conventions courantes conclues à des conditions normales n'ont plus à être communiqués par le président du conseil d'administration aux administrateurs (C. com. art. L 225-39 et L 225-87 modifiés par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit), voir n° 5045-1 b.

Tenue du conseil d'administration

Elle peut s'effectuer au moyen de la **visioconférence** dans la mesure où ceci est prévu par le règlement intérieur de l'entreprise (voir Mémento Sociétés n° 40710).
Les membres du conseil peuvent également **participer** et **voter** par des **moyens de télécommunication** permettant leur identification et garantissant leur participation effective (C. com. art. L 225-37).

Afin de garantir l'identification et la participation effective des administrateurs qui participent à distance au conseil d'administration, ces moyens transmettent au moins la voix des participants et satisfont à des caractéristiques permettant la retransmission continue et simultanée des débats (C. com. art. R 225-21) ;

Toutefois, ce procédé ne peut pas être utilisé pour l'arrêté des comptes annuels et du rapport de gestion (C. com. art. L 232-1) ainsi que pour l'établissement des comptes consolidés et du rapport sur la gestion du groupe (C. com. art. L 233-16).

Sanctions

La méconnaissance des droits de tout administrateur à une information préalable entraîne la nullité de la délibération du conseil même si cet administrateur appartient au groupe minoritaire (Cass. com. 24 avril 1990, Bull. IV n° 125 ; CA Paris 16 novembre 1995).

Le secret des affaires ne peut pas être opposé aux administrateurs, ceux-ci étant tenus à une obligation de discrétion (CA Paris 4 mars 1994).

Information du conseil de surveillance par le directoire

Le directoire doit présenter un rapport au conseil de surveillance une fois par trimestre au moins (C. com. art. L 225-68, al. 4). Aucune disposition légale ou réglementaire ne précise le contenu de ce rapport ; cependant, il ne fait pas de doute que celui-ci doit informer le conseil de surveillance le plus complètement possible de la marche des affaires sociales. Une réunion du conseil de surveillance pour prendre connaissance de ce rapport est nécessaire (voir Mémento Sociétés n° 44811). En outre, le directoire doit, le cas échéant, communiquer au conseil de surveillance les documents prévisionnels et de gestion et les rapports d'analyse de ces documents, dans les huit jours de leur établissement (C. com. art. L 232-3 et art. R 232-6). Enfin, après la clôture de l'exercice, le conseil de surveillance vérifie et contrôle les comptes établis par le directoire ainsi que, le cas échéant, les comptes consolidés (C. com. art. L 225-68, al. 5). Ces comptes doivent lui être présentés par le directoire dans un délai de trois mois à compter de la clôture de l'exercice (C. com. art. R 225-55). **Tenue du conseil de surveillance** Elle peut s'effectuer au moyen de la visioconférence ou de télécommunication dans la mesure où ceci est prévu par le règlement intérieur de l'entreprise (C. com. art. L 225-82 al. 3 ; voir Mémento Sociétés n° 40710) et selon des modalités identiques à celles prévues pour les réunions de conseils d'administration (C. com. art. R 225-48) ; voir ci-avant.

Il en est de même concernant les réunions du **directoire,** en dépit du mutisme de la loi (Ansa, CJ n° 04-016, 7 janvier 2004). Pour les décisions du conseil de surveillance ne pouvant être prises par des moyens de visioconférence, voir Mémento Sociétés n° 40710.

V. Information à la disposition du public

A. Statuts (SA)

5049

Toute personne, actionnaire ou non, a le droit, à toute époque, d'obtenir, **au siège social** d'une **société par actions,** une copie certifiée conforme des **statuts** en vigueur au jour de la demande. A ce document doit être annexée la **liste nominative des administrateurs** ou des **membres du conseil de surveillance** et du **directoire** ainsi que des **commissaires aux comptes** en exercice (C. com. art. R 225-109).

L'AMF recommande aux sociétés cotées (Rec. AMF n° 2012-05 du 2 juillet 2012) de rendre les statuts actualisés de l'émetteur accessibles sur son site internet.

Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé : projets de modification des statuts

5049-1

Les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont l'obligation de communiquer à l'AMF, sans délai, et, au plus tard, à la date de convocation de l'assemblée générale, tout projet de **modification de leurs statuts** (Règl. gén. AMF, art. 223-19).

Sur les modalités de cette communication, voir n° 5062 s.

Cette information doit également être communiquée, dans les mêmes délais, aux personnes qui gèrent des marchés réglementés de l'Espace économique européen sur lesquels des titres de la société sont admis aux négociations.

B. Dépôt au greffe

5050

Les modalités pratiques, sanctions, contrôle et publicité sont les suivantes (textes de référence : C. com. art. L 232-23, R 232-21, L 232-22, R 232-20, L 232-21, R 247-3, L 232-24 et R 123-111).

Sur les formalités d'immatriculation d'une société au moment de sa création, puis en cas de modification de sa situation ou de sa cessation d'activité, voir n° 3502 s.

Modalités générales de dépôt au greffe

5050-1

Sociétés concernées

Les **sociétés par actions** (SA, SCA et SAS), en application de l'article C. com. L 232-23, et les **SARL** (et EURL), en application de l'article L 232-22 du même Code, sont soumises à l'obligation de dépôt au greffe de leurs documents comptables, quelle que soit leur importance (Rép. Grussemeyer, AN 25 novembre 1991, p. 4835, Durr, AN 6 avril 1992, p. 1620 et Sén. 16 mars 1995, p. 644).
Les **SNC** dont tous les associés sont soit des SARL ou des sociétés par actions, soit des SNC ou des SCS dont tous les associés sont des SARL ou des sociétés par actions, sont également soumises à cette obligation (C. com. art. L 232-21).

Dès lors qu'un seul associé est une personne physique détenant ne serait-ce qu'une part, l'obligation de dépôt n'existe plus, l'article C. com. L 232-21 parlant de « tous les associés ».
Sont assimilées aux SARL et aux sociétés par actions, les sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable (exemples : GmbH et Nd pour l'Allemagne, SRL et SA pour l'Espagne, SRL et SPA pour l'Italie, Sprl et SA pour la Belgique, BV et NV pour les Pays-Bas).

Les **sociétés étrangères** ayant un **établissement** en France sont également concernées par le dépôt (voir n° 4064).

Délai et lieu du dépôt

Le dépôt doit être effectué **dans le mois qui suit** l'approbation des comptes annuels par l'**assemblée générale** des actionnaires ou des associés (ou par l'associé unique). Ce **délai est porté à deux mois** lorsque le dépôt est effectué par voie électronique (C. com. art. L 232-21, L 232-22 et L 232-23, modifiés par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012).

Sur le dépôt par voie électronique, voir n° 5050-2.

Le lieu du dépôt est le **greffe** du tribunal de commerce où la société est immatriculée au registre du commerce et des sociétés, c'est-à-dire au greffe du tribunal de commerce du **lieu du siège social.** Un seul dépôt suffit même s'il existe des établissements secondaires.

Seul le siège de sociétés ayant de **multiples établissements** est assujetti au dépôt des comptes annuels.
Dans les **groupes** constitués de sociétés juridiquement indépendantes, il appartient à chacune des entités d'effectuer le dépôt auprès du greffe de son ressort (Rép. Couve, AN 23 mai 1994, p. 2621).

Remarque
SAS unipersonnelle dont l'associé unique personne physique est le président et EURL dont l'associé unique est le seul gérant : le dépôt au registre du commerce et des sociétés de l'inventaire et des comptes annuels dûment signés vaut approbation des comptes (C. com. art. L 227-9 et L 223-31). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 35823 et 61160.

Documents à déposer au greffe

5050-2

Les documents à déposer présentent les caractéristiques suivantes.

Nombre

Ils doivent être déposés en un seul exemplaire (C. com. art. R 123-111, modifié par le décret n° 2012-928 du 31 juillet 2012).

Forme et présentation

S'ils ne sont pas des **originaux,** ces documents doivent préalablement être certifiés conformes par le représentant légal de la société (C. com. art. R 123-102). Il est indispensable (lettre du greffier du TC de Paris au président de la CNCC du 23 mai 1989 ; Bull. CNCC n° 74, juin 1989, p. 147) de déposer des documents lisibles afin que les **reproductions** soient exploitables, de mentionner la dénomination complète, le siège social et le numéro d'immatriculation au registre du commerce. Le dépôt des comptes annuels peut être effectué **par voie électronique** (C. com. art. R 123-111 al. 3). En pratique, les entreprises peuvent déposer leurs comptes annuels de manière dématérialisée en ligne en utilisant le portail d'Infogreffe (GIE des greffes des tribunaux de commerce) : www.i-greffes.fr. Ce dépôt peut être effectué sous format **pdf** (documents numérisés par les entreprises) ou en langage **XBRL** (langage informatique permettant l'échange de données financières standardisées).

Liste des documents

Elle est indiquée par le tableau ci-après et suivie de commentaires.

En ce qui concerne les livres comptables, qui n'ont pas à être déposés au greffe, voir n° 311 s.

Liste des documents à déposer au greffe	**Sociétés par actions**		**SARL (et EURL) et certaines SNC [1]**
	non cotées	**inscrites sur un marché réglementé ou sur Alternext**	
Comptes individuels (a) (d) (e)	x	x	x
Rapport de gestion (b)		x	
Rapport du conseil de surveillance (c)	x	x	
Rapport des CAC sur les comptes annuels (d)	x	x	x
Eventuellement, observations sur les modifications apportées par l'AGO sur les comptes annuels (e)	x	x	x
Proposition d'affectation du résultat à l'AGO et la résolution votée	x	x	x
Rapport d'expertise (f)	x	x	x
Comptes consolidés	x (g)	x (g)	x (g)
Rapport sur la gestion du groupe	x (g)	x	x (g)
Rapport des CAC sur les comptes consolidés	x (g)	x	x (g)
Rapports sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (h)		x	
(1) Voir n° 5050-1.			

Commentaires :

a. Comptes individuels
Leur dépôt peut s'effectuer (Rép. Bachelet, AN 3 décembre 1990, p. 5546) :
- soit sous la forme des documents composant leur **liasse fiscale** (tableaux 2050 à 2059) ; dans ce cas, les sociétés ne doivent pas omettre d'y joindre l'annexe comptable, l'utilisation polyvalente de cette liasse ne visant que le bilan et le compte de résultat,
- soit sous toute autre forme, pourvu que les conditions prévues par le Code de commerce et le PCG soient remplies ; pour l'AMF (Bull. COB n° 138, juin 1981, p. 10), les **comptes déposés au greffe sont ceux qui ont été présentés à l'assemblée** (donc avant répartition) des actionnaires, **sans contraction des rubriques.**
En cas de refus d'approbation par l'assemblée, voir (d).

Remarque
Tableau des filiales et participations : ce tableau, qui doit être annexé au bilan (C. com. art. L 233-15), ne faisant pas partie de l'annexe, n'a pas à être déposé au greffe. En effet, ce document ne figure pas dans la liste des documents à déposer donnée par l'article C. com. L 232-23. En revanche, s'il est inclus dans l'annexe en tant que tel ou dans le cadre d'un « tableau liste » des participations (voir n° 2008-1), il doit être déposé.

b. Rapport de gestion
Son contenu est examiné au n° 3696 s.
Les sociétés commerciales autres que les sociétés par actions dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Alternext ne sont plus tenues de déposer au greffe leur **rapport de gestion** (C. com. art. L 232-21, L 232-22 et L 232-23, modifiés par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012). Toutefois, les sociétés qui ne sont pas tenues de déposer au greffe leur rapport de gestion doivent le **tenir à la disposition** de toute personne qui en fait la demande, dans des conditions qui doivent être précisées par décret (non encore publié à la date de mise à jour du présent Mémento). Toutefois, selon l'Ansa (CJ du 2 mai 2012, n° 12-035), l'entrée en vigueur de la dispense de dépôt du rapport du gestion n'est pas suspendue à la parution de ce décret.

Pour les sociétés établissant des comptes consolidés, l'obligation de déposer le **rapport sur la gestion du groupe** (voir g. ci-dessous) est maintenue. En conséquence, lorsque le rapport sur la gestion du groupe est inclus dans le rapport de gestion (C. com. art. L 233-26, voir n° 3696-1), la dispense de dépôt du rapport de gestion ne peut pas, à notre avis, s'appliquer.

En ce qui concerne le **tableau des résultats des cinq derniers exercices,** qui doit obligatoirement être joint au rapport de gestion (C. com. art. R 225-102), deux interprétations semblent exister :
- une interprétation restrictive de l'article C. com. L 232-23 qui ne parle que du rapport de gestion ; dans ce cas, le tableau n'est pas à déposer ;
- une interprétation extensive, qui prendrait en compte le fait que ce tableau est obligatoirement joint au rapport de gestion et qu'il doit, de ce fait, suivre le même régime de publicité que ce dernier. Il ne doit donc être déposé au greffe que si le rapport de gestion fait lui-même l'objet d'un tel dépôt.

Remarque
SAS unipersonnelle dont l'associé unique personne physique est le président et EURL dont l'associé unique est le seul gérant : le président (ou le gérant) n'a pas à déposer le rapport de gestion (C. com. art. L 232-23 et L 232-22). Il doit alors le tenir à disposition de toute personne qui en fait la demande.

c. Rapport du conseil de surveillance
Il ne s'agit pas en réalité d'un rapport au sens strict, mais de simples observations sur les parties du rapport du directoire qui intéressent le conseil de surveillance. En pratique ce sont ces observations qui sont à déposer au greffe (Bull. CNCC n° 69, mars 1988, EJ 87-200, p. 88 s.).

d. Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels
Il s'agit uniquement du rapport qui certifie la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels.
Selon la CNCC (Bull. n° 57, mars 1985, p. 26), les comptes annuels annexés au rapport du commissaire aux comptes peuvent tenir lieu des comptes devant faire l'objet du dépôt au greffe, afin d'en alléger le formalisme.

Le **rapport spécial** (C. com. art. L 225-40 et L 225-42 pour les SA, L 226-10 pour les SCA, L 227-10 pour les SAS, L 223-19 pour les SARL, L 612-5 pour certaines associations subventionnées et personnes morales de droit privé ayant une activité économique), qui porte sur les conventions, et les **rapports** éventuellement établis sur les **documents prévisionnels** (C. com. art. L 232-3 et L 232-4) ou dans le cadre de la **procédure d'alerte** (C. com. art. L 234-1 et L 234-2) ne sont donc **pas à déposer.**

Remarque
Dépôt au greffe par les commissaires aux comptes : l'assemblée générale ordinaire (ou l'organe compétent) peut autoriser, sur proposition de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction de la société, les commissaires aux comptes à adresser directement au greffe du tribunal, dans les délais qui s'imposent à la société leurs rapports devant faire l'objet d'un dépôt (rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, rapport sur les comptes consolidés) et les documents qui y sont joints. Il peut être mis un terme à cette autorisation selon les mêmes termes (C. com. art. L 823-8-1, créé par la loi relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives n° 2012-387 du 22 mars 2012).

e. En cas de refus d'approbation des comptes,
les sociétés doivent déposer non pas la liste des documents figurant dans le tableau ci-avant mais une copie de la délibération de l'assemblée (C. com. art. L 232-23-II, L 232-22-II et L 232-21-II). Les sociétés peuvent se contenter de déposer un extrait du procès-verbal de l'assemblée mentionnant la seule résolution relative à ce refus (Rép. Médecin, AN 16 janvier 1984, p. 260).

f. Rapport d'expertise
Il est établi à la demande d'associés minoritaires, d'une association d'actionnaires, du ministère public ou du comité d'entreprise sur une ou plusieurs opérations de gestion (C. com. art. L 223-37 et L 225-31).

Ce rapport ne concerne **pas les SNC.**

g. Documents relatifs aux comptes consolidés
Bien que les textes prévoient qu'ils doivent être déposés « le cas échéant » (C. com. art. L 232-23-I et L 232-22-I), l'obligation de déposer incombe à toute société établissant des comptes consolidés (confirmation officieuse obtenue en décembre 1990 auprès du ministère de la Justice) ; voir n° 4643-2.
En outre, pour les sociétés dont les actions sont inscrites à la négociation sur un marché réglementé, si les informations prévues aux 5°, 6°, 7° et 8° de l'article C. com. R 233-14 figurent dans l'annexe des comptes consolidés déposés au greffe, elles peuvent être omises de la publication au Balo prévue à l'article C. com. R 232-11 (sur cette publication, voir n° 5071).

Sur la possibilité d'autoriser les commissaires aux comptes à adresser directement au greffe leur **rapport sur les comptes consolidés,** voir **d.** ci-avant.
Sur l'obligation de déposer au greffe le rapport sur la gestion du groupe, voir **b.** ci-avant ;

h. Le **rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne** établi dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (cette obligation ne concerne pas les sociétés cotées sur Alternext, voir n° 3699) et le **rapport du commissaire aux comptes sur ce rapport** (voir n° 3699-3 et 5374) doivent être déposés au greffe (réponse de la Chancellerie du 18 février 2004 au Président de la CNCC, Bull. CNCC n° 133, mars 2004, p. 169 et avis CCRCS n° 04-15, 25 mars 2004).

Sanctions

5050-3

Sanctions civiles

A la demande de tout intéressé ou du ministère public, le président du tribunal, statuant en référé, peut **enjoindre sous astreinte** au dirigeant de toute personne morale de procéder au dépôt des pièces et actes au registre du commerce et des sociétés auquel celle-ci est tenue (C. com. art. L 123-5-1, al. 1).

Sur la constatation de l'infraction, voir « Contrôle » n° 5050-4.

En outre, le président du tribunal de commerce peut, **de sa propre initiative,** adresser cette injonction de faire, dans un délai d'un mois, sous peine d'astreinte (C. com. art. L 611-2 II et R 611-13).

Si cette injonction n'est pas suivie d'effet dans le délai imparti :

- le président du tribunal constate le non-dépôt des comptes par procès-verbal et statue sur la liquidation de l'astreinte (C. com. art. R 611-16) ;

- il peut également adresser une demande (accompagnée des copies de l'ordonnance et du procès-verbal) de renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique et financière du débiteur, auprès des commissaires aux comptes, des membres et représentants du personnel, des administrations publiques, des organismes de sécurité et de prévoyance sociales ainsi que des services chargés de la centralisation des risques bancaires et des incidents de paiement. Antérieurement, ce droit n'était ouvert au juge que s'il avait connaissance de difficultés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (C. com. art. L 611-2). A défaut de respect du délai et de la forme, les personnes interrogées ne sont pas tenues d'y répondre (C. com. art. L 611-17).

Remarque
Dommages-intérêts : la société peut en outre se voir condamnée au paiement de dommages-intérêts dans le cadre d'une procédure de droit commun (Code de procédure civile, art. 873) si elle a causé un préjudice à un tiers.

Le fait pour une société de ne pas déposer ses comptes annuels constitue un trouble économique manifeste à l'égard de ses partenaires commerciaux qui, faute d'informations, peuvent subir un préjudice. Par suite, une société anonyme qui n'avait pas déposé ses comptes annuels a été condamnée en référé, à la demande d'un créancier et ancien franchisé, à effectuer cette formalité avec une astreinte par jour de retard, le demandeur ayant un intérêt « évident et immédiat » à connaître les comptes de sa partenaire (TC Paris, référé du 7 novembre 1997 et du 6 avril 1998 confirmé par CA Paris 26 juin 1998, n° 9785059).

Sanctions pénales

Le défaut de dépôt des comptes annuels (ou consolidés) au tribunal de commerce par les sociétés soumises à cette obligation (voir n° 5050-1) est sanctionné par une amende pénale de 1 500 euros (C. com. art. R 247-3). Ce montant est doublé en cas de récidive.

Ces sanctions ont été expressément rétablies par le décret n° 2006-1566 du 11 décembre 2006 modifiant le décret régissant les sociétés commerciales (désormais intégré dans le Code de commerce).

Sur la constatation des infractions, voir « Contrôle » n° 5050-4.

Contrôle

5050-4

Quatre catégories de personnes sont susceptibles de relever des infractions au dépôt au greffe, mais leur pouvoir diffère.

a. Le greffier Lorsqu'il constate le **défaut de dépôt des comptes,** le greffier doit en informer le président du tribunal de commerce, afin qu'il puisse mettre en oeuvre la procédure d'injonction (C. com. art. L 232-24 créé par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012). Voir n° 5050-3.
Lorsqu'une société dépose ses documents, il vérifie, en principe, si tous ceux requis par la réglementation ont bien été apportés. Si oui, le dépôt est accepté ; sinon, il est rejeté. En revanche, le greffier ne vérifie ni le contenu des documents (ceux-ci étant remis sous la responsabilité des dirigeants de la société) ni le respect du délai d'un mois après leur approbation par l'assemblée.

b. Les commissaires aux comptes Ils n'ont pas l'obligation (légale) de contrôler la réalité du dépôt au greffe et le respect du délai d'un mois, mais dès lors qu'ils ont connaissance de l'irrégularité ou de l'inexactitude, ils sont tenus :

- de porter ce fait à la connaissance du conseil d'administration (ou du directoire et du conseil de surveillance) ou des dirigeants,

- de le signaler à la plus prochaine assemblée.

Les commissaires aux comptes sont par ailleurs tenus de révéler ce **fait délictueux** au procureur de la République (C. com. L 823-12 al. 2).

Selon la NI CNCC n° 23, même s'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de vérifier que le dépôt a bien été effectué, dès lors qu'il en a connaissance (cas notamment dans le cadre des procédures de relance mises en place dans les greffes), il devrait (sous peine d'engager sa responsabilité pénale) révéler l'infraction au procureur de la République si les dirigeants ne la régularisent pas dans les meilleurs délais (voir n° 5368).

Remarques

1. Dépôt tardif Les développements ci-avant s'appliquent en cas de dépôt tardif des comptes, selon le bulletin CNCC (n° 115, septembre 1999, EJ 99-101, p. 498 s.).
Par ailleurs (Bull. précité), dans le cas particulier où les comptes auraient été déposés au greffe mais n'auraient pas été arrêtés par le conseil d'administration, ni soumis à la certification des commissaires aux comptes, ni approuvés par l'assemblée générale, le commissaire aux comptes devrait en outre s'interroger sur un éventuel délit de faux en écriture.

2. Motivation de l'absence de dépôt Le bulletin CNCC (n° 111, septembre 1998, CNP 97-51, p. 498 s.) précise que l'absence de dépôt au greffe des comptes consolidés devrait notamment faire l'objet d'une révélation au procureur de la République si elle est motivée par le souhait des dirigeants de ne pas attirer l'attention sur un refus de certification, une telle attitude révélant le caractère délibéré de l'infraction.

c. Le **président du tribunal de commerce,** en vertu des dispositions de l'article C. com. L 611-12. Voir n° 5050-3.

d. Les tiers Deux types de recours sont possibles pour obtenir communication des comptes annuels :

- injonction de faire : voir n° 5050-3 ;

- mise en oeuvre de la procédure prévue à l'article C. com. R 210-18, al. 2, prévoyant que tout intéressé peut demander au tribunal de commerce, statuant en référé, de désigner un mandataire chargé d'accomplir cette formalité, si la société n'a pas régularisé la situation dans le délai d'un mois à compter de la mise en demeure qui lui a été adressée.

L'article C. com. L 123-5-1, al. 2 prévoit également cette procédure.

Le président du tribunal n'a pas à rechercher si la production des comptes sociaux est nécessaire à la défense des intérêts du demandeur (Cass. com. 15 juin 1999, n° 1241, Cass. com. 6 décembre 2005, n° 1588 et, en dernier lieu, Cass. com. 3 avril 2012 n° 11-17.130).
Une société d'expertise comptable et de commissaires aux comptes justifie d'un intérêt nécessaire et suffisant pour obtenir l'exécution forcée du dépôt au greffe (CA Rennes 2 décembre 1992, commenté dans Bull. CNCC n° 93, mars 1994, p. 104 s.).

Publicité

5050-5

Dès le dépôt au greffe, celui-ci fait l'objet d'un avis inséré au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (Bodacc). Cet avis incombe au greffier du tribunal de commerce et non à la société. Les mentions à indiquer ont été expressément prévues par les textes (C. com. art. R 232-20 et R 223-21).

VI. Informations particulières à la charge des sociétés émettant des titres de créances négociables

Pour la définition des titres de créances négociables (TCN), voir n° 2207.

5053

L'information à la charge des émetteurs de TCN (billets de trésorerie et de bons à moyen terme négociables) est fixée par les textes suivants :

- le Code monétaire et financier (art. L 213-4 et D 213-9 à D 213-14),

- arrêté du 19 décembre 2006 fixant la liste mentionnée à l'article C. mon. fin. D 213-3 relative aux titres de créances négociables,

- arrêté du 16 février 2005 pris en application du III de l'article 1er du décret n° 92-137 du 13 février 1992 modifié relatif aux conditions d'émission des titres de créances négociables émis par les entreprises d'investissement, les établissements de crédit et la Caisse des dépôts et consignations,

- arrêté du 31 décembre 1998 relatif aux conditions que doivent remplir les émetteurs de titres de créances négociables mentionnés aux 2° à 10° de l'article C. mon. fin. L 213-3, modifié par l'arrêté du 22 décembre 2006,

- l'arrêté du 13 février 1992, modifié par l'arrêté du 19 octobre 2004, définissant les mentions obligatoires de la documentation financière constituée par les émetteurs de titres de créances négociables.

Documentation financière et mises à jour

5054

Les obligations d'information qui demeurent à la charge de ces émetteurs sont de trois ordres.

Lors de la première émission,

5054-1

tout émetteur doit établir une **documentation financière** (C. mon. fin. art. D 213-9) et la déposer à la Banque de France.

Outre le dossier de présentation financière, la documentation financière comprend les documents relatifs, s'il y a lieu, aux deux derniers exercices, mis à la disposition des actionnaires, incluant notamment les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés, les

rapports du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas, et les rapports des commissaires aux comptes. Les données comptables sont accompagnées de l'attestation des commissaires aux comptes, ou des personnes qui en tiennent lieu, sur la sincérité des informations données (C. mon. fin. art. D 213-9).

Chaque année,

5054-2

la documentation financière doit être **mise à jour** 45 jours après l'approbation des comptes annuels (C. mon. fin. art. D 213-12). Cette mise à jour consiste en l'établissement et la diffusion d'une nouvelle documentation financière comprenant notamment :

- les **comptes individuels** accompagnés du rapport des commissaires aux comptes,

- les **comptes consolidés** accompagnés du rapport des commissaires aux comptes (C. com. art. L 233-17).

Durant toute l'année,

5054-3

les émetteurs mettent à jour leur documentation sur toute modification relative au plafond de leur encours, à l'identité du garant ou aux modalités de la garantie ainsi que sur tous faits nouveaux susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'évolution des titres émis ou sur la bonne fin du programme d'émission (C. mon. fin. art. D 213-12).

Remarque

Rachat de TCN : les TCN peuvent être rachetés et conservés par les émetteurs afin d'en favoriser la liquidité (C. mon. fin. art. L 213-1 A, modifié par la loi de régulation bancaire et financière n° 2010-1249 du 22 octobre 2010). Un émetteur peut acquérir et conserver les TCN qu'il a émis dans la limite de 10 % de l'encours de chaque programme d'émission, sous réserve d'en informer la Banque de France (C. mon. fin. art. D 213-1-A).

Publications

5055

Les émetteurs de TCN ne sont soumis à **aucune obligation de publication au Balo ou dans un journal d'annonces légales.** En revanche, ils doivent sans délai et sans frais communiquer leur documentation financière et ses mises à jour aux établissements domiciliataires de leurs titres, à ceux qui assurent le rôle d'intermédiaire pour l'achat et la vente des titres, et à toute personne qui en fait la demande. En outre, la Banque de France met en ligne sur son site internet la documentation financière et ses mises à jour (C. mon. fin. art. D 213-13).

Section 3 Eléments d'information complémentaire à la charge des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou non réglementé

5059

Les sociétés dont les titres sont inscrits aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804) ou sur Alternext (voir n° 1804-1) doivent fournir, outre l'information à la charge de toutes les entreprises (voir n° 5003 s.) et, le cas échéant, à la charge

des sociétés commerciales (voir n° 5030 s.), des informations complémentaires permanentes (voir n° 5062 s.) et périodiques (voir n° 5063 s.), dont certaines constituent des informations réglementées (voir n° 5061 s.). Sur les informations à fournir en cas d'opérations particulières, voir n° 5080 s.

I. L'offre au public de titres financiers

Remarque
Réforme de l'appel public à l'épargne : ce projet, initié dans le cadre du plan de compétitivité de la place de Paris, a été mis en oeuvre par l'ordonnance n° 2009-80 du 22 janvier 2009 qui est entrée en vigueur le 1er avril 2009. Cette réforme a conduit à :

- substituer à la notion française d'appel public à l'épargne les notions du droit communautaire d'offre au public de titres financiers et d'admission de titres financiers sur un marché réglementé ;

- supprimer le statut d'émetteur faisant appel public à l'épargne.

Les opérations relevant de l'offre au public

L'offre au public de titres financiers est constituée par (C. mon. fin. art. L 411-1) :
a. Une communication adressée sous quelque forme que ce soit et par quelque moyen que ce soit à des personnes et présentant une information suffisante sur les conditions de l'offre et sur les titres à offrir, de manière à mettre un investisseur en mesure de décider d'acheter ou de souscrire des titres financiers ;
b. Un placement de titres financiers par des intermédiaires financiers.

Les opérations bénéficiant d'une dérogation légale

Ces opérations, bien que se situant dans le champ de l'offre au public de titres financiers, tel que défini à l'article L 411-1 du Code monétaire et financier, bénéficient d'une **dérogation** prévue par la loi. Cette dérogation est accordée en fonction du **respect de certains seuils** de l'offre ou de la **qualité** de **son destinataire** (C. mon. fin. art. L 411-2). En outre, l'offre ou l'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers offerts par certains émetteurs ne sont pas concernées par ces dispositions (C. mon. fin. art. L 411-3).

Sur l'information à fournir en cas d'opérations bénéficiant d'une dérogation légale, voir n° 5085.

Dérogations du fait du respect de certains seuils

Une offre de titres financiers (titres de capital émis par les sociétés par actions et titres de créance) **ne constitue pas** une **offre au public** dès lors que (C. mon. fin. art. L 411-2 I et Règl. gén. AMF, art. 211-2, modifié par l'arrêté du 14 juin 2012) :

- le montant total de l'offre est inférieur à 100 000 €,

- le montant total de l'offre est compris entre 100 000 € et 5 000 000 € et l'offre porte sur des titres financiers qui ne représentent pas plus de la moitié du capital de l'émetteur. Pour les titres financiers dont l'admission est demandée sur Alternext, le montant a été abaissé à 2 500 000 € à la demande de l'entreprise de marché (Communiqué AMF du 17 juillet 2012).

- l'offre est adressée à des investisseurs qui acquièrent les titres financiers pour un montant total d'au moins 100 000 €,

- la valeur nominale des titres financiers s'élève au moins à 100 000 €.

Dérogations du fait du destinataire

L'offre de titres financiers **ne constitue pas** une offre au public dès lors qu'elle s'adresse exclusivement à :

- des personnes fournissant le **service d'investissement de gestion de portefeuille** pour le compte de tiers,

- des **investisseurs qualifiés,**

- un **cercle restreint d'investisseurs agissant pour compte propre.**

1. Les **investisseurs qualifiés** sont les personnes ou les entités qui disposent de compétences et de moyens nécessaires pour appréhender les risques inhérents aux opérations sur instruments financiers (C. mon. fin. art. L 411-2 II). La liste des investisseurs qualifiés comprend notamment (C. mon. fin. art. D 411-1 à D 411-3) :

Cette liste doit être modifiée avec la transposition de la révision de la directive « Prospectus ».

- les entités remplissant au moins deux des trois critères suivants :

- effectifs annuels moyens supérieurs à 250 personnes ;

- total du bilan supérieur à 43 millions d'euros ;

- chiffre d'affaires ou montant des recettes supérieur à 50 millions d'euros ;
Les entités ne répondant pas à ces critères peuvent également être qualifiées d'investisseurs qualifiés si elles prennent la décision de s'inscrire dans un fichier spécifique tenu par l'AMF. Ce fichier devrait toutefois être supprimé lors de la transposition de la révision de la directive « Prospectus ».

- les personnes physiques prenant la décision de s'inscrire dans un fichier spécifique tenu par l'AMF (voir ci-avant) et remplissant au moins deux des trois critères suivants :

- détention d'un portefeuille d'instruments financiers d'une valeur supérieure à 500 000 € ;

- réalisation d'opérations d'un montant supérieur à 600 € par opération sur des instruments financiers, à raison d'au moins dix par trimestre en moyenne sur les quatre trimestres précédents ;

- occupation pendant au moins un an, dans le secteur financier, d'une position professionnelle exigeant une connaissance de l'investissement en instruments financiers ;

- les prestataires de services d'investissement (voir n° 5081-10) lorsqu'ils agissent dans le cadre d'une activité de gestion de portefeuille pour le compte de leur mandant ;

- les personnes physiques ou entités reconnues comme investisseurs qualifiés dans les Etats, parties à l'accord sur l'Espace économique européen ;

- les OPCVM et leurs sociétés de gestion ;

- les entreprises d'assurance et de réassurance, les sociétés de groupe d'assurance régies par le Code des assurances ;

- les sociétés de capital-risque ;

- les sociétés financières d'innovation ;

- le fonds de réserves pour les retraites ;

- les Etats membres de l'OCDE ;

- la Banque centrale européenne, les banques centrales des Etats membres de l'OCDE et les organismes financiers internationaux à caractère public auxquels la France ou tout autre Etat membre de l'OCDE adhère ;

- les intermédiaires en marchandises.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 63023 et 63026.

2. Un **cercle restreint d'investisseurs** est composé de personnes autres que des investisseurs qualifiés, dont le nombre est inférieur à 100 (C. mon. fin. art. L 411-2 et art. D 411-4). Ce nombre doit être porté à 150 lors de la finalisation de la transposition de la révision de la directive « Prospectus » (voir n° 5081).

Dérogations du fait de l'émetteur

L'offre ou l'admission aux négociations de titres financiers sur un marché réglementé (voir n° 1804) **n'est pas soumise aux dispositions** relatives à l'**offre au public de titres financiers** dès lors que l'émetteur est (C. mon. fin. art. L 411-3) :

- un Etat, partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ou si les titres financiers sont inconditionnellement et irrévocablement garantis par cet Etat,

- un organisme international à caractère public dont la France fait partie,

- la Banque centrale européenne ou la banque centrale d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen,

- un organisme de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ou un organisme de placement collectif immobilier (OPCI).

Outre ces dérogations du fait de l'émetteur, l'offre ou l'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres de créances négociables d'une durée inférieure ou égale à un an n'est pas soumise aux dispositions relatives à l'offre au public de titres financiers (C. mon. fin. art. L 411-3).

II. Le rôle des régulateurs

A. L'AMF

5060-1

L'information complémentaire délivrée par les sociétés dont les titres sont inscrits aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804) ou sur Alternext (voir n° 1804-1), qu'elle soit réglementée (voir n° 5061 s.), permanente (voir n° 5062 s.), ou périodique (voir n° 5063 s.), est soumise au contrôle de l'**Autorité des marchés financiers.** L'AMF est, en outre, chargée de veiller à la protection de l'épargne investie dans les instruments financiers et certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) donnant lieu à une offre au public ou à une admission sur un marché réglementé et dans tous autres placements offerts au public. Elle veille également au bon fonctionnement des marchés d'instruments financiers et de certains actifs (C. mon. fin. art. L 621-1).

Dans ce but, l'AMF approuve les règles de fonctionnement des marchés financiers établies par les entreprises de marché (voir n° 5060-7). Par ailleurs, elle contrôle les notes d'information qui sont soumises à son visa préalablement lors d'une opération d'offre au public ou d'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers (voir n° 5080) et vérifie les informations que les sociétés concernées fournissent à leurs actionnaires ou publient (voir n° 5061 s.).
Sur les pouvoirs dévolus à l'AMF, voir n° 5192-1 s.

Dans l'accomplissement de ses missions, l'AMF prend en compte les objectifs de stabilité financière dans l'ensemble de l'Union européenne et de l'Espace économique européen et de mise en oeuvre convergente des dispositions nationales et de l'Union européenne en tenant compte des bonnes pratiques et recommandations issues des dispositifs de supervision de l'Union européenne. Elle coopère avec les autorités compétentes des autres Etats (C. mon. fin. art. L 621-1).
Pour l'exécution de ces missions, l'AMF publie un règlement général homologué par le ministre de l'Economie et des Finances (voir n° 5192-1 s.).

Sur le rôle joué par l'AMF dans la **formation et l'application des règles comptables,** voir n° 249 s.

L'AMF est également l'autorité unique servant de point de contact pour recevoir les demandes d'échanges d'information ou de coopération des autorités des autres Etats membres de l'Union européenne ou des autres Etats parties à l'accord sur l'Espace économique européen (C. com. fin. art. L 632-8).

Composition de l'AMF

5060-2

L'AMF est composée :

- d'un **président,**

- d'un **collège de 16 membres,** dont le Président,

- d'une **commission des sanctions,** composée de 12 membres (autres que les membres du collège),

- de **3 commissions spécialisées** auprès desquelles le collège peut déléguer certaines de ses compétences,

- de **5 commissions consultatives** [Organisation et fonctionnement des marchés (voir n° 5060-7), Activités de compensation, de conservation et de règlement-livraison, Activités de gestion financière, Opérations et information financière des émetteurs, Epargnants] destinées à préparer ses réflexions sur des sujets concernant l'évolution des marchés,

Le directeur général du Trésor (ou son représentant) siège auprès de toutes les formations de l'AMF, sans voix délibératives ; les décisions de la commission des sanctions sont prises hors de sa présence (C. mon. fin. art. L 621-3). Les services de l'AMF sont, quant à eux, dirigés par un secrétaire général nommé par le président de l'AMF, après avis du collège. Cette nomination est soumise à l'agrément du ministre de l'économie (C. mon. fin. art. L 621-5-1).

Statut de l'AMF

5060-3

L'AMF a le statut d'**autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale** (C. mon. fin. art. L 621-1). En conséquence :

- elle peut agir en justice, par l'intermédiaire de son président (C. mon. fin. art. L 621-2) ;

- elle doit **révéler au procureur de la République** les crimes ou délits dont elle a connaissance dans le cadre de ses attributions et demander la mise en mouvement de l'action publique (C. mon. fin. art. L 621-20-1), notamment pour se constituer partie civile en cas de délits boursiers (C. mon. fin. art. L 621-16-1).

Inversement, les tiers s'estimant lésés par ses décisions peuvent intenter une action en justice contre elle.

Pouvoirs de l'AMF

5060-4

L'AMF dispose de deux types de pouvoirs d'intervention.

I. Un pouvoir d'intervention de portée générale
Ces interventions sont exposées ci-après par ordre de force juridique décroissante.

a. Règlement général L'AMF prend un règlement général déterminant notamment (C. mon. fin. art. L 621-6 et L 621-7) :

- les règles de **pratique professionnelle** s'imposant aux **émetteurs** lorsqu'ils procèdent à une **offre au public** ou dont les **instruments financiers** sont admis aux négociations sur un **marché réglementé** (voir n° 1804), ainsi que les règles qui doivent être respectées lors d'opérations sur des instruments financiers et sur certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations,

- les règles relatives aux **offres publiques d'acquisition** portant sur des titres financiers admis aux négociations sur un marché réglementé,

- les règles de bonne conduite applicables aux acteurs du marché,

- les règles relatives à l'**information** de l'AMF et du **public** concernant les ordres, les transactions et les positions sur des instruments financiers et certains actifs admis sur un marché réglementé (sur cette notion, voir n° 1804),

- les conditions d'**exercice de certaines activités** (ainsi, notamment, prestation de services d'investissement, gestion pour le compte de tiers et placements collectifs, production et diffusion d'analyses financières, agences de notation de crédit...),

- les principes généraux **d'organisation et de fonctionnement** que les marchés réglementés doivent respecter (sur cette notion, voir n° 1804), ainsi que ceux des systèmes multilatéraux de négociation (voir n° 1804-1).

Pour plus de détails sur le règlement général de l'AMF, voir n° 5192-1 s.

Le **non-respect** de ces règles rend passible de sanctions pécuniaires prononcées par l'AMF (voir ci-après).

En ce qui concerne les liens avec les délits boursiers, voir n° 5185-7.

Par ailleurs, l'AMF approuve les règles de fonctionnement des marchés des instruments financiers, définies par les entreprises de marché (actuellement Euronext Paris SA).

Sur les relations entre l'AMF et les entreprises de marché, voir n° 5060-7.

Cette approbation concerne :

- les règles de fonctionnement des marchés réglementés d'instruments financiers (Règl. gén. AMF art. 511-9),

Sur les règles de fonctionnement d'Euronext Paris, voir n° 1804.

- et, à leur demande, les règles de fonctionnement des systèmes multilatéraux de négociation organisés (Règl. gén. AMF art. 524-1).

b. Doctrine de l'AMF Le Code monétaire et financier prévoit que l'AMF peut publier des instructions et des recommandations aux fins de préciser l'interprétation de son règlement général (C. mon. fin. art. L 621-6).

La COB adoptait également des instructions aux fins de préciser l'interprétation et les modalités d'application de ses règlements (sur leur sort, voir n° 5195), ainsi que des recommandations (voir n° 5197), des avis, de la doctrine exprimés dans son bulletin mensuel et son rapport annuel. Sauf disposition contraire, ces textes trouvent toujours à s'appliquer.

Sur le rôle de l'AMF dans la formation et l'application des règles comptables, voir n° 249 s.

Dans un document publié le le 7 décembre 2010 (**Principes d'organisation et de publication de la doctrine de l'AMF**), l'AMF a précisé la **définition et la portée de sa doctrine** extériorisée. Cette doctrine permet aux acteurs de marché de connaître la façon dont l'AMF applique, sous le contrôle des tribunaux, les dispositions législatives et réglementaires concernant les sujets relevant de sa compétence.

L'AMF a également défini à cette occasion certaines règles de présentation et d'accès à sa doctrine, voir n° 5192.

Cette doctrine comprend les instructions, les positions, les recommandations, les pratiques de marché admises et les rescrits. L'AMF définit chacun de ces éléments de doctrine comme suit :

- **l'instruction** précise l'interprétation du règlement général en indiquant ses modalités d'application ainsi que ses conditions de mise en oeuvre. Elle informe les acteurs de marché des procédures à suivre et des règles à appliquer ;

Sur la liste des instructions de l'AMF en vigueur, voir n° 5196.

- **la position** constitue une interprétation des dispositions législatives et réglementaires entrant dans le champ de compétence de l'AMF, qui indique la manière dont elle les applique à des cas individuels, dans un souci de transparence et de prévisibilité ;

- **la recommandation** est une invitation à adopter un comportement ou à se conformer à une disposition que l'AMF considère comme susceptibles de faciliter la réalisation des objectifs des normes ou principes généraux relevant de son domaine de compétence, sans exclure que d'autres comportements ou dispositions soient également compatibles avec ces normes ou principes généraux.

L'AMF précise que la recommandation ne revêt donc pas de caractère impératif. En revanche, le fait de se conformer à une recommandation contribue généralement à nourrir une présomption de conformité à la réglementation. En outre, les dispositions d'une recommandation peuvent constituer l'un des éléments d'appréciation pris en compte dans le traitement d'un cas individuel, par exemple une demande auprès de l'AMF de visa ou d'agrément.

Sur la liste des principales recommandations de l'AMF en vigueur, voir n° 5197-1.

- **la pratique de marché admise** par l'AMF, dont le champ ne concerne que les manipulations de marché, permet d'instaurer une présomption de légitimité à l'égard des acteurs de marché qui s'y conforment ;

- **le rescrit** offre la possibilité pour une personne partie à une opération de solliciter un avis sur la conformité de celle-ci aux dispositions du règlement général de l'AMF. S'il ne vaut que pour son demandeur, la publication anonymisée du rescrit permet à l'AMF de faire connaître la façon dont les dispositions de son règlement général s'appliqueraient à une opération particulière.

Les éléments de doctrine sont approuvés par le collège de l'AMF. Sauf exceptions, les interlocuteurs de l'AMF - professionnels ou représentants des épargnants - sont consultés au cours du processus d'élaboration (Communiqué AMF du 7 décembre précité).

Dans le document précité, l'AMF a également précisé certaines règles de présentation et d'accès à cette doctrine. Ainsi, tout document de doctrine doit répondre à des exigences en termes de présentation pour permettre son identification

sans ambiguïté, notamment : numérotation et portée du document indiquées dans son titre, mention des textes explicités, vocabulaire employé cohérent avec la portée du document, mise en avant des éléments de doctrine dans le corps du texte. L'AMF peut être amenée à publier des documents de doctrine mixtes contenant à la fois des positions et des recommandations sur un sujet donné. La doctrine peut également être présentée au travers de différents supports tels que des listes de questions-réponses, guides ou rapports.

En pratique les nouveaux documents de doctrine élaborés par l'AMF depuis le 1er septembre 2010 répondent à ces exigences. Ils sont notamment identifiés par une numérotation similaire à celle utilisée pour les instructions, à savoir l'année de publication initiale suivie d'un numéro attribué de façon chronologique et de l'indication de la date de la première mise en ligne du document sur le site de l'AMF.

II. Un pouvoir d'intervention ponctuelle

L'AMF dispose des droits et pouvoirs suivants :

a. Droit d'enquêter et de contrôler (C. mon. fin. art. L 621-9 à L 621-9-3 et Règl. gén. AMF art. 143-1 à 144-4) L'AMF effectue des contrôles et des enquêtes afin de veiller à la régularité des opérations effectuées sur des instruments financiers lorsqu'ils sont offerts au public et sur des instruments financiers admis aux négociations sur un marché réglementé (ou sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations) et au respect des obligations professionnelles des entités ou personnes mentionnées au II de l'article L 621-9 du Code monétaire et financier. En outre, l'AMF dispose d'enquêteurs qui peuvent, pour les nécessités de l'enquête, se faire **communiquer tous documents,** quel qu'en soit le support, et en obtenir la copie. Ils peuvent **convoquer et entendre** toute personne susceptible de leur fournir des informations. Ils peuvent accéder aux locaux à usage professionnel.

Dans l'application de ce droit d'enquête, l'AMF peut notamment recourir à des commissaires aux comptes, à des experts judiciaires ou à des personnes ou autorités compétentes (voir ci-après c.).

Dans les mêmes conditions que les autres enquêtes, l'AMF peut conduire des enquêtes à la demande d'autorités étrangères exerçant des compétences analogues.

L'entrave à l'exercice des missions de contrôle et d'enquête de l'AMF est sanctionnée pénalement (C. mon. fin. art. L 642-2).

Pour plus de détails sur les contrôles et enquêtes de l'AMF, voir Mémento Sociétés n° 63216 à 63218.

b. Droit de perquisitionner (C. mon. fin. art. L 621-12). Dans le cadre de ses enquêtes menées pour la recherche des délits boursiers (voir détails des délits, n° 5185 s.), le juge des libertés et de la détention peut sur demande motivée du secrétaire général de l'AMF, par une ordonnance énonçant les motifs de sa décision, autoriser les enquêteurs de l'AMF à effectuer des visites en tous lieux ainsi qu'à procéder à la saisie de documents.

c. Droit de faire procéder à des contrôles complémentaires des comptes des sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociations qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations (C. mon. fin. art. L 621-9-2). L'AMF peut demander, soit aux commissaires aux comptes de la société concernée, soit à un expert judiciaire, de procéder à toute analyse complémentaire ou vérification qui lui paraîtrait nécessaire. Les frais et honoraires sont alors à la charge de l'AMF. Ces dispositions sont également applicables aux commissaires aux comptes qui effectuent des missions dans le cadre d'offres au public.

Sur les relations entre commissaires aux comptes et l'AMF, voir n° 5299.

d. Droit d'informer (C. mon. fin. art. L 621-18). Dans le cas où des inexactitudes ou des omissions auraient été relevées dans les documents publiés, elle peut **ordonner** aux sociétés concernées de procéder à des **publications rectificatives.** Si les sociétés ne se soumettent pas à cette injonction, l'AMF peut procéder elle-même à ces publications. En outre, elle peut **porter à la connaissance du public les observations** qu'elle a été amenée à formuler auprès d'une société ou les informations qu'elle estime nécessaires (voir aussi n° 5063-1). Les frais occasionnés par les publications correspondantes sont à la charge des sociétés concernées.

e. Pouvoir d'injonction (C. mon. fin. art. L 621-14). Lorsque le collège de l'AMF constate l'existence de certaines **pratiques contraires aux dispositions légales ou réglementaires** ou de règles professionnelles, il peut ordonner au contrevenant qu'il y soit mis fin, ces décisions pouvant être rendues publiques. Par ailleurs, le président de l'AMF peut demander en justice qu'il soit ordonné à la personne responsable de la pratique relevée de mettre fin à l'irrégularité ou d'en supprimer les effets.

f. Pouvoir de sanction administrative au titre des manquements aux lois, règlements et règles professionnelles approuvées par l'AMF (C. mon. fin. art. L 621-15). Ce pouvoir est exercé par la commission des sanctions de l'AMF.

Les pouvoirs de l'AMF ont été renforcés par la loi de régulation bancaire et financière (loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010), notamment sur les points suivants :

- augmentation substantielle du montant maximum des sanctions pécuniaires que l'AMF peut infliger (voir ci-après) ;

- possibilité pour l'AMF de former recours (par son président, après l'accord du Collège) contre les décisions de la commission des sanctions ;

- pouvoir de transaction au travers d'une procédure dite de composition administrative. Le champ d'application de cette procédure est toutefois restreint aux seuls professionnels des marchés susceptibles d'être sanctionnés au titre de manquements à leurs obligations professionnelles.

Pour plus de détails sur la procédure de composition administrative, voir Mémento Sociétés n° 63227 et sur les recours formés contre les décisions de l'AMF, voir n° 63228.

La commission des sanctions de l'AMF peut prononcer, après une procédure contradictoire, des sanctions pécuniaires à l'encontre de l'émetteur et/ou de ses dirigeants ou de toute personne qui, notamment :

- s'est livrée ou a tenté de se livrer à une opération d'initié ;

- ou s'est livrée à la diffusion de fausse information ou à une manipulation de cours (voir respectivement n° 5185-1, n° 5185-4 et n° 5185-5), dès lors que ces actes concernent un instrument financier admis aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804) ou sur Alternext, ou un instrument financier lié à cet instrument ;

- ou s'est livrée ou a tenté de se livrer à la diffusion d'une fausse information lors d'une opération d'offre au public de titres financiers.

Le montant de ces sanctions pécuniaires doit être en rapport avec la gravité des manquements commis et en relation avec les avantages ou les profits tirés de ces manquements. Il ne peut être supérieur à 100 millions d'euros ou 10 fois les profits éventuellement réalisés (C. mon. fin. art. L 621-15). Lorsque l'AMF a prononcé une sanction pécuniaire devenue définitive avant que le juge pénal ait statué définitivement sur les mêmes faits ou des faits connexes, celui-ci peut ordonner que la sanction pécuniaire s'impute sur l'amende qu'il prononce (C. mon. fin. art. L 621-16).

Remarque

Sanctions à l'encontre des commissaires aux comptes : la Cour de cassation a jugé dans deux arrêts (Cass. com. 11 juillet 2006, n° 05-18.528 et n° 05-18.337 ; Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, p. 497 s.) que l'AMF peut prononcer une sanction administrative à l'égard d'un commissaire aux comptes, et qu'une telle sanction peut frapper le commissaire aux comptes, personne physique signataire, alors même que le mandat est détenu par une société de commissaires aux comptes.

Pour plus de détails sur les procédures de sanction de l'AMF, voir Mémento Sociétés n° 63225 à 63234.

g. Pouvoir de transmettre certains faits au procureur de la République Si les faits ayant donné lieu à l'ouverture d'une procédure de sanction (voir ci-avant f.) sont susceptibles de constituer des délits boursiers, l'AMF transmet le rapport de contrôle ou d'enquête au procureur de la République (C. mon. fin. art. L 621-15-1). Par ailleurs, si dans le cadre de ses attributions, l'AMF acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit, elle est tenue d'en donner avis sans délai au procureur de la République (C. mon. fin. art. L 621-20-1).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 63237.

h. Droits pouvant être exercés auprès des tribunaux Dans l'accomplissement des missions confiées à l'AMF, son président peut agir au nom de celle-ci devant toute juridiction.
Par ailleurs, dans le cadre de la mise en mouvement de l'action publique en cas de délits boursiers (voir ci-avant g.), l'AMF peut se constituer partie civile (C. mon. fin. art. L 621-16-1).

Toutefois, l'AMF ne peut exercer concurremment les droits de la partie civile et son pouvoir de sanction (voir ci-avant f.) à l'égard d'une même personne et pour les mêmes faits (C. mon. fin. art. L 621-16-1).

i. Participation à la surveillance de la profession de commissaire aux comptes L'AMF :

- peut faire **diligenter toute inspection d'un commissaire aux comptes** d'une société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociations qui se soumet à certaines dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations (C. com. art. L 821-8) ;

- peut (par l'intermédiaire de son président) **saisir le procureur général aux fins de l'exercice de l'action disciplinaire.**

Sur les relations entre commissaires aux comptes et AMF, voir également n° 5299.

j. Droit de suspension L'AMF **peut suspendre,** pendant 10 jours ouvrables consécutifs au plus, une offre au public ou l'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers, chaque fois qu'elle soupçonne raisonnablement que **l'opération** en question **est contraire** aux **dispositions législatives** ou réglementaires qui lui sont applicables (C. mon. fin. art. L 621-8-1 et Règl. gén. AMF art. 213-1).

k. Droit d'interdiction L'AMF **peut interdire** une offre au public ou l'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers (C. mon. fin. art. L 621-8-1 et Règl. gén. AMF art. 213-2).

B. L'ESMA (ex-CESR) et l'ESC (régulateurs européens)

Le **Comité européen des valeurs mobilières** (**ESC** pour European Securities Committee) et le **Comité des régulateurs des marchés européens des valeurs mobilières** (**CESR** pour Committee of European Securities Regulators), devenu en janvier 2011 l'**ESMA** (European Securities and Markets Authority) ont été institués en 2001 par la Commission européenne afin d'améliorer la régulation des marchés des valeurs mobilières dans l'Union européenne.

L'ESMA (ex-CESR)

5060-5

L'ESMA (European Securities and Markets Authority) est une autorité indépendante placée sous l'égide du Conseil du risque systémique (European Systemic Risk Board ou ESRB). Elle fait partie du système européen de surveillance financière (SESF). Depuis le 1er janvier 2011, l'ESMA a succédé au CESR (Committee of European Securities Regulators, Comité européen des régulateurs de marchés de valeurs mobilières, en français), avec des compétences élargies. L'ESMA est chargée d'assurer la stabilité et l'efficacité du système financier de l'Union européenne pour protéger les investisseurs et promouvoir des conditions de concurrence équitables pour les fournisseurs de services financiers :

- en conseillant la CE sur tout ce qui concerne les valeurs mobilières (comme sur les directives prospectus et Abus de marché, sur l'équivalence entre les IFRS et les normes comptables de pays tiers) ;

- en coordonnant la convergence de la réglementation boursière, notamment en établissant un livre unique de règles en Europe.

L'ESMA a acquis de nouvelles missions par rapport au CESR : supervision des agences de notation, pouvoirs d'urgence en cas de besoin.

Pour plus de détails sur le rôle, les compétences et l'organisation de l'ESMA, voir Mémento IFRS n° 11142.

Pour la liste des principales normes et recommandations, et des principaux avis de l'ESMA (ex-CESR), voir n° 5198.

L'ESC

Ce Comité européen de **valeurs mobilières** est doté de compétences consultatives et réglementaires. Il conseille, en effet, la Commission sur des questions relatives aux valeurs mobilières, en vue de l'adoption de propositions de directives ou de règlements.
En tant que comité de réglementation, il assiste la Commission dans l'exercice de ses compétences.

C. L'OICV (régulateur international)

5060-6

L'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV, Iosco en anglais) est une organisation créée en 1983 qui regroupe les régulateurs des principales bourses dans le monde. Elle dénombre plus de 190 membres, répartis entre les membres ordinaires (les régulateurs de marchés de valeurs mobilières) et les membres affiliés (des bourses, organisations financières, etc.).

La France y est représentée par l'AMF.

Le principal objectif de l'OICV est d'établir des standards internationaux permettant :

- de renforcer l'efficacité et la transparence des marchés de valeurs mobilières,

- de protéger les investisseurs,

- de faciliter la coopération entre les régulateurs afin de lutter contre le crime financier.

Des travaux techniques approfondis, l'échange d'expériences internationales, l'analyse et l'élaboration de principes communs font de l'OICV un producteur de normes internationales mais également un forum d'échange et de coopération technique entre ses membres.

L'OICV a adopté au cours des dernières années, notamment après les événements du 11 septembre 2001 et les grandes faillites d'entreprises, plusieurs séries de principes particulièrement importants en réponse à la crise des marchés. Ces principes concernent en particulier :

- la coopération internationale, l'échange d'informations en vue de lutter contre la criminalité financière (« Memorandum of understanding multilatéral ») ;

- l'indépendance et les règles de surveillance des professions de l'audit ;

- la publication des informations et la transparence financière (recommandation d'adoption des IFRS) ;

- les principes relatifs aux conflits d'intérêts, notamment pour les analystes financiers et les agences de notation.

Ces principes sont eux-mêmes codifiés dans un ensemble plus large de trente principes directeurs approuvés en 1998. Depuis plusieurs années, l'Organisation s'est interrogée sur la meilleure façon de s'assurer de la mise en oeuvre de ces principes. Dans un premier temps, elle a eu recours à des questionnaires d'auto-évaluation couvrant les six grands domaines de la réglementation financière (le régulateur, l'intermédiaire financier, l'émetteur, le marché secondaire, les fonds mutuels, l'inspection) qui ont permis une revue de la cohérence et du degré de mise en oeuvre des principes.
Plus récemment, l'OICV a développé un nouvel outil d'évaluation basé sur un « benchmarking » très précis de chaque principe. Dans le cadre de cet exercice, une note objective est affectée par un expert à chaque principe et aux règles y afférentes, ce qui permet de déterminer, le cas échéant, les insuffisances légales ou réglementaires. L'objectif de cette méthodologie n'est pas de constituer une quelconque liste noire mais d'établir un diagnostic et un plan d'actions adapté aux conditions particulières de chaque juridiction. A cet égard, l'OICV joue un rôle d'assistance technique auprès de ses membres les plus jeunes ou les moins développés.

D. Les entreprises de marché (Euronext Paris SA)

Définition

5060-7



Les entreprises de marché sont des **sociétés** commerciales qui assurent le **fonctionnement d'un marché réglementé** d'instruments financiers. L'entreprise de marché effectue les actes afférents à l'organisation et l'exploitation de chaque marché réglementé qu'elle gère. Elle veille à ce que chaque marché réglementé qu'elle gère remplisse en permanence les exigences qui lui sont applicables (C. mon. fin. art L 421-2).
Pour être reconnue en tant que telle, l'entreprise candidate doit transmettre un dossier de candidature et ses règles de fonctionnement à l'AMF pour approbation (Règl. gén. AMF, art. 511-1 s.).

Sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804.

L'entreprise de marché qui gère le fonctionnement des marchés réglementés français, sous l'autorité de l'AMF, est **Euronext Paris SA.**
Euronext Paris SA fait partie du groupe NYSE Euronext créé par le rapprochement au 1er semestre 2007 de NYSE Group. Inc.

et d'Euronext NV. La **bourse paneuropéenne Euronext** regroupe les bourses d'actions et de produits dérivés de Paris, Amsterdam, Bruxelles et Lisbonne ainsi que la bourse de produits dérivés, LIFFE.

Euronext a choisi une structure réglementaire et d'organisation comprenant une société holding de droit néerlandais et des filiales nationales (Euronext Paris SA, entre autres) ayant le statut d'opérateur de marchés. Ces entreprises de marché, qui gèrent leurs marchés nationaux de manière distincte, dans le cadre de leur réglementation et sous le contrôle de leurs autorités nationales compétentes (l'AMF, pour la France), constituent un marché boursier intégré, à travers une plate-forme de cotation et des règles de marché unifiées.

Remarque
Observatoire de la communication financière : Le Cliff (Cercle de liaison des investor relations), la SFAF (Société française des analystes financiers), PwC et le cabinet Bredin Prat, en collaboration avec Nyse Euronext ont créé **l'Observatoire de la communication financière (OCF)** dont les principaux axes de travail sont :

- d'**observer et analyser,** par l'intermédiaire d'études et d'enquêtes, l'évolution du contexte de la communication financière et ses impacts sur les pratiques des sociétés cotées en la matière,

- de **confronter,** dans le cadre de conférences, l'opinion des émetteurs et du marché sur le sujet,

- d'**accompagner,** au travers d'ateliers de formation, les dirigeants des sociétés cotées dans la gestion de leurs différentes problématiques de communication financière.
Ainsi, l'Observatoire permet d'avoir une démarche collective visant à **promouvoir les meilleures pratiques en termes d'information financière.** Les études et les enquêtes produites par l'Observatoire sont diffusées gratuitement par courrier électronique à l'ensemble des émetteurs.
Ces productions sont également mises en ligne sur les sites Internet respectifs des membres fondateurs.

En particulier, l'OCF a publié en avril 2008 un guide, préfacé par l'AMF **« Cadre et Pratiques de Communication Financière »,** qui présente et analyse les principales problématiques de communication financière dans leurs aspects stratégiques et au regard des contraintes juridiques, réglementaires et comptables. Ce guide fait l'objet de mises à jour régulières (en dernier lieu en juillet 2012).

5060-7

Information financière - **Cadre et pratiques de communication financière** - L'Observatoire de la Communication Financière actualise son guide *FRC 10/12 Inf. 11*

Fonctionnement des marchés réglementés

5060-8

Les règles de fonctionnement des marchés réglementés d'Euronext Paris SA (voir n° 5200) concernent les **marchés harmonisés** (règles communes à l'ensemble des entreprises de marché appartenant à Euronext) et les **marchés réglementés français** (Euronext Paris, Monep et Matif ; voir n° 1804).

Fonctionnement des marchés non réglementés

5060-9

Euronext Paris SA gère également le fonctionnement du système multilatéral de négociation organisé **Alternext,** ainsi que du Marché libre, système multilatéral de négociation (marchés non réglementés, voir n° 1804-1).

Sur les règles de fonctionnement d'Alternext, voir n° 5200.

III. Information réglementée (sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou non réglementé)

Définition de l'information réglementée

5061

L'information réglementée des émetteurs dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Alternext (Règl. gén. AMF, art. 221-1 à 221-6) est **obligatoire.** Afin d'uniformiser les modes de diffusion des informations publiées par les sociétés, l'information réglementée a été définie sous la forme d'une **liste** (voir n° 5061-1) dans le règlement général de l'AMF qui en précise également les modes de diffusion et d'archivage (voir n° 5061-2).

Tableau récapitulatif

5061-1

Le tableau suivant, établi par nos soins, reprend la liste des informations réglementées du règlement général de l'AMF et précise les obligations des différentes catégories d'émetteurs.

Sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations	**Sur un marché réglementé**			**Sur Alternext**
Informations	**Titres donnant accès au capital**	**Titres de créances d'une valeur nominale unitaire inférieure à 50 000 €**	**Autres titres de créances**	
Rapport financier annuel (voir n° 5073)	X	X		
Rapport financier semestriel (voir n° 3705-1)	X	X		
Information financière trimestrielle (voir n° 3708)	X			
Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (voir n° 3699)	X	X	X	
Communiqué relatif aux honoraires des contrôleurs légaux (voir n° 5074-1)	X	X	X	
Information relative au nombre total des droits de vote et au nombre d'actions composant le capital social (voir n° 3474)	X	X	X	
Descriptif des programmes de rachat de titres de capital (voir n° 5095)	X	X	X	
Communiqué précisant les modalités de mise à disposition d'un prospectus (voir n° 5081-11)	X	X	X	X
Information privilégiée publiée en application du Règl. gén. AMF, art. 223-2 (voir n° 5062-2)	X	X	X	X
Communiqué précisant les modalités de mise à disposition ou de consultation des informations	X	X	X	

Sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations	Sur un marché réglementé			Sur Alternext
Informations	**Titres donnant accès au capital**	**Titres de créances d'une valeur nominale unitaire inférieure à 50 000 €**	**Autres titres de créances**	
mentionnées à l'art. C. com. R 225-83 (voir n° 5034-1)				
Informations publiées (en application du Règl. gén. AMF, art. 223-21) concernant toutes les modifications des droits attachés aux instruments financiers émis (voir n° 3478) et toute nouvelle émission d'emprunt (voir n° 2290)	X	X	X	

Diffusion de l'information réglementée

Diffusion effective et intégrale

5061-2

L'émetteur doit s'assurer de la diffusion effective et intégrale de l'information réglementée. L'émetteur met en ligne sur son site internet les informations réglementées dès leur diffusion (Règl. gén. AMF, art. 221-3).

Les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé sont tenues de disposer d'un site internet afin de satisfaire à leurs obligations d'information de leurs actionnaires (C. com. art. R 210-20).

L'information réglementée doit également être déposée auprès de l'AMF simultanément à sa diffusion (Règl. gén. AMF, art. 221-5).

a. Sociétés dont les titres financiers sont inscrits sur un marché réglementé et pour lesquels l'AMF est l'autorité compétente pour le contrôle de l'information réglementée. La diffusion effective et intégrale s'entend comme une diffusion permettant (Règl. gén. AMF, art. 221-4) d'atteindre le plus large public possible et dans un délai aussi court que possible entre sa diffusion en France et dans les autres Etats membres de l'Union européenne (ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen).

L'information réglementée est transmise aux médias dans son intégralité et d'une manière qui garantisse la sécurité de la transmission, minimise le risque de corruption des données et d'accès non autorisé et apporte toute certitude quant à la source de l'information transmise. Elle est communiquée aux médias selon des modalités signalant clairement l'émetteur concerné, l'objet de l'information réglementée ainsi que l'heure et la date de transmission par l'émetteur.

L'émetteur remédie le plus tôt possible à toute défaillance ou interruption de la transmission des informations réglementées. Toutefois, il ne peut être tenu responsable des défaillances ou dysfonctionnements systémiques des médias auxquels les informations réglementées ont été transmises. En outre, il communique à l'AMF, sur sa demande, les éléments suivants :

- le nom de la personne qui a transmis les informations réglementées aux médias ;
- le détail des mesures de sécurité ;
- l'heure et la date auxquelles les informations ont été transmises aux médias ;
- le moyen par lequel ces informations ont été transmises ;
- les cas échéant, les détails de toute mesure d'embargo omis par l'émetteur sur ces informations.

b. Sociétés dont les titres sont inscrits sur un système multilatéral de négociation organisé (Alternext) La publication des informations réglementées sur le site Internet de l'émetteur vaut diffusion effective et intégrale (Règl. gén. AMF, art. 221-3).

Régime linguistique de l'information réglementée

5061-3

Les sociétés pour lesquelles l'AMF est l'autorité compétente et dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé français (Euronext Paris) diffusent l'information réglementée en français (Règl. gén. AMF art. 221-2).

Toutefois, des exceptions à ce principe sont prévues (Règl. gén. AMF art. précité), notamment afin d'assurer la cohérence avec le régime linguistique des prospectus (voir n° 5081-5).

Modalités de diffusion de l'information réglementée

5061-4

Les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et pour lesquelles l'AMF est l'autorité compétente ont le choix entre (Règl. gén. AMF, art. 221-4 IV) :

a. recourir à un diffuseur professionnel inscrit sur une liste publiée par l'AMF, qui assure la diffusion effective et intégrale de l'information réglementée que les sociétés lui transmettent, ainsi que le dépôt auprès de l'AMF.

La liste des diffuseurs professionnels est disponible sur le site Internet de l'AMF.

Lorsque la société transmet son information réglementée, par voie électronique, à un diffuseur professionnel, elle est présumée satisfaire à l'obligation de diffusion effective et intégrale, ainsi qu'à l'obligation de dépôt à l'AMF (voir n° 5061-5).

b. transmettre elles-mêmes l'information réglementée directement aux différents sites Internet, agences de presse et autres systèmes d'information en temps réel (Communiqué AMF du 30 novembre 2006, question II-3).

Les sociétés doivent conserver les informations suivantes :

- le nom de la personne qui a transmis l'information aux médias ;
- le détail des mesures de sécurité ;
- l'heure et la date auxquelles ces informations ont été transmises aux médias ;
- le moyen par lequel ces informations ont été transmises ;
- le cas échéant, les détails de toute mesure d'embargo mis par l'émetteur sur ces informations.

Les sociétés qui choisissent de diffuser elles-mêmes les informations réglementées doivent, au moment de cette diffusion, les déposer auprès de l'AMF sur la banque des communiqués, (voir n° 5061-5).

Remarques

1. Documents volumineux Les émetteurs peuvent diffuser par voie électronique un communiqué précisant le ou les sites Internet où ces documents sont disponibles. Ces documents sont (Règl. gén. AMF, art. 221-4 V) :

- le rapport financier annuel ;
- le rapport financier semestriel ;
- l'information financière semestrielle ;
- le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne.

2. Guide relatif au dépôt et à la diffusion de l'information réglementée L'AMF a publié le 28 novembre 2007 et mis à jour le 2 mars 2010, un guide pratique destiné aux sociétés et aux diffuseurs professionnels qui assurent pour le compte des sociétés la diffusion de l'information réglementée et son dépôt auprès de l'AMF.

Modalités de dépôt de l'information réglementée auprès de l'AMF

5061-5

Le dépôt peut être réalisé selon deux modalités différentes (Instruction AMF n° 2007-03 du 27 avril 2007) :

- lorsque la société recourt à un diffuseur professionnel pour la diffusion effective et intégrale de son information réglementée (voir n° 5061-4), le diffuseur assure également le dépôt de cette information auprès de l'AMF ;

- lorsque la société diffuse elle-même son information réglementée, elle la dépose, simultanément à sa diffusion auprès de l'AMF par le biais de la banque des communiqués de l'AMF (voir n° 5062-5).

Les conditions et modalités pratiques de dépôt de l'information réglementée auprès de l'AMF par les sociétés qui n'ont pas fait le choix de passer par un diffuseur sont précisées par l'Instruction AMF n° 2007-03 du 27 avril 2007.

Communication financière par voie de presse

5061-6

Le règlement général de l'AMF détermine (en application du C. com. fin. art. L 621-7) les modalités de diffusion par voie électronique et par voie de presse écrite de l'information réglementée. Ainsi, outre la communication par voie électronique (voir n° 5061-4), l'émetteur procède également à une communication par voie de presse écrite, selon le rythme et les modalités de présentation qu'il estime adaptés au type de titres financiers émis, à son actionnariat et à sa taille. Cette communication est également adaptée lorsque ses titres financiers sont admis aux négociations sur le compartiment « professionnel » d'un marché réglementé (sur cette notion, voir n° 1804).
Cette communication doit être non trompeuse et cohérente avec les informations diffusées par voie électronique (Règl. gén. AMF, art. 221-4 VI).
L'AMF a apporté les précisions suivantes (Rec. AMF du 20 janvier 2007 sur la communication financière par voie de presse écrite des sociétés cotées sur un marché réglementé) :

- la communication financière peut reprendre tout ou partie des informations réglementées déjà diffusées par voie électronique. Elle est cependant plus synthétique et plus souple dans son contenu que les informations réglementées qui sont transmises aux médias en texte brut et intégral ;

- l'insertion de publicités ou d'avis financiers dans la presse écrite, quotidienne ou périodique, à contenu économique ou financier, constitue le vecteur privilégié de cette communication.

Archivage de l'information réglementée

5061-7

Le stockage centralisé de l'information réglementée (prévu par la directive Transparence) est assuré par la Direction des Journaux officiels (C. mon. fin. art. L 451-1-6).

Les modalités d'accès et d'usage du public à l'information ainsi stockée doivent être précisées par un arrêté du premier ministre. En pratique, ces informations sont accessibles sur le site créé par la Direction des Journaux officiels (www.info-financiere.fr).

Remarque

Archivage par les émetteurs L'obligation de conservation de l'information réglementée diffusée par les émetteurs sur leur site Internet pendant au moins cinq ans à compter de sa date de diffusion a été supprimée (Règl. gén. AMF, art. 221-3).

IV. Information permanente des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou non réglementé

5062

L'information permanente, qui est **obligatoire,** est définie dans le règlement général de l'AMF (art. 223-1 s.).

Certaines informations permanentes entrent dans la définition de l'information réglementée (voir n° 5061-1)

Elle comprend :

a. d'une part, une **obligation** générale **d'information du public** (Règl. gén. AMF art. 223-1 à 223-10). Cette obligation peut concerner, selon des modalités différentes :

- les émetteurs (voir n° 5062-2),

Les émetteurs visés par cette obligation sont toutes les entités ou personnes morales dont les titres financiers (Règl. gén. AMF art. 223-1-A) :

- sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation organisé (Alternext),

- ou sont support d'un contrat à terme ou d'un titre financier admis aux négociations sur un marché réglementé.

- les personnes qui préparent pour leur compte une opération financière (voir n° 5062-3),

- les personnes qui ont été amenées à faire état publiquement de leurs intentions (voir n° 5062-4).

b. d'autre part, des **informations spécifiques** obligatoires qui sont énumérées par le règlement général de l'AMF :

- les informations relatives aux franchissements de seuils (Règl. gén. AMF art. 223-11 s.), voir n° 2018-1,

- les informations relatives au nombre total de droits de vote et d'actions composant le capital social (Règl. gén. AMF art. 223-16), voir n° 3474,

- les informations mentionnées au C. com. art. L 233-7 VII, relatives aux déclarations d'intention et changements d'intention (Règl. gén. AMF art. 223-17), voir n° 2018-1,

- les pactes d'actionnaires (Règl. gén. AMF art. 223-18), voir n° 3476,

- les informations sur les projets de modification des statuts (Règl. gén. AMF art. 223-19 s.), voir n° 5049-1,

- les modifications des droits attachés aux différentes catégories d'action et celles susceptibles d'avoir une incidence directe sur les droits des porteurs d'autres instruments financiers, les nouvelles émissions d'emprunts et les garanties dont elles seraient, le cas échéant, assorties (Règl. gén. AMF art. 223-21) voir n° 5061-1,

- les opérations des dirigeants et de leurs proches (Règl. gén. AMF art. 223-22), voir n° 5062-10,

- les listes d'initiés (Règl. gén. AMF art. 223-27 s.), voir n° 5062-11,

- les déclarations d'intention en cas d'actes préparatoires au dépôt d'une offre publique d'acquisition (Règl. gén. AMF art. 223-32 s.), voir n° 5095,

- les informations à fournir à l'occasion d'un transfert d'Euronext vers Alternext (Règl. gén. AMF art. 223-36),

- les déclarations à l'AMF par les personnes physiques ou morales des positions nettes courtes dans le capital d'une société dont les actions sont admises aux négociations sur Euronext Paris ou négociées sur Alternext dépassant certains seuils (Règl. gén. AMF art. 223-37), voir n° 2018-2,

- les informations relatives aux opérations de cession temporaire de titres en période d'assemblée générale (Règl. gén. AMF art. 223-38), voir n° 2018-3.

Définition de l'obligation d'information du public

5062-1

Selon l'article 223-1 du règlement général de l'AMF, l'information donnée au public doit être **exacte, précise et sincère.** Deux types de comportements constituent ainsi une violation de l'obligation d'information du public (Règl. gén. AMF art. 632-1) :

- la communication, par toute personne, d'une information inexacte, imprécise ou trompeuse ;
- la diffusion faite sciemment d'une telle information.

Le manquement à cette obligation peut donner lieu à l'application de sanctions pécuniaires par l'AMF (voir n° 5060-4).

Sur les obligations personnelles auxquelles sont soumis les dirigeants des sociétés cotées à l'égard des titres de leur société, voir n° 5062-10.
Sur les précisions apportées par l'AMF en matière de communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers, voir n° 5062-7 (III).

Application de cette obligation aux différentes personnes concernées

Elle diffère selon les personnes concernées : émetteurs (voir n° 5062-2), personnes qui préparent pour leur compte une opération financière (voir n° 5062-3), personnes qui ont été amenées à faire état publiquement de leurs intentions (voir n° 5062-4).

Cas des émetteurs

5062-2

D'après l'article 223-2 I du règlement général de l'AMF, l'obligation d'information implique, pour un émetteur, l'obligation de porter à la connaissance du public, dès que possible, **toute information privilégiée** qui le concerne directement. L'information privilégiée est définie (Règl. gén. AMF, art. 621-1) comme une information précise, qui n'a pas été rendue publique, concernant directement ou indirectement un ou plusieurs émetteurs d'instruments financiers, ou un ou plusieurs instruments financiers et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'avoir une influence sensible sur le cours des instruments financiers ou le cours des instruments financiers qui leur sont liés.

Cette obligation vise toute entité ou personne morale dont les titres financiers (Règl. gén. AMF, art. 223-1 A) :

- sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Alternext ;

- sont support d'un contrat à terme ou d'un titre financier admis aux négociations sur un marché réglementé.

L'AMF a précisé :

- qu'au titre de l'obligation d'information permanente, il incombe aux sociétés de diffuser par voie électronique, dès l'arrêté des comptes, un communiqué présentant les résultats annuels ou semestriels (Position AMF du 3 octobre 2008, question n° 11) ;

Pour plus de détails sur la communication financière des sociétés cotées à l'occasion de la publication de leurs résultats, voir n° 5062-7.

- que le chiffre d'affaires annuel est de nature à constituer une information privilégiée. Ainsi, l'AMF recommande (Rec. AMF du 17 décembre 2008) sa publication dès que possible après la clôture de l'exercice, et au plus tard fin février (sociétés clôturant avec l'année civile) ou dans un délai de 60 jours suivant la clôture (voir n° 700).

Remarque
Information réglementée : pour les émetteurs dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Alternext, l'information privilégiée publiée en application du Règl. gén. AMF entre dans le champ des informations réglementées (Règl. gén. AMF, art. 221-1 i). Sur les modalités de diffusion des informations réglementées, voir n° 5061-2 s.

L'émetteur peut **différer** la publication d'une information privilégiée lorsque **trois conditions** sont réunies (Règl. gén. AMF art. 223-2 II) :
- **l'information est de nature à porter atteinte à ses intérêts légitimes.** Par intérêts légitimes, il convient d'entendre ceux de l'émetteur comme ceux de ses actionnaires. Pour apprécier ces intérêts légitimes, l'AMF se fondera en particulier sur les contraintes de confidentialité liées à la concurrence, la nécessité de coordonner la diffusion des informations sur le marché national avec la diffusion sur les marchés étrangers, le risque qu'une diffusion prématurée ferait courir aux négociations en cours ;
- **l'omission de publication ne risque pas d'induire le public en erreur** ;
- **l'émetteur est en mesure d'assurer la confidentialité de l'information** en contrôlant l'accès à cette dernière. A ce titre, l'émetteur doit veiller, notamment, à la coordination entre l'information donnée au public et celle donnée aux organes sociaux (d'où l'obligation, selon l'AMF, pour chaque société de désigner un **responsable de l'information** et un suppléant).

En outre, l'AMF (Rapport COB 1991, p. 10) recommande que le calendrier des opérations financières tienne compte de la disponibilité des **informations** comptables afin d'éviter une émission sur la base de données qui devront être **mises à jour peu de temps après l'opération,** surtout si la mise à jour révèle une tendance contraire aux chiffres précédemment annoncés.

Tout émetteur doit assurer en France, de manière simultanée, une **information identique à celle qu'il donne à l'étranger** (Règl. gén. AMF, art. 223-8).

En cas de cotations multiples (par exemple Euronext Paris et Nasdaq), l'AMF rappelle (Bull. COB n° 311, mars 1997, p. 7) que les sociétés doivent veiller à la simultanéité de la diffusion de l'information sur les différentes places, notamment par la mise en place des procédures internes permettant la coordination des messages, des supports et des calendriers de diffusion sur les différentes places de cotation par chacune des sociétés cotées concernées.

Remarque

Information financière diffusée par les sociétés en difficulté : l'AMF a apporté des précisions sur la mise en oeuvre de l'obligation d'information permanente par ces sociétés (Position AMF n° 2009-14 du 28 juillet 2009, modifiée le 1er août 2012). Voir n° 3547-3 (procédures de conciliation), n° 3548-3 (procédures de sauvegarde) et n° 3549-1 (redressements judiciaires).

Cas des personnes qui préparent pour leur compte une opération financière

5062-3

susceptible d'avoir une incidence significative sur le cours d'un instrument financier ou sur la situation et les droits des porteurs de cet instrument financier. Elles doivent, dès que possible, porter à la connaissance du public les **caractéristiques de cette opération** (Règl. gén. AMF art. 223-6).
La personne en cause peut différer la publication d'une telle information lorsque deux conditions sont réunies :

- la confidentialité est momentanément nécessaire à la réalisation de l'opération ;
- la personne en cause est en mesure d'en préserver la confidentialité.

Cette obligation est ainsi le symétrique de celle incombant aux émetteurs, s'agissant des faits importants tels qu'ils sont définis par le règlement général de l'AMF (art. 223-2).

Cas des personnes qui ont été amenées à faire état publiquement de leurs intentions

5062-4

Les émetteurs et les personnes préparant une opération financière peuvent être amenés à faire des déclarations d'intention, soit qu'ils le décident de leur propre chef, soit qu'ils y soient tenus par un texte, sous la forme d'un communiqué (voir n° 5062-5). Dans tous les cas, lorsque les intentions ne sont plus conformes à la déclaration initiale, l'auteur de la déclaration est tenu de porter ses nouvelles intentions à la connaissance du public.
Il doit le faire **rapidement** (Règl. gén. AMF art. 223-7).

Modalités de mise à disposition de l'information

Communiqués

5062-5

Les émetteurs et personnes préparant pour leur compte une opération financière, ainsi que les personnes qui font état publiquement de leurs intentions doivent s'acquitter de l'obligation d'information définie par l'AMF sous la forme d'un communiqué mis en ligne sur leur site internet (Règl. gén. AMF, art. 223-9).

Remarques

1. **Banque des communiqués de l'AMF** Depuis le 5 juillet 2007, la rubrique « Communiqué des sociétés » du site Internet de l'AMF n'est plus alimentée. Depuis cette date, l'information réglementée est accessible sur le site Internet de chaque société et sur le site www.info-financiere.fr (voir n° 5061-7). De ce fait, l'AMF a mis en place sur son site internet une page donnant accès aux sites des sociétés cotées sur Euronext Paris.

La consultation des informations publiées dans cette rubrique jusqu'au 4 juillet 2007 inclus reste toutefois possible (Communiqué AMF du 5 juillet 2007).

2. Communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers Sur les précisions apportées par l'AMF sur l'utilisation des indicateurs financiers dans les communiqués, voir n° 5062-7 (III).

Réglementation de la diffusion sur Internet d'informations financières

5062-6

L'AMF a précisé que la diffusion d'informations financières sur Internet :

- est soumise exactement aux mêmes règles que celles qui régissent la communication financière sur n'importe quel autre support et que les sanctions applicables sont identiques en cas de manquement, et ce, quels que soient les intervenants sur les sites Internet (émetteurs ou autres) ;

- n'exonère en rien les émetteurs de leurs obligations classiques d'information du public.

Remarque
Site internet obligatoire pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé : ces sociétés sont tenues de disposer d'un site internet afin de satisfaire aux obligations d'information de leurs actionnaires (C. com. art. R 210-20).

I. Informations financières diffusées sur le site de la société
L'AMF a émis la recommandation n° 98-05 (commentée dans Bull. COB n° 334, avril 1999, p. 9 s.). Ce texte établit les principes et conditions liés à ce mode de diffusion, tant pour les informations émises par la société elle-même que pour celles en provenance de tiers et diffusées sur le site de celle-ci.

Elle porte notamment sur les points suivants.
- **Responsabilité de la société** La société est tenue de respecter sur son site internet les principes généraux liés à l'obligation d'information du public. L'AMF rappelle à ce titre que l'information présentée sur le site doit être exacte, précise et sincère. Le renvoi à d'autres sites doit être mentionné explicitement de façon à ce que le public ne soit pas induit en erreur.
- **Mise à jour des informations** En vue d'éviter que le public ne soit induit en erreur par la consultation d'une information, chaque document ou chaque extrait de document est accompagné de la date et de l'heure de sa diffusion dans le public et de la date de son éventuelle dernière mise à jour. Dans le cas où la mise à jour varie selon les pages du document, les dates correspondantes doivent apparaître sur les pages concernées ; dans le cas où la mise à jour ne peut être effectuée dans le document initial en raison de sa nature, la société fera en sorte que la mise à jour soit aisément disponible sur le site.
- **Diffusion des informations** Toute information susceptible d'avoir une incidence significative sur le cours de bourse doit faire l'objet d'une diffusion effective et intégrale. La diffusion du communiqué reprenant cette information peut être effectuée simultanément sur Internet et sur les autres supports de diffusion habituellement utilisés.
Afin de respecter le principe d'équivalence d'information, le recours à Internet ne saurait exonérer les sociétés de diffuser simultanément des informations dans le public sur les différentes places de cotation des sociétés.
Dans le cas d'une information ayant fait l'objet d'un document approuvé par l'AMF, la société indique les références du document et les moyens de se le procurer sans frais.
Il est souhaitable que tous les documents visés ou approuvés par l'AMF soient accessibles sur Internet dès leur diffusion sur d'autres supports. Ainsi, elle recommande que ces documents soient diffusés sur le site de la société ou à défaut sur son propre site.
- **Authentification des informations** La source de l'information doit être précisée. L'AMF recommande de faire figurer en clair s'il s'agit d'une information extraite d'une source publique (rapport annuel, publications comptables, etc.) en précisant si cette information a fait l'objet ou non d'un contrôle des commissaires aux comptes, ou s'il s'agit d'une analyse ou d'un commentaire de ce type d'information avec mention de l'auteur.
Dans le cas où il s'agit d'informations extraites d'analyses financières, la société s'engage à donner la liste des analyses auxquelles elle se réfère. Elle doit notamment en préciser la date, l'auteur et indiquer s'il s'agit d'une version complète, d'un résumé ou d'un extrait. Dans ces deux derniers cas, les données publiées doivent être fidèles aux arguments et opinions de l'analyste et respecter les règles déontologiques professionnelles de transparence en matière de conflits d'intérêts.
- **Diffusion de données boursières** La société peut proposer la consultation d'un historique de ses cours de bourse, sous réserve que ces informations boursières soient accompagnées d'un horodatage précis et d'une indication de la source.
L'AMF (Bull. COB n° 345, avril 2000, p. 33 s.), adoptant les propositions du rapport Lepetit consacré aux alertes aux résultats (voir n° 5062-7), a formulé les recommandations supplémentaires suivantes :

- diffusion sur Internet des documents présentés en réunion d'analystes afin de permettre aux autres catégories d'investisseurs d'avoir accès aux mêmes informations ;

- retransmission via Internet et sous la responsabilité des émetteurs des réunions d'analystes financiers ainsi que des assemblées d'actionnaires.

II. Informations financières diffusées sur des sites Internet dédiés à l'information et aux conseils financiers et sur les forums de discussion
L'information financière relative aux sociétés cotées s'échange de manière croissante sur les sites de conseil et d'information financière et les forums de discussion sur Internet et est donc diffusée « indirectement » de plus en plus via ces supports, sans que les sociétés cotées puissent a priori exercer un contrôle efficace sur les informations diffusées. L'AMF a donc émis la recommandation n° 2000-02 (commentée dans le Bull. COB n° 349, novembre 2000, p. 53 s.) qui s'applique à **tous les intervenants** sur les sites Internet (et non pas aux seuls émetteurs, comme la recommandation COB n° 98-05, voir I., ci-avant).

Par rapport aux règles définies dans la recommandation COB n° 98-05, les précisions apportées par la recommandation COB n° 2000-02 et qui peuvent concerner les émetteurs sont les suivantes (pour plus de détails, voir BCF 10/00, p. 23 s.) :

a. Règles relatives au démarchage en vue d'opérations sur valeurs mobilières (Lois du 28 mars 1885 et du 3 janvier 1972) : l'utilisation de liens hypertextes qui renvoient vers d'autres sites Internet pourrait constituer sous certaines conditions une opération de démarchage au sens des lois précitées. Le lien hypertexte doit par ailleurs porter obligatoirement la mention du nom du site vers lequel il renvoie ;

b. Diffusion d'information sur des forums de discussion : l'AMF souligne que les émetteurs qui interviennent sur ces forums doivent se garder de répondre à des demandes individuelles d'autres participants sauf à ne parler que de données déjà publiées par ailleurs ou à les diffuser simultanément sur les autres supports de diffusion habituellement utilisés (en accord avec la recommandation COB n° 98-05 précitée).
L'AMF a également rappelé que les personnes donnant des avis et opinions sur des valeurs négociées sur un marché régulé par l'AMF (Euronext Paris et Alternext) doivent simultanément indiquer leurs positions sur ces mêmes valeurs (Communiqué AMF du 18 juillet 2011).

Application de l'obligation d'information permanente à certaines situations

Publication liée aux résultats

5062-7

I. Concernant les **prévisions de résultats,** le règlement européen CE n° 809/2004 (dit règlement « Prospectus » ; voir n° 5081 s.) indique que si l'émetteur décide de donner une prévision ou une estimation de résultats dans un prospectus, il doit fournir (Règl. précité, Annexe I, rubrique 13 ; position AMF du 10 juillet 2006) :

- une déclaration annonçant les principales hypothèses sur lesquelles il a fondé sa prévision ou son estimation ;

Il convient d'opérer une distinction nette entre les hypothèses relatives à des facteurs que peuvent influencer les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance et les hypothèses relatives à des facteurs échappant totalement à leur influence. Ces hypothèses doivent, en outre, être aisément compréhensibles par les investisseurs, être spécifiques et précises et ne pas avoir trait à l'exactitude générale des estimations sous-tendant la prévision.

- le rapport des commissaires aux comptes.

L'AMF a publié, sous forme de « Questions/réponses », des précisions relatives à la notion de prévision (Positions AMF du 10 juillet 2006 et du 23 octobre 2007).

II. Concernant les **alertes aux résultats** (« profit warnings »), l'AMF (Bull. COB n° 345, avril 2000, p. 33 s.) a adopté les **recommandations** d'un groupe de travail visant à préciser les modalités de publication par les émetteurs des communiqués d'alerte aux résultats et plus généralement à améliorer l'information financière et à mieux gérer la relation avec les analystes financiers.

L'AMF a d'ailleurs rappelé (Bull. COB n° 350, octobre 2000, p. 39 s.) les principes devant guider les relations entre les émetteurs et les analystes financiers.
Sont dénommées alertes aux résultats les communications pouvant être publiées en l'absence d'événements spécifiques dans le but d'informer le marché, de façon plus ou moins explicite, que les attentes en termes de résultats doivent être modifiées. Ces recommandations consistent en :

- **5 principes généraux** :

- clarifier les différences entre objectifs et prévisions, et les responsabilités qui s'y attachent ;

- mieux gérer les relations avec les analystes financiers et maintenir les conditions d'égalité dans l'accès à l'information ;

- identifier les situations pouvant nécessiter une alerte aux résultats ;

- améliorer l'information financière périodique (notamment par la publication de résultats semestriels) ;

- instaurer une période d'embargo avant la publication des résultats.

- et **5 recommandations pratiques** visant à améliorer les processus de diffusion de l'information financière :

- adapter le système interne de pilotage aux nécessités de la communication financière ;

- enrichir la communication financière périodique ;

- acquérir l'intelligence du marché et suivre le consensus ;

- mettre en oeuvre un plan de communication ;

- renforcer les procédures internes pour maîtriser la communication financière.

III. Publication des résultats En s'appuyant sur une analyse des communiqués relatifs aux comptes annuels publiés en 2009, l'AMF a rappelé certaines de ses recommandations antérieures et en a émis de nouvelles (Recommandation AMF du 5 février 2010 sur la communication financière des sociétés cotées à l'occasion de la publication de leurs résultats). Les sociétés cotées doivent diffuser un communiqué sur les comptes de l'exercice dès qu'ils sont disponibles. Les comptes sont considérés comme disponibles dès lors qu'ils ont été arrêtés ou examinés par le conseil d'administration ou de surveillance, selon le cas, et que les commissaires aux comptes, dûment informés, n'ont pas fait état d'objections. L'AMF recommande que le délai entre la publication du communiqué et la fin de la réunion du conseil d'administration (ou de surveillance) soit aussi bref que possible.

Les émetteurs doivent s'abstenir de divulguer le communiqué sur les comptes pendant les heures de bourse.

a. Contenu du communiqué Il peut ne comporter que les éléments significatifs des comptes et les commentaires appropriés. L'AMF juge important que, dans tous les cas, le communiqué mentionne des informations bilancielles. En outre, les précisions suivantes doivent être apportées au lecteur :

- la situation des comptes au regard du processus de certification par les commissaires aux comptes (voir **b.** ci-après) ;

- la date du conseil d'administration ou de surveillance ayant arrêté ou examiné les comptes ;

- la date de diffusion du communiqué ;

- le cas échéant, la disponibilité d'informations plus complètes sur le site de l'émetteur.

b. Support de communication Les sociétés, qui doivent diffuser en premier lieu leur communication financière par voie électronique, sont tenues de procéder également à une communication financière par voie de presse écrite (voir n° 5061-6). L'AMF recommande qu'à l'occasion de la diffusion par voie de presse écrite, l'émetteur avertisse le lecteur qu'une information complète sur les résultats de l'exercice est disponible sur son site internet.

c. Degré d'avancement des travaux de certification des comptes A l'occasion de la publication du communiqué sur les comptes de l'exercice écoulé, les émetteurs indiquent la situation de leurs comptes au regard du processus de certification par les commissaires aux comptes.

La CNCC a précisé (Communiqué CNCC du 25 février 2010) les conditions et la formulation de la mention relative à l'état d'avancement de l'audit des commissaires aux comptes susceptible de figurer dans la publication des résultats des sociétés cotées, selon les différents cas de figure :

- Procédures d'audit effectuées et rapport émis ;

- Procédures d'audit effectuées et émission du rapport, sans réserve, prévue dans les jours qui suivent (en pratique, dans la semaine qui suit) la publication du communiqué ;

- Procédures d'audit effectuées et émission du rapport, sans réserve, prévue à une échéance plus lointaine ;

- Procédures d'audit en cours ou non encore « entamées ».

Nonobstant l'absence d'obligation dans les textes légaux ou réglementaires, la CNCC estime que la société doit informer les commissaires aux comptes du contenu du communiqué sur les résultats de l'exercice préalablement à sa publication : en pratique, dès lors que la société mentionne l'état d'avancement de l'audit des commissaires aux comptes, il est nécessaire que ces derniers revoient la rédaction de cette mention pour s'assurer qu'elle reflète l'état d'avancement réel des diligences effectuées sur les comptes de l'exercice. Enfin, la CNCC souligne que la qualité de comptes audités (ou certifiés) ne s'acquiert qu'à la date de signature du rapport sur ces comptes et qu'en conséquence l'utilisation d'une telle terminologie est à proscrire tant que le rapport n'est pas émis.

d. Informations communiquées aux analystes financiers Lorsqu'une réunion de présentation des résultats aux analystes financiers est organisée (en général, le lendemain de l'annonce des résultats), l'AMF recommande la mise en ligne des présentations (« slides ») à destination des analystes au plus tard au moment de leur présentation.

e. Communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers A la suite d'une étude réalisée sur les communiqués de résultats annuels 2009 d'un échantillon d'émetteurs, l'AMF a rappelé les grands principes à respecter par les émetteurs pour fournir une information exacte, précise et sincère (voir n° 5062-1) et recommandé l'usage de bonnes pratiques en matière de communication financière (Position-recommandation n° 2010-11 relative à la communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers).

L'AMF insiste sur le respect des principes suivants :

- définition des indicateurs présentés ;

- stabilité des indicateurs dans le temps (terminologie et mode de calcul) ;

- explication du choix des agrégats ajustés ou absents des comptes ;

- réconciliation des indicateurs avec les comptes et description des retraitements.

Lorsque la société a une politique constante et stable de présentation de ses indicateurs, et que ceux-ci sont usuels dans le secteur d'activité concerné, il est possible de ne pas rappeler l'explication et de ne pas présenter la réconciliation de ces indicateurs dans le communiqué si ces éléments sont présentés dans des documents d'information annuels ou semestriels (comptes, document de référence ou rapports financiers). L'AMF souligne que, quelle que soit la nature des indicateurs retenus, les indicateurs comptables ne peuvent pas totalement disparaître des communiqués au profit des indicateurs ajustés ou absents des comptes. Enfin, pour que les indicateurs financiers présentés fournissent une meilleure comparabilité, l'AMF recommande de :

- reprendre les indicateurs financiers relatifs à la période n-1 dans le communiqué ;

- présenter des périodes identiques d'une année sur l'autre ;

- faire figurer l'information pro forma dans le communiqué, si nécessaire ;

- ne pas utiliser de terminologies d'indicateurs définis par les normes comptables, lorsque l'indicateur financier utilisé recouvre une notion différente de celle édictée par les normes comptables ;

- et de mentionner le résultat net consolidé (part du groupe) pour chaque période présentée faisant l'objet de comptes.

En outre, l'AMF (Recommandation AMF n° 2011-18 du 20 décembre 2011 sur certains éléments de communication financière notamment dans le cadre de la présentation au marché des résultats) recommande la présentation des facteurs de risques appropriés dès lors que les hypothèses clés et la sensibilité de celles-ci retenues dans l'arrêté des comptes sont susceptibles d'avoir des impacts significatifs sur la situation financière et les perspectives (voir n° 3696 IV. d.).

IV. Concernant les dividendes, l'AMF (Position-recommandation n° 2007-10 du 23 mars 2007 et Bull. COB n° 362, novembre 2001, p. 95) a rappelé aux émetteurs qu'ils ont l'obligation d'informer le public sur la date de détachement ainsi que sur le montant du dividende. Ainsi, selon l'AMF, les données relatives au montant du dividende prévisionnel, appelé à être proposé au vote de l'assemblée générale des actionnaires, ainsi qu'à la date de son détachement doivent être considérées comme des informations privilégiées (au sens du Règl. gén. AMF, art. 621-1) en raison de leur impact potentiel sur la valorisation des positions ouvertes de dérivés. En conséquence, ces informations appellent une vigilance identique en termes de communication.

Lorsque la date de versement du dividende diffère sensiblement de celle de l'exercice précédent, les émetteurs sont appelés à communiquer dans un délai raisonnable permettant aux acteurs des marchés dérivés d'intégrer cette information dans leur modèle de valorisation des instruments financiers à terme. Tel est le cas, notamment, lorsque le détachement du dividende par action doit intervenir durant une échéance d'instrument dérivé distincte de celle « impactée » l'année précédente (par exemple, dividende par action versé en juin de l'année N dont le versement est décalé au mois de mai lors de l'exercice n + 1).

Opérations d'offre au public

5062-8

a. En cas d'**opérations envisagées** :
Il peut être nécessaire que soient publiés des communiqués confirmant, le cas échéant, l'existence de négociations en cours, tout en attirant l'attention sur leur caractère encore aléatoire, plutôt que de laisser se développer des rumeurs qui perturbent le marché.

L'AMF a rappelé (Bull. COB n° 369, juin 2002, p. 45) qu'avant un visa d'introduction, ni l'émetteur ni ses conseils ne sont autorisés à communiquer au marché les termes de l'offre au public qu'une société envisage de réaliser pendant toute la durée de l'instruction du dossier par l'AMF.

Lorsque, dans le cadre d'une procédure de conciliation (ex-règlement amiable des difficultés d'une entreprise), un accord est conclu entre la société débitrice et ses créanciers, cet accord peut n'être communiqué qu'aux parties ; néanmoins, si la société estime ne pas pouvoir en préserver la confidentialité, elle doit alors en organiser la divulgation en diffusant un communiqué.

b. En cas d'**opérations en cours** :
L'émetteur à l'origine de l'opération d'offre au public (voir n° 5059) doit diffuser avant l'ouverture du marché un communiqué normalisé portant sur les principales caractéristiques de l'offre visée par l'AMF (voir modèles dans Bull. COB, juillet-août 2002, n° 370).

Sur le second communiqué à diffuser lorsque le visa définitif de l'AMF n'est pas requis, voir n° 5081-11.

Par ailleurs, l'AMF (Rapport COB 2001, p. 73) a rappelé que :

- les sociétés qui souhaitent communiquer aux analystes financiers de nouvelles informations qui n'ont pas été incluses dans la note d'opération (voir n° 5081-1) et/ou les diffuser sur Internet doivent les transmettre au préalable à l'AMF sous la forme d'un complément de note d'opération ;

- il n'est pas approprié pour les sociétés de reprendre ou de communiquer au marché des éléments financiers prévisionnels issus d'un consensus d'analystes et non des systèmes de gestion internes de la société. Selon l'AMF (rapport COB précité), il apparaît plus normal, lorsqu'un émetteur est dans l'obligation de faire une opération dans la période qui s'étend entre la clôture de l'exercice et l'arrêté des comptes, qu'il communique sur des chiffres prévisionnels internes, en alertant le public sur leur caractère encore incertain et en prenant l'engagement de publier à une date indiquée les comptes approuvés par le conseil d'administration.

Data rooms

5062-9

Pour les **« data rooms »** organisées par une société cotée en vue de la cession d'une participation par l'un de ses actionnaires, l'AMF a précisé les modalités permettant de sécuriser les procédures d'information, afin de préserver l'égalité entre les investisseurs et éviter la diffusion d'informations privilégiées (Position-recommandation n° 2003-01 du 1er octobre 2003, modifiée le 1er août 2012 ; Bull. n° 383, octobre 2003, p. 1 s.).

1. Conditions de la mise en oeuvre de la procédure de « data room » Selon l'AMF, ces procédures doivent être limitées aux cessions de participations significatives, sécurisées par conclusion d'accords de confidentialité et réservées aux personnes témoignant d'un intérêt sérieux d'acquérir.

2. Information du public
a. Offre publique consécutive à la cession : que l'offre soit obligatoire, volontaire ou concurrente, la note d'information soumise au visa de l'AMF doit rétablir l'égalité d'accès à tout fait important nécessaire aux investisseurs pour fonder leur jugement, transmis à l'occasion de la « data room ».
b. Cession de participation non suivie d'une offre publique : dès que l'opération est conclue et que l'acquéreur n'envisage pas de déposer volontairement une offre publique, l'émetteur informe le marché du prix et des conditions de la transaction que lui transmettent les parties, ainsi que du fait qu'une « data room » a été mise en place pour les besoins de cette opération.

3. Obligation d'abstention postérieure à la « data room » En l'absence de transaction à l'issue de la « data room », les participants ne doivent ni divulguer ni exploiter les informations privilégiées qui leur ont été communiquées à l'occasion de la « data room » tant qu'elles n'ont pas été portées à la connaissance du public ou n'ont pas perdu leur caractère significatif.

Opérations réalisées par les dirigeants et leurs proches sur les titres de la société

5062-10

Le public doit être **informé des acquisitions, cessions, souscriptions ou échanges d'actions** d'une société ainsi que des transactions opérées sur des instruments financiers qui leur sont liés réalisés par les personnes suivantes (C. mon. fin. art. L 621-18-2) :

Cette disposition concerne les transactions portant sur les actions (et les instruments financiers qui leur sont liés) de toute société :

- dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé et ayant son siège statutaire en France, ou hors de l'Espace économique européen, mais relevant de la compétence de l'AMF (C. mon. fin. art. L 621-18-2),

- dont les titres financiers sont admis aux négociations sur Alternext (Règl. gén. AMF, art. 223-22-A). Elle ne concerne pas les sociétés dont les titres financiers sont inscrits sur le Marché libre.

a. Les **dirigeants** (membres du conseil d'administration, du directoire, du conseil de surveillance, président, directeur général, directeur général unique, directeur général délégué, gérant) sur une base individuelle et nominative.

b. Toute autre personne ayant, d'une part, au sein de la société émettrice, le **pouvoir de prendre des décisions de gestion** concernant son évolution et sa stratégie et, d'autre part, un **accès régulier à des informations privilégiées** la concernant directement ou indirectement.

c. Les **personnes ayant,** avec les dirigeants et les personnes visées au **b.**, des **liens personnels étroits** (tels que définis par l'article R 621-43-1 du Code monétaire et financier).

Ces personnes doivent déclarer à l'AMF les transactions réalisées sur les actions de la société dans un délai de 5 jours de négociation suivant la réalisation de ces transactions (Règl. gén. AMF, art. 223-22). L'information du public est assurée par la mise en ligne des déclarations sur le site de l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 223-22).

Le détail des mentions devant figurer dans cette déclaration est fourni par l'article 223-25 du règlement général de l'AMF. La déclaration doit être établie selon le modèle-type défini par l'instruction AMF n° 2006-05 du 3 février 2006 qui précise également les modalités de transmission à l'AMF.

Remarques

1. Information des actionnaires L'assemblée générale des actionnaires est également informée, ces informations devant figurer dans le rapport de gestion (Règl. gén. AMF, art. 223-26 ; voir n° 3697-1 IV).

2. Liste des personnes ayant le pouvoir de prendre des décisions concernant la stratégie et l'évolution de la société et ayant accès à des informations privilégiées la concernant La société émettrice doit établir cette liste, la tenir à jour et la communiquer simultanément à ces personnes ainsi qu'à l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 223-24). Cette liste est différente de la liste des initiés (voir n° 5062-11).

3. Autres précisions de l'AMF L'AMF a publié une liste de questions-réponses, mises à jour le 26 mai 2009, précisant notamment les marchés concernés, les opérations à déclarer, les instruments financiers concernés, la notion de personnes étroitement liées. En outre, l'AMF a publié en novembre 2010 un guide relatif à la prévention des manquements d'initiés imputables aux dirigeants des sociétés cotées (Rec. AMF n° 2010-07 du 3 novembre 2010), voir n° 5185-1.

4. Obligations de déclarations relatives aux opérations effectuées sur certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) Le règlement général de l'AMF peut également déterminer ces obligations (C. mon. fin. art. L 621-18-2 modifié par la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière). Pour les marchés réglementés admettant à la négociation des quotas d'émission des dispositions spécifiques ont été introduites dans le règlement général de l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 744-6 à 744-8). Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 66448 à 66470.

Listes d'initiés

5062-11

Tout émetteur dont les instruments financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou pour lesquels une demande d'admission aux négociations sur un tel marché a été présentée établit, met à jour et tient à la disposition de l'AMF la **liste des personnes** travaillant en son sein et ayant accès à des **informations privilégiées** concernant directement ou indirectement cet émetteur, ainsi que des tiers agissant en son nom ou pour son compte, ayant accès à ces informations dans le cadre de leurs relations professionnelles et personnelles avec ce dernier. Les tiers établissent leur propre liste dans les mêmes conditions (C. mon. fin. art. L 621-18-4 I).

Remarque
Champ d'application : les **commissaires aux comptes** intervenant dans le seul cadre de leur **mission légale** ne peuvent être considérés comme agissant pour le compte de l'émetteur et n'ont pas à figurer sur la liste d'initiés établie par l'émetteur. Selon l'AMF, les autres missions, principalement de nature contractuelle (voir n° 5359 s.), entrent dans le champ d'application du régime des listes d'initiés (position AMF du 18 janvier 2006, modifiée le 14 novembre 2007).

Les **modalités d'établissement** des listes d'initiés sont notamment les suivantes (Règl. gén. AMF, art. 223-27 à 223-31 et position AMF précitée) :

Pour mémoire, la CNCC avait élaboré en concertation avec les services compétents de l'AMF et de la Cnil un guide pratique (mis sur le site de la CNCC en août 2006) dans le but de mettre à disposition des commissaires aux comptes un outil apte à faciliter la mise en oeuvre de leurs obligations en matière d'établissement, de mise à jour et de communication des listes d'initiés.

1. Contenu des listes L'émetteur et les tiers peuvent établir :
- soit une **liste unique** regroupant les personnes ayant accès de manière régulière ou occasionnelle à l'information privilégiée concernant l'émetteur ;
- soit des **listes d'initiés permanents** et des **listes d'initiés occasionnels.**
La liste établie par les tiers comporte le nom des collaborateurs et, le cas échéant, des personnes extérieures intervenues sur la mission. En revanche, sur la liste établie par l'émetteur ne figurera que la dénomination sociale ou le nom des tiers, à l'exclusion du nom des collaborateurs s'occupant du dossier chez ces tiers.
En outre, les listes doivent indiquer le motif justifiant l'inscription de l'initié sur la liste, ainsi que les dates de création et d'actualisation de la liste.

2. Communication des listes à l'AMF L'émetteur et les tiers communiquent les listes par écrit à l'AMF, sur support papier ou par courrier électronique, lorsque celle-ci en fait la demande.
La demande de l'AMF pourra notamment faire suite à une déclaration d'opération suspecte effectuée par un intermédiaire financier qui a des raisons de suspecter qu'une opération financière pourrait constituer une opération d'initié ou une manipulation de cours.

Remarque
Modèle type de déclaration : le modèle type de déclaration des opérations suspectes à transmettre à l'AMF figure dans l'instruction AMF n° 2006-01 du 24 janvier 2006.

3. Information des personnes figurant sur les listes L'émetteur et les tiers doivent informer les personnes concernées de leur inscription sur la liste et de l'obligation d'abstention découlant de la détention d'une information privilégiée.

4. Mises à jour des listes Elles doivent être rapidement mises à jour lorsque :
- le motif justifiant l'inscription d'une personne sur la liste est modifié ;
- une nouvelle personne doit être inscrite sur la liste ;
- une personne cesse d'être inscrite sur la liste. Dans ce cas, la date à laquelle cette personne cesse d'avoir accès à des informations privilégiées doit être mentionnée.

5. Conservation des listes Elles sont conservées par l'émetteur ou les tiers **au moins 5 ans** après leur établissement ou leur mise à jour.

Sur le délit d'initiés, voir n° 5185-1.

En outre, l'Ansa a publié un guide (n° 06-016 du 4 mars 2006) à l'intention des sociétés cotées pour l'établissement des listes d'initiés et l'information des personnes concernées. Ce guide fournit en annexe des modèles de listes d'initiés et de lettres d'information des personnes inscrites sur les listes.

Remarque
Informations privilégiées concernant certains actifs (quotas d'émission par exemple) : le règlement général de l'AMF peut également déterminer les modalités applicables aux obligations d'établissement, de mise à jour et de mise à disposition de listes de personnes ayant accès à des informations privilégiées concernant certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) et préciser les personnes qui en sont redevables. Pour les marchés réglementés admettant à la négociation des quotas d'émission, des dispositions spécifiques ont été introduites dans le règlement général de l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 744-1 à 744-5),

V. Information périodique des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou non réglementé

A. Récapitulatif des publications périodiques

5063

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente un récapitulatif des publications annuelles, semestrielles et trimestrielles pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé (Euronext Paris) ou non réglementé (Alternext) en fonction :

- **des titres financiers** concernés (titres de capital : actions, autres titres ; titres de créance) ;

- **des sources d'obligations** (C. com., C. mon. fin., Règlement général de l'AMF, règles de fonctionnement d'Alternext).

Les modalités de publication (Balo, dépôt à l'AMF, etc.) sont explicitées sous les paragraphes vers lesquels le tableau renvoie.

Sur la notion de marché réglementé, voir n° 1804.
Sur la notion de système multilatéral de négociation organisé, voir n° 1804-1.
Sur les informations financières historiques nécessaires en cas d'offre au public, voir n° 1804-2.

Remarque

Pro forma et information comptable et financière périodique : en cas de changement de périmètre ayant un impact sur les comptes supérieur à 25 %, l'émetteur présente une information pro forma concernant au moins l'exercice en cours (Règl. gén. AMF, art. 222-2). Les modalités d'application ont été précisées par l'AMF qui a indiqué notamment que cette information pro forma est présentée dans l'annexe aux comptes (Inst. AMF n° 2007-05 du 2 octobre 2007).
Ces dispositions ne s'appliquent pas lorsque les instruments financiers de l'émetteur sont admis aux négociations sur le compartiment « professionnel » d'un marché réglementé (sur cette notion, voir n° 1804).

5063-1

<table>
<tr><th></th><th colspan="4">Sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations</th></tr>
<tr><th rowspan="3">Publications</th><th colspan="3">sur un marché réglementé</th><th>sur Alternext</th></tr>
<tr><th colspan="2">Titres de capital
(pour leur définition, voir n° 1933-1)</th><th rowspan="2">Titres de créances (2)
(pour leur définition, voir n° 1934)</th><th rowspan="2"></th></tr>
<tr><th>Actions</th><th>Autres titres</th></tr>
<tr><td colspan="5">Publications annuelles</td></tr>
<tr><td>Comptes annuels</td><td>C. com. art. R 232-11
(voir n° 5070 s.)</td><td colspan="2">Modalités de publication :
absence de règles explicites</td><td>Règles de marché Alternext § 4-2
(voir n° 5079)</td></tr>
<tr><td>Rapport financier annuel (3)</td><td colspan="3">C. mon. fin. art. L 451-1-2 I et II Règl. gén. AMF art. 222-3
(voir n° 5073)</td><td></td></tr>
<tr><td>Comptes consolidés</td><td>C. com. art. L 233-16 et R 232-11
(voir n° 5070 s.)</td><td colspan="2">Modalités de publication :
absence de règles explicites</td><td>Règles de marché Alternext § 4-2
(voir n° 5079)</td></tr>
<tr><td>Communiqué sur les honoraires des CAC (1)</td><td colspan="2">Règl. gén. AMF art. 222-8
(voir n° 5074-1)</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Rapport sur le contrôle interne et le gouvernement d'entreprise (4)</td><td colspan="3">C. com. art. L 225-37, L 225-68, L 225-235 et L 226-10-1
Règl. gén. AMF art. 222-9</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="5">Publications semestrielles</td></tr>
<tr><td>Rapport financier semestriel (3)</td><td colspan="3">C. mon. fin. art. L 451-1-2 III
Règl. gén. AMF art. 222-4 à 222-6
(voir n° 3705)</td><td>Règles de marché Alternext § 4-2
(voir n° 3705-8)</td></tr>
</table>

Publications	Sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations			
	sur un marché réglementé			sur Alternext
	Titres de capital (pour leur définition, voir n° 1933-1)		Titres de créances [2] (pour leur définition, voir n° 1934)	
	Actions	Autres titres		
Publications annuelles				
Publications trimestrielles				
Information financière trimestrielle	C. mon. fin. art. L 451-1-2 IV (voir n° 3705)			

(1) Cette obligation ne concerne pas les émetteurs dont les instruments financiers sont admis aux négociations sur le compartiment « professionnel » d'un marché réglementé (sur cette notion, voir n° 1804).
(2) Hors titres de créances négociables (TCN), voir n° 5053 s.
(3) Cette obligation ne concerne pas les émetteurs de titres de créances dont la valeur nominale est supérieure à 50 000 €.
(4) Obligation concernant les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé. Pour les autres personnes morales dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 3699.

Contrôle et sanctions de l'AMF

5063-2

L'AMF dispose d'un dispositif de contrôle systématique des publications périodiques qui lui permet, outre de relancer au niveau national et régional les sociétés défaillantes, de publier des statistiques annuelles des omissions. En outre, en vue d'inciter les sociétés à respecter la réglementation, l'AMF **publie sur son site Internet un relevé des sociétés** ne se conformant pas à leurs obligations de publications périodiques dans les délais légaux.
L'AMF se réserve également la **possibilité,** après demande de régularisation restée infructueuse, **de recourir à la procédure d'injonction,** c'est-à-dire de saisir le juge pour qu'il demande aux sociétés concernées d'effectuer ces publications dans les meilleurs délais sous peine d'une astreinte prononcée à l'encontre des dirigeants.

Compte tenu du caractère réglementaire de ces publications (Bull. COB n° 295, octobre 1995, p. 13 s.) :

- seuls certains événements exceptionnels peuvent justifier des retards de publication dont l'AMF doit être informée ; Tel est le cas d'une prorogation du délai de tenue de l'assemblée générale (voir n° 3663), d'un changement de contrôle de la société, ou d'une modification importante du périmètre de consolidation. En revanche, un changement de responsable comptable ou juridique ne devrait pas pouvoir justifier un tel retard.

- le public doit être informé de ce retard par le biais d'un communiqué ;

- l'absence de publication, constatée par les commissaires aux comptes lors de leurs contrôles, constitue une irrégularité que ces derniers doivent signaler à la prochaine assemblée générale (C. com. art. L 823-12).

Remarque
Autres sanctions en cas d'omission de ces publications

a. Pour les sociétés dont les actions sont admises à la négociation sur un marché réglementé, le fait de ne pas procéder à une publication prévue par le Code de commerce, expose le président, les administrateurs et le directeur général à une amende de 1 500 € au plus et du double en cas de récidive (contravention de 5e classe ; C. com. art. R 247-1) ;

b. Les obligations de publication de sociétés dont les titres sont inscrits sur **Alternext, marché non réglementé** (voir n° 1804-1), autres que celles faisant référence au Code de commerce, ne peuvent faire l'objet de **sanctions pénales.** Toutefois, si une société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur Alternext manquait à ses obligations, les sanctions suivantes pourraient être prononcées contre elle en fonction de la nature de la défaillance (Règles Alternext § 7.2, voir n° 5200) :

- lettre d'avertissement,

- pénalité financière,

- suspension temporaire de la cotation de ses titres,

- radiation définitive d'Alternext.

B. Publications annuelles des sociétés (françaises et étrangères) émettant des titres financiers sur un marché réglementé

1. Sociétés françaises dont les actions sont inscrites sur un marché réglementé

Sur la publication des sociétés émettant des titres financiers autres que des actions, voir n° 5077-1 s. Sur la publication des sociétés émettant des titres financiers sur Alternext, voir n° 5079.

5069

Les articles C. com. R 232-11 et R 232-13 fixent les obligations de publication des sociétés dont les **actions** sont admises, en tout ou partie, à la négociation sur un marché réglementé.

a. Comptes annuels et comptes consolidés

5070

Leur publication au Balo s'effectue après l'assemblée annuelle (C. com. art. R 232-11).

Concernant l'établissement du rapport de gestion, voir n° 3695-1.

Documents à publier

5071

Trois documents relatifs à l'exercice écoulé sont à publier (C. com. art. R 232-11) :

I. Les comptes annuels (individuels) approuvés, revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes (il s'agit de leur rapport sur les comptes annuels, voir n° 5371).

II. La décision d'affectation du résultat
Voir n° 3057.

III. Les comptes consolidés revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes

(il s'agit de leur rapport sur les comptes consolidés, voir n° 4856) Les informations de l'annexe des comptes consolidés, prévues aux 5° et 6°, 7° et 8° de l'article C. com. R 233-14 peuvent être omises à condition de figurer dans les comptes consolidés déposés au greffe du tribunal (voir n° 5050-2).

Délais et modalités de publication

5072

La publication de ces documents doit intervenir dans les 45 jours qui suivent l'approbation des comptes par l'assemblée générale ordinaire. Deux situations sont envisageables :

- les documents sont approuvés sans modification des projets publiés,

- les documents sont approuvés après modifications.

Elle doit être faite au **Bulletin des annonces légales obligatoires (Balo)** (C. com. art. R 232-11). D'une manière générale, le Balo publie les **avis à caractère obligatoire** des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou dont les actions ne revêtent pas toutes la forme nominative. Outre les publications périodiques (voir n° 5063), il publie notamment les annonces liées :

- à la convocation aux assemblées générales (C. com. art. R 225-67, al 1 ; voir Mémento Sociétés n° 46241),

- aux projets de fusion-scissions (C. com. art. R 236-2, voir Mémento Sociétés n° 83100).

Le **Balo** est **exclusivement** publié **sous format électronique** (décret n° 2005-582 du 27 mai 2005, art. 2). Le fichier informatique à transmettre est normalisé (disponible sur le site de la direction de l'information légale et administrative : www.journal-officiel.gouv.fr) et doit répondre à des caractéristiques précises.

I. En cas d'approbation sans modification (par rapport aux documents publiés dans le rapport financier annuel)
Les sociétés sont **dispensées de toute nouvelle publication,** sauf à insérer au Balo un **avis** mentionnant la référence de la publication du rapport financier annuel (voir n° 5073 s.) **et** contenant l'**attestation des commissaires aux comptes** (il s'agit de leur rapport sur les comptes annuels, voir n° 5371) (C. com. art. R 232-11).

Selon l'Ansa, cette dispense de publication porte, malgré l'ambiguïté de la rédaction de l'article du Code de commerce précité, sur les documents suivants (Com. Ansa 08-035 du 3 septembre 2008) :

- comptes annuels approuvés ;

- la décision d'affectation du résultat ;

- les comptes consolidés.

II. En cas de modification par l'assemblée
Les documents financiers définitifs sont publiés dans les **45 jours** suivant l'approbation des comptes par l'assemblée générale. Il s'agit :

- **des comptes annuels approuvés, revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes** (il s'agit de leur rapport sur les comptes annuels, voir n° 5371) ;

Selon l'AMF (Bull. COB n° 183, juillet 1985), lorsque l'assemblée générale a **modifié partiellement** les comptes proposés par le conseil et précédemment publiés en projet dans le Balo, il ne semble pas nécessaire que soit de nouveau publiée la totalité des comptes annuels ainsi modifiés, mais seulement les fragments de ces comptes sur lesquels portent les modifications décidées. Le lecteur sera ainsi beaucoup mieux éclairé sur ce qui a été changé dans les comptes.
L'attestation du commissaire aux comptes est identique à celle indiquée ci-avant au n° 5071.

En cas de **refus** d'approbation des comptes annuels, voir n° 5371.

- **de la décision d'affectation du résultat,** voir n° 3057 ;

- **des comptes consolidés revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes** (il s'agit de leur rapport sur les comptes consolidés, voir n° 4856).

Les informations de l'annexe des comptes consolidés, prévues aux 5° et 6°, 7° et 8° de l'article C. com. R 233-14 peuvent être omises à condition de figurer dans les comptes consolidés déposés au greffe du tribunal (voir n° 5050-2).

Sanctions

Le défaut de publication de ces documents (visés à l'art. C. com. R 232-11) par les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants des sociétés dont les actions sont admises à la négociation sur un marché réglementé est puni d'une amende prévue pour les contraventions de la cinquième classe (1 500 € au plus) et du double en cas de récidive (C. com. art. R 247-1).

Remarque
Directeurs généraux délégués : en l'état actuel des textes, les sanctions pénales ne leur sont pas applicables, seules les sanctions prévues aux articles C. com. L 242-1 à L 247-3 le sont ; voir C. com. art. L 248-1.

b. Rapport financier annuel

5073

Les émetteurs français, dont des titres de capital ou des titres de créance sont admis aux négociations sur un marché réglementé, établissent un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice (C. mon. fin. art. L 451-1-2).

Toutefois, les émetteurs dont les titres de créance d'une valeur nominale d'au moins 50 000 € et dont aucun autre instrument financier n'est admis aux négociations sur un marché réglementé ne sont pas soumis à cette obligation (C. mon. fin. art. L 451-1-4 5°).

Ce rapport financier annuel comprend (C. mon. fin. art. L 451-1-2 et Règl. gén. AMF, art. 222-3) :

- les comptes annuels et les comptes consolidés le cas échéant,

Les comptes annuels et consolidés figurant dans le rapport financier annuel sont présentés **en intégralité** (Position AMF du 3 octobre 2008, question 6). La possibilité de présenter des comptes résumés ne s'applique qu'aux comptes semestriels (voir n° 3705-2).

- un rapport de gestion (voir n° 5073-1),

- une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents (voir n° 5073-2),

- le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes précités.

Ce rapport financier annuel est **publié et déposé** (C. mon. fin. art. L 451-1-2) **auprès de l'AMF.** Le dépôt est fait en format électronique. Les sociétés n'ont pas l'obligation de déposer en format papier une version du rapport signée par les personnes qui en assument la responsabilité (Position AMF du 3 octobre 2008, question 9).

En revanche, lorsque le rapport financier annuel est inclus dans un document de référence (voir n° 5073-3), les originaux signés des attestations sont déposés auprès de l'AMF.

La diffusion du rapport financier annuel doit intervenir le jour même de sa signature ou dans un délai très court (Position AMF précitée).

Remarque
Perte du statut de société cotée et obligation de publication du rapport financier annuel : en cas d'offre publique de retrait ou de toute offre publique suivie d'un retrait obligatoire, un émetteur perd son statut d'émetteur faisant appel public à l'épargne (sur la suppression de cette notion, voir n° 5059) lorsque la décision de conformité de l'AMF devient exécutoire, soit à l'expiration d'un délai de recours de 10 jours (C. com. fin. art. R 621-44). En conséquence, l'obligation de publication ne s'applique plus si la fin de la période de recours intervient avant la date limite de publication du rapport financier annuel, soit quatre mois après la clôture de l'exercice. En revanche, lorsque la fin de cette période intervient plus de quatre mois après la clôture de l'exercice, l'obligation de publication demeure (Position AMF du 4 décembre 2007).

Rapport de gestion inclus dans le rapport financier annuel

5073-1

Il doit comporter au minimum les informations suivantes (Règl. gén. AMF, art. 222-3) :

- les informations mentionnées au C. com. art. L 225-100, et, lorsque l'émetteur est tenu d'établir des comptes consolidés, au C. com. art. L 225-100-2 (voir n° 3696 IV) :
• une analyse objective et exhaustive de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de la société, notamment de sa situation d'endettement au regard du volume et de la complexité des affaires ;
• indicateurs clés de performance de nature non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel (le cas échéant et dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société) ;
• description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée ;
• indications sur l'utilisation des instruments financiers lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de ses pertes et profits.

- les informations mentionnées au C. com. art. L 225-100-3 (voir n° 3697-1 V) concernant la structure du capital de la société et les éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique ;

- les informations mentionnées au C. com. art. L 225-211, al. 2 (voir n° 3186-1 et 3697 X) portant sur le nombre d'actions achetées et vendues au cours de l'exercice dans le cadre d'un programme de rachat et les caractéristiques de ces opérations.

Déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel

5073-2

Pour établir cette déclaration, la rédaction prévue par la directive « Transparence », reprise par le Règlement général de l'AMF doit être suivie (Communiqué AMF du 22 janvier 2007) ; ainsi, les personnes responsables « attestent qu'à leur connaissance les comptes sont établis conformément aux normes comptables applicables et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, et que le rapport de gestion présente un tableau fidèle de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi qu'une description des principaux risques auxquels ils sont confrontés » (Règl. gén. AMF art. 222-3).

Un modèle d'attestation de responsabilité du rapport financier annuel a été publié par l'AMF (Position AMF du 11 octobre 2007). Les sociétés sont invitées à utiliser ce modèle (Position AMF du 3 octobre 2008, question 8).
Sur l'attestation de responsabilité d'un document de référence contenant un rapport financier annuel, voir n° 3701-3.

Lien entre le rapport financier annuel et le document de référence

5073-3

Lorsqu'une société dépose ou fait enregistrer auprès de l'AMF dans les quatre mois suivant la clôture de son exercice, un document de référence (voir n° 3701-3) qui comporte toutes les informations exigées dans le rapport financier annuel (voir n° 5073), elle est dispensée de la publication séparée de ce rapport (Règl. gén. AMF, art. 212-13 VI).

Le document ainsi constitué est appelé document de référence « 2 en 1 ».

Dans ce cas (Positions AMF du 3 octobre 2008, question 10 et du 10 décembre 2009, questions 4 et 5) :

- le document de référence mis en ligne sur le site de la société et sur celui de l'AMF indique clairement qu'il comprend le rapport financier annuel et précise les rubriques qui le constituent ;

- l'attestation du responsable du document de référence (voir n° 3701-3) doit être rédigée selon le modèle défini par l'article 8 de l'instruction AMF n° 2005-11 ;

- les comptes annuels doivent figurer en intégralité dans le document de référence, ainsi que le rapport des auditeurs légaux sur ces comptes ;

Il n'y a pas d'obligation d'inclure le rapport spécial des commissaires aux comptes sur les conventions et les engagements réglementés (voir n° 5373), sauf si la société décide d'apporter, dans son document de référence, les informations dues aux actionnaires en vue de l'assemblée générale.

- la société diffuse par voie électronique un communiqué informant le public que le document de référence incluant le rapport financier annuel est disponible, en précisant les modalités de mise à disposition du document de référence (adresse du site internet de la société et intitulé de la rubrique dans laquelle le document est disponible, voire le lien URL renvoyant directement vers le document).

En outre, en cas d'offre au public, le document de référence pourra être incorporé par référence dans un document complété d'une note d'opération (voir n° 5080 s.).

Lien entre le rapport financier annuel, le document de référence et le rapport annuel de gestion

5073-4

Le rapport financier annuel, ou le document de référence, peut servir de rapport annuel de gestion présenté à l'assemblée générale des actionnaires (voir n° 3695-1 s.) s'il est complété des informations et éléments exigés par le Code de commerce. En particulier, le rapport de gestion figurant dans le rapport financier annuel doit être complété, notamment par les éléments suivants (Communiqué AMF du 30 novembre 2006, Question I-10) :

- participation des salariés au capital social (C. com. art. L 225-102) ; voir n° 3697 X ;

- rémunération et avantages de toute nature versés à chaque mandataire social (C. com. art. L 225-102-1) ; voir n° 3697-1 I ;

- mandats et fonctions exercés par chacun des mandataires sociaux (C. com. art. L 225-102-1) ; voir n° 3697 VI ;

- conséquences sociales et environnementales de l'activité de la société (C. com. art. L 225-102-1) ; voir n° 3697 XI et 3697-1 II ;

- description des installations Seveso (C. com. art. L 225-102-2) ; voir n° 3697 XII ;

- activité des filiales et participations et indication des prises de participation (C. com. art. L 233-6) ; voir n° 2012 ;

- indication des franchissements de seuils et répartition du capital (C. com. art. L 233-13) ; voir n° 3473 ;

- tableau récapitulatif des délégations pour augmenter le capital en cours de validité (C. com. art. L 225-100) ; voir n° 3438-2 ;

- récapitulatif des opérations réalisées par les dirigeants sur les titres de la société (C. mon. fin. art. L 621-18-2 et Règl. gén. AMF art. 223-26) ; voir n° 3697-1 IV ;

- rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (C. com. art. L 225-37, L 225-68 et L 226-10-1) ; voir n° 3699 s.

Diffusion du rapport financier annuel

5073-5

Il constitue une information réglementée au sens du Règlement général de l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 221-1 a) et doit suivre les règles de diffusion propres à cette catégorie d'information (voir n° 5061-2 s.). Ainsi, le rapport financier doit être mis en ligne sur le site de l'émetteur et déposé auprès de l'AMF sous format électronique simultanément à sa diffusion.

Lorsque le communiqué relatif aux honoraires des commissaires aux comptes (voir n° 5074-1) et le rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (voir n° 3699 s.) sont inclus dans le rapport financier annuel, l'émetteur est dispensé de la publication séparée de ces informations.

c. Communiqué sur les honoraires des CAC

5074-1

Le règlement général de l'AMF (art. 222-8) prévoit que, **dans les 4 mois** qui suivent la clôture de son exercice, **tout émetteur français dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé** (à l'exception de ceux ayant émis des titres de créances ou des titres financiers sur le compartiment « professionnel », voir n° 1804) **publie,** dans un **communiqué,** le **montant des honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes** et, le cas échéant, à la société au sein de laquelle il exerce ses fonctions ou aux **autres professionnels du réseau.** Lorsque l'émetteur établit des comptes consolidés, ces honoraires sont ceux versés par lui et les entreprises faisant l'objet d'une **intégration globale** (voir également n° 5287).
Ce communiqué est publié selon les modalités prévues pour les informations réglementées (voir n° 5061-2 s.).

Le contenu de ce communiqué est précisé par l'AMF (Inst. n° 2006-10 modifiée en dernier lieu le 28 juillet 2011) qui présente un tableau dans lequel sont distingués les honoraires correspondant :

- d'une part, à la mission légale des commissaires aux comptes et aux autres diligences et prestations directement liées à celle-ci, en distinguant les honoraires relatifs à la société-mère et ceux des filiales intégrées globalement ;

- d'autre part, aux autres prestations rendues par les réseaux aux filiales intégrées globalement.

Si le communiqué relatif aux honoraires des CAC est inclus dans le rapport financier annuel (voir n° 5073) ou dans le document de référence, si ce dernier est publié dans les 4 mois suivant la clôture de l'exercice (voir n° 3701-3), l'émetteur est dispensé de la publication séparée de ces informations (Règl. gén. AMF art. 222-3 II et art. 212-13 VI).

2. Sociétés étrangères et sociétés dont les titres financiers autres que des actions sont inscrits sur un marché réglementé

Détermination de l'autorité compétente

5075

Les obligations en matière d'information périodique des émetteurs français dont des titres de capital ou des titres de créance sont cotés sur un marché réglementé sont précisées par le règlement général de l'AMF. En outre, le Code monétaire et financier (art. L 451-1-2 II) renvoie au règlement général pour préciser les cas dans lesquels des sociétés (françaises ou étrangères) dont des titres financiers (autres que ceux cités ci-avant) sont cotés sur un marché réglementé sont soumises au contrôle de l'AMF.
L'AMF a précisé les règles de détermination de l'autorité compétente (Règl. gén. AMF, art. 222-1) et les a récapitulées dans un tableau (Communiqué AMF du 22 janvier 2007, p. 8) :

	Pays du siège de la société concernée		
	France	**Pays de l'Union européenne**	**Pays hors Union européenne**
Nature des titres	**Autorité compétente**		
Actions [1] ou titres de créances inférieurs à 1 000 €	AMF	Autorité du pays du siège	Autorité du pays où a eu lieu la première admission des

	Pays du siège de la société concernée		
	France	**Pays de l'Union européenne**	**Pays hors Union européenne**
Nature des titres	**Autorité compétente**		
			titres concernés
Titres donnant accès au capital [(2)]	Choix entre AMF et les autorités des pays où les titres sont cotés	Choix entre l'autorité du pays du siège et les autorités des pays où les titres sont cotés	Choix entre les autorités des pays où les titres sont cotés
Titres de créances égaux ou supérieurs à 1 000 € [(3)]			
Titres de créances donnant droit d'acquérir ou de vendre tout autre titre ou avec règlement en espèces [(3)]			
(1) Actions et autres titres de capital (voir n° 1933-1). (2) Valeurs mobilières donnant accès au capital (C. mon. fin. art. L 212-7, renvoyant au C. com. art. L 228-91 à L 228-106), voir n° 1933-1. (3) Titres de créance qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, dont l'échéance est inférieure à 12 mois.			

Remarques

1. Lorsque la société peut choisir entre plusieurs autorités compétentes, son choix doit être rendu public et déposé auprès de l'AMF selon les mêmes modalités de diffusion et de dépôt que l'information réglementée (voir n° 5061-2 s.) ;

2. La société ne peut choisir qu'une seule autorité compétente. Ce choix est valable pendant 3 ans sauf si les titres concernés ne sont plus cotés sur aucun marché au sein de l'Union européenne.

Information périodique des émetteurs hors Espace économique européen

5076

L'AMF peut dispenser les émetteurs dont le siège est établi hors de l'Espace économique européen des obligations de publications périodiques si elle estime équivalentes les obligations auxquelles ceux-ci sont soumis (C. mon. fin. art. L 451-1-2 VIII).
Le règlement général de l'AMF précise les critères d'équivalence pour les informations suivantes (Règl. gén. AMF art. 222-11 à 222-16) :

- le rapport financier annuel ;
- le rapport financier semestriel ;
- l'information trimestrielle.

Les émetteurs bénéficiant de ces dispositions restent tenus de diffuser et déposer auprès de l'AMF les informations équivalentes, qui doivent :

- faire l'objet d'une diffusion effective et intégrale (voir n° 5061-2) ;
- lorsque l'émetteur n'utilise pas les services d'un diffuseur professionnel, être déposées auprès de l'AMF simultanément à leur diffusion (voir n° 5061-4).

Cas des sociétés émettant des titres de créance

Titres concernés

5077-1

Les obligations d'information périodique s'appliquent aux émetteurs dont des titres de créance (voir n° 1934) sont inscrits aux négociations sur un marché réglementé (Règl. gén. AMF, art. 222-1).

Sur les obligations de ces émetteurs en matière d'information réglementée et d'information permanente, voir n° 5061-1 et n° 5062.

Obligations de publication

5077-2

Les sociétés dont des titres de créance sont inscrits sur un marché réglementé doivent publier :

- un rapport financier annuel (voir n° 5073),
- un rapport financier semestriel (voir n° 3705-1),
- le communiqué sur les honoraires des commissaires aux comptes (voir n° 5074-1),
- le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (voir n° 3699 s.).

Sur les modalités de diffusion de ces informations, voir n° 5061-2 s.

En revanche, elles ne sont pas tenues de publier une information financière trimestrielle.

C. Publications annuelles des sociétés émettant des titres financiers sur Alternext

Sur les publications semestrielles des sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur Alternext, voir n° 3705-8.

5079

Les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur Alternext (voir n° 1804-1) doivent **rendre publics** dans les **quatre mois** suivant la clôture de l'exercice (Règles de marché Alternext § 4.2, voir n° 5200) :

- les comptes annuels, consolidés le cas échéant, et certifiés,
- le rapport de gestion et, le cas échéant, le rapport de gestion du groupe.

Ces sociétés doivent assurer la mise à disposition de ces informations sur leur site et celui d'Alternext, en anglais ou en français le cas échéant. La mise en ligne intervient concomitamment à la publication faite par la société (Règles de marché Alternext § 4.1).

VI. Information à l'occasion d'opérations particulières

A. Informations à fournir en cas d'admission et d'émission de titres financiers

1. Tableau récapitulatif

5080

<table>
<tr><th colspan="2">Nature de l'opération
ou de l'événement</th><th>Publications à effectuer
et forme de
l'information</th><th>Textes
de référence</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Euronext Paris</td><td>Admission (voir n° 5081 s.)</td><td rowspan="3">Prospectus (visé par l'AMF) (3) (4)</td><td rowspan="3">C. mon. fin. art. L 412-1 et L 621-8
Règl. gén. AMF art. 212-1 s.</td></tr>
<tr><td>Emission de titres donnant accès au capital
(voir n° 5081 s.)</td></tr>
<tr><td>Opérations sur titres de créance (1)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Opérations sur instruments financiers à terme</td><td>Aucun document d'information (2)</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">Alternext</td><td>Offre au public
(voir n° 5083-1)</td><td>Prospectus (visé par l'AMF) (3) (4)</td><td rowspan="2">Règles de marché Alternext
(voir n° 5200)</td></tr>
<tr><td>Admission directe ou
suite à un placement privé
(voir n° 5083-2)</td><td>Document d'information
(non visé par l'AMF)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Opérations bénéficiant d'une dérogation légale au champ de l'offre au public de titres financiers
(voir n° 5085)</td><td>Aucun document d'information généralement</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">(1) Hors titres de créance négociables. Pour cette catégorie de titres, voir n° 5053 s.
(2) L'offre au public étant définie par référence aux titres financiers (C. com. fin. art. L 411-1, modifié par l'ordonnance n° 2009-80 du 22 janvier 2009) ne couvre pas les contrats à terme fermes ou optionnels.
(3) L'obligation d'établir un prospectus concerne plus généralement toute offre au public de titres financiers (C. mon. fin. art. L 412-1 et L 621-8, et Règl. gén. AMF art. 212-1 s.), sauf opérations bénéficiant d'une dérogation légale (voir n° 5059).
(4) Le prospectus est visé par l'AMF ou, si le pays du siège de la société concernée est dans l'Union européenne, par l'autorité de ce pays.</td></tr>
</table>

2. Informations à fournir en cas d'offre au public ou d'admission de titres financiers sur un marché réglementé : Prospectus

5081

Sur la notion de marché réglementé et les conditions d'admission de titres financiers sur Euronext Paris, voir n° 1804.

Le règlement général de l'AMF (art. 212-1 s.) régit l'information à diffuser, sous la forme d'un **prospectus,** en cas d'offre au public ou d'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers (voir n° 5059).

L'AMF a publié :

- un guide sur le prospectus (avril 2007) ;

- un guide sur l'élaboration des prospectus obligataires et les modalités pratiques d'obtention d'un visa (mis à jour en octobre 2010). Ce guide intègre la Position AMF n° 2010-04 du 15 octobre 2010 (Questions-réponses de l'AMF sur l'élaboration des prospectus obligataires et les modalités pratiques d'obtention d'un visa) ;

- un guide sur l'élaboration des prospectus sukuk (octobre 2010). Ce guide intègre la Position AMF n° 2010-06 du 27 octobre 2010 (Questions-réponses de l'AMF sur l'élaboration des prospectus sukuk et les modalités pratiques d'obtention d'un visa en vue de l'admission sur un marché réglementé).

L'entreprise de marché (Euronext Paris SA) qui gère un marché réglementé (Euronext Paris) informe l'AMF préalablement à l'admission aux négociations d'un titre financier (Règl. gén. AMF art. 213-3).

Remarque
La directive n° 2003/71/CE dite « Prospectus » a été révisée par la directive 2010/73/UE du 24 novembre 2010. Les principales modifications apportées par cette directive ont trait notamment :

- au champ d'application de la directive « Prospectus » ;

- aux dérogations à l'établissement d'un prospectus, à son contenu et au résumé du prospectus ;

- à la validité et au résumé du prospectus.

La directive modifiée devait être transposée au plus tard par les Etats membres le 1er juillet 2012. Certaines dispositions ne nécessitant pas de modifications du Code monétaire et financier ont été transposées directement dans le Règlement général de l'AMF (arrêté du 14 juin 2012 publié au JO du 11 juillet 2012). D'autres mesures de transposition, non encore publiées à la date de mise à jour du présent Mémento, doivent intervenir au niveau législatif (ordonnance) et réglementaire (décret et règlement général de l'AMF).
En outre, un premier règlement modifiant le règlement d'application de la directive Prospectus (Règlement CE n° 809/2004 du 29 avril 2004) a été adopté par la Commission européenne [règlement délégué (UE) n° 486/2012 du 30 mars 2012, publié au JOUE du 9 juin 2012]. Un second règlement (du 4 juin 2012) restait à approuver par la Commission européenne à la date de mise à jour du présent Mémento.

Forme du prospectus

5081-1

Le prospectus peut être établi sous la forme d'un document unique ou de plusieurs documents distincts. Dans ce dernier cas, il doit comporter (Règl. gén. AMF, art. 212-9) :

- un **document de référence** (voir n° 3701-3) ou, en vue d'une première admission des titres de capital, un document de base qui comprend les informations relatives à l'émetteur,

Remarques

1. La faculté d'établir un document de base en vue d'une première admission de titres de capital est accordée aux émetteurs qui sollicitent leur inscription sur Alternext (Règl. gén. AMF art. 212-23) ; voir n° 5083 s.

2. Un émetteur qui dispose déjà d'un document de référence (voir n° 3701-3) n'est tenu d'établir, en cas d'offre au public ou d'une admission aux négociations sur un marché réglementé, que la note relative aux titres financiers et le résumé (Règl. gén. AMF, art. 212-10). Ces documents sont soumis au visa de l'AMF (voir n° 5081-8).

- une **note** relative aux **titres financiers** qui font l'objet de l'offre au public ou dont l'admission aux négociations sur un marché réglementé est demandée (Note d'opération),

Sur le contenu de cette note, voir n° 5081-2.

- un **résumé** du prospectus (sauf pour les opérations d'admission portant sur des titres de créances dont la valeur nominale est supérieure à 100 000 euros). Le résumé expose de manière concise et dans un langage non technique des **informations-clés** qui fournissent, conjointement avec le prospectus, les informations adéquates sur les éléments essentiels des titres financiers concernés afin d'aider les investisseurs lorsqu'ils envisagent d'investir dans ces titres. Le résumé est établi sous une forme standard afin de faciliter la comparabilité des résumés relatifs aux titres financiers similaires (Régl. gén. AMF art. 212-8 II, modifié par l'arrêté du 14 juin 2012).

Les informations clés sont les informations essentielles et structurées de manière appropriée qui doivent être fournies aux investisseurs afin de leur permettre de comprendre la nature et les risques de l'émetteur, du garant et des titres financiers objets de l'opération et afin de déterminer les offres de titres financier qu'il convient de continuer à prendre en considération (Règl. gén. AMF art. 212-8-1 créé par l'arrêté du 14 juin 2012). Les informations clés comprennent les éléments suivants :

1. Brève description des risques liés à l'émetteur et aux garants éventuels ainsi que des caractéristiques essentielles de l'émetteur et des garants, y compris l'actif, le passif et la situation financière ;

2. Brève description des risques liés à l'investissement dans les titres financiers concernés et des caractéristiques essentielles de cet investissement, y compris tout droit attaché à ces titres ;

3. Conditions générales de l'offre, notamment une estimation des dépenses portées en charge pour l'investisseur par l'émetteur ou l'offreur ;

4. Modalités d'admission aux négociations ;

5. Raisons de l'offre et l'utilisation prévue des fonds récoltés.

Le résumé doit comporter également un avertissement (Règl. gén. AMF art. 212-8 III) rédigé selon le modèle donné par l'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 (art. 15).

Contenu du prospectus

5081-2

Le prospectus contient toutes les informations qui, compte tenu de la nature particulière de l'émetteur, notamment s'il s'agit d'une société à faible capitalisation boursière ou d'une petite et moyenne entreprise, et des titres financiers qui font l'objet de l'offre au public ou dont l'admission aux négociations sur un marché réglementé sont demandées, sont nécessaires pour permettre aux investisseurs d'évaluer, en connaissance de cause, le patrimoine, la situation financière, les résultats et les perspectives de l'émetteur et des garants éventuels des titres financiers qui font l'objet de l'opération, ainsi que les droits attachés à ces titres financiers et les conditions d'émission de ces derniers (Règl. gén. AMF, art. 212-7). Ces renseignements sont prévus par le règlement CE n° 809/2004 du 29 avril 2004 (modifié en dernier lieu par le règlement délégué (UE) n° 486/2012 du 30 mars 2012).

Les sociétés à faible capitalisation boursière sont définies comme étant des sociétés cotées sur un marché réglementé dont la capitalisation boursière moyenne a été inférieure à 100 millions euros (Règl. gén. AMF art. 212-7-1). Les petites et moyennes entreprises sont définies par la directive Prospectus comme les sociétés qui (d'après leurs derniers comptes annuels ou consolidés publiés) présentent au moins deux des trois caractéristiques suivantes :

- nombre moyen de salariés inférieur à 250 sur l'ensemble de l'exercice ;

- total de bilan ne dépassant pas 43 000 000 euros ;

- chiffre d'affaires net annuel de dépassant pas 50 000 000 euros.

La définition des sociétés à faible capitalisation boursière et des petites et moyennes entreprises a été intégrée dans le Règlement général de l'AMF (Règl. gén. AMF art. 212-7-1).

Le règlement précité détermine trois catégories d'information dans le prospectus de base (document de référence) et les conditions définitives :

- Catégorie « A » Informations de base : elles sont incluses obligatoirement dans le prospectus de base ;

- Catégorie « B » Informations à préciser : le prospectus de base doit contenir tous les principes généraux relatifs à ces informations, mais les détails non connus au moment de l'approbation (enregistrement ?) du prospectus peuvent n'être complétés qu'ultérieurement dans les conditions définitives ;

- Catégorie « C » Nouvelles informations : elles peuvent ne pas figurer dans le prospectus de base mais doivent être insérées dans les conditions définitives.

a. Informations minimales Le tableau suivant, établi par nos soins, indique la liste d'exigences d'informations minimales que le prospectus doit contenir selon que l'offre au public ou l'admission aux négociations sur un marché réglementé (hors sociétés à faible capitalisation boursière et petites et moyennes entreprises) porte sur des titres donnant accès au capital (Règl. CE n° 809/2004 du 29 avril 2004, annexes I et III) ou sur des titres de créances d'une valeur nominale unitaire inférieure à 100 000 euros (Règl. CE précité annexes IV et V).

Pour les informations à fournir en cas d'opérations portant sur d'autres instruments financiers, ainsi que pour les émissions avec droit préférentiel de souscription et les opérations concernant les sociétés à faible capitalisation boursière et les petites et moyennes entreprises, voir le règlement européen précité, dont le texte est disponible dans la Solution Navis comptable conso/IFRS.

Opérations portant sur des :	**Titres donnant accès au capital** [9]	**Titres de créances d'une valeur nominale unitaire inférieure à 100 000 €**
Documents de référence [9]		
Personnes responsables du document	x	x
Contrôleurs légaux des comptes	x	x
Informations financières sélectionnées (ou chiffres clés) [1]	x	x
Facteurs de risques	x	x
Informations concernant l'émetteur [2]	x	x
Aperçu de l'activité [3]	x	x
Organigramme	x	x
Propriétés immobilières, usines et équipements	x	
Examen de la situation financière et du résultat [1]	x	
Trésorerie et capitaux [1]	x	
Recherche et développement, brevets et licences	x	
Informations sur les tendances	x	x
Prévisions ou estimations du bénéfice [1]	x	x
Organes d'administration, de direction et de surveillance et direction générale	x	x
Rémunération et avantages [1]	x	

Opérations portant sur des :	Titres donnant accès au capital [9]	Titres de créances d'une valeur nominale unitaire inférieure à 100 000 €
Fonctionnement des organes d'administration et de direction	x	x
Salariés	x	
Principaux actionnaires	x	x
Opérations avec des apparentés [1]	x	
Informations financières concernant le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'émetteur	x [4]	x [5]
Informations complémentaires [6]	x	x
Contrats importants	x	
Informations provenant de tiers, déclarations d'experts et déclarations d'intérêts	x	x
Documents accessibles au public	x	x
Informations sur les participations	x	
Note relative aux instruments financiers (note d'opération)		
Personnes responsables du document	x	x
Facteurs de risque	x	x
Informations de base	x [7]	x [8]
Informations sur les instruments financiers	x	x
Conditions de l'offre	x	x
Modalités de négociation	x	x
Renseignements sur les détenteurs d'instruments financiers souhaitant les vendre	x	
Dépenses liées à l'opération	x	
Dilution	x	
Informations complémentaires	x	x

(1) Cette rubrique a fait l'objet de recommandation de l'ESMA (ex-CESR) (Rec. CESR 05-054b, voir n° 5198) que l'AMF s'est engagée à suivre (Règl. gén. AMF art. 212-7). La rubrique relative aux prévisions ou estimations de bénéfice a d'ailleurs fait l'objet de précisions de l'AMF (Positions AMF du 10 juillet 2006 et du 23 octobre 2007). Pour plus de détails, voir n° 3701-3.

Opérations portant sur des :	Titres donnant accès au capital (9)	Titres de créances d'une valeur nominale unitaire inférieure à 100 000 €
(2) Ces informations concernent l'historique et l'évolution de la société émettrice ainsi que les principaux investissements réalisés. (3) Cette rubrique présente les principales activités de la société émettrice et les principaux marchés sur lesquels elle évolue. (4) Cette rubrique fournit notamment : - les informations financières historiques (1) (10), - les informations financières pro forma (1), - les états financiers, - l'attestation du commissaire aux comptes sur les informations financières historiques annuelles, - la date des dernières informations financières, - les informations financières intermédiaires et autres (1), - la politique de distribution des dividendes, - les éventuelles procédures judiciaires et d'arbitrage sur les douze derniers mois, - tout changement significatif de la situation financière commerciale. (5) Cette rubrique du document d'enregistrement relatif aux titres d'emprunt et instruments dérivés fournit les mêmes renseignements que ceux du document d'enregistrement relatif aux actions (voir renvoi 4), à l'exception des informations financières pro forma et de la politique de distribution des dividendes. (6) Les informations complémentaires comprennent celles relatives au capital social et aux statuts de la société émettrice (1). (7) Les informations de base relatives aux actions comportent notamment : - une déclaration sur la suffisance du fonds de roulement net (1), - une déclaration sur le niveau des capitaux propres et de l'endettement (1), Remarque : ces deux déclarations font l'objet de vérifications particulières de la part des commissaires aux comptes (voir n° 5081-9). - une description de l'intérêt des personnes physiques et morales participant à l'opération (1), - les raisons de l'offre et l'utilisation du produit réalisé. (8) Les informations de base relatives aux titres d'emprunt et instruments dérivés reprennent les informations de base relatives aux actions (voir renvoi 7), à l'exception des deux déclarations. (9) Le modèle de l'annexe I du règlement « Prospectus » applicable en cas d'opération portant sur des titres donnant accès au capital sert de modèle pour l'élaboration du document de référence (voir n° 3701-3). Certaines rubriques de ce modèle ont fait l'objet, outre de recommandations de l'ESMA (ex-CESR) (voir renvoi 1), de recommandations et interprétations de l'AMF (voir n° 5197-1). Pour plus de détails, voir n° 3701-3. (10) Sur les informations financières historiques à fournir lorsque l'émetteur a un historique financier complexe ou un engagement financier important, voir **c.**		

b. Aménagement du contenu du prospectus Lorsque certaines rubriques se révèlent inadaptées à la nature des titres financiers concernés, à l'activité ou à la forme juridique de l'émetteur, un prospectus fournissant des renseignements équivalents peut être établi sous le contrôle de l'AMF (Règl. gén. AMF art. 212-19). En outre, certaines informations peuvent, sous le contrôle de l'AMF, ne pas être insérées dans le prospectus, dans les cas suivants (Règl. gén. AMF art. 212-18 modifié par l'arrêté du 14 juin 2012) :

- ces informations n'ont qu'une importance mineure au regard de l'opération envisagée, et ne sont pas de nature à influencer l'évaluation de la situation financière et des perspectives de l'émetteur et du garant éventuel des titres financiers qui font l'objet de l'opération ;

- la divulgation de ces informations est contraire à l'intérêt public ;

- la divulgation de ces informations peut entraîner un préjudice grave pour l'émetteur, sous réserve que l'absence de publication de celles-ci ne soit pas de nature à induire le public en erreur ;

- ces informations concernent un Etat membre de l'Union européenne lorsqu'il est garant de l'offre de titres financiers.

Le prospectus peut également incorporer des informations par référence à un ou plusieurs documents préexistants, notamment (Règl. gén. AMF art. 212-11) :

- informations financières annuelles ou intérimaires,

- documents établis à l'occasion d'une opération particulière, telle qu'une fusion ou une scission (voir n° 5095),

- rapports d'audit et états financiers,

- acte constitutif et statuts,

- prospectus approuvés et publiés antérieurement,

- informations réglementées (voir n° 5061-1),

- circulaires adressées aux détenteurs de valeurs mobilières.

Quand des informations sont incorporées par référence, un tableau de correspondance doit être fourni pour permettre aux investisseurs de retrouver facilement les informations déterminées (Règl. gén. AMF art. 212-11). Enfin, l'AMF a précisé (Instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005) les éléments d'informations supplémentaires qui doivent être joints :

- au projet de prospectus (voir n° 5081-8) par les personnes ou entités qui procèdent à une offre au public ou font procéder à l'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers (Instruction AMF précitée, art. 1),

- au document de base lors d'une première offre au public ou d'une première admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers (Instruction AMF précitée, art. 3 et 7).

c. Cas où l'émetteur a un historique complexe ou a pris un engagement important Les informations financières historiques de l'émetteur peuvent dans certaines circonstances ne pas rendre totalement compte des activités qu'il a exercées et peuvent être plutôt reflétées par des informations financières établies par une autre entité. Le règlement (CE) n° 211/2007 du 27 février 2007, modifiant le règl. (CE) n° 809/2004 prévoit qu'une société établissant un prospectus donne des informations complémentaires lorsque les comptes historiques ne reflètent pas son activité réelle sur la période considérée.

Tel est le cas par exemple, dans les situations suivantes (Règlement précité, exposé des motifs) :

- une acquisition importante par l'émetteur qui n'apparaît pas encore dans ses états financiers ;

- une société holding nouvellement constituée lorsqu'elle se compose de sociétés qui étaient placées sous contrôle commun, mais qui, sur le plan juridique, n'ont jamais constitué un groupe ;

- un émetteur constitué en tant qu'entité juridique distincte à la suite de la scission d'une société existante.

Dans ce cas l'émetteur doit inclure les éléments d'information financière requis relatifs à cette autre entité dans le prospectus ; ces éléments d'information financière peuvent inclure des informations pro forma. **Historique financier complexe** Un émetteur est réputé avoir un historique financier complexe lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- l'activité de l'émetteur (à la date du prospectus) n'est pas intégralement représentée dans les informations financières historiques ;

- l'information incomplète affecte la capacité d'un investisseur à procéder à une évaluation en connaissance de cause ;

- les informations nécessaires à un investisseur pour procéder à une évaluation en connaissance de cause sont incluses dans les informations financières relatives à une autre entité.

Engagement financier important Un émetteur est réputé avoir pris un engagement financier important s'il a conclu un accord contraignant en vertu duquel il doit réaliser une transaction qui devrait entraîner, à sa réalisation, une modification significative des valeurs brutes de l'actif, du passif, et du résultat de l'émetteur.

La notion de « modification significative des valeurs brutes » s'entend d'une variation de la situation de l'émetteur affectant, à plus de 25 %, un ou plusieurs indicateurs de son activité.

Mise à jour du prospectus

5081-3

Lorsque des faits nouveaux significatifs, des erreurs ou des inexactitudes concernant les informations contenues dans le prospectus, de nature à avoir une influence sur l'évaluation des titres financiers, surviennent ou sont constatés entre l'obtention du visa (voir n° 5081-8) et la clôture de l'offre ou le début de la négociation sur un marché réglementé, l'émetteur doit établir une note complémentaire au prospectus (C. mon. fin. art. L 621-8 VIII et Règl. gén. AMF art. 212-25).

Ce document est soumis au visa de l'AMF (voir n° 5081-8) dans les mêmes conditions que le document initial établi préalablement à sa diffusion (Règl. gén. AMF art. 212-25).

Utilisation d'un prospectus récent

5081-4

Le prospectus (Règl. gén. AMF art. 212-24, modifié par l'arrêté du 14 juin 1012) reste **valable un an** après l'attribution du visa par l'AMF pour des offres au public ou des admissions sur un marché réglementé, dès lors qu'il a été mis à jour des éventuels faits nouveaux significatifs (voir n° 5081-3).

Langue du prospectus

5081-5

Le prospectus est établi en **français** ou, dans des cas limitativement énumérés par le règlement général de l'AMF (art. 212-12 modifié par l'arrêté du 14 juin 2012) dans une autre langue usuelle en matière financière. Lorsque le prospectus n'a pas été rédigé en français, le **résumé** doit obligatoirement être **traduit en français** (sauf lorsque l'admission aux négociations est sollicitée sur le compartiment « professionnel », voir n° 1804).

Dispenses de prospectus

5081-6

Le règlement général de l'AMF prévoit des cas de dispense d'établissement de prospectus (art. 212-4 modifié par l'arrêté du 14 juin 2012 et 212-5) portant sur :

- les offres au public ou l'admission aux négociations sur un marché réglementé d'actions émises en substitution d'actions de même catégorie déjà émises, si l'émission de ces nouvelles actions n'entraîne pas d'augmentation du capital de l'émetteur ;

- des titres financiers offerts à l'occasion d'une offre publique d'échange ou d'une procédure équivalente de droit étranger lorsque l'émetteur a rendu disponible un document, soumis au contrôle de l'AMF, comprenant des renseignements équivalant à ceux qui doivent figurer dans le prospectus ;

L'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 précise le contenu de ce document (voir n° 5095). Cette dispense d'établissement de prospectus concerne les offres au public (voir n° 5059) ainsi que l'admission aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804).

- des titres financiers offerts, attribués ou devant être attribués, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un apport d'actifs lorsque l'émetteur a rendu disponible un document, soumis au contrôle de l'AMF, comprenant des renseignements équivalant à ceux qui doivent figurer dans le prospectus ;

L'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 précise le contenu de ce document (voir n° 5095). Cette dispense d'établissement de prospectus concerne les offres au public (voir n° 5059) ainsi que l'admission aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804).

- des dividendes payés aux actionnaires existants sous la forme d'actions de la même catégorie que celles donnant droit à ces dividendes, lorsque l'émetteur met à la disposition des intéressés un document comprenant des renseignements sur le nombre et la nature des titres financiers ainsi que sur les motifs et les modalités de l'offre ou de l'admission ;

L'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 précise le contenu de ce document (voir n° 5095). Cette dispense d'établissement de prospectus concerne les offres au public (voir n° 5059) ainsi que l'admission aux négociations sur un marché réglementé (voir n° 1804).

- des titres financiers offerts, attribués ou devant être attribués aux administrateurs, aux mandataires sociaux mentionnés au II de l'article C. com. L 225-197-1 ou aux salariés anciens ou existants par leur employeur ou par une société liée, pour autant que l'émetteur mette à disposition un document comprenant des renseignements sur le nombre et la nature des titres financiers ainsi que sur les motifs et les modalités de l'offre. Il convient également que l'émetteur ait son administration centrale ou son siège statutaire dans un Etat membre de l'Union européenne ou, si tel n'est pas le cas, qu'il ait ses titres financiers admis aux négociations soit sur un marché réglementé, soit sur le marché d'un pays tiers, à condition que des informations adéquates, notamment le document susmentionné, soient disponibles au moins dans une langue usuelle en matière financière et à condition que la Commission européenne ait adopté une décision d'équivalence relative au marché du pays tiers concerné ;

L'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 précise le contenu de ce document (voir n° 5095). Cette dispense d'établissement de prospectus concerne les offres au public ainsi que l'admission aux négociations sur un marché réglementé.

- des titres financiers pour lesquels un prospectus récent (voir n° 5081-4) est valable et sous réserve que l'émetteur ou la personne chargée de rédiger ce prospectus consente à son utilisation par un accord écrit ;

- l'admission aux négociations sur un marché réglementé d'actions représentant, sur une période de douze mois, moins de 10 % du nombre d'actions de même catégorie déjà admises aux négociations sur le même marché réglementé ;

Remarque

Programmes d'augmentation de capital par exercice d'options (PACEO) ou « Equity lines » : l'obligation pour l'émetteur d'établir un prospectus préalablement à la réalisation du programme existe dès lors qu'il donne lieu à l'admission de titres sur un marché réglementé (position AMF du 16 novembre 2007). Toutefois, si le nombre d'actions émises ou à émettre susceptibles d'être admises sur une période de 12 mois représente moins de 10 % du capital, la société bénéficie d'une dispense de prospectus pour l'admission des actions nouvelles. Dans ce cas, la société est tenue d'informer le public par voie de communiqué de la mise en oeuvre du programme, de ses principales caractéristiques et de son incidence pour les actionnaires existants.
Lorsque le nombre d'actions susceptibles d'être admises représente plus de 10 % du capital, l'émetteur doit établir un prospectus. L'AMF précise (Position précitée) :

- que le prospectus doit être visé préalablement à la mise en oeuvre du programme ;

- qu'aucune cession de titres émis dans le cadre du programme ne peut intervenir dans le marché tant que les titres ne sont pas admis à la cote à l'issue du visa d'un prospectus d'admission.

- l'admission aux négociations sur un marché réglementé d'actions résultant de la conversion ou de l'échange d'autres titres financiers ou de l'exercice des droits conférés par d'autres titres financiers, lorsque ces actions sont de la même catégorie que celles admises aux négociations sur un marché réglementé ;

- l'admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers déjà admis aux négociations sur un autre marché réglementé lorsque les conditions prévues au 8° de l'article 212-5 du règlement général de l'AMF sont remplies.

Responsabilité du prospectus

5081-7

Les textes (Règl. gén. AMF art. 212-14) exigent que le prospectus soit revêtu de l'attestation des **responsables** du document attestant que, à leur connaissance, les données de celui-ci sont conformes à la réalité et ne comportent pas d'omission de nature à en altérer la portée.
Cette attestation indique également que l'émetteur a obtenu de ses commissaires aux comptes une lettre de fin de travaux (voir n° 5081-8).

Cette disposition ne s'applique pas au prospectus établi en vue de l'offre au public ou de l'admission sur un marché réglementé de titres de créances (dès lors qu'ils ne donnent pas accès au capital) ou de titres financiers sur le marché professionnel (voir n° 1804).

Les responsables peuvent être le directeur général, le président du conseil d'administration, le président du directoire ou le représentant légal de l'émetteur lorsqu'il s'agit de titres émis par une société étrangère.

L'AMF a publié un modèle d'attestation des personnes responsables du prospectus (Inst. AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 modifiée).

Contrôle du prospectus par l'AMF Visa

5081-8

Le Code monétaire et financier (art. L 621-8) désigne, pour chaque opération réalisée sur le territoire de l'Espace économique européen, une autorité compétente unique en charge du visa du prospectus. La détermination de l'autorité compétente résulte pour chaque opération des critères suivants :

- la nature des instruments financiers qui font l'objet de l'opération,

- la localisation du siège statutaire de l'émetteur,

- et/ou la localisation de l'opération.

Le Code monétaire et financier renvoie sur le règlement général de l'AMF pour prévoir tous les cas dans lesquels elle est compétente (Règl. gén. AMF art. 212-2).
Dès lors que l'AMF se révèle compétente, l'émetteur doit lui fournir cinq exemplaires du projet de prospectus pour obtenir le visa (Inst. AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005, art. 1). L'AMF notifie alors son visa dans les 10 jours de négociation suivant la délivrance de l'avis de dépôt du prospectus. Ce délai est modifié dans les cas suivants :

- lorsque l'émetteur a établi un document de référence enregistré (voir n° 3701-3), le délai est réduit de moitié (Règl. gén. AMF, art. 212-21) ;

- en cas de première opération d'offre au public ou de première admission aux négociations sur un marché réglementé, le délai est doublé (Règl. gén. AMF, art. 212-22).

Une procédure simplifiée d'instruction et de visa a été mise en place par l'AMF (Communiqué AMF du 12 mars 2008 et Inst. AMF n° 2005-11, art. 5). Ce dispositif vise les sociétés émettrices qui ont déposé à l'AMF un document de référence pendant trois exercices successifs et qui ne sont pas concernées par une procédure collective.
L'AMF dispose d'un délai de deux jours ouvrés à compter de l'accusé de réception par voie électronique du dossier et de la demande de l'émetteur de bénéficier de la procédure simplifiée pour indiquer si celle-ci est acceptée ou refusée. A compter de l'acceptation de la demande, le délai d'instruction est ramené à trois jours ouvrés.

Remarque
Passeport européen : lorsqu'une offre au public ou une admission aux négociations de titres financiers est prévue dans un ou plusieurs Etats membres de l'Union européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen, y compris en France, le prospectus approuvé par l'autorité compétente d'un Etat membre est valable aux fins d'une telle opération en France (Règl. gén. AMF art. 212-40).

Contrôles par les CAC

5081-9

Remarques préalables
1. Nature des documents contrôlés Le contrôle effectué par le commissaire aux comptes tel que décrit dans les paragraphes suivants concerne **divers documents destinés à informer le public** :

- le prospectus (voir n° 5081-1 s.),

- le document de base, émis dans le cadre d'une première admission sur le marché réglementé (voir n° 5081-1 s.),

- la note d'opération (voir n° 5081-1 s.),

- le document de référence y compris actualisation et rectification (voir n° 3701-3),

- le document enregistré dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif (APA) (voir n° 5095, renvoi (6)),

- les informations financières et comptables déposées auprès de l'AMF par l'initiateur d'une OPE (voir n° 5095, renvoi (2)).

2. Textes applicables Les contrôles à effectuer sont définis par le règlement général de l'AMF (art. 212-15).

Dans l'attente d'une norme d'exercice professionnel (NEP) relative à l'intervention du CAC sur le prospectus, la doctrine professionnelle en la matière et reconnue par l'AMF (Communiqué AMF du 9 novembre 2005) est constituée de trois communiqués de la CNCC :

- communiqué du 13 juillet 2005 sur les incidences pratiques pour le commissaire aux comptes de l'entrée en application du règlement (CE) n° 809/2004, pris en application de la directive « Prospectus » (Bull. n° 138, juin 2005, p. 163),

- communiqué du 13 septembre 2005 relatif aux incidences pratiques pour le commissaire aux comptes de l'homologation du règlement général de l'AMF (Bull. n° 139, septembre 2005, p. 362 s.) (voir n° 5192-1),

- communiqué du 9 novembre 2005 relatif aux vérifications particulières du commissaire aux comptes sur la déclaration sur le fonds de roulement net et la déclaration sur le niveau des capitaux propres et de l'endettement, contenues dans une note d'opération (Bull. n° 140, décembre 2005, p. 525 s.).

Ces communiqués ne sauraient toutefois présumer du contenu final de la norme d'exercice professionnel en cours d'élaboration (Comm. CNCC du 9 novembre 2005).

Ces trois communiqués sont complétés par un **quatrième communiqué** CNCC du 11 janvier 2007 (Bull. n° 144, décembre 2006, p. 573 s.) qui fait le point sur les cas dans lesquels une **lettre de fin de travaux** doit être émise par le commissaire aux comptes, que celle-ci provienne de la modification du règlement général de l'AMF en 2006 ou de dispositions antérieures. L'annexe de ce communiqué CNCC propose des **exemples de lettres de fin de travaux** en fonction des documents sur lesquels elles portent (voir remarque 1. ci-avant).

1. Vérifications des informations financières et établissement de rapport(s) Les commissaires aux comptes se prononcent sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires, qui ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité et qui sont présentés dans le document destiné à informer le public ou, le cas échéant, dans leurs actualisations ou leurs rectifications.
Lorsque les comptes intermédiaires sont résumés, les contrôleurs légaux se prononcent sur leur conformité au référentiel comptable.
Ils attestent que les informations prévisionnelles, estimées ou pro forma, éventuellement présentées dans le document destiné à informer le public ou, le cas échéant, leurs actualisations ou leurs rectifications ont été adéquatement établies sur la base indiquée et que la base comptable utilisée est conforme aux méthodes comptables appliquées par l'émetteur.

Les contrôles à effectuer par les commissaires aux comptes ainsi que des exemples de rapport sur les prévisions de bénéfice et sur les informations pro forma sont précisés dans le communiqué de la CNCC du 13 septembre 2005 précité.
L'AMF a précisé (communiqué du 10 juillet 2006) que l'intervention des contrôleurs légaux sur la prévision de bénéfice implique que ceux-ci examinent le processus d'établissement de la prévision de bénéfice et qu'ils s'assurent notamment :

- que les principales hypothèses retenues par l'émetteur sont effectivement énoncées ;

- que la prévision de bénéfice reflète bien les hypothèses énoncées ;

- que les calculs sont correctement effectués sur la base des hypothèses énoncées ;

- que les méthodes comptables utilisées pour l'établissement de la prévision de bénéfice sont conformes à celles suivies pour l'établissement des informations financières historiques de l'entité.

Si les principales hypothèses ne sont pas effectivement énoncées ou en l'absence de processus d'élaboration structuré de la prévision de bénéfice, les contrôleurs légaux pourraient être amenés à établir un rapport exprimant leur impossibilité de conclure sur le fait que « les prévisions ont été adéquatement établies sur la base indiquée ».

2. Vérifications des autres informations et établissement d'une lettre de fin de travaux Les commissaires aux comptes procèdent à une lecture d'ensemble des autres informations.

Cette lecture d'ensemble ainsi que, le cas échéant, les vérifications particulières, sont effectuées conformément à la doctrine professionnelle applicable (voir communiqués CNCC précités, remarque 2 ci-avant).

Ils établissent à destination de l'émetteur une **lettre de fin de travaux** sur le document destiné à informer le public dans laquelle ils font état des rapports émis figurant dans ledit document (voir 1. ci-avant) ou, le cas échéant, leurs actualisations ou leurs rectifications et indiquent, au terme de leur lecture d'ensemble et des éventuelles vérifications particulières (voir 3. ci-après) effectuées conformément à la norme professionnelle précitée, leurs éventuelles observations (Règl. gén. AMF art. 212-15).

Remarque
Lettres de fin de travaux - champ d'application : Le prospectus pouvant être composé d'un document de référence (ou d'un document de base), d'une note d'opération et d'un résumé, le commissaire aux comptes émet (communiqué CNCC du 11 janvier 2007) :

- une lettre de fin de travaux sur le document de référence (ou sur le document de base),

- puis une lettre de fin de travaux sur le prospectus comprenant le document de référence (ou le document de base), la note d'opération et le résumé du prospectus.

Dans cette dernière, il indique que le document de référence (ou document de base) a fait l'objet d'une lettre de fin de travaux antérieure de sa part. Par conséquent, il n'a pas à rappeler dans la lettre de fin de travaux sur le prospectus les rapports qui étaient inclus dans le document de référence (ou document de base), dans la mesure où ils étaient déjà mentionnés dans la première lettre de fin de travaux.
En revanche, la lecture d'ensemble du commissaire aux comptes doit couvrir l'ensemble du prospectus.
Dans le cas de l'actualisation d'un document de référence, la lecture d'ensemble couvre l'actualisation et le document de référence, ainsi que les précédentes actualisations le cas échéant.

Des exemples de lettre de fin de travaux sont donnés en annexe des communiqués de la CNCC du 9 novembre 2005 et du 11 janvier 2007 précités (ce dernier proposant des exemples sur chacun des documents listés ci-avant).

La lettre de fin de travaux sur le document destiné à informer le public est délivrée à une date la plus proche possible de celle du visa de l'AMF (voir n° 5081-8).

S'agissant d'un document privé, la lettre de fin de travaux n'est pas publiée dans le document destiné à informer le public ; elle est simplement délivrée à l'émetteur qui en transmet une copie à l'AMF.
La transmission de ce document au prestataire de services d'investissement (voir n° 5081-10) n'est pas prévue.

3. Vérifications particulières dans le cadre de la note d'opération en cas d'émission d'actions sur le marché réglementé
Elles complètent la lecture d'ensemble (voir ci-avant 2.) et portent sur les déclarations relatives à la suffisance du fonds de roulement net et au niveau des capitaux propres et de l'endettement, prévues dans la note d'information en cas d'émission

d'actions (voir n° 5081-2, renvoi 7).
Les commissaires aux comptes apprécient la cohérence et le processus d'élaboration de ces deux déclarations. Ils font état de leurs vérifications particulières dans la lettre de fin de travaux (Comm. CNCC du 9 novembre 2005 précité ; voir ci-avant 2.).

4. Cas particuliers :

a. Prospectus établi en vue de l'admission sur un marché réglementé de titres de créances : l'obligation d'établir une lettre de fin de travaux **ne s'applique pas** (Règl. gén. AMF art. 212-15 III), dès lors que ces titres ne donnent pas accès au capital.

Il s'agit notamment d'obligations, de titres de créances négociables ou d'émissions d'EMTN (Euro Medium Term Notes).

b. Prospectus établi en vue de l'admission de titres financiers sur le compartiment « professionnel » (mentionné à l'article 516-18 du Règl. gén. AMF, voir n° 1804) : l'obligation d'établir une lettre de fin de travaux **ne s'applique pas** (Règl. gén. AMF art. 212-15 III).

c. Emetteurs étrangers (émetteurs ayant leur siège statutaire hors du territoire de l'Espace économique européen) : un contrôleur légal désigné par l'émetteur, en accord avec l'AMF, établit une lettre de fin de travaux sur la traduction des états financiers et la pertinence des compléments et adaptations, dans les mêmes conditions que celles présentées ci-avant (Règl. gén. AMF art. 212-37).

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas au prospectus établi en vue de l'admission de titres financiers sur le compartiment « professionnel » (voir n° 1804).

Contrôles par les prestataires de services d'investissement

5081-10

Le prospectus doit faire l'objet de contrôles de la part des prestataires de services d'investissement assistant la société dans ses opérations et être accompagné d'une attestation de ces derniers, remise à l'AMF préalablement à la délivrance du visa (Règl. gén. AMF art. 212-16).

L'attestation des prestataires de services d'investissement n'est pas requise pour un prospectus établi en vue de l'admission de titres financiers sur le compartiment « professionnel » (voir n° 1804).

Diffusion du prospectus

5081-11

Une fois le visa délivré (voir n° 5081-8), **la diffusion du prospectus** doit intervenir le plus tôt possible et **au plus tard au début de** l'offre au public ou de l'admission aux négociations sur un marché réglementé. En cas de **première admission** d'actions aux négociations sur un marché réglementé, la diffusion doit intervenir **au plus tard 6 jours ouvrables avant la clôture de l'opération** (Règl. gén. AMF art. 212-26).
Le prospectus doit faire l'objet d'une diffusion effective sous l'une des formes suivantes (Règl. gén. AMF art. 212-27, modifié par l'arrêté du 14 juin 2012) :

a. publication dans un ou plusieurs journaux à diffusion nationale ou à large diffusion ;

Dans ce cas, l'émetteur doit également mettre en ligne le prospectus sur son site Internet et ceux visés au **c.** ci-après.

b. mise à disposition gratuitement sous forme imprimée au siège de l'émetteur ou auprès de l'entreprise de marché (voir n° 5060-7) et auprès des intermédiaires financiers qui placent ou négocient les titres financiers concernés y compris ceux chargés du service financier des titres financiers ;

Dans ce cas, l'émetteur doit également mettre en ligne le prospectus sur son site Internet et ceux visés au **c.** ci-après.

c. mise en ligne sur le site de l'émetteur ou, le cas échéant, sur celui des intermédiaires financiers qui placent ou vendent les titres concernés, y compris ceux chargés du service financier des titres financiers ;

Dans ce cas, une **copie du prospectus** doit être adressée sans frais à toute personne qui en fait la demande.

d. mise en ligne sur le site du marché réglementé où l'admission aux négociations est demandée (voir n° 5060-7).

Dans ce cas, une **copie du prospectus** doit être adressée sans frais à toute personne qui en fait la demande.

Les émetteurs qui publient leur prospectus par la mise à disposition (voir **b.**), la mise en ligne sur leur site (voir **c.**), ou la mise en ligne sur le site du marché réglementé (voir **d.**) doivent également :

- soit publier le résumé du prospectus (voir n° 5081-2) dans un ou plusieurs journaux à diffusion nationale ou à large diffusion ;

- soit publier un communiqué précisant les modalités de mise à disposition du prospectus.

Ce communiqué constitue une information réglementée (Règl. gén. AMF, art. 221-1 h) et doit être mis en ligne sur le site Internet de l'émetteur (pour plus de détails sur les modalités de diffusion des informations réglementées, voir n° 5061-2 s.).

Cette obligation concerne les émetteurs dont les titres financiers sont inscrits sur un marché réglementé ou sur Alternext.

En outre, quel que soit le mode de diffusion du prospectus retenu par l'émetteur, la version électronique du prospectus doit être envoyée à l'AMF aux fins de mise en ligne sur son site (Règl. gén. AMF, art. 212-27 IV).

3. Informations à fournir en cas d'admission de titres financiers sur Alternext

5083

Sur la notion de système multilatéral de négociation organisé et sur les conditions d'admission de titres financiers sur Alternext, voir n° 1804-1.

Admission concomitante à une offre au public

5083-1

S'agissant d'une offre au public de titres financiers au sens de l'article L 411-1 du Code monétaire et financier (voir n° 5059), les dispositions du règlement général de l'AMF relatives à l'information à fournir sous la forme du prospectus s'appliquent (Règl. gén. AMF art. 211-1). Dans ce cas, les sociétés doivent produire, lors de l'introduction, un prospectus (voir n° 5081 s.).

Sur le contrôle de ce document, voir n° 5083-3 s.

Admission directe

5083-2

Les sociétés demandant une admission directe à la cote d'Alternext ou celles ayant fait l'objet d'un placement privé préalable et qui demandent une inscription à la cote d'Alternext doivent (Règles de marché Alternext, § 3.2, voir n° 5200) fournir lors de l'introduction un document d'information « offering circular », rédigé sous la responsabilité du listing sponsor (voir n° 5083-3) et de la société.
Ce document d'information reprend les mêmes informations que le prospectus (voir n° 5081 s.).

Sur le contrôle de ce document, voir n° 5083-3 s.

Contrôles de l'information

5083-3

Contrôles par l'AMF Le prospectus établi dans le cadre d'une admission d'instruments financiers concomitante à une offre au public (voir n° 5083-1) doit être visé par l'AMF (voir n° 5081-8). En revanche, le document d'information établi dans le cadre d'une admission directe suite à un placement privé (voir n° 5083-2), en l'absence d'offre au public (voir n° 5059), n'est pas soumis au visa de l'AMF.

5083-4

Contrôles par les commissaires aux comptes En cas d'admission directe sans offre au public concomitante, il n'y a pas de contrôle par le commissaire aux comptes sur le document d'information.

5083-5

Contrôles par le « listing sponsor » Cet intervenant a été introduit avec la création d'Alternext (voir n° 1804-1). **Intermédiaire agréé par Euronext Paris SA,** il apporte, aux sociétés dont les titres sont inscrits sur Alternext, pour une durée de deux ans au minimum, l'expertise **obligatoire** d'un spécialiste.
Le « listing sponsor » est une société agissant comme prestataire de services d'investissement, cabinet d'audit, cabinet d'avocats ou spécialiste en opérations de haut de bilan. Le candidat au statut de « listing sponsor » doit s'engager contractuellement auprès d'Euronext Paris SA et (Règles de marché Alternext, § 2.2) :

- justifier d'une expérience depuis au moins 2 ans dans le conseil aux entreprises en matière d'opérations de haut de bilan,

- avoir réalisé des opérations sur le capital ayant nécessité la rédaction de documents d'information.

La liste des « listing sponsors » actualisée est disponible sur le site de NYSE Euronext (https://europeanequities.nyx.com).
Il contribue au respect, par l'entreprise, de ses engagements de transparence à l'égard du marché et l'accompagne dans la mise en oeuvre de ses obligations. Son action est de nature à renforcer la confiance des investisseurs.

I. Contrôle lors de l'introduction
(Règles de marché Alternext, § 2.5) Le « listing sponsor » s'engage à aider et guider la société candidate sur les points suivants :

- information sur les obligations légales et réglementaires,

- rédaction du **prospectus** (voir n° 5083-1) ou de l'« offering circular » (voir n° 5083-2) à destination des investisseurs potentiels,

- présentation à Euronext Paris SA d'un dossier de candidature complet,

- éviter toute situation de conflit d'intérêts.

Il doit par ailleurs confirmer par écrit à Euronext Paris SA que la société candidate est éligible au regard des règles d'admission et attester avoir réalisé l'ensemble des diligences professionnelles d'usage.

II. Contrôle au long de la cotation
(Règles de marché Alternext, § 2.7) le « listing sponsor » doit assister la société cotée en s'engageant à :

- vérifier le respect des obligations d'information de la société cotée dont il a la responsabilité (voir n° 5063-1),

- informer Euronext Paris SA de tout manquement de la société à ses obligations d'information et plus généralement à ses obligations de société cotée (voir n° 5063-1).

- être l'interlocuteur privilégié d'Euronext Paris SA pour toute question relative à la société dont il a la responsabilité.

III. Responsabilité des « listing sponsors »
(Règles de marché Alternext, § 7.2) En cas de manquement de la société (dont les titres sont inscrits sur Alternext) à ses obligations de communication, le « listing sponsor » doit démontrer à Euronext Paris SA qu'il a accompli toutes diligences raisonnables pour remédier à la situation. A défaut, Euronext Paris SA peut prendre les mesures suivantes :

- lettre d'avertissement, lui enjoignant des mesures correctrices ;

- interdiction de procéder à de nouvelles admissions, tout en le maintenant dans ses obligations à l'égard des sociétés déjà admises ;

- radiation de la liste des « listing sponsors ».

Remarque
CAC et « listing sponsors » : Les textes (légaux, réglementaires ou normatifs) ne précisent pas encore quelles sont les modalités de travail entre les commissaires aux comptes et les « listing sponsors » et en particulier si :

- le secret professionnel des commissaires aux comptes est levé à l'égard des « listing sponsors » qui les solliciteraient (voir **III.** ci-avant) ;

- le commissaire aux comptes doit faire des observations dans son rapport dans l'hypothèse où il constate un manquement dans les obligations rappelées ci-avant du « listing sponsor ».

Interrogée officieusement par nos soins (août 2006), la CNCC indique, en revanche, que seule la norme n° 4-105 « lettre de confort » trouve à s'appliquer dans les relations entre commissaire aux comptes et listing sponsor.

Remarque
NEP : sur leur évolution, voir n° 5252 ; sur la liste des NEP, voir n° 5376.

5083-6

Contrôles par les prestataires de services d'investissement Voir n° 5081-10.

4. Opérations bénéficiant d'une dérogation légale à la définition de l'offre au public

5085

Sur la notion d'opération bénéficiant d'une dérogation légale à la définition de l'offre au public, voir n° 5059.

Le règlement général de l'AMF n'apporte aucune précision quant aux informations à fournir en cas d'opération bénéficiant d'une dérogation légale. Ces opérations, de par leur nature, ne nécessitent généralement pas de document d'information en cas d'admission ou d'émission de titres financiers. L'initiateur, ou l'intermédiaire qui réalise une telle opération informe toutefois les investisseurs participant à l'opération notamment que celle-ci ne donne pas lieu à un prospectus soumis au visa de l'AMF (Règl. gén. AMF, art. 211-3).
Toutefois, dans le cas d'une émission sans offre au public sur Alternext (par le biais d'un placement privé), l'émetteur est soumis à des obligations d'information (voir n° 5083-1 s.).

B. Informations à fournir à l'occasion d'autres opérations (autres que des admissions et émissions de titres financiers)

5095

Nature de l'opération ou de l'événement		Publications à effectuer ou forme de l'information	Textes de référence
Offres publiques d'acquisition (procédure normale ou simplifiée)		Note d'information visée par l'AMF et communiqué [1]	C. mon. fin. art. L 621-8 Règl. gén. AMF (art. 231-13 s.) Inst. COB de mai 2002 Inst. AMF n° 2006-07
Offres publiques de retrait portant sur des instruments financiers qui ont cessé d'être admis à la négociation sur un marché réglementé ou sur Alternext			Règl. gén. AMF (art. 231-1 et art. 236-1 s.)
Retrait obligatoire			Règl. gén. AMF (art. 231-1 et art. 237-1 s.)
Offre publique d'échange		Note d'information visée par l'AMF [2]	Règl. gén. AMF (art. 212-4 et 212-5) Inst. AMF n° 2005-11 (art. 11 et Annexe I)
Rachat de leurs propres actions (voir n° 3186-1)		Descriptif du programme [3]	C. mon. fin. (art. L 451-3) Règl. gén. AMF (art. 241-1 s.) Inst. AMF n° 2005-06
Rachat et procédure d'acquisition ordonnée de titres de créance ne donnant pas accès au capital admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Alternext		Communiqué	Règl. gén. AMF (art. 238-1 s.) Inst. AMF n° 2010-02
Admission de warrants sur un marché réglementé		Note d'information visée par l'AMF	Avis SBF n° 94-2015 du 29 juin 1994 [4]
Fusions, scissions, apports d'actifs	Emission ou cession de titres financiers ne représentant pas plus de 10 % des titres financiers de même catégorie déjà admis aux négociations sur un marché réglementé	Communiqué [5]	Inst. AMF n° 2005-11 (art. 12 al. 1)
	Emission ou cession de titres financiers représentant plus de 10 % des titres financiers de même catégorie déjà admis aux négociations sur un marché réglementé	Document d'information [6]	Inst. AMF n° 2005-11 (art. 12 al. 2 s. et Annexe II)
Actions offertes ou attribuées gratuitement aux actionnaires et dividendes payés sous forme d'actions		Document d'information et éventuellement communiqué [7]	Inst. AMF n° 2005-11 (art. 13 et Annexe III)

Nature de l'opération ou de l'événement	Publications à effectuer ou forme de l'information	Textes de référence
Titres financiers offerts ou attribués aux administrateurs et aux salariés	Document d'information et éventuellement communiqué [8]	Inst. AMF n° 2005-11 (art. 14 et Annexe IV)

Commentaires du tableau

5095-1

(1) La société initiatrice de l'offre et celle visée par l'offre établissent chacune une note d'information dont le contenu est déterminé par le règlement général de l'AMF (respectivement, art. 231-18 et 231-19). **La note** d'information **établie par la société initiatrice** de l'offre est visée par l'AMF qui vérifie la pertinence et la cohérence de l'information communiquée, sans cependant approuver l'opportunité et les modalités de l'opération ni authentifier les éléments comptables et financiers qui lui sont présentés (en ce sens, CA Paris, 21 octobre 2003). Une fois visée, la note d'information **doit être diffusée** (Règl. gén. AMF art. 231-27) :

- soit par la publication de la note complète dans au moins un quotidien d'information économique et financière, de diffusion nationale ;

- soit par la mise à disposition gratuitement de la note complète au siège de l'initiateur et auprès du ou des établissements présentateurs de l'offre et par la publication d'un résumé de la note, dans au moins un quotidien d'information économique et financière de diffusion nationale, ou d'un communiqué (voir n° 5062-5), publié sur le site Internet de l'émetteur et dont l'initiateur s'assure de la diffusion effective et intégrale, qui précise les modalités de la mise à disposition.

Dans tous les cas, une copie de la note complète doit être adressée sans frais à toute personne qui en fait la demande. En outre, une version électronique de la note doit être envoyée à l'AMF aux fins de mise en ligne sur son site. **La société visée par l'offre établit également une note d'information** visée par l'AMF et publiée sous l'une des formes de diffusion détaillées ci-avant (Règl. gén. AMF art. 231-26 et 231-34). Cette note en réponse mentionne notamment l'avis motivé du conseil d'administration ou du conseil de surveillance sur l'intérêt de l'offre ou sur les conséquences de celle-ci pour la société visée, ses actionnaires et ses salariés (Règl. gén. AMF art. 231-19 7°).

Remarques
Pas de contrôle par les CAC :

1. Note d'information A la suite de la modification du règlement général de l'AMF par arrêté du 18 septembre 2006, les commissaires aux comptes n'ont **pas de diligence** à effectuer sur les notes d'information relatives aux **OPA,** celles-ci n'étant plus désormais constituées que du descriptif du contrat d'offre, renvoyant la présentation des caractéristiques comptables, juridiques et financières de l'initiateur et de la société visée (« autres informations », voir 2. ci-après) à un simple dépôt de ces informations auprès de l'AMF sans lien avec la note d'information.

2. Autres informations (Règl. gén. AMF art. 231-28) Les commissaires aux comptes n'ont pas de diligences à effectuer sur les autres informations relatives aux caractéristiques, notamment juridiques, financières et comptables de l'initiateur et de la société visée, déposées auprès de l'AMF. Dans le nouveau régime résultant des modifications du règlement général de l'AMF, ni les commissaires aux comptes de l'initiateur, ni ceux de la société visée n'émettent de lettre fin de travaux dans les OPA, OPAS, OPR, etc.

(2) Pour bénéficier de la dispense d'établissement d'un prospectus (voir n° 5081-6), l'émetteur doit établir et diffuser une note d'information visée par l'AMF, dont le contenu est précisé par l'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 (art. 11 et Annexe I) ainsi que les informations prévues à l'article 231-28 du Règl. gén. AMF.

Contrôle par les CAC (voir n° 5081-9)
Les autres informations relatives à l'initiateur d'une **OPE** (y compris les OPE portant sur des titres de créances) font l'objet de diligences de la part de ses commissaires aux comptes et donnent lieu à l'établissement d'une lettre de fin de travaux, ceux de la société visée n'ayant pas à établir une telle lettre (Règl. gén. AMF, art. 231-28 III).

L'annexe du communiqué CNCC du 11 janvier 2007 (Bull. CNCC n° 144, décembre 2006, p. 573 s.) propose un exemple de lettre de fin de travaux sur les autres informations déposées auprès de l'AMF par l'initiateur d'une OPE.

(3) Le contenu du descriptif du programme est simplifié par rapport à la note d'information (voir renvoi (1) ; Règl. gén. AMF art. 241-2). Ce document, non visé par l'AMF, doit être publié avant la mise en oeuvre de tout programme de rachat d'actions. Les modalités de diffusion sont les mêmes que celles prévues pour les informations réglementées (voir n° 5061-2 s.).

Le règlement général de l'AMF (art. 241-3) prévoit des cas de dispense à l'établissement du descriptif de programme, lorsque le rapport financier annuel (voir n° 5073) ou le document de référence (voir n° 3701-3) comprend l'intégralité des informations devant figurer dans le descriptif du programme.
(4) Communiqués communs COB-CBV (Bull. COB n° 281, juin 1994 actualisé dans Bull. COB n° 303, juin 1996, p. 9, Bull. COB n° 329, novembre 1998, p. 155 s., et Bull. COB n° 350, octobre 2000, p. 19 s.).
(5) L'émetteur établit et diffuse un communiqué sur le nombre et la nature des titres financiers ainsi que sur les motifs et les modalités de l'opération. Ce communiqué est diffusé préalablement à l'assemblée générale des actionnaires appelée à autoriser l'opération ou, au plus tard, le jour de la réunion de l'organe d'administration décidant de l'émission des titres financiers concernés. Le communiqué est transmis à l'AMF préalablement à sa diffusion sous format électronique. Il est diffusé selon les modalités prévues pour les informations réglementées (voir n° 5061-2 s.).
(6) L'émetteur établit un document contenant les informations précisées par l'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 (Annexe II). Ce document est déposé à l'AMF avec d'autres documents requis (Inst. précitée, art. 12 al. 3).

Contrôle par les CAC Ils doivent émettre une lettre de fin de travaux sur le document de **fusion, de scission** ou d'**APA** (voir n° 5081-9), qui est requise tant du commissaire aux comptes de l'entité bénéficiaire ou absorbante que de l'entité absorbée ou effectuant les apports.
L'annexe du communiqué CNCC du 11 janvier 2007 (Bull. CNCC n° 144, décembre 2006, Chr. 157) propose un exemple de lettre de fin de travaux sur ce type de document.

(7) Pour bénéficier de la dispense d'établissement d'un prospectus (voir n° 5081-6), l'émetteur doit mettre à disposition des intéressés, à son siège social et sur son site Internet, un document d'information, non visé par l'AMF, dont le contenu est précisé par l'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 (Annexe III). Lorsque l'admission de ces actions sur un marché réglementé français est demandée, ce document est publié sous la forme d'un communiqué (Instruction AMF précitée, art. 13).
(8) Pour bénéficier de la dispense d'établissement d'un prospectus (voir n° 5081-6), l'émetteur doit mettre à disposition des intéressés (par envoi postal ou à son siège social et sur son site Internet), un document d'information, non visé par l'AMF, dont le contenu est précisé par l'instruction AMF n° 2005-11 du 13 décembre 2005 (Annexe IV). Lorsque l'admission de ces titres financiers sur un marché réglementé français est demandée, ce document est diffusé sous la forme d'un communiqué (Instruction AMF précitée, art. 14).

Expertise indépendante

5095-2

La désignation d'un **expert indépendant** est prévue, dans le cadre de certaines opérations financières, par le règlement général de l'AMF, qui précise également les conditions d'exercice de l'expertise indépendante (Règl. gén. AMF art. 261-1 s.). Elle est obligatoire dans les cas suivants :

- la société visée par une offre publique d'acquisition désigne un expert indépendant lorsque l'opération est susceptible de générer des conflits d'intérêts au sein de son organe d'administration ou de surveillance de nature à nuire à l'objectivité de l'avis motivé (voir n° 5095-1, renvoi 1) ou de mettre en cause l'égalité des actionnaires ou des porteurs des instruments financiers qui font l'objet de l'offre (Règl. gén. AMF art. 261-1 I) ;

- la société visée désigne également un expert indépendant préalablement à la mise en oeuvre d'une procédure de retrait obligatoire (Règl. gén. AMF art. 261-1 II) ;

- tout émetteur réalisant une augmentation de capital réservée avec une décote par rapport au cours de bourse supérieure à la décote maximale autorisée en cas d'augmentation de capital sans droit préférentiel de souscription, et permettant de prendre le contrôle de l'émetteur (Règl. gén. AMF art. 261-2) doit désigner un expert indépendant.

En outre, tout émetteur (ainsi que tout initiateur d'une offre publique d'acquisition) peut, **sur une base volontaire,** désigner un expert indépendant (Règl. gén. AMF art. 261-3).
L'expert indépendant établit un rapport sur les conditions financières de l'offre ou de l'opération, qui contient notamment une déclaration d'indépendance, une description des diligences effectuées et une évaluation de la société concernée. La conclusion du rapport est présentée sous la forme d'une **attestation d'équité** (Règl. gén. AMF art. 262-1).

L'AMF a précisé notamment l'ensemble des éléments devant figurer dans le rapport (Inst. AMF n° 2006-08 du 25 juillet 2006) ainsi que les différentes méthodes d'évaluation (Rec. AMF du 28 septembre 2006 sur l'expertise financière indépendante, modifiée le 19 octobre 2006 et le 27 juillet 2010).

Pour plus de détails sur l'obligation de nomination un expert indépendant et sur les conditions d'exercice de l'expertise indépendante, voir Mémento Sociétés n° 64780 à 64789.

VII. Information prévisionnelle

5099

Elle est présentée par les entreprises notamment dans le cadre :
- des communiqués, voir n° 5062-5 ;
- des prospectus, voir n° 5081 s. ;
- des documents prévisionnels, voir n° 3709-3 et 3730 s.

Section 4 Sanctions en matière d'information comptable et financière

Les responsabilités et les sanctions en matière comptable s'insèrent dans un cadre plus général, celui de la responsabilité des dirigeants, civile et pénale, qui est étudiée dans le Mémento des Sociétés commerciales.

I. Délits relatifs à l'établissement et à la présentation des documents comptables

Délits d'omission d'établissement des documents comptables

Le délit résulte du défaut d'établissement, même non intentionnel.

5150

Le Code de commerce sanctionne par une **amende de 9 000 €** le défaut d'établissement des documents comptables suivants :

a. Pour toutes les sociétés commerciales : l'inventaire, les comptes annuels et le rapport de gestion ;

Les personnes susceptibles d'être sanctionnées sont les membres du conseil d'administration et les directeurs généraux (C. com. art. L 242-8), les présidents et les dirigeants des SAS (C. com. art. L 244-1), les gérants des SCA (C. com. art. L 243-1), les gérants de SARL (C. com. art. L 241-4), les membres du directoire et du conseil de surveillance (C. com. art. L 242-30) et les dirigeants de fait des sociétés par actions (C. com. art. L 246-2).

La simple **omission de l'annexe** paraît devoir entraîner, outre les conséquences sur la certification des comptes annuels (voir n° 3693), l'application de ces sanctions. Mais tel n'est pas le cas pour les entreprises individuelles.

b. Pour les sociétés commerciales tenues de les établir (voir n° 4611 s.) : **les comptes consolidés.**

Les personnes susceptibles d'être sanctionnées sont les membres du directoire, du conseil d'administration ou les gérants des sociétés concernées (C. com. art. L 247-1-II).

Comptes annuels ne donnant pas une image fidèle

Ces dispositions **ne concernent pas,** en l'absence de textes, **les comptes consolidés.** Voir toutefois dépôt au greffe n° 5050-4 b. En revanche, le **délit de fausse information** (voir n° 5185-4) nous paraît applicable aux groupes cotés.

5155

Le président, les administrateurs, les directeurs généraux (unique et délégués) ou les membres du directoire (et semble-t-il ceux du Conseil de surveillance : CA Paris 17 mai 1999) d'une SA ou les dirigeants d'une SAS ou les gérants d'une SARL ou d'une SCA qui, même en l'absence de toute distribution de dividendes, auraient **publié ou présenté** aux actionnaires ou associés « des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine à l'expiration de cette période » en vue de dissimuler la véritable situation de la société s'exposeraient à un emprisonnement de cinq ans et/ou à une amende de 375 000 € (C. com. art. L 242-6 2° , L 244-1, L 241-3 3° et L 243-1). Il en est de même pour tout dirigeant de fait (C. com. art. L 246-2).

Cette notion se substitue à celle de **« bilan inexact »** depuis la loi du 30 avril 1983.

En outre, sur le plan fiscal, les erreurs comptables volontaires sont sanctionnées pénalement par l'art. 1743 du CGI (voir n° 320-2). Le Conseil d'Etat considère également que le contribuable ne peut demander la rectification d'erreurs volontaires (voir n° 2395).

Le délit de présentation ou de publication de comptes ne donnant pas une image fidèle peut causer un **préjudice direct aux associés** ou aux **porteurs de titres** de la société qui sont en conséquence **recevables à se constituer partie civile** devant le juge pénal afin d'obtenir réparation du dommage subi.

Ainsi (Cass. crim. 5 novembre 1991, n° X90-82, 605 PF ; Cass. crim. 16 avril 2008, n° 07-84.713), est recevable la plainte d'un tiers (non actionnaire) acquéreur de la majorité des actions d'une société après la présentation à l'assemblée du bilan critiqué dès lors qu'il a servi de base à l'évaluation des actions sur le point d'être achetées ; est également recevable celle d'un porteur de certificats d'investissements dans une situation analogue (Cass. crim. 30 janvier 2002, n° 663 F-PF).

Peuvent également se porter parties civiles :

- l'acquéreur de la majorité des actions d'une société,

- les banquiers qui ont accordé des concours.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 76039.

Dirigeants responsables

Il s'agit :

- de ceux qui étaient en fonction à la date de présentation du bilan (Cass. crim. 29 novembre 2000, n° 7231 FS-PF), même s'ils n'ont pas participé à l'élaboration de celui-ci (Cass. crim. 16 septembre 1985, n° 84-93.003). Les dirigeants ayant participé à l'établissement du bilan inexact, mais qui n'étaient plus en fonction lors de sa présentation, ainsi que les **employés et directeurs** (voir notamment arrêt 14 janvier 1980 de la Cass. crim., n° 77-92.082 B condamnant un directeur administratif) ayant pris une part active à la confection du bilan peuvent être poursuivis pour **complicité,** de même que les **commissaires aux comptes** si leur approbation résulte d'une entente frauduleuse avec les dirigeants et l'**expert-comptable** qui a participé sciemment à l'élaboration du bilan inexact ;
- des dirigeants de fait, c'est-à-dire toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura, en fait, exercé la direction, l'administration ou la gestion au lieu ou place de leurs représentants légaux.

Le chef comptable, qui informe le commissaire aux comptes de la passation d'écritures litigieuses en dehors de toute demande du commissaire aux comptes et sans en avoir préalablement référé à son supérieur hiérarchique, ne commet pas un acte de déloyauté (Cass. soc., 24 mars 1988, n° 1255 P).

Présentation ou publication

Pour caractériser le délit, les comptes annuels doivent avoir été **présentés ou publiés** en ce qui concerne les **SA,** les **SAS** et **SCA** (C. com. art. L 242-6-2° , L 244-1 et L 243-1) et **seulement présentés** s'il s'agit de **SARL** (C. com. art. L 241-3-3°).

I.

Ils sont présentés lorsqu'ils sont soumis à l'assemblée générale des associés sans qu'il soit nécessaire de considérer s'ils sont ou non approuvés. Aussi l'AMF (rapport COB 1975, p. 58) rappelle-t-elle que l'approbation par les actionnaires n'empêche en rien la condamnation des dirigeants.

Toutefois, la jurisprudence a tendance à élargir la notion de présentation. C'est ainsi qu'un jugement du tribunal de la Seine du 13 juillet 1963 (GP 1963.2.325) considère que la présentation est effective le jour où le projet (de comptes annuels) est déposé et mis effectivement à la disposition des actionnaires. Dans ces conditions, la présentation aux actionnaires serait réalisée dès que, en application des articles C. com. L 225-115 et R 225-89, le projet de comptes annuels est mis à leur disposition, quinze jours au moins avant l'assemblée générale ordinaire.

II.

La **publication** semble devoir être définie d'une manière très large, c'est-à-dire **chaque fois que les comptes annuels ont été portés à la connaissance des tiers** par tout moyen de communication collective. Ainsi pourraient être retenus, notamment, toute insertion au Balo, le dépôt au greffe (obligatoire pour les sociétés par actions et les SARL), l'information par affiches, circulaires ou prospectus. De même pour la communication à un banquier (en ce sens Cass. crim. 30 novembre 1987, n° 86-94.039 D, Loevenbruck). Toutefois (Cass. crim. 15 octobre 1990, n° E 89-84-931 D), la communication à un tiers non actionnaire ne constitue pas un délit dès lors qu'ils n'ont pas été présentés à l'assemblée générale.

Il ne semble pas que le dépôt auprès de l'administration fiscale soit un élément constitutif du délit, la déclaration fiscale à laquelle est astreinte la société ne constituant pas un mode de communication collective (Bull. CNCC n° 20 décembre 1975, p. 495 et 496).

III.

L'AMF a rappelé (Rapport COB 1975 p. 58) que l'approbation donnée par une assemblée générale ne permettait pas d'enfreindre les règles comptables en vigueur et que certains dirigeants de sociétés faisant publiquement appel à l'épargne (sur la suppression de cette notion, voir n° 5059) ont été condamnés pour publication et présentation de bilans inexacts cependant approuvés par les actionnaires.

IV.

La **tentative** n'est pas punissable. La **prescription** triennale court du jour de la consommation du délit, c'est-à-dire à partir de la date de présentation du bilan aux associés quelle que soit la date à laquelle l'irrégularité a été découverte (Cass. crim. 9 juillet 1996, n° 3120 et 20 février 1997, n° 959). Toutefois, certains tribunaux, nonobstant le caractère instantané du délit, ont jugé que le point de départ de la prescription remonte à la date de la constatation de l'infraction et non pas à la date de présentation.
La Cour de cassation (Cass. crim. 18 mars 1986, n° 85-94-491 P) a jugé, dans le cas où un administrateur avait porté plainte 3 ans et 2 mois après la présentation du bilan inexact à l'assemblée générale, que l'action publique était éteinte, celui-ci ayant eu **connaissance** de l'insuffisance de provisions **avant l'assemblée** (le commissaire aux comptes l'avait signalée mais le président n'avait pas voulu les majorer).

Elément matériel

Selon la NI CNCC n° 23, il est constitué par la présentation ou la publication de comptes annuels « infidèles », « l'infidélité » des comptes constituant la condition préalable au délit. Sur la notion d'image fidèle, voir n° 351 s.

Elément moral

Selon la NI CNCC n° 23 précitée, il est double : la présentation ou la publication des comptes doit être commise sciemment et dans le but de « dissimuler la véritable situation de la société ».

Toutefois la jurisprudence considère qu'a agi « sciemment » non seulement celui qui « savait » ou qui « voulait », mais encore celui qui « aurait dû savoir » ou qui « ne pouvait pas ne pas savoir ». La connaissance est présumée dans la mesure où un chef d'entreprise est supposé avoir une connaissance suffisante de sa société pour être capable de relever des distorsions telles qu'elles aient pour conséquence de fausser la situation de la société.
La connaissance a posteriori d'une inexactitude commise de bonne foi est assimilée à l'intention, dès lors que l'auteur ne l'a pas rectifiée : « l'élément intentionnel est constitué sans conteste à partir du moment où les dirigeants ont été avertis du caractère irrégulier et délictueux et n'en ont point tenu compte » (Bull. CNCC n° 16, décembre 1974, p. 471 s.).
La Cour de cassation (Cass. crim. 27 octobre 1986 n° 85-91-924) a jugé que le président d'une société anonyme n'avait pu ignorer la fausseté du bilan qu'il avait présenté à l'assemblée des actionnaires - et que sa mauvaise foi était donc établie - dans un cas où les anomalies de ce document et leur incidence sur le résultat de l'exercice lui avaient été expressément dénoncées par le commissaire aux comptes qui avait refusé d'en certifier la sincérité. Voir ci-après.

Lien entre la certification des comptes et la révélation au procureur du délit de présentation ou de publication de comptes ne donnant pas une image fidèle

Le bulletin CNCC (n° 85, mars 1992, EJ 91-220, p. 163 s.) souligne l'importance capitale du rôle du commissaire aux comptes dans l'appréciation du délit :

- d'une part, son opinion sur les comptes caractérise, à ses yeux, la condition préalable du délit,
- et, d'autre part, la communication qu'il aura faite de ses conclusions aux dirigeants, lorsqu'elle n'est pas suivie d'effet, est une preuve de leur intention coupable.

Ainsi (Bull. CNCC n° 98, juin 1995, EJ 95-91, p. 222), lorsque le commissaire aux comptes refuse de certifier les comptes :

- la condition préalable et l'élément matériel existent, quels que soient les motifs conduisant à ce refus ;

- l'élément moral, en revanche, existe dès lors que les dirigeants ont, malgré le contenu du rapport (C. com. art. L 823-16) du commissaire aux comptes (voir n° 5365), persisté à présenter en l'état les comptes aux actionnaires.

Défaut de soumettre les comptes annuels et le rapport de gestion à l'approbation de l'assemblée générale annuelle

Sur l'obligation de soumettre les comptes annuels et le rapport de gestion à l'approbation de l'assemblée générale annuelle, voir n° 3663.

5160

Le fait, pour les dirigeants, de ne pas soumettre à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire les comptes annuels et le rapport de gestion (auxquels s'ajoutent, pour les SARL, l'inventaire) est passible :

- d'une peine d'emprisonnement de six mois et d'une amende de 9 000 € pour les dirigeants de SA ou de SCA. Les dirigeants visés sont le président et les administrateurs des SA (C. com. art. L 242-10), les gérants des SCA (C. com. art. L 243-1), les membres du directoire et du conseil de surveillance (C. com. art. L 242-30), les dirigeants de fait des sociétés par actions (C. com. art. L 246-2) ;

- d'une amende de 9 000 € pour les gérants de SARL (C. com. art. L 241-5).

. La responsabilité pénale de la personne morale est également susceptible d'être engagée (voir n° 320-3).

L'administrateur judiciaire chargé d'assurer seul l'administration d'une société en redressement judiciaire encourt les mêmes sanctions (Cass. crim. 21 juin 2000, n° 4234 FF).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 48113 (SA) et n° 32802 et 32803 (SARL).

Remarques

1. SAS Ne sont pas concernés par ces sanctions pénales **les présidents ou le dirigeant de SAS** qui n'auraient pas consulté les associés, dans les conditions prévues par les statuts, pour les décisions concernant l'approbation des comptes annuels, la répartition des bénéfices ou la nomination des commissaires aux comptes.

2. Comptes consolidés Ces dispositions ne concernent pas, en l'absence de texte, l'approbation des comptes consolidés (voir n° 4643-2).

Sur l'incidence de la tenue de l'assemblée au-delà de douze mois sur le renouvellement du mandat du commissaire aux comptes, voir 5284-II.

Le défaut de réunion de l'assemblée générale annuelle dans les six mois de la clôture de l'exercice ou, en cas de prolongation, dans le délai fixé par décision de justice n'est plus sanctionné pénalement (C. com. art. L 241-5 et L 242-10, modifiés par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives). Toutefois, à défaut de réunion de l'assemblée dans les délais, le ministère public ou tout intéressé peut demander en référé au président du tribunal d'enjoindre, le cas échéant sous astreinte, aux dirigeants de convoquer l'assemblée ou de désigner un mandataire pour y procéder (C. com. art. L 223-26 et L 225-100, modifié par la loi précitée).

Distribution de dividendes fictifs

5165

Tout dividende distribué en violation des règles de l'article C. com. L 232-12, al. 1 (approbation préalable des comptes et constatation de l'existence de sommes distribuables) constitue un dividende fictif (C. com. art. L 232-12, al. 3). La constatation de l'existence de sommes distribuables implique :
- l'établissement de comptes annuels donnant une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice et de la situation de la société ;
- l'imputation préalable sur les bénéfices des pertes des exercices antérieurs, s'il en existe (voir n° 2993 III) ;
- la dotation à la réserve légale d'une somme calculée conformément à la loi (voir n° 3202) ;
- le cas échéant, la dotation des comptes de réserves statutaires dans les conditions fixées par les statuts ;
- en cas de prélèvements sur les réserves, une décision expresse de l'assemblée indiquant les postes de réserves sur lesquels ces prélèvements sont effectués (voir n° 2981).

La présence de frais de constitution non encore amortis entraîne en principe (cf. C. com. art. L 232-9, al. 1) une distribution de dividendes fictifs, à condition toutefois qu'il y ait eu absence d'inventaire ou inventaire frauduleux (voir ci-après I.). En revanche, tel n'est pas le cas pour les autres frais d'établissement et coûts de développement (voir n° 2988).

I. Sanctions pénales
Les distributions de dividendes fictifs sont sanctionnées pénalement (emprisonnement de cinq ans et/ou amende de 375 000 €) à l'encontre des présidents, administrateurs, directeurs généraux (uniques et délégués) ou membres du directoire de SA (C. com. art. L 242-6-1°) et de SCA (C. com. art. L 243-1), des dirigeants de SAS (C. com. art. L 244-1), des gérants de SARL (C. com. art. L 241-3-2°), des dirigeants de fait de ces sociétés (C. com. art. L 246-2).

Pour que le délit soit constitué, il faut :
- qu'il y ait eu absence d'inventaire ou inventaire frauduleux ;
- que des dividendes fictifs aient été distribués ;
- que cette distribution ait été faite « sciemment ».

II. Sanctions civiles
Elles sont les suivantes :
- **responsabilité des membres des organes de gestion** : la distribution de dividendes fictifs engage la responsabilité civile de ses auteurs ;
- **responsabilité des commissaires aux comptes** : les commissaires aux comptes engagent également leur responsabilité civile si, ayant eu connaissance de l'infraction commise, ils ne l'ont pas révélée dans leur rapport à l'assemblée générale (C. com. art. L 822-17) ;
- **restitution des dividendes fictifs** : les actionnaires ou associés doivent restituer à la société les dividendes fictifs qu'ils ont perçus, s'il est prouvé qu'ils avaient connaissance de l'irrégularité de la distribution (C. com. art. L 232-17).

II. Délits relatifs à la transmission de l'information comptable

Il s'agit de l'**information** comptable transmise **aux associés ou** aux **actionnaires.**

5180

La loi NRE n° 2001-420 du 15 mai 2001 a supprimé un certain nombre de sanctions pénales auparavant applicables en cas de non-respect des règles d'information des associés.

Depuis cette loi, en effet, les associés peuvent demander au président du tribunal statuant en référé soit d'enjoindre aux dirigeants, sous astreinte, de leur communiquer les documents auxquels ils ont droit, soit de désigner un mandataire qui sera chargé de procéder à cette communication (C. com. art. L 238-1, voir n° 5036).

Sur les sanctions qui restent applicables et les sociétés concernées, voir n° 5037.

III. Délits boursiers

5185

Le Code monétaire et financier (art. L 465-1 et L 465-2) prévoit les délits boursiers suivants, applicables à l'ensemble des marchés réglementés et des produits qui y sont négociés dont notamment les contrats à terme négociables et les options.

Remarque
Champ d'application : pour l'AMF (Règl. gén. AMF art. 611-1), les délits boursiers peuvent également se rencontrer sur d'autres marchés, notamment le marché organisé, tel Alternext (voir n° 1804). En outre, la jurisprudence a étendu le champ d'application au marché de gré à gré (CA Paris 16 mars 1994 et Cass. com. 18 juin 1996, n° 1247 P).
Sur les liens entre délits boursiers et règlement général de l'AMF, voir n° 5185-7.

Délit d'initié

5185-1

Il punit les personnes disposant d'informations privilégiées sur les perspectives ou la situation d'un émetteur dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier ou de certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) admis sur un marché réglementé, qui auront réalisé, ou sciemment permis de **réaliser,** soit directement, soit par personne interposée, une ou plusieurs **opérations,** avant que le public ait connaissance de ces informations (C. mon. fin. art. L 465-1).

Remarque
Information privilégiée : Sur la notion d'information privilégiée, voir n° 5062-2.
Sur la notion d'information privilégiée pour un salarié, voir Bull. COB n° 351, novembre 2000, p. 63 s.

Sont concernées :

- les personnes disposant de ces informations à l'occasion de l'exercice de leur profession ou de leurs fonctions (C. mon. fin. art. L 465-1, al. 1) ;

- toute personne possédant ces informations en connaissance de cause (C. mon. fin. art. L 465-1, al. 3).

Selon la jurisprudence :

- une information privilégiée doit être précise, confidentielle ou non publique, de nature à influer sur le cours de la valeur et déterminante des opérations réalisées ; le caractère privilégié d'une information doit s'apprécier objectivement en fonction de son seul contenu, et ne saurait résulter de l'analyse que peut en faire celui qui la reçoit (Cass. crim. 26 juin 1995, n° S 93-81.646 PF et CA Paris, 16 octobre 2002, n° 02-08584) ;

- le caractère précis d'une information privilégiée implique l'existence d'un projet suffisamment défini entre les parties pour avoir des chances raisonnables d'aboutir, peu importe l'existence d'aléas, inhérents à toute opération de cette nature, quant à la réalisation effective de ce projet (CA Paris 26 mai 1993 confirmé par CA Paris, 27 juin 2002, n° 01-19629, en dernier lieu) ; elle ne requiert donc ni une certitude de gain pour celui qui la détient (arrêts précités), ni d'être certaine (12 janvier 1994) ;

- le caractère public (donc non confidentiel) de l'information ne saurait se déduire de simples rumeurs qui ne signifient pas que le public a connaissance des opérations projetées (CA Paris, 1er avril 2003) ;

- pour que le délit soit constitué, il n'est pas nécessaire que l'initié connaisse l'identité des tiers qui réalisent l'opération ou les modalités de celle-ci ; il suffit que l'initié ait eu conscience, au préalable, de ce que les informations qu'il livrait étaient destinées à être utilisées par des opérateurs du marché (Cass. crim. 26 octobre 1995, n° 5097 PF) ;

- il n'y a pas délit d'initié si le détenteur agit pour des raisons autres que son intérêt personnel (Cass. com. 9 avril 1996, n° 843 P et 5 octobre 1999, n° 1439 P), le devoir d'abstention (d'intervenir sur le titre) ne souffrant d'exception que devant un motif impérieux justifiant une opération dictée par l'intérêt social (CA Paris 2 avril 1997) ;

- le délit d'initié n'est pas caractérisé lorsque les opérations réalisées ne sont pas décidées du fait d'informations privilégiées détenues par l'initié, mais par d'autres motifs qu'il convient d'apprécier (CA Paris 26 octobre 1999) ;

- si le délit d'initié est constitué, les actionnaires de la société qui auraient alors subi un préjudice personnel peuvent se constituer partie civile devant le juge d'instruction en vue de demander réparation de leur préjudice (Cass. crim. 11 décembre 2002, n° 7399 FS-PF).

Sur l'obligation d'établir une liste d'initiés, voir n° 5062-11.

Remarques

1. Manquements d'initiés imputables aux dirigeants des sociétés cotées L'AMF a publié une recommandation (Rec. AMF n° 2010-07 du 3 novembre 2010), prenant la forme d'un « Guide relatif à la prévention des manquements d'initiés imputables aux dirigeants des sociétés cotées ». Les mesures de prévention dont l'AMF recommande la mise en oeuvre par les sociétés cotées sont notamment les suivantes :

- informer et former toutes les personnes concernées, afin de développer au sein de la société et auprès de tous ses collaborateurs une vraie culture sur le sujet ;

- désigner un déontologue chargé de donner un avis (consultatif) préalablement à toute transaction sur les titres de la société réalisée par une des personnes figurant sur la liste d'initiés ;

- formaliser dans un document écrit (procédures ou Code déontologie) les mesures prises et les obligations incombant aux personnes pouvant avoir accès à des informations privilégiées ;

- protéger les informations privilégiées et limiter leur accès, en définissant notamment les règles de confidentialité liées à leur conservation et à leur transmission ;

- définir des périodes dites de « fenêtres négatives », pendant lesquelles aucune transaction ne devrait avoir lieu : 30 jours calendaires au minimum avant la publication des comptes annuels, semestriels, et le cas échéant, de comptes trimestriels complets, et 15 jours calendaires minimum avant la publication de l'information trimestrielle.

Le guide de l'AMF traite également des mandats de gestion programmée inspirés des « trading plans » (mandats de cessions) anglais et américains, qui consistent, pour un dirigeant, à confier à un mandataire indépendant l'exercice de stock-options, la cession ou l'achat d'actions de la société qu'il dirige.
Selon l'AMF, l'exécution de ces mandats devrait être encadrée par des conditions strictes garantissant l'indépendance du mandataire et leur mise en place doit faire l'objet d'une information du public. En outre, les opérations réalisées dans le cadre de ces mandats sont soumises au régime de déclaration des transactions des dirigeants (voir n° 5062-10) et sont publiées dans un format clairement identifiable sur le site de l'AMF.
L'AMF précise que les dirigeants des sociétés cotées qui mettent en oeuvre des mandats de gestion programmée répondant à la définition du guide de l'AMF précité bénéficient d'une présomption simple de non-commission d'opérations d'initiés, sauf à ce que soit positivement démontré une violation des règles du mandat.
Enfin, sur les obligations d'abstention des dirigeants en cas de détention d'une information privilégiée, l'AMF avait publié en septembre 1993 un « vade-mecum » (septembre 1993) à l'attention des dirigeants des sociétés cotées sur les obligations personnelles auxquelles ils sont soumis à l'égard des titres de leur société, disponible sur le site Internet de l'AMF (www.amf-france.org, rubrique Publications/guides).

2. Guide MiddleNext MiddleNext a publié en décembre 2011 un Guide « Gestion de l'information privilégiée et prévention des manquements d'initiés » destiné aux valeurs moyennes cotées.

Recel de délit d'initié

5185-2

Il vise toute personne non initiée de fait (dirigeant ou professionnel) intervenue sur le marché en sachant que les informations privilégiées utilisées avaient une origine frauduleuse (en ce sens Cass. crim. 26 octobre 1995, n° 5097 PF).

Délit de divulgation d'informations privilégiée

5185-3

Il vise toute personne qui, disposant dans l'exercice de sa profession ou de ses fonctions d'une information privilégiée sur les perspectives ou la situation d'un émetteur dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier ou de certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) admis sur un marché réglementé, l'aura **communiquée à un tiers** en dehors du cadre normal de sa profession ou de ses fonctions (C. mon. fin. art. L 465-1, al. 2).

Cependant, toute **transmission d'informations privilégiées** n'est pas constitutive d'un délit boursier. Ainsi la **transmission d'informations privilégiées** (procédures dites de « **data room** », voir n° 5062-9) mise en place dans le cadre de fusions ou de cessions d'actifs (branches d'activité...) ou préalablement à des opérations de cessions de participations significatives dans des sociétés cotées sur un marché réglementé est couverte par des dispositions légales (C. mon. fin., art. L 465-1) et boursières (Règl. gén. AMF).

Délit de fausse information

5185-4

Il vise toute personne qui aura sciemment répandu dans le public par des voies et moyens quelconques des informations fausses ou trompeuses sur les perspectives ou la situation d'un émetteur dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier ou de certains actifs (sur cette notion, voir n° 1804) admis sur un marché réglementé, de nature à agir sur les cours (C. mon. fin. art. L 465-2, al. 2).

Ce délit est de nature à causer un préjudice direct à la société et peut donc entraîner la mise en jeu de la responsabilité civile de son auteur (Cass. crim. 29 novembre 2000, n° 7231 FS-PF).

Délit de manipulation des cours

5185-5

Il vise toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura exercé ou tenté d'exercer une manoeuvre ayant pour objet d'entraver le fonctionnement régulier d'un marché réglementé en induisant autrui en erreur (C. mon. fin. art. L 465-2).

Indépendamment des sanctions pénales, la violation des interdictions en matière de manipulation des cours expose son auteur à des sanctions pécuniaires de l'AMF pour violation du règlement relatif à l'établissement des cours, voir Mémento Sociétés n° 66349.

Sanctions concernant l'ensemble des délits boursiers

5185-6

Elles sont régies par le Code monétaire et financier (art. L 465-1).
Les auteurs du délit de **divulgation d'informations privilégiées** sont passibles d'une peine d'un an d'emprisonnement et d'une amende de 150 000 € dont le montant peut être porté au-delà de ce chiffre, jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure au profit réalisé.
Les auteurs du **délit d'initié,** lorsqu'il s'agit de personnes disposant en connaissance de cause des informations privilégiées, sont passibles d'une peine d'un an d'emprisonnement et d'une amende de 150 000 € dont le montant peut être porté au-delà de ce chiffre, jusqu'au décuple du montant du profit réalisé, l'amende ne pouvant être inférieure au profit réalisé. Lorsque les informations en cause concernent la réalisation d'un crime ou d'un délit, les peines encourues sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 500 000 € d'amende.
Les auteurs des **autres délits** sont passibles d'un emprisonnement de 2 ans et d'une amende de 1 500 000 € et pouvant même être portée au-delà de ce chiffre jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé (l'amende ne peut être inférieure au profit réalisé).

Responsabilité des personnes morales : les personnes morales peuvent être déclarées responsables pénalement, dans les conditions prévues par l'article 121-2 du Code pénal, de l'ensemble des délits boursiers définis ci-avant (C. mon. fin. art. L 465-3), soit 5 fois les différents montants indiqués ci-avant. Elles encourent également une ou plusieurs des peines prévues à l'article 131-39 du Code pénal (dissolution, interdictions d'exercer une ou plusieurs activités professionnelles ou sociales ou de procéder à une offre au public de titres financiers ou de faire admettre ses titres financiers sur un marché réglementé, placement sous surveillance judiciaire).

Lien entre délits boursiers et règlement général de l'AMF

5185-7

L'AMF peut transmettre au parquet certains rapports résultant de ses enquêtes (C. mon. fin. art. L 621-15-1 ; voir n° 5060-4), ce qui peut déclencher une procédure pénale. Indépendamment de toute action pénale, le non-respect du règlement général de l'AMF peut entraîner des sanctions pécuniaires prononcées par celle-ci (C. mon. fin. art. L 621-15).

Dans certaines hypothèses, un manquement sanctionné par l'AMF est également susceptible de constituer une infraction pénale (délit d'initié, de fausse information et de manipulation de cours).
Toutefois, selon l'AMF (Bull. COB n° 237, juin 1990), le règlement général de l'AMF se rapporte à des pratiques ou à des personnes que la loi pénale ne sanctionne pas :
- d'une part, le champ d'application est plus étendu que celui de la loi pénale ; les articles 611-1, 621-1, 622-1 et 622-2 du règlement général de l'AMF relatifs à l'utilisation d'une information privilégiée permettent à l'AMF d'appréhender des comportements non couverts par le droit pénal (voir n° 5185) ;
- d'autre part, les éléments constitutifs (matériels et intentionnels) des incriminations administratives et pénales sont différents. Ainsi, dans le cas de l'obligation d'information du public, est répréhensible, d'après le règlement général de l'AMF, le seul fait de communiquer une information inexacte, imprécise ou trompeuse, alors que la loi pénale requiert un élément d'intentionnalité. En matière d'exploitation de l'information privilégiée, alors que le juge fait une large place à l'élément moral de l'infraction, cet élément est fortement atténué dans l'appréciation du manquement soumis à l'AMF.
En cas de double infraction (au titre du règlement général de l'AMF et au titre de la loi pénale), la Cour de cassation (1er mars 2000, n° 1665 PF) a jugé, confirmant la décision du Conseil constitutionnel n° 89-260 du 28 juillet 1989, que le cumul d'une sanction

administrative prononcée par l'AMF et d'une sanction pénale est possible. Toutefois, le montant global des sanctions pécuniaires éventuellement prononcées ne peut pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Section 5 Contrôle des documents adressés aux actionnaires ou associés à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes

5190

Selon la NEP 9510 de la CNCC (§ 01) « Travaux du commissaire aux comptes concernant le rapport de gestion et les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes », le commissaire aux comptes, en application de l'article C. com. L 823-10, vérifie **la sincérité et la concordance** avec les comptes annuels (ou consolidés) des informations données dans les **documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels (ou consolidés),** à l'occasion de l'assemblée appelée à statuer sur ces comptes.

Sont concernés par ce contrôle **toutes les entités** dans lesquelles le commissaire aux comptes exerce sa mission, sur une base légale ou volontaire, dès lors que (norme précitée, § 04) les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels et consolidés sont :

- prévus par les textes légaux ou réglementaires applicables à l'entité ;

- prévus par les statuts ;

- ou établis à l'initiative de l'entité et communiqués au commissaire aux comptes avant la date d'établissement de son rapport.

En revanche, sont **exclus** de ce contrôle :

- les documents adressés aux actionnaires **en cours d'année,** à d'autres occasions que l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes ;

- les documents adressés aux actionnaires **à l'occasion de l'assemblée générale** appelée à statuer sur les comptes en dehors des conditions, notamment de délais, prévues le cas échéant par les textes légaux, réglementaires ou les statuts ou, en l'absence de telles conditions, après la date d'établissement du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels.

Notion de « documents adressés aux actionnaires ou associés »

Que recouvre l'expression « informations sur la situation financière et les comptes » ?

5190-3

Selon la CNCC, NEP 9510, § 07, cette notion recouvre les **informations** contenues dans les documents adressés aux actionnaires ou associés, qui sont **extraites des comptes annuels** (ou consolidés) **ou qui peuvent être rapprochées** des données ayant servi à l'établissement de ces comptes. Ces informations peuvent être constituées de données chiffrées ou de commentaires et de précisions portant sur ces comptes.
Les documents adressés aux actionnaires peuvent également comporter des informations qui ne sont pas extraites des comptes annuels ou consolidés ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes.
Les documents communiqués dans les SA, SCA, SARL, SNC sont récapitulés dans le **tableau** présenté ci-après.

Ce tableau, établi par nos soins, comporte également les diligences à effectuer par type de document telles qu'elles étaient précisées par la norme CNCC n° 5-107 et qui restent, à notre avis, valides dans le cadre de la NEP 9510.

Documents « adressés » obligatoirement :	Sincérité et concordance	Lecture [4]
a. Mis à disposition et/ou envoyés :		
- tableau des résultats des 5 derniers exercices (C. com. art. L 225-100 et R 225-83 6° b) [1]	X	
- tableau d'affectation du résultat précisant l'origine des sommes dont la distribution est proposée (C. com. art. R 225-83 6° a)	X	
S'ils ne figurent pas dans l'annexe des comptes annuels :		
- tableau des filiales et participations (C. com. art. L 233-15)	X	
- état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société (C. com. art. L 232-1, I, 1°)	X	
- état des sûretés consenties (C. com. art. L 232-1, I, 2°)	X	
- texte des projets de résolutions (C. com. art. R 225-83 2° (SA), C. com. art. L 223-26 (SARL), C. com. art. L 221-7 (SNC))	X	X
- texte et exposé des motifs des projets de résolutions des actionnaires (C. com. art. R 225-83 3°) [1]		X
- nom, prénom et domicile des administrateurs et directeurs généraux, ou des membres du CS et du Dir. ; indication des autres sociétés dans lesquelles ils exercent des fonctions de gestion, direction, administration ou surveillance (C. com. art. R 225-83 1°) [1]		X
- renseignements sur les administrateurs dont la nomination est proposée (C. com. art. R 225-83 5°) [1]		X
- formules de procuration et d'envoi de documents (C. com. art. R 225-81) [1]		X
- formulaire de vote par correspondance (C. com. art. R 225-81) [1]		X
- bilan social avec l'avis du comité d'entreprise (C. trav. art. L 2323-74 renvoyant sur C. com. art. L 225-108 et L 225-115) [2]	X	
- renseignements sur les CAC dont la nomination est proposée (C. com. art. L 820-3)		X
En ce qui concerne les SAS, documents fixés par les statuts sauf lorsque les textes relatifs aux SA s'appliquent (voir n° 5031)		X
b. Uniquement mis à disposition :		
- inventaire (C. com. art. L 223-26 (SARL), C. com. art. L 221-7 (SNC)) [3]	X	
- liste des actionnaires (C. com. art. L 225-116 et R 225-90) [1]		X
- rapport spécial sur les opérations de souscription et d'achat d'actions (C. com. art. L 225-184 et L 225-115 2°)	X	

Documents « adressés » obligatoirement :	Sincérité et concordance	Lecture [4]
- procès-verbaux et feuille de présence des assemblées tenues au cours des trois derniers exercices (C. com. art. L 225-117 et R 225-92) [1]	X	X
- information sur le montant des honoraires des CAC (C. com. art. L 820-3)	X	

(1) Ne concerne que les sociétés par actions, hors SAS.
(2) Ne concerne que les sociétés comptant plus de 300 salariés.
(3) Pour les SA, l'obligation de communiquer l'inventaire a été supprimée (C. com. art. L 225-115 modifié par la loi n° 2011-525 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, art. 59).
(4) Selon la NEP 9510 § 14 et 15, il s'agit d'une lecture des informations permettant au commissaire aux comptes de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

Diligences des commissaires aux comptes

5191

Sur les diligences du commissaire aux comptes, précisées par la NEP 9510, voir n° 3698.

Section 6 Compléments pratiques

I. Textes de l'AMF

5192

Sur le rôle de l'AMF, en tant que régulateur, voir n° 5059
Sur le rôle de l'AMF, en tant que normalisateur comptable, voir n° 249 s.

Les textes de référence de l'AMF comprennent :

- le règlement général de l'AMF (n° 5192-1),
- les règlements COB et AMF (n° 5193 s.),
- les instructions COB (n° 5195),
- les instructions AMF (n° 5196),
- les recommandations COB (n° 5197),
- les recommandations AMF (n° 5197-1).

Les textes repris dans ces paragraphes (n° 5192-1 s.) sont présentés par ordre chronologique.

Remarque
A chaque problème traité dans le Mémento Comptable, le contenu correspondant des règlements, instructions et recommandations de l'AMF (ex-COB) est explicité. En outre, par le biais de la Solution **Navis comptable conso/IFRS** qui intègre toutes nos publications, le lecteur aura accès directement aux sources AMF et COB citées.

A. Règlement général de l'AMF

Contenu

5192-1

Le règlement général de l'AMF est entré en vigueur en deux temps : le 12 octobre 2004 (arrêté publié au JO du 29 octobre 2004) et le 12 novembre 2004 (arrêté publié au JO du 24 novembre 2004). Codifié à droit constant, il rassemble et organise :

a. La plupart des dispositions :

- des règlements COB (voir n° 5193),

- du règlement général du CMF.

b. Dans la mesure où elles avaient une portée normative, certaines dispositions :

- des décisions générales du CMF,

- des instructions COB (n° 5195),

- des recommandations COB (n° 5197),

- des recommandations de l'AMF (n° 5197-1).

Le règlement général de l'AMF comprend également de nouvelles dispositions, notamment (AMF, communiqué du 24 novembre 2004) :

c. Les conditions de publicité des opérations sur les titres des sociétés cotées, réalisées par les dirigeants et les personnes qui leur sont liées, en application de la loi de sécurité financière ;

d. La transposition des directives « Abus de marché » en matière d'analyse financière, d'obligation d'information permanente, de programmes de rachat, d'opérations d'initiés et de manipulations de marché ;

e. La transposition de la directive n° 85/611 du 20 décembre 1985 relative aux OPCVM. Par ailleurs, le règlement général de l'AMF a subi de nombreuses modifications depuis son entrée en vigueur. Ces modifications sont homologuées par des arrêtés.

Le règlement général mis à jour est disponible sur le site de l'AMF (www.amf-france.org).

Structure

La structure du règlement général de l'AMF est la suivante ;
LIVRE I - L'Autorité des marchés financiers

- Titre 1er : fonctionnement de l'AMF : déontologie et rémunérations des membres et des experts

- Titre 2 : procédure de rescrit de l'AMF

- Titre 3 : certification de contrats types d'instruments financiers

- Titre 4 : contrôles et enquêtes de l'AMF

LIVRE II - Emetteurs et information financière

- Titre 1er : offre au public ou admission aux négociations sur un marché réglementé de titres financiers

- Titre 2 : information périodique et permanente

- Titre 3 : offres publiques d'acquisition

- Titre 4 : programme de rachat de titres de capital admis aux négociations sur un marché réglementé et déclaration des opérations

- Titre 5 : commercialisation en France d'instruments financiers négociés sur un marché étranger reconnu ou sur un marché réglementé de l'Espace économique européen (EEE)

- Titre 6 : expertise indépendante

LIVRE III - Prestataires

- Titre 1er : prestataires de services d'investissement

- Titre 2 : autres prestataires

LIVRE IV - Produits d'épargne collective

- Titre 1er : organismes de placement collectif en valeurs mobilières

- Titre 2 : autres organismes de placement collectif

- Titre 3 : autres produits d'épargne collective

LIVRE V - Infrastructures de marché

- Titre 1er : marchés réglementés et entreprises de marché

- Titre 2 : systèmes multilatéraux de négociation

- Titre 3 : les internalisateurs systémiques

- Titre 4 : chambres de compensation

- Titre 5 : dépositaires centraux d'instruments financiers

- Titre 6 : systèmes de règlement et de livraison d'instruments financiers

- Titre 7 : transfert de propriété des instruments financiers admis aux opérations d'un dépositaire central ou livrés dans un système de règlement-livraison

LIVRE VI - Abus de marché : opérations d'initiés et manipulations de marché

- Titre 1er : dispositions générales

- Titre 2 : opérations d'initiés

- Titre 3 : manipulations de marché

LIVRE VI - Marchés réglementés admettant à la négociation des quotas d'émission

- Titre 1er : dispositions générales

- Titre 2 : entreprises de marchés et marchés réglementés

- Titre 3 : obligations des membres

- Titre 4 : abus de marché : opérations d'initiés et manipulations de marché

- Titre 5 : production et diffusion de recommandations d'investissement

B. Règlements COB et AMF

5193

A la suite de l'homologation du règlement général de l'AMF (n° 5192-1), les dispositions des règlements COB et AMF ont :

- soit été maintenues sans être redénommées (n° 5193-1),
- soit été abrogées et reprises dans le règlement général de l'AMF,
- soit été abrogées sans être reprises dans le règlement général de l'AMF.

Une table de concordance entre les articles des anciens règlements COB et les articles du règlement général de l'AMF, à la date de son entrée en vigueur (voir n° 5192-1), est disponible sur le site de l'AMF (rubrique « Textes de référence »). Cette table indique également les articles des règlements COB non repris et abrogés.

Règlements COB toujours en vigueur

5193-1

Règl. COB n° 98-05. OPCVM bénéficiant de la procédure allégée (modifié par les règlements COB n° 99-02 et 2000-02).
Règl. COB n° 2000-02. Modification du règlement COB n° 98-05.

C. Instructions COB

Instructions COB toujours en vigueur

5195

Certaines des instructions COB suivantes sont prises en application de règlements COB, abrogés et repris dans le règlement général de l'AMF (voir n° 5193) ou encore en vigueur (n° 5192-1). Pour autant, un règlement caduc ou abrogé n'a aucune incidence sur son instruction d'application, tant qu'une nouvelle instruction n'a pas été publiée.
Les instructions COB ne portent pas de numéro.

Les dispositions de certaines instructions COB ont été reprises dans le règlement général de l'AMF. La correspondance entre ces instructions abrogées et les articles de règlement général de l'AMF figure dans la table de correspondance disponible sur le site de l'AMF (voir n° 5193).
Mars 1986 : prise en application de la loi n° 83-1 du 3 janvier 1983 modifiée par la loi n° 85-1321 du 14 décembre 1985 portant surveillance des placements.
Novembre 1993 : relative aux missions et moyens du dépositaire d'OPCVM.
3 novembre 1998 (modifiée) : prise en application du règlement COB n° 98-05 relatif aux organismes de placement collectif bénéficiant d'une procédure allégée.

5 octobre 1999 : prise en application de l'art. 6 du règlement COB n° 99-04, relatif aux obligations d'information des marchés étrangers reconnus et aux installations en France donnant directement accès au système de négociation électronique d'un marché étranger reconnu.
Mai 2002 : prise en application du règlement COB n° 2002-04 relatif aux OPA. Certaines dispositions de cette instruction ont été intégrées dans le règlement général de l'AMF (voir ci-après).

Instructions COB intégrées dans le règlement général de l'AMF

Certaines instructions COB, en raison de leur portée normative, ont été intégrées dans le règlement général de l'AMF. Une table de correspondance entre ces instructions et les articles du règlement général de l'AMF, à la date de son entrée en vigueur (voir n° 5192-1) est disponible sur le site de l'AMF (rubrique « Textes de référence »).

D. Instructions AMF

5196

La liste à jour des **instructions de l'AMF** en vigueur est disponible sur son site (rubrique « Textes de référence »).
- **Instruction AMF n° 2002-01** : Sociétés civiles de placement immobilier - SCPI
- **Instruction AMF n° 2003-02** : Fonds communs de créances - FCC
- **Instruction AMF n° 2003-03** : Sociétés d'épargne forestière - SEF
- **Instruction n° 2005-04 du 25 janvier 2005** (modifiée le 13 avril 2006, le 23 septembre 2010 et le 3 mai 2011) relative au prospectus complet des OPCVM contractuels et des FCIMT (mise en ligne sur le site de l'AMF le 11 mars 2005).
- **Instruction n° 2005-06 du 22 février 2005** (modifiée le 18 janvier 2006, le 16 avril 2007 et le 20 juillet 2009) relative aux informations que doivent déclarer et rendre publiques les émetteurs pour lesquels un programme de rachat d'actions propres est en cours de réalisation et aux modalités de déclaration des opérations de stabilisation d'un instrument financier (mise en ligne sur le site de l'AMF le 9 mars 2005).
- **Instruction n° 2005-09 du 1er décembre 2005** relative à l'attestation de gestion de portefeuille dans le cadre d'un mandat (mise en ligne sur le site de l'AMF le 7 décembre 2005).

Cette instruction remplace la décision générale du CMF n° 98-26.

- **Instruction n° 2005-10 du 1er décembre 2005** relative au mandat d'administration d'instruments financiers nominatifs (mise en ligne sur le site de l'AMF le 7 décembre 2005).

Cette instruction remplace la décision générale du CMF n° 99-03.

- **Instruction n° 2005-11 du 13 décembre 2005** (modifiée le 28 septembre 2006, les 16 avril, 11 octobre et 20 décembre 2007, les 12 mars et 4 juillet 2008, le 6 avril 2009, le 21 janvier 2010, les 20 janvier et 24 juin 2011) relative à l'information à diffuser en cas d'offre au public ou d'admission aux négociations de titres financiers sur un marché réglementé (mise en ligne sur le site de l'AMF le 21 décembre 2005).
- **Instruction n° 2006-03 du 21 février 2006** relative aux négociations d'instruments financiers sur un marché, assimilées à des cessions hors d'un marché, dans le cadre de la détermination de la date de transfert de propriété (mise en ligne sur le site de l'AMF le 28 février 2006).
- **Instruction n° 2006-05 du 3 février 2006** (modifiée le 28 septembre 2006, le 16 avril 2007 et le 23 avril 2008) relative aux opérations des dirigeants et des personnes mentionnées à l'article L 621-18-2 du Code monétaire et financier sur les titres de la société (mise en ligne sur le site de l'AMF le 9 mars 2006).
- **Instruction n° 2006-07 du 25 juillet 2006** (modifiée le 16 mai 2007 et le 24 juin 2011) relative aux offres publiques d'acquisition (mise en ligne sur le site de l'AMF le 28 septembre 2006).
- **Instruction n° 2006-08 du 25 juillet 2006** relative à l'expertise indépendante (mise en ligne sur le site de l'AMF le 28 septembre 2006).
- **Instruction n° 2006-09 du 7 novembre 2006** (modifiée le 10 janvier 2008 et le 3 mai 2012) relative à l'examen pour l'attribution des cartes professionnelles de responsables de la conformité et du contrôle interne et de responsable de la conformité pour les services d'investissement (mise en ligne sur le site de l'AMF le 23 novembre 2006).
- **Instruction n° 2006-10 du 19 décembre 2006** (modifiée le 6 avril 2009 et le 28 juillet 2011) relative à la publicité des honoraires des contrôleurs légaux et des membres de leurs réseaux (mise en ligne sur le site de l'AMF le 22 janvier 2007).

Cette instruction prise en application de l'article 222-8 du règlement général de l'AMF présente un modèle de tableau et précise le contenu du communiqué sur les honoraires des commissaires aux comptes (voir n° 5074-1).

- **Instruction n° 2007-01 du 6 mars 2007** (modifiée le 21 juin 2011) relative aux cartes professionnelles (mise en ligne sur le site de l'AMF le 16 mars 2007).
- **Instruction n° 2007-02 du 18 janvier 2007** (modifiée le 13 décembre 2007) relative aux services d'aide à la décision d'investissement et d'exécution d'ordre (mise en ligne sur le site de l'AMF le 18 mai 2007).
- **Instruction n° 2007-03 du 27 avril 2007** relative aux modalités de dépôt de l'information réglementée et au fonctionnement de la banque des communiqués (mise en ligne sur le site de l'AMF le 31 mai 2007).
- **Instruction n° 2007-04 du 15 mai 2007** relative à la couverture des ordres avec service de règlement et de livraison différés (mise en ligne sur le site de l'AMF le 20 juillet 2007).
- **Instruction n° 2007-05 du 2 octobre 2007** relative à la présentation des informations financières pro forma (mise en ligne sur le site de l'AMF le 12 octobre 2007).
- **Instruction n° 2007-06 du 10 juillet 2007** (modifiée le 16 janvier 2012) relative à la communication à l'AMF d'informations sur les opérations sur instruments financiers par les prestataires et les succursales (mise en ligne sur le site de l'AMF le 22 octobre 2007).
- **Instruction n° 2007-07 du 18 octobre 2007** relative à la communication à l'AMF d'informations sur les opérations sur instruments financiers par les entreprises de marché et prestataires gestionnaires d'un système multilatéral de négociation (mise en ligne sur le site de l'AMF le 7 décembre 2007).

- **Instruction n° 2008-01 du 8 février 2008** relative aux prestataires de services d'investissement autres que les sociétés de gestion de portefeuille (mise en ligne sur le site de l'AMF le 28 février 2008).
- **Instruction n° 2008-03 du 8 février 2008** (modifiée le 1er janvier 2010, le 24 juin 2011 et le 6 août 2012) relative aux procédures et modalités d'agrément et au programme d'activité des sociétés de gestion de portefeuille et des prestataires de services d'investissement exerçant le service de gestion de portefeuille pour le compte de tiers ou de conseil en investissement (mise en ligne sur le site de l'AMF le 28 mai 2008).
- **Instruction n° 2008-04 du 15 juillet 2008** relative à l'application des règles de bonne conduite lors de la commercialisation de parts ou actions d'OPCVM ou d'OPCI par les sociétés de gestion de portefeuille (mise en ligne sur le site de l'AMF le 29 juillet 2008).
- **Instruction n° 2008-05 du 29 juillet 2008** relative à la déclaration des opérations suspectes (mise en ligne sur le site de l'AMF le 9 septembre 2008).
- **Instruction n° 2008-06 du 9 décembre 2008** relative à l'organisation des sociétés de gestion de portefeuille et des prestataires de services d'investissement exerçant le service de gestion de portefeuille pour le compte de tiers en matière de valorisation des instruments financiers (mise en ligne sur le site de l'AMF le 30 décembre 2008).
- **Instruction n° 2009-04 du 2 avril 2009** (modifiée le 25 novembre 2009) relative aux procédures d'agrément et à l'information des porteurs de parts de fonds communs de placement à risques (mise en ligne sur le site de l'AMF le 28 avril 2009).
- **Instruction n° 2009-06 du 4 juin 2009** relative au prospectus complet de fonds communs de placements à risques bénéficiant d'une procédure allégée (mise en ligne sur le site de l'AMF le 15 juin 2009).
- **Instruction n° 2009-07 du 23 juin 2009** relative au dossier devant être transmis à l'AMF par un dépositaire central ou par un gestionnaire de système de règlement-livraison dans le cadre de la demande d'autorisation préalable adressée à l'AMF pour l'adhésion au dépositaire central ou la participation au système de règlement-livraison d'un établissement (mise en ligne sur le site de l'AMF le 8 septembre 2009).
- **Instruction n° 2009-08 du 22 septembre 2009** relative au contrôle des opérations d'offre publiques d'acquisition (mise en ligne sur le site de l'AMF le 1er octobre 2009).
- **Instruction n° 2009-10 du 3 novembre 2009** relative au prospectus établi pour l'offre au public de parts sociales des banques mutualistes ou coopératives (mise en ligne sur le site de l'AMF le 4 janvier 2010).
- **Instruction n° 2010-02 du 25 mai 2010** relative à la transparence et à la procédure d'acquisition ordonnée de titres de créance ne donnant pas accès au capital (mise en ligne sur le site de l'AMF le 31 août 2010).
- **Instruction n° 2010-08 du 9 novembre 2010** relative à la déclaration des positions courtes nettes à l'AMF.
- **Instruction n° 2010-09 du 10 novembre 2010** relative à la certification par l'AMF d'un examen relatif aux connaissances professionnelles de certaines personnes physiques placées sous l'autorité d'un prestataire de services d'investissement ou agissant pour son compte propre (mise en ligne sur le site de l'AMF le 10 novembre 2010, modifiée le 26 mai 2011). Cette instruction a remplacé l'instruction n° 2010-01 du 23 mars 2010.
- **Instruction n° 2011-01 du 11 janvier 2011** relative aux organismes de titrisation (mise en ligne sur le site de l'AMF le 11 janvier 2011).
- **Instruction n° 2011-04 du 2 février 2011** relative aux modalités de communication des opérations de cession temporaires portant sur des actions à l'AMF (mise en ligne sur le site de l'AMF le 2 février 2011).
- **Instruction n° 2011-15 du 2 février 2011** (modifiée le 25 mai 2012) relative aux modalités de calcul du risque global des OPCVM (mise en ligne sur le site de l'AMF le 3 novembre 2011).
- **Instructions n° 2011-19, 2011-20, 2011-21 et 2011-23 du 21 décembre 2011** relatives aux procédures d'agrément, à l'établissement d'un DICI et d'un prospectus et à l'information périodique des OPCVM coordonnés français et des OPCVM coordonnés étrangers commercialisés en France (Instruction n° 2011-19), des OPCVM non coordonnés (Instruction n° 2011-20), des OPCVM d'épargne salariale (Instruction n° 2011-21), des OPCI (Instruction n° 2011-23), (mises en ligne sur le site de l'AMF le 21 décembre 2011).
- **Instruction n° 2011-22 du 21 décembre 2011** relative aux procédures d'agrément, à l'établissement d'un DICI et d'un règlement et à l'information périodique des FCPR, FCPI et FIP agréés, (mise en ligne sur le site de l'AMF le 21 décembre 2011).
- **Instruction n° 2012-01 du 1er février 2012** Organisation de l'activité de gestion d'OPCVM ou d'OPCI et du service d'investissement de gestion de portefeuille pour le compte de tiers en matière de gestion des risques (mise en ligne sur le site de l'AMF le 1er février 2011).
- **Instruction n° 2012-06 du 5 juillet 2012** relative aux modalités de déclaration, de modifications, à l'établissement d'un prospectus et à l'information périodique des OPCVM déclarés réservés à certains investisseurs (mise en ligne sur le site de l'AMF le 5 juillet 2012).
- **Instruction n° 2012-07 du 13 juillet 2012** Traitement des réclamations (mise en ligne sur le site de l'AMF le 13 juillet 2012).

E. Recommandations COB

5197

Les principales recommandations COB toujours en vigueur sont les suivantes :

Avril 1975 : information publiée par les Sicomi sur leur patrimoine, leur activité, leurs résultats.

Septembre 1975 : moyens de rendre comparables dans le temps les comptes consolidés.

Juillet 1977 : information des actionnaires et rémunération des apports en nature dans les opérations de fusion, scission ou apport partiel d'actif.

Août 1980 : information des souscripteurs sur les caractéristiques des emprunts.

87-02. Accélération de la publication des comptes annuels consolidés.

87-03. Tarifs des frais supportés par les détenteurs de valeurs mobilières.

88-02. Participation et représentation des actionnaires aux assemblées générales.

Cette recommandation a été confirmée et complétée par la recommandation AMF du 21 avril 2006 (voir n° 5197-1).

89-01. Information à donner par les sociétés cotées sur leur degré d'exposition aux risques de marché (taux, change, actions).

93-02. Information financière des Sofica.

95-01. Méthodes à mettre en oeuvre par les experts chargés d'évaluer les actifs immobiliers des SCPI (recommandation commune COB/CNC).

95-02. Information relative aux options de souscription d'achat réservées aux salariés.

98-04. Comptabilisation des CVG et des bons de cession de valeur garantie.

98-05. Diffusion sur Internet d'informations financières par les sociétés dont les titres sont admis sur un marché réglementé.

99-01. Mode d'établissement et de présentation des comptes intermédiaires par les sociétés faisant appel public à l'épargne.

Certaines dispositions de cette recommandation COB ont été reprises dans le règlement général de l'AMF.

99-02. Promotion ou vente de produits de placement collectif ou de services de gestion sous mandat via Internet.

2000-01. Information financière relative au risque de crédit.

2000-02. Diffusion d'informations financières sur les forums de discussion et les sites internet dédiés à l'information ou au conseil financier.

2001-01. Communication des émetteurs sur la création de valeur actionnariale.

Janvier 2002. Rappel de la recommandation (n° 2000-01) sur l'information relative aux risques de crédit des établissements bancaires.

Novembre 2002. Montages déconsolidants et sorties d'actifs (recommandation commune COB/CB).

F. Recommandations AMF

5197-1

Les principales **recommandations** publiées par l'AMF sont les suivantes :
1er octobre 2003 (modifiée le 1er août 2012). Position-recommandation de l'AMF n° 2003-01 : Transmission d'informations privilégiées préalablement à des opérations de cession de participations significatives dans des sociétés cotées sur un marché réglementé (procédures dites de « data room »).
27 janvier 2006. Elaboration des documents de référence. L'AMF a publié en janvier 2006 un « Guide d'élaboration des documents de référence ». Ce guide a été mis à jour en dernier lieu le 20 décembre 2010 (voir n° 3701-3 I). Dans le guide initial figuraient des recommandations, ainsi que des interprétations de l'AMF sur les informations dues au titre de certaines rubriques des annexes du règlement (CE) n° 809/2004 du 29 avril 2004 (dit règlement « prospectus »). Les recommandations et interprétations qui restent applicables sont les suivantes :

- Recommandation n° 1. Création de valeur commerciale,

- Recommandation n° 2. Assurances et couvertures de risques,

- Recommandation n° 4. Nantissements, garanties et sûretés,

- Recommandation n° 5. Risques et litiges : méthodes de provisionnement.

La recommandation n° 3 sur la structure du capital a été remplacée par la recommandation du 10 décembre 2009 sur description de la structure du capital.

- Interprétation n° 5 : limitation de droits de vote et droits de vote multiple,

- Interprétation n° 7 : relations mères-filles.

Les autres interprétations du guide initial sont caduques.

21 avril 2006 (modifiée le 16 avril 2007). Participation des actionnaires aux assemblées générales.

Cette recommandation confirme et complète la recommandation COB n° 88-02 (voir n° 5197).

28 septembre 2006 (modifiée le 19 octobre 2006 et le 27 juillet 2010). Expertise financière indépendante.
21 décembre 2006. Recommandations en matière d'information comptable dans la perspective de l'arrêté des comptes 2006.
20 janvier 2007 (modifiée le 20 décembre 2007). Communication par voie de presse écrite des sociétés cotées sur un marché réglementé (voir n° 5061-6).
22 janvier 2007. Dispositif de contrôle interne : cadre de référence.
23 mars 2007 (modifiée le 1er août 2012). Position-recommandation de l'AMF n° 2007-10 : Obligation d'information sur la date de détachement du dividende.
18 mai 2007. Production d'analyses indépendantes lors des opérations financières de taille significative et destinées à un public d'épargnants individuels.
4 octobre 2007. Recommandation sur le résumé du prospectus.
7 avril 2008. Etude portant sur l'information financière publiée au titre du 3e trimestre 2007, dans le cadre de la première application de la directive Transparence.
7 octobre 2008. Recommandations relatives aux FCPE à effet de levier logés au sein de plans d'épargne entreprise.
15 octobre 2008. Recommandations en matière de valorisation de certains instruments financiers à la juste valeur.
29 octobre 2008. Recommandations de l'AMF en vue de l'arrêté des comptes 2008.
17 décembre 2008. Recommandation relative à la communication des sociétés cotées sur leur chiffre d'affaires annuel.
22 décembre 2008. Recommandations relatives à l'information à donner dans les documents de référence sur les rémunérations des mandataires sociaux.
20 mai 2009. Etude portant sur l'information financière publiée au titre du 1er semestre 2008, dans le cadre de la première application de la directive Transparence.
8 juin 2009. Recommandation relative à la préparation des opérations financières soumises au visa de l'AMF.
6 juillet 2009. Recommandation sur la présentation des résolutions de délégation de compétence proposées aux assemblées générales en vertu du nouvel article L 225-136 du Code de commerce.
29 octobre 2009. Recommandation de l'AMF sur les facteurs de risques.

Cette recommandation fait partie du « Guide d'élaboration des documents de référence » (voir n° 3701-3 I).

4 novembre 2009. Recommandation de l'AMF en vue de l'arrêté des comptes 2009.
10 décembre 2009. Recommandation de l'AMF sur la description de la structure du capital.

Cette recommandation fait partie du « Guide d'élaboration des documents de référence » (voir n° 3701-3 I).

10 décembre 2009. Recommandation de l'AMF sur la description des principales activités et des principaux marchés.

Cette recommandation fait partie du « Guide d'élaboration des documents de référence » (voir n° 3701-3 I).

5 février 2010. Recommandation de l'AMF sur la communication financière des sociétés cotées à l'occasion de la publication de leurs résultats.
8 février 2010. Position-recommandation AMF n° 2010-18 sur la présentation des éléments d'évaluation et des risques du patrimoine immobilier des sociétés cotées.
22 juillet 2010. Recommandation de l'AMF sur le rapport du groupe de travail sur le comité d'audit.
22 juillet 2010. Recommandation de l'AMF sur « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : Cadre de Référence » (voir n° 391 s. et 3699-1).
16 septembre 2010. Position/recommandation de l'AMF n° 2010-03 (modifiée le 5 mai 2011) : questions-réponses de l'AMF sur le transfert vers Alternext d'une société cotée sur Euronext.
3 novembre 2010. Recommandation de l'AMF n° 2010-07 : Guide relatif à la prévention des manquements d'initiés imputables aux dirigeants des sociétés cotées.
17 novembre 2010. Position/recommandation de l'AMF n° 2010-10 : Guide de passage du prospectus simplifié au document

d'information clé pour l'investisseur (le « DICI »).
17 novembre 2010. Position/recommandation de l'AMF n° 2010-11 relative à la communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers.
17 novembre 2010. Recommandation de l'AMF n° 2010-12 en vue de l'arrêté des comptes 2010.
2 décembre 2010. Recommandation de l'AMF n° 2010-13 : Rapport sur l'information publiée par les sociétés cotées en matière de responsabilité sociale et environnementale.
6 décembre 2010. Recommandation de l'AMF n° 2010-14 sur les engagements hors bilan.

Cette recommandation fait partie du « Guide d'élaboration des documents de référence » (voir n° 3701-3 I).

7 décembre 2010. Recommandation de l'AMF n° 2010-15 : Rapport complémentaire de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise, la rémunération des dirigeants et le contrôle interne - Valeurs petites et moyennes se référant au code de gouvernement d'entreprise de Middlenext de décembre 2009.
18 février 2011. Position/recommandation de l'AMF n° 2011-05 (modifiée le 23 décembre 2011) : Guide des documents d'information des OPCVM et OPCI.
18 mars 2011. Recommandation de l'AMF n° 2011-06 sur les agences de conseil en vote.
21 juin 2011. Position/recommandation de l'AMF n° 2011-09 sur la rédaction des questions/réponses des examens destinés à vérifier les connaissances minimales des acteurs de marché.
21 juillet 2011. Position/recommandation de l'AMF n° 2011-11 relative aux opérations d'apports ou de fusion.
7 novembre 2011. Recommandation de l'AMF n° 2011-16 en vue de l'arrêté des comptes 2011.
13 décembre 2011. Recommandation de l'AMF n° 2011-17 : Rapport 2011 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants.
20 décembre 2011. Position/recommandation de l'AMF n° 2011-18 sur certains éléments de communication financière notamment dans le cadre de la présentation au marché des résultats.
23 décembre 2011. Position/recommandation de l'AMF n° 2011-24 : Guide de bonnes pratiques pour la rédaction des documents commerciaux et la commercialisation des OPC.
23 décembre 2011. Position/recommandation de l'AMF n° 2011-25 : Guide de bonnes pratiques du suivi des OPC.
9 février 2012. Recommandation AMF n° 2012-02 sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants des sociétés se référant au code Afep/Medef - Présentation consolidée des recommandations contenues dans les rapports annuels de l'AMF.
2 juillet 2012. Recommandation AMF n° 2012-05 sur les assemblées générales d'actionnaires de sociétés cotées.
8 août 2012. Position-recommandation AMF n° 2012-10 : Guide relatif aux OPCVM d'épargne salariale.
8 août 2012. Position-recommandation AMF n° 2012-11 : Guide relatif aux OPCVM de capital investissement.

II. Textes de l'ESMA (ex-CESR)

Sur le rôle de l'ESMA, voir n° 5060-5.

Sont cités, ci-après, les principaux textes de l'ESMA (ex-CESR) intéressant la comptabilité des entreprises.

Normes de l'ESMA (ex-CESR)

5198

- Norme n° 1 du 1er mars 2003 (réf. 03-073) : contrôle de l'application des normes comptables en Europe.

- Norme n° 2 du 22 avril 2004 (réf. 03-317c) : coordination européenne pour la vérification de la bonne application des normes d'information financière.

Recommandations de l'ESMA (ex-CESR)

- Recommandation du 30 décembre 2003 (réf. 03-323e) : préparation de la transition aux normes IFRS.

Cette recommandation a été reprise par l'AMF dans sa recommandation de mars 2004 (voir n° 5197-1).

- Recommandations du 10 février 2005 (réf. 05-054b) : application du règlement européen n° 809/2004 pris en application de la directive CE 2003/71 dite « Prospectus » (voir n° 5081-2).

- Recommandation du 3 novembre 2005 (réf. 05-178b) : indicateurs alternatifs de performance.

- Recommandations de février et mai 2007 pour l'application de la directive 2004/39/CE et du règlement (CE) n° 1287/2006 relatifs aux marchés d'instruments financiers.

Avis de l'ESMA (ex-CESR)

- Avis du 5 juillet 2005 (réf. 05-230b) : avis technique sur l'équivalence des GAAP de certains pays tiers et des IFRS.

- Avis du 27 octobre 2005 (réf. 05-582) : avis technique portant sur un éventuel amendement du règlement (CE) 809/2004 concernant les informations financières historiques qui doivent être fournies dans tout prospectus.

- Avis du 8 mars 2007 (réf. 07-138) : avis sur le programme de travail des normalisateurs comptables américains, canadiens et japonais, la définition de l'équivalence et recensement des GAAP de pays tiers utilisés sur les marchés réglementés européens.

- Avis du 6 juin 2007 (réf. 07-289) : avis technique sur un mécanisme de détermination de l'équivalence de GAAP de pays tiers.

- Avis du 9 août 2007 (réf. 07-284b) : avis technique sur la transparence des actions non cotées.

- Avis du 31 mars 2008 (réf. 08-179) : avis sur l'équivalence des GAAPs Chinois, Japonais et Nord-Américains.

- Avis du 19 mai 2008 (réf. 08-293) : avis sur l'équivalence des GAAPs Canadiens et Sud Coréens.

- Avis du 14 novembre 2008 (réf. 08-859) : avis technique sur l'équivalence des GAAPs Indiens.

III. Textes d'Euronext Paris

5200

Les textes listés ci-après concernent la réglementation applicable sur Euronext Paris (voir n° 1804) et Alternext (voir n° 1804-1).

Réglementation applicable aux marchés réglementés

Remarque
Les textes suivants dont le numéro est précédé de la lettre « N » concernent uniquement le marché réglementé français Euronext Paris ; les autres sont applicables à l'ensemble des marchés réglementés gérés par Euronext Paris SA (voir n° 1804).

Règles de marchés harmonisées

I. Règles générales

- **Livre I** - Règles de marché harmonisées (27 juin 2012).

Les règles de fonctionnement du marché unique Euronext (voir n° 1804), ont été approuvées par décision de l'AMF en date du 30 novembre 2004, conformément à l'article 511-4 de son règlement général (voir n° 5060-8). Des modifications de ces règles ont été approuvées par décisions de l'AMF (en dernier lieu, en date du 17 juillet 2012).

- **Instruction Euronext n° 1-01** (modifiée) - Entrée en vigueur des règles des marchés d'Euronext (27 juin 2012).

- **Instruction Euronext n° 6-01** - Procédure d'admission (13 mai 2011).

- **Instruction Euronext n° 6-02** - Classification des titres en compartiments de capitalisation boursière (1er avril 2005).

- **Instruction Euronext n° 6-04** - Documentation à fournir au dépôt d'une demande d'admission à la cotation d'ETF, ETN, ETV et organisme de placement collectif autre qu'un ETF (11 février 2011).

- **Instruction Euronext n° 6-05** - Conditions d'octroi aux sociétés minières d'une dispense aux conditions historiques d'existence (24 mai 2011).

- **Instruction Euronext n° 8-01** - Précisions sur les normes de filtrage des ordres sur les marchés de titres d'Euronext (23 juin 2009).

- **Instruction Euronext n° 9-01** - Fixation des indemnités forfaitaires établies sur le fondement de la règle 9301/1 (ii) (a) et (vi) des règles du marché d'Euronext (23 août 2010).

II. Organisation des cotations

- **Instruction Euronext n° 4-01** (Universal Trading Platform) - Manuel de négociation (11 février 2011).

- **Annexe à l'instruction n° 4-01** (25 avril 2012).

- **Instruction Euronext n° 4-02** (Modèle de marché dirigé par les prix des Apporteurs de liquidité) - Manuel de négociation (16 juillet 2010).

- **Annexes à l'instruction n° 4-02** (25 avril 2012 et 21 mai 2012).

III. Organisation des membres

- **Instruction Euronext n° 2-01** - Procédures d'inscription des représentants autorisés et des personnes responsables sur les marchés de titres d'Euronext (9 août 2010).

Règles de marchés non harmonisées

I. Règles générales

- **Livre II** - Règles particulières applicables aux marchés réglementés français (27 juillet 2012).

Les règles de fonctionnement du marché unique Eurolist, devenu Euronext Paris (voir n° 1804), ont été approuvées par décision de l'AMF en date du 30 novembre 2004, conformément à l'article 511-4 de son règlement général (voir n° 5060-8). Des modifications de ces règles ont été approuvées par décisions de l'AMF en dernier lieu en date du 20 juin 2012.

II. Admission aux négociations et radiation des instruments financiers

- **Instruction N3-04** - Admission de parts de fonds communs de créances (16 février 2005).

- **Instruction N3-06** - Information d'Euronext Paris sur les dates de dividendes (4 décembre 2007).

- **Instruction N3-07** - Procédures d'introduction (21 février 2005).

- **Instruction N3-08** - Déroulement d'une procédure de retrait ordonné et de l'offre de cession volontaire (10 avril 2008).

- **Instruction N3-09** - Inscription dans le compartiment spécial (17 novembre 2008).

III. Organisation des négociations

- **Instruction N4-01** - Opérations liées entre une option et son titre sous-jacent (21 février 2005).

- **Instruction N4-02** - Les opérations liées comptant-terme et l'ordre stipulé à règlement différé (OSRD) (21 février 2005).

- **Instruction N4-03** - Le déroulement d'une offre publique d'acquisition (21 février 2005).

Réglementation applicable à Alternext

La réglementation applicable au marché Alternext prend la forme d'avis, qui selon leur importance, peuvent être approuvés par l'AMF. En particulier les règles du marché Alternext et leurs modifications font l'objet de décisions d'approbation de l'AMF. Les règles de marché Alternext actualisées sont contenues dans la publication Règles des marchés Alternext. Ces règles sont disponibles sur le site de NYSE Euronext : https://europeanequities.nyx.com

Avis Alternext en vigueur

- **Avis Alternext n° 2005-089** du 22 décembre 2005 - Modalités pratiques d'une cotation en continu sur Alternext.

Les documents cités sont également disponibles sur le site de NYSE Euronext (voir ci-dessus).

Chapitre 23 Audit et contrôles comptables et financiers

5250

5251

L'audit et les contrôles comptables et financiers peuvent être conduits soit en interne (voir n° 398) soit en ayant recours à un intervenant extérieur ; on parle alors de **contrôle externe.** Ce dernier peut être :

- un **contrôle légal** (c'est-à-dire du fait de la loi) effectué par un commissaire aux comptes,

- un contrôle effectué dans le cadre de **diligences directement liées (« DDL »)** à la mission de commissaire aux comptes,

- un **contrôle de nature contractuelle** (la mission fixée pouvant être permanente ou occasionnelle) effectué par un professionnel de l'expertise comptable.

Les différentes missions qui peuvent être effectuées dans le cadre de ces contrôles sont les suivantes :

	Missions légales (commissaire aux comptes)	**« DDL » (commissaire aux comptes)**	**Missions contractuelles (expert-comptable)**
Audit	voir n° 5347	voir n° 5359-1	voir n° 5314
Examen limité des comptes	voir n° 5357 et 3705-6	voir n° 5359-1	voir n° 5314
Mission de présentation	-	-	voir n° 5314

	Missions légales (commissaire aux comptes)	« DDL » (commissaire aux comptes)	Missions contractuelles (expert-comptable)
Interventions définies par la loi ou le règlement	voir n° 5358		voir n° 5319-1
Diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	-	voir n° 5359 à 5359-11	-
Contrôle (examen) sur la base de procédures convenues	-	voir n° 5359-6	voir n° 5318
Attestations particulières	-	voir n° 5359-4	voir n° 5317-1
Compilation		-	voir n° 5318
Examen d'informations prévisionnelles		-	voir n° 5318

Pour réaliser ces missions, les professionnels ont à leur disposition un corps de normes, d'une part, défini au niveau international par l'Ifac (voir n° 5251-1) et transposé au niveau national (voir n° 5251-5), et d'autre part, directement défini par les institutions professionnelles nationales.
Ces normes ne concernent pas la méthodologie d'établissement des comptes, mais uniquement la démarche à suivre par l'auditeur externe pour émettre une opinion sur ces comptes. Elles définissent les principes fondamentaux et les procédures essentielles que l'auditeur externe doit appliquer au cours de ses missions.
Sur la révision des normes d'exercice professionnel (NEP) concernant les CAC, voir n° 5252.

Section 1 Les aspects normatifs du contrôle externe

I. L'Ifac, normalisateur de l'audit international

5251-1

C'est l'International Federation of Accountants (Ifac) qui normalise la profession d'auditeur au niveau mondial. Créée le 7 octobre 1977, l'Ifac regroupe aujourd'hui 167 organisations professionnelles représentant 127 pays et 2,5 millions de professionnels comptables et d'auditeurs exerçant en libéral, en entreprise, dans la fonction publique ou dans l'enseignement. La France y est représentée par l'OEC et la CNCC.

L'Ifac a également un rôle majeur dans l'IASB puisqu'elle a présenté plusieurs trustees au nom de la profession comptable.

Objectifs de l'Ifac

5251-2

Le principal objectif de l'Ifac est de favoriser le développement d'une profession comptable mondiale homogène ayant des pratiques et des comportements harmonisés.
Pour ce faire, l'Ifac s'attache à :

- promouvoir les normes et le développement de la profession en publiant des informations techniques et professionnelles et en encourageant l'adoption des normes de l'Ifac et de l'IAASB, voir n° 5391,

- promouvoir le rôle, les responsabilités et la réussite de la profession,

- encourager une profession forte et homogène,

- aider à la formation et au développement des organisations nationales et régionales,

- coopérer avec les organisations internationales.

Fonctionnement de l'Ifac

5251-3

L'Ifac est composée de plusieurs comités au nombre desquels :

- l'International Auditing and Assurance Standards Board (**IAASB**) qui travaille à l'harmonisation des pratiques d'audit et d'expression d'assurance à travers le monde par le biais des normes internationales qu'il publie (voir n° 5251-4) ;

- l'International Accounting Education Standards Board (**IAESB**) ;

- l'International Ethics Standards Board (**IESBA**) qui émet des directives relatives à la déontologie et l'éthique des professionnels.

Remarques

1. Code d'éthique de l'Ifac (voir n° 5397).

2. PIOB Le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board ou PIOB) a été constitué en 2005 pour garantir que les normes internationales d'audit et d'assurance, de déontologie et de formation de la profession comptable sont établies d'une manière transparente qui reflète l'intérêt public. Il supervise les comités précités, le comité consultatif de la conformité (Compliance Advisory Panel ou Cap) ainsi que les groupes consultatifs de l'IAASB, l'IAESB et l'IESBA.

Normes de l'IAASB : comité des normes internationales d'audit et d'expression d'assurance de l'Ifac

5251-4

Le comité d'audit et d'expression d'assurance (IAASB) de l'Ifac se prononce par **la publication de normes** sur les principes de base, les procédures et les pratiques pour les missions :

- **d'audit,** à travers les **ISA** (International Standards on Auditing) : voir n° 5391 ;

Les commentaires IAPS (International Auditing Practice Statements) les complètent (voir n° 5395).
Sur la future homologation des normes ISA par la Commission européenne, voir n° 5252.

- **d'examen limité,** à travers les **ISRE** (International Standards on Review Engagements) : voir n° 5392 ;

- **d'opinion** sur de l'information autre que financière historique, à travers les **ISAE** (International Standards on Assurance Engagements) : voir n° 5393 ;

- de **compilation et de procédures convenues,** à travers les **ISRS** (International Standards on Related Services) : voir n° 5394.

Les commentaires IRSEPS (International Related Services Practice Statements) les compléteront.

Par ailleurs elle émet des normes de contrôle de qualité (ISQC : International Standards on Quality Control) pour toutes les missions relevant des ISA, des ISAE et des ISRS.

Les normes de l'Ifac sont compilées dans le « Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control ». Elles sont également disponibles en anglais sur le site Internet de l'Ifac : www.ifac.org. Les normes d'audit ont fait l'objet d'une traduction en français disponible sur le site de la CNCC et de l'OEC.

II. Normalisation professionnelle en France

5251-5

En France, pour les experts-comptables, c'est le CSOEC (voir n° 5311) qui définit la normalisation professionnelle applicable à ses membres. Les normes sont ensuite soumises à **agrément par arrêté** du ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et du ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat.

Sur le référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable, voir n° 5312.

Pour les commissaires aux comptes, c'est la **CNCC** (voir n° 248) qui élabore les projets de normes d'exercice professionnel (NEP). Les normes sont ensuite soumises à **homologation par arrêté du garde des Sceaux,** après avis du H3C (voir n° 5252).

Sur la liste des NEP, voir n° 5376.

Les normes définies sont, soit transposées et adaptées des normes de l'IAASB (normes d'audit et d'examen limité), soit des normes propres à la France (norme de présentation pour l'OEC, voir n° 5312 et n° 5314) ou NEP adoptées en raison de dispositions légales spécifiques pour les commissaires aux comptes, voir n° 5374 et n° 5190. Quoi qu'il en soit, les normes s'inscrivent dans le **cadre de référence** des missions des professionnels.

Que ce soit celui des experts-comptables (voir n° 5312) ou celui des commissaires aux comptes (voir n° 5345), le cadre de référence des missions devrait être en conformité avec celui de l'IAASB (voir n° 5396) qui définit les différentes missions des auditeurs et homogénéise leur comportement, en favorisant une meilleure appréciation de leur responsabilité et des engagements pris.

Sur le tableau de correspondance entre les normes ISA, les NEP et les normes professionnelles d'expertise comptable, voir n° 5391.

Section 2 Le commissariat aux comptes

I. Textes de référence

5252

La loi de sécurité financière du 1er août 2003 est à l'origine de la révision de textes importants concernant **l'organisation de la profession et le statut** des commissaires aux comptes tels que :

- le décret n° 69-810 du 12 août 1969, désormais codifié dans la partie réglementaire du Code de commerce à la suite du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007 ;

- l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 qui a transféré tous les textes relatifs au commissariat aux comptes dans le livre VIII, titre II du Code de commerce (voir n° 5269).

La loi de sécurité financière a en outre conféré une **portée réglementaire** à certains instruments de la profession qui existaient antérieurement, et plus particulièrement :

- au **Code de déontologie** (voir n° 5269-1) qui a été modifié et approuvé (C. com. art. L 822-16) par le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 (figurant désormais en annexe du livre VIII, titre II, de la partie réglementaire du Code de commerce),

- et aux **normes d'exercice professionnel** (NEP, voir n° 5376), désormais soumises à **homologation** par arrêté du garde des Sceaux, après avis du H3C (C. com. art. L 821-1), ce qui les rend opposables aux tiers.

A. Normes d'exercice professionnel (NEP)

I. Les normes d'exercice professionnel (NEP)
Depuis la loi de sécurité financière du 1er août 2003, les NEP élaborées par la CNCC sont homologuées par le garde des Sceaux après avis du H3C (voir n° 5297-1) et ont donc un caractère obligatoire. Elles s'imposent à tous les commissaires aux comptes.

Les NEP homologuées et publiées au JO sont d'**application immédiate,** sauf exception mentionnée.

Le processus d'homologation n'étant pas achevé à la date de publication de cet ouvrage, les anciennes normes CNCC non encore homologuées à cette date (voir n° 5376) constituent un élément de doctrine concourant à la bonne information des professionnels (voir n° 5252 II.).

Remarques
1. La CNCC a attribué à chaque NEP un numéro qui est, le cas échéant, celui de la norme ISA dont elles sont issues. **2. L'ensemble des NEP et des normes CNCC est repris dans le Mémento Comptable** aux différents paragraphes concernés par le problème traité (se reporter aux n° MC indiqués pour chaque norme au n° 5376). En outre, elles sont accessibles directement dans la Solution **Navis comptable conso/IFRS,** mise à jour mensuellement.

II. Valeur des anciennes normes CNCC (notamment séries 5, 6 et 7)
Après le 1er mai 2007, **pour les sujets non couverts par des NEP,** les **anciennes normes CNCC** constituent un élément de **doctrine** puisqu'elles bénéficient de l'autorité attachée à la CNCC qui les a édictées et contribuent à améliorer l'information des professionnels (lettre du président de la CNCC du 6 juin 2007 : Bull. CNCC n° 146, juin 2007, p. 270 s. ; en ce sens, Rép. Houillon, AN 24 octobre 2006, p. 13700).
Le bulletin CNCC (n° 153, mars 2009, p. 12 s.) a précisé, à l'aide d'un diagramme, les modalités de mention dans les rapports du commissaire aux comptes du « référentiel » professionnel appliqué, à savoir :

- les NEP applicables en France ;

- les diligences estimées nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la CNCC relative à la mission concernée ou ;

- les diligences estimées nécessaires.

Un tableau de synthèse a été établi (www.cncc.fr) pour donner une vision la plus complète possible des textes doctrinaux relatifs à certaines de ces interventions donnant lieu à l'émission d'un rapport, qu'il s'agisse des anciennes normes des séries 6 et 7 ou de communiqués publiés par la CNCC depuis 2003.

Sur la liste des normes ISA et leur correspondance avec les NEP et les normes de l'OEC, voir n° 5391.

III. Hiérarchie des textes élaborés par la CNCC
Le processus d'homologation des normes instaure une hiérarchie plus précise qu'auparavant dans les textes élaborés par la CNCC (Assises CNCC des 8-9 décembre 2006) :

a. Eléments obligatoires

- NEP homologuées par arrêté du garde des Sceaux (voir n° 5376),

- bonnes pratiques professionnelles identifiées par le H3C (voir n° 5380-5).

b. Doctrine

- Notes d'information (voir n° 5380-1) : rattachées à une ou plusieurs NEP, elles définissent les modalités pratiques de mise en oeuvre des NEP et fournissent des exemples de rapport ainsi que des outils pratiques.

Les nouvelles Notes d'information remplacent progressivement celles émises avant l'homologation des NEP.

- autres pratiques professionnelles (voir n° 5380-5),

- anciennes normes CNCC n'ayant pas fait l'objet d'une NEP (notamment séries 5, 6 et 7),

- réponses publiées par des commissions (Bull. CNCC),

IV. Application des normes ISA en Europe

La directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 sur les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés prévoit **l'adoption des normes d'audit internationales** (normes ISA, voir n° 5391) par tous les Etats membres de l'Union européenne. Deux mécanismes ont été mis en place pour que les normes ISA soient homologuées par la Commission européenne (CE) :

- un mécanisme de **révision** des normes ISA pour les clarifier (projet « Clarity ») et disposer fin 2008, au niveau européen, d'un ensemble de normes homogènes ;

- un mécanisme d'**homologation** au niveau européen : l'EGAOB (« European Group of Auditors'Oversight Bodies », voir n° 5297-1) a constitué un sous-comité où le H3C et la CNCC sont représentés afin d'éclairer la CE sur la qualité des normes produites par l'IAASB (voir n° 5251-3).

Une fois homologuées, les normes ISA seront publiées dans un règlement européen qui deviendra directement applicable dans tous les pays membres de l'Union européenne.
En attendant la publication des normes ISA dans un règlement européen, les commissaires aux comptes français doivent exercer leur mission conformément aux NEP.
Toutefois, lorsqu'une norme ISA sera adoptée par la CE, le garde des Sceaux pourra imposer des diligences ou des procédures complémentaires ou, à titre exceptionnel, écarter certains éléments de la norme ISA afin de tenir compte de spécificités de la loi française (C. com. art. L 821-13).

Les procédures et diligences complémentaires seront communiquées à la CE et aux autres Etats membres préalablement à la publication de la norme. Lorsqu'il écartera certains éléments d'une norme ISA, le garde des Sceaux doit également en informer la CE et les autres Etats membres, en précisant les motifs de sa décision (C. com. art. L 821-13).

B. Informations techniques à l'usage des commissaires aux comptes

L'**information technique** comprend notamment :

a. des **communiqués** de la CNCC rédigés dans l'attente de l'actualisation de son référentiel normatif (par exemple, communiqué CNCC sur la lettre de fin de travaux du 11 janvier 2007) ;

b. des **Notes d'information (NI.**, voir n° 5380-2) qui sont publiées par la CNCC et qui définissent les modalités pratiques de mise en oeuvre des **normes d'exercice professionnel** (NEP, voir n° 5376) et fournissent des **exemples de rapport** ainsi que des **outils pratiques** ;

De nouvelles Notes d'information basées sur les NEP, remplacent progressivement les **notes d'information** qui existaient en appui du référentiel normatif jusqu'en 1999. Nous avons toutefois maintenu, aux différents paragraphes concernés par le problème traité, les éléments essentiels des anciennes notes qui nous paraissent toujours d'actualité et qui ne sont pas en contradiction avec les NEP.

c. les **guides de contrôle spécialisés** concernant des branches d'activités dont les particularités appellent des modalités spécifiques de mise en application des principes généraux (voir liste n° 5380-3) ;

d. les **notes techniques** intégrant certains événements dans la démarche du commissaire aux comptes (voir liste au n° 5380-4) ;

e. les **avis techniques** répondant à des circonstances ou à des situations particulières (voir liste n° 5380-5) ;

f. les **réponses** données par la CNCC aux questions posées par les commissaires aux comptes ;

Les avis, notes techniques et les réponses sont publiés sur l'extranet ainsi que dans le Bulletin trimestriel de la CNCC.

g. les **études techniques** (voir liste n° 5380-5) ;

h. les **études juridiques** sur le droit des sociétés en relation avec la mission des commissaires aux comptes (voir liste n° 5380-7) ;

Remarques

1. Tous les avis, les réponses et les prises de positions retenus dans les études juridiques présentant un caractère doctrinal général sont **repris dans le Mémento Comptable** aux différents paragraphes concernés par le problème traité.

2. Avis de l'AMF sur la mission des CAC L'AMF (voir n° 5060-4) émet occasionnellement dans ses bulletins mensuels et dans ses rapports annuels, des avis concernant la mission des commissaires aux comptes. Ces avis sont **repris dans ce Mémento** aux différents paragraphes concernés par le problème traité.

II. La désignation du commissaire aux comptes

A. Entités devant désigner un ou plusieurs commissaire(s) aux comptes

5252-1

La loi a institué un contrôle légal de caractère permanent par un ou plusieurs commissaire(s) aux comptes ayant pour objectif principal la vérification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes. Il concerne :

- les sociétés commerciales (quel que soit leur objet ou leur activité),

- certaines sociétés, entités ou groupements de par leur activité ou leur taille.

Pour plus de détails, voir n° 5252-2.
Pour les missions particulières confiées aux commissaires aux comptes, voir n° 5307-3.

Sociétés commerciales

Selon le Code de commerce, les sociétés commerciales, quel que soit leur objet ou leur activité, doivent nommer au moins un commissaire aux comptes, dans les conditions suivantes :

	Textes applicables	Observations
Sociétés anonymes (SA) Sont notamment constituées sous forme de SA les **sociétés européennes** (règlement CE n° 2157/2001 du 8 octobre 2001, art. 61)	C. com. art. L 225-218	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés en commandite par actions (SCA)	C. com. art. L 226-6	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés par actions	C. com. art. L 227-9-1	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes : - lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés :

	Textes applicables	Observations
simplifiées (SAS)	et R 227-1	**Bilan : 1 000 K €** **CA HT : 2 000 K €** **Effectif : 20 salariés** Cette obligation cesse lorsque deux des trois critères ne sont pas dépassés pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes. Sur l'appréciation des seuils, voir SARL ci-après. **ou** - lorsque la SAS **contrôle** ou **est contrôlée** par une ou plusieurs sociétés au sens des II et III de l'article C. com. L 233-16 (contrôle exclusif ou contrôle conjoint). **Remarques 1. Nationalité et forme des sociétés concernées** Une SAS contrôlée par une société civile ou par une société étrangère ou qui en contrôle une, au sens des I et II de l'article C. com. L 233-16, doit désigner au moins un commissaire aux comptes, quelle que soit la taille de la SAS et quelle que soit la nationalité ou la forme des sociétés concernées (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, EJ 2009-32, p. 606 s.). **2. SAS créées avant 2009** Elles ne peuvent pas mettre fin aux mandats des commissaires aux comptes avant leur terme, même si elles ne sont plus tenues d'en nommer (Bull. CNCC n° 154, juin 2009, p. 332 s., avis CCRCS n° 09-05 du 10 février 2009 ; Rép. Lezeau, AN 15 septembre 2009 et Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, p. 675 s.). Même en cas de **démission des CAC titulaires et suppléants,** la SAS doit procéder à la nomination d'un titulaire et d'un remplaçant pour la durée du mandat restant à courir (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, EJ 2009-44, p. 608 s.). **3. SAS ayant acquis puis perdu le contrôle d'une société au cours du même exercice** La SAS doit nommer un CAC si le contrôle existe encore au jour où les associés sont appelés à désigner un CAC (Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EJ 2011-57, p. 151).
Sociétés à responsabilité limitée (SARL)	C. com. art. L 223-35 et R 221-5 sur renvoi de l'art. R 223-27	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés à la clôture de l'exercice social : **Bilan : 1 550 K €** **CA HT : 3 100 K €** **Effectif : 50 salariés** Cette obligation cesse lorsque deux de ces trois critères ne sont pas dépassés pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes. **Appréciation des seuils :** - **chiffre d'affaires** : il convient à notre avis de retenir la conception restrictive du chiffre d'affaires (voir n° 480) et non la notion de « produits des activités courantes » qui peut être utilisée pour l'annexe (voir n° 695-2) ; - **effectif** : il doit être apprécié à la fin de l'exercice social, quelle que soit la date de début de l'activité de la société (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, EJ 2002-132, p. 607 s.). En outre, chaque salarié à temps partiel doit être retenu, quel que soit le nombre d'heures travaillées (Bull. CNCC n° 104, déc. 1996, EJ 96-194, p. 735 s.). **Remarques** **1. Date de nomination** Elle doit être effectuée par l'assemblée approuvant les comptes de l'exercice à la clôture duquel les seuils ont été dépassés, même si (revue Eco. et compt. n° 181, décembre 1992, p. 57) il apparaît d'emblée que les seuils ne seront probablement pas atteints lors des exercices suivants. En revanche, il n'est pas obligatoire de nommer un commissaire aux comptes pour le contrôle des comptes de l'exercice au cours duquel les seuils ont été dépassés (Bull. CNCC n° 140, déc. 2005, EJ 2005-126, p. 700). **2. EURL en dessous des seuils mais astreinte à publier des comptes**
Sociétés en nom collectif (SNC)	C. com. art. L 221-9 et R 221-5	
Sociétés en commandite simple (SCS)	C. com. art. L 221-9 sur renvoi de l'art. L 222-2 et art. R 221-5	

	Textes applicables	Observations
		consolidés Une EURL en-dessous des seuils de nomination d'un commissaire aux comptes qui est astreinte à publier des comptes consolidés (par exemple, si elle contrôle un groupe) se trouve dans l'obligation de nommer non pas un, mais deux commissaires aux comptes (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EJ 2008-24, p. 556). A notre avis, cette position est également applicable aux SARL et aux SNC astreintes à publier des comptes consolidés. **3. Durée des fonctions du CAC** Le commissaire aux comptes doit rester en fonctions pendant toute la durée prévue par la loi, même si la société cesse, peu de temps après la nomination, de répondre aux conditions de seuils. Dans ce cas, à notre avis, si un événement indépendant de la volonté de la société interrompt le mandat du commissaire aux comptes (décès, démission, radiation, etc.), la société n'est tenue de désigner un nouveau commissaire aux comptes que si, à cette date, compte tenu des critères réglementaires, l'obligation existe effectivement (voir également revue Eco. et compt. n° 176, septembre 1991, p. 51 s.).
Sociétés d'exercice libéral (SEL) (loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, art. 1er) :		
- constituées sous forme de **SA ou SCA**	C. com. art. L 225-218 et L 226-6	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
- constituées sous forme de SAS	C. com. art. L 227-9-1 et R 227-1	Voir SAS ci-avant.
- constituées sous forme de **SARL**	C. com. art. L 223-35 et R 221-5 sur renvoi de l'art. R 223-27	Voir SARL ci-avant.
Sociétés coopératives artisanales et unions de coopératives (Loi n° 83-657 du 20 juillet 1983, art. 3) :		
- constituées sous forme de **SA**	C. com. art. L 225-218	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
- constituées sous forme de **SARL**	C. com. art. L 223-35 et R 221-5 sur renvoi de l'art. R 223-27	Voir SARL ci-avant.
Sociétés sportives constituées sous forme de (C. sport art. L 122-2) :		
- **SARL** ne comprenant qu'un associé, dénommée entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité	Décret n° 2001-148 du 16 février 2001, art. 12 de	**Obligation** de nommer **deux commissaires aux comptes.**

	Textes applicables	Observations
limitée	l'annexe	
- **SA à objet sportif**	Décret n° 86-409 du 11 mars 1986, art. 31 de l'annexe	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
- **SA sportive professionnelle**	Décret n° 2001-149 du 16 février 2001, art. 30 de l'annexe	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
- **SARL** (de droit commun)	C. com. art. L 223-35 et R 221-5 sur renvoi de l'art. R 223-27	Voir SARL ci-avant.
- **SA** (de droit commun)	C. com. art. L 225-218	Voir SA ci-avant.
- **SAS** (de droit commun)	C. com. art. L 227-9-1 et R 227-1	Voir SAS ci-avant.

Certaines sociétés, entités ou groupements de par leur activité ou leur taille

5252-2

Il s'agit principalement :

	Textes applicables	Observations
Associations émettant des obligations	C. com. art. L 612-1 sur renvoi de l'art. C. mon. fin. L 213-15	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Associations habilitées à consentir des prêts pour la création et le développement d'entreprises par des chômeurs ou titulaires des minima sociaux	C. mon. fin. art. R 518-61 3°	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Associations recevant des subventions publiques	C. com. art. L 612-4 et D 612-5	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque l'association reçoit annuellement des **autorités administratives** (au sens de l'art. 1er de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000) ou des Epic, une ou plusieurs **subventions** dont le montant global dépasse **153 000 euros. Appréciation du seuil** Il convient de retenir les subventions octroyées au titre de l'année, qu'elles aient été effectivement encaissées ou non, dans la mesure où la décision d'octroi a été formellement notifiée à l'association. Lorsque la notification d'attribution concerne plusieurs exercices, il convient de répartir l'octroi de ces subventions en

	Textes applicables	Observations
		fonction des périodes ou étapes d'attributions définies dans la convention, ou à défaut *prorata temporis* (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-48, p. 85). **Subventions** Sur cette notion, voir Bull. CNCC n° 140, déc. 2005, p. 551 s., n° 148, décembre 2007, EJ 2007-84, p. 608 s. et n° 158, juin 2010, EJ 2009-110, p. 418 s. **Autorité administrative** Sur cette notion (introduite dans l'art. C. com. L 612-4), voir notamment Bull. CNCC n° 149, mars 2008, EJ 2007-16, p. 116 s. ; EJ 2007-137, p. 118 s. et n° 150, juin 2008, EJ 2008-20, p. 296 s. Pour une étude complète, voir Mémento Associations n° 74300 à 74380. Voir également le « Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes à but non lucratif » (CNCC février 2012).
Associations et fondations recevant des dons ouvrant droit, au bénéfice du donateur, à déduction fiscale	Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987, art. 4-1, al. 2 renvoyant à l'art. C. com. L 612-4 et décret n° 2007-644 du 30 avril 2007 art. 1er	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque le montant annuel **des dons reçus** excède **153 000 euros.** **Remarque Dons entrant dans le calcul du seuil** : seuls les dons pour lesquels un reçu doit être délivré en vertu des articles 200 et 238 bis du CGI et permettant l'obtention d'un avantage fiscal sont à retenir pour le calcul du seuil de 153 000 euros (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, EJ 2008-23, p. 548 s.).
Associations reconnues d'utilité publique relais, autorisées à recevoir des versements pour le compte d'organismes d'intérêt général	Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987, art. 5 II	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** **Remarque Défaut de désignation de commissaire aux comptes** : outre l'application de l'art. C. com. L 820-4, 1° (sanctions pénales), l'autorisation de recevoir des versements pour le compte d'oeuvres et d'organismes non reconnus d'utilité publique peut leur être retirée.
Fondations reconnues d'utilité publique	Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987, art. 5 II sur renvoi de l'art. 18	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** Pour une étude complète, voir Mémento Associations n° 68630 et 79170 à 79205.
Banque de France	C. mon. fin. art. L 142-2 et R 144-8	**Obligation** de nommer **deux commissaires aux comptes sans condition de seuils.**
Caisse centrale de mutualité sociale agricole (CCMSA)	C. Sécurité sociale art. L 114-8	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Caisse des dépôts et consignations	C. mon. fin. art. L 518-15-1	**Obligation** de nommer au moins **deux commissaires aux comptes sans condition de seuils.**

	Textes applicables	Observations
Centres de formation d'apprentis (dont la comptabilité n'est pas tenue par un comptable public) **et sections d'apprentissage**	C. trav. art. R 6233-6	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** Voir la pratique professionnelle relative aux modalités de mise en oeuvre et aux spécificités de l'intervention du commissaire aux comptes dans les centres de formation d'apprentis et dans les sections d'apprentissage gérés par un organisme gestionnaire dont il (elle) fait partie (Bull. CNCC n° 135, septembre 2004, p. 419 ; voir n° 5380-5).
Chambres de commerce et d'industrie territoriale, chambres de commerce et d'industrie de région	C. com. art. L 712-6	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Chambres de métiers et de l'artisanat	Code de l'artisanat art. 19 ter	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Comités interprofessionnels du logement (CIL)	C. com. art. L 612-1 sur renvoi de l'art. C. constr. et hab. L 313-8	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Conseil des ventes volontaires de meubles aux enchères publiques	C. com. art. L 321-21 et R 321-43	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Conseil national des courtiers de marchandises assermentés	C. com. art. R 131-37	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils**
Conseil national des : - **médecins, chirurgiens-dentistes, sages-femmes** - **infirmiers** - **masseurs-kinésithérapeutes** - **pédicures-podologues**	C. santé publique : - art. L 4122-2 - art. L 4312-7 - art. L 4321-16 - art. L 4322-9	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils**
Coopératives agricoles (et unions de coopératives agricoles) - **dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé** - établissant des **comptes consolidés** ou **ayant des titres financiers admis aux négociations**	C. rural art. R 524-22-1 C. com. art. L 612-1 C. rural art. L 524-6-3	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant lorsque, à la clôture de l'exercice, **deux des trois seuils** suivants sont dépassés : **Bilan : 267 K €** **CA HT : 534 K €** **Effectif : 10.** Elles peuvent, soit nommer un commissaire aux comptes et un suppléant, soit recourir à une fédération de coopératives agricoles agréée pour la révision. Elles doivent faire certifier leurs comptes par au moins **deux commissaires aux comptes** (voir

	Textes applicables	Observations
sur un marché réglementé		Mémento Agriculture n° 69505 s.).
Coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété (art. 23 des statuts-types homologués par le décret n° 2007-1595 du 9 novembre 2007)	C. com. art. L 225-218	Lorsque la société est constituée sous forme de **SA, obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes s**ans condition de seuils.**
Entreprises d'investissement, compagnies financières	C. mon. fin. art. L 511-38	**Obligation** de nommer au moins **deux commissaires aux comptes.** **Remarques** **1.** Le contrôle peut être exercé par **un seul commissaire aux comptes** lorsque le montant du total du bilan de l'entreprise d'investissement est inférieur à 100 millions d'euros (Règl. CRC n° 2002-02 du 12 décembre 2002, art. 1er) Cette dérogation n'est toutefois pas applicable lorsque l'entreprise d'investissement est tenue d'établir des comptes sur une base consolidée (C. mon. fin. art. L 511-38). **2. L'Autorité de contrôle prudentiel** peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un **commissaire aux comptes supplémentaire** (C. mon. fin. art. L 612-43 et R 511-13).
Entreprises dont l'activité professionnelle consiste à obtenir pour autrui des avantages fiscaux liés à des investissements réalisés Outre-Mer	CGI, art. 242 septies	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils**
Etablissements de crédit Sont notamment concernées **les caisses d'épargne** (C. mon. fin. art. L 512-88)	C. mon. fin. art. L 511-38	**Obligation** de nommer au moins **deux commissaires aux comptes.** **Remarques** **1.** Le contrôle peut être exercé par **un seul commissaire aux comptes** lorsque le montant du bilan de l'établissement est inférieur à 450 millions d'euros. Ce montant est porté à dix fois la somme mentionnée ci-avant pour les établissements affiliés à un organe central (article unique du règlement CRBF n° 84-09 du 28 septembre 1984 modifié par l'arrêté du 3 septembre 2001) Cette dérogation n'est toutefois pas applicable lorsque l'établissement de crédit est tenu d'établir des comptes sur base consolidée (C. mon. fin. art. L 511-38). **2. L'Autorité de contrôle prudentiel** peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'**un commissaire aux comptes supplémentaire** (C. mon. fin. art. L 612-43 et R 511-13).
Etablissements de paiement	C. mon. fin. art. L 511-38, L 522-19 et L 522-20	**Obligation** de nommer au moins **deux commissaires aux comptes.** Toutefois, lorsqu'ils exercent des activités autres que les services de paiement, l'avis de l'Autorité de contrôle prudentiel n'est pas requis pour la désignation de leurs commissaires aux comptes.

	Textes applicables	Observations
Etablissements publics de l'Etat (EPN) non soumis aux règles de la comptabilité publique, quelle que soit leur activité	Loi n° 84-148 du 1er mars 1984, art. 30 ; décret n° 85-295 du 1er mars 1985, art. 33	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés : **Bilan : 1 550 K €** **CA HT : 3 100 K €** **Effectif : 50** **Nomination** Lorsque les titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, cette nomination est effectuée après avis de l'AMF (art. 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984). **Fin de l'obligation de nomination** Cette obligation cesse lorsque ces seuils ne sont pas atteints pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes.
Etablissements publics de l'Etat (EPN) soumis ou non aux règles de la comptabilité publique et établissant des comptes consolidés	Loi n° 84-148 du 1er mars 1984, art. 30 ; décret n° 86-221 du 17 février 1986, art. 13 ; loi n° 85-11 du 3 janvier 1985, art. 13	**Obligation** de nommer au moins **deux commissaires aux comptes.** **Nomination** Lorsque les titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, cette nomination est effectuée après avis de l'AMF (art. 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984). Pour plus de détails sur la consolidation et la certification des comptes des EPN soumis aux règles de la comptabilité publique, voir la Note commune Direction Générale des Finances Publiques « DGFIP »/CNCC (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, p. 462 s.).
Etablissements publics de santé	C. santé publique art. L 6145-16	Les **modalités de certification** par un commissaire aux comptes ou par la Cour des comptes seront **fixées par voie réglementaire.**
Fédérations des chasseurs - départementales - interdépartementales - nationale	 C. env. art. L 421-9-1 C. env. art. L 421-9-1 sur renvoi de l'art. L 421-12 C. env. art. L 421-15	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Fédérations d'institutions de retraite complémentaire	C. de la sécurité sociale art. R 922-56	**Obligation** de nommer au moins **deux commissaires aux comptes.** Sur les diligences spécifiques à accomplir par le commissaire aux comptes dans les caisses AGIRC/Arrco, notamment vis-à-vis des fédérations auxquelles elles appartiennent, voir Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, CNP 2005-04, p. 669.
Fondations d'entreprise	Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 art. 19-9	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**

	Textes applicables	Observations
Fondations universitaires	Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 ; décret n° 2008-326 du 7 avril 2008, art. 12	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant **sans condition de seuils.**
Fonds communs de titrisation (ex-FCC)	C. mon. fin. art. L 214-49-9	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Fonds communs de placement (y compris les FCP constitués en application de la législation sur la participation des salariés ou les plans d'épargne PEE, PEI ou Perco)	C. mon. fin. art. L 214-8-6	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Fonds de dotation	Loi n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 140 VI ; décret n° 2009-158 du 11 février 2009, art. 3	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque le **montant total des ressources dépasse 10 K €** en fin d'exercice.
Grands ports maritimes	Code des ports maritimes art. L 102-3 et art. R 103-5	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant **sans condition de seuils.**
Groupements et associations d'épargne retraite populaire « PERP »	C. ass. art. R 144-9	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Groupements d'intérêt économique (GIE et GEIE)	C. com. art. L 251-12 al. 3 et R 251-1	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes pour les GIE : - **émettant des obligations,** ou - **ayant 100 salariés ou plus à la clôture de l'exercice.** **Fin de l'obligation de nomination** Les GIE ne sont plus tenus de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'ils comptent moins de 100 salariés pendant deux exercices précédant l'expiration du mandat.
Institutions de prévoyance	C. de la sécurité sociale art. L 931-13	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils. Remarque : l'Autorité de contrôle prudentiel** (voir n° 5305-3) peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un **commissaire aux comptes supplémentaire** sauf pour les institutions de prévoyance ayant la réassurance pour activité exclusive (C. mon. fin. art. L 612-43 et R 612-59).
Institutions de retraite complémentaire (AGIRC/ARRCO)	C. de la sécurité sociale art. L 931-13 sur renvoi de l'art. L 922-9	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Intermédiaires en biens divers	C. mon. fin. art. L 550-5	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**

	Textes applicables	Observations
Mutuelles : - **régies par le livre II du Code de la mutualité**	 C. mutualité art. L 114-38	 **Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils Remarque : l'Autorité de contrôle prudentiel** (issue de la fusion de l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles et de la Commission bancaire ; voir n° 5305-3) peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un **commissaire aux comptes supplémentaire,** sauf pour les mutuelles ayant pour activité exclusive la réassurance (C. mon. fin. art. L 612-43 et R 612-59).
- **régies par le livre III du Code de la mutualité**	C. mutualité art. L 114-38 et D 144-10	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés : **Total du bilan : 1 524 490 € Montant HT des ressources : 3 048 980 € Salariés : 50.**
Offices publics d'aménagement et de construction (Opac)	C. constr. et hab. art. R 421-41	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Offices publics de l'habitat (OPH)	C. constr. et hab. art. R 423-27	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Organismes collecteurs de la participation des employeurs à l'effort de construction	C. com. art. L 612-1 (sur renvoi de l'art. C. const. et hab. art. L 313-8)	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Organismes de placement collectif immobilier (OPCI)	Ord. n° 2005-1278 du 13 octobre 2005, art. 2 (en vigueur le 1er juin 2007)	**Obligation** de nommer un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Organismes de soutien à la création d'entreprise	C. trav. art. R 5141-25	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Organismes dispensateurs de formation, personnes morales de droit privé	C. trav. art. L 6352-8 et art. R 6352-19	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés à la fin de l'année civile ou à la clôture de l'exercice : **Bilan : 230 K € CA HT ou ressources HT : 153 K € Effectif : 3 salariés Appréciation des seuils** Le **chiffre d'affaires** à retenir comprend le chiffre d'affaires de l'activité de formation et, en cas de pluri-activités, également les chiffres d'affaires de ces dernières (Bull. CNCC n° 86, juin 1992, EJ 92-15, p. 346 s.). *Pour la définition de ces seuils, voir n° 230-8.* **Fin de l'obligation de nomination** Cette obligation cesse lorsque deux des trois seuils ne sont pas dépassés pendant deux exercices successifs (C.

	Textes applicables	Observations
		trav. art. R 6352-20). **Remarque Organisme constitué sous GIE** : un commissaire aux comptes doit être nommé lorsque le montant du CA HT est supérieur à 152 449,02 € (C. trav. art. L 6352-9 et R 6352-21).
Organismes d'utilité générale (associations loi 1901, associations régies par la loi locale en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise)	CGI, art. 261, 7, 1°, d et art. 242 C, annexe II	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils** pour les associations et fondations souhaitant **rémunérer leurs dirigeants tout en étant exemptées des impôts commerciaux.**
Organismes gestionnaires de centres de formation d'apprentis :		Les dispositions qui leur sont applicables pour la désignation d'un commissaire aux comptes dépendent de leur statut juridique (Bull. CNCC n° 105, mars 97, EJ 96-255, p. 98 s.) :
notamment ceux : - ayant le statut d'**association**	C. com. art. L 612-4	- s'ils perçoivent plus de 153 K € de subventions publiques,
- constitués en **GIE**	C. trav. art. L 6352-9 et R 6352-21	- si leur CA HT annuel est supérieur à 152 449,02 €.
Organismes nationaux de sécurité sociale (autres que ceux du régime général) **et organismes créés pour concourir au financement de l'ensemble des régimes**	C. de la sécurité sociale art. L 114-8 et D. 114-4-5	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils** et deux commissaires aux comptes lorsque l'organisme établit des comptes combinés. **Remarque** Une note commune CNCC/Ministère des affaires sociales du 28 février 2008 précise les conditions de mise en oeuvre, le contenu et les spécificités de la mission du commissaire aux comptes dans ces organismes (www.cncc.fr).
Organismes paritaires collecteurs agréés des fonds de la formation professionnelle continue	C. trav. art. R 6332-41	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** Pour plus de détails, voir Mémento Associations n° 68530.
Personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique Sur la définition de l'activité économique, voir n° 230-8.	C. com. art. L 612-1 et R 612-1	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés : **Bilan : 1 550 K €** **CA HT : 3 100 K €** **Effectif : 50 salariés** **Appréciation des seuils Effectif** : pour l'appréciation du **nombre de salariés,** pour la CNCC (Bull. CNCC n° 96, décembre 1994, EJ 94-206, p. 751 s.) un salarié à temps partiel compte pour un salarié à temps plein dès lors qu'il a un contrat de travail à durée indéterminée. **Fin de l'obligation de nomination** Cette obligation cesse lorsque les seuils ne sont pas atteints pendant deux exercices successifs (courrier de la Chancellerie du 24 décembre 2008 ; Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, p. 490 s.).

	Textes applicables	Observations
Pôle emploi	C. trav. art. R 5312-6, 18°	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sicav (C. mon. fin. art. L 214-7 et L 214-7-2) - constituées sous forme de **SA** - constituées sous forme de **SAS**	 C. com. art. L 225-218 C. com. art. L 227-9-1 et R 227-1	 **Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** Voir SAS ci-avant.
Sicaf (C. mon. fin. art. L 214-147 et L 214-154)	C. com. art. L 225-218	Obligatoirement constituées sous forme de **SA,** elles ont l'**obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés autorisées à consentir certaines garanties	C. mon. fin. art. R 518-66	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteurs, d'artistes interprètes	C. propriété intellectuelle art. L 321-4	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)	C. mon. fin. art. L 214-79	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés coopératives ouvrières de production (Scop) (Loi n° 78-763 du 19 juillet 1978, art. 19) - constituées sous forme de **SA** - constituées sous forme de **SARL**	 C. com. art. L 225-218 C. com. art. L 223-35 et R 221-5 sur renvoi de l'art. R 223-27	 **Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils** (pour plus de détails, voir n° 5252-1). Voir SARL ci-avant Pour plus de détails, voir n° 5252-1.
Sociétés coopératives européennes	Loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, art. 26-29	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés d'assurance (Sa) et sociétés d'assurance mutuelle (Sam)	C. ass. art. R 322-67	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils. Remarque : l'Autorité de contrôle prudentiel** (voir n° 5305-3) peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un **commissaire aux comptes supplémentaire,** sauf pour les sociétés ayant pour activité exclusive la réassurance (C. mon. fin. art. L 612-43 et R 612-59).
Sociétés d'économie mixte locales (SEML) (CGCT art. L 1522-1)	C. com. art. L 225-218	Lorsqu'elles sont constituées sous forme de **SA, obligation** de nommer au moins un commissaire

	Textes applicables	Observations
		aux comptes **sans condition de seuils.**
Sociétés d'intérêt collectif agricole (Sica) à forme civile - dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé	C. rural art. R 524-22-1 C. com. art. L 612-1	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant lorsque **deux des trois seuils** suivants sont dépassés : **Bilan : 55 K €** **CA HT : 110 K €** **Effectif : 3 salariés.** Elles peuvent, soit nommer un commissaire aux comptes et un suppléant, soit recourir à une fédération de coopératives agricoles agréée pour la révision.
Sociétés de titrisation - constituées sous forme de **SA** - constituées sous forme de **SAS**	 C. mon. fin. art. L 214-49-3 C. com. art. L 227-9-1 et R 227-1	 **Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** La nomination d'un commissaire aux comptes suppléant est facultative. Voir SAS ci-avant
Sociétés de ventes volontaires de meubles aux enchères publiques		**Remarque Suppression de l'obligation de nommer un CAC pour toutes les sociétés de vente volontaires de meubles aux enchères publiques** : depuis le 1er septembre 2011, les sociétés de vente n'ont plus l'obligation de nommer un CAC (C. com. art. L 321-6 modifié par la loi n° 2011-850 du 20 juillet 2011). Cette obligation dépend désormais de la forme juridique adoptée par la société de vente volontaire de meubles aux enchères publiques (voir n° 5252-1). Selon le bulletin de la CNCC, les mandats en cours ne sont toutefois pas caducs et il n'est pas possible d'y mettre fin de façon anticipée. Cette modification n'est pas, en outre, un motif de démission au sens de l'art. 19 du Code de déontologie (Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, EJ 2011-85, p. 722).
Sociétés d'habitation à loyer modéré (C. const. et hab. art. L 422-2)	C. com. art. L 225-218	Lorsqu'elles sont constituées sous forme de **SA, obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs (ainsi que leurs unions) et associations de salariés ou d'employeurs (organisations syndicales et professionnelles), y compris les organisations syndicales de la fonction publique (Courrier du ministère de la Fonction publique du 8 novembre 2011, Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, p. 672)	C. trav. art. D 2135-9	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant lorsque **leurs ressources dépassent 230 K € à la clôture d'un exercice.** L'obligation de nommer un commissaire aux comptes est **échelonnée dans le temps,** en fonction de la structure de l'organisation : - à compter de l'exercice 2010 aux niveaux confédéral et fédéral des organisations syndicales et professionnelles ; - à compter de l'exercice comptable 2011 aux

	Textes applicables	Observations
		niveaux régional et départemental de ces organisations ; - à compter de l'exercice comptable 2012 à tous les niveaux de ces organisations. Sur l'appréciation du 1er exercice social à contrôler par le commissaire aux comptes, voir Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, EJ 2010-47. **Remarques** **1.** Une fois le **calendrier progressif expiré,** une organisation syndicale ou professionnelle qui dépasserait le seuil de 230 K € de ressources à la clôture d'un exercice sera tenue de nommer un commissaire aux comptes au cours de l'exercice qui suit le franchissement de seuil (Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, EJ 2010-47, p. 724). **2. Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant pour les **entités contrôlées** par une organisation syndicale ou professionnelle lorsque cette dernière choisit de présenter des comptes « annexés » et que les ressources du groupement ainsi constitué **dépassent 230 K € à la clôture d'un exercice** (C. trav. art. L 2135-2). Pour plus de détails sur la mission légale des commissaires aux comptes, voir Note CNCC relative aux nouvelles obligations des organisations syndicales et professionnelles (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, p. 438) Sur l'obligation de nommer deux commissaires aux comptes lorsque ces organisations établissent des comptes consolidés, voir n° 4850.
Unions mutualistes de groupe	C. mutualité art. L 114-38 et R 115-4 VI	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.**
Universités (EPSCP)	C. éducation art. L 712-9, al. 4	**Obligation** de nommer au moins un commissaire aux comptes **sans condition de seuils.** C'est le ministre de l'économie qui est compétent pour le nommer (Bull. CNCC n° 150, juin 2008, EJ 2007-19, p. 301).

B. Entités désignant volontairement un commissaire aux comptes

5255

Dans le cas où l'obligation de désignation n'existe pas, il est toutefois possible de nommer volontairement un commissaire aux comptes.

a. Entités pour lesquelles la désignation facultative d'un commissaire aux comptes est prévue par la loi

Il s'agit des **SARL** (C. com. art. L 223-35), des **SNC** (C. com. art. L 221-9), des **SCS** (C. com. art. L 222-2), des **SAS** (C. com. L 227-9-1) et des **personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique** (C. com. art. L 612-1). Même si les seuils (ou les conditions) prévus par la loi imposant la nomination d'un commissaire aux comptes (voir n° 5252-1) ne sont pas atteints,

cette nomination peut être effectuée par l'assemblée (C. com. art. L 223-35, al. 1 pour les SARL et L 221-9, al. 1 pour les SNC et SCS), demandée en justice pour les SARL (C. com. art. L 223-35, al. 3) et les SAS (C. com. art. L 227-9-1, al. 4), par les associés représentant au moins le dixième du capital, et pour les SNC et SCS (C. com. art. L 221-9, al. 3), par un associé.

Il appartient au juge saisi d'une telle demande de désignation d'un commissaire aux comptes d'apprécier si elle est justifiée et si la mesure est opportune (CA Aix-en-Provence, 19 juin 1985).

Il s'agit également, selon la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 (art. 30), des **établissements publics de l'Etat** soumis aux règles de la comptabilité publique, n'entrant pas dans les seuils visés par le décret n° 2005-747 du 1er juillet 2005 et n'établissant pas de comptes consolidés (voir n° 5252-2 et n° 4612).
Dans ces entités, la loi prévoit que **l'ensemble des fonctions du commissaire aux comptes s'applique,** que celui-ci ait été nommé volontairement ou obligatoirement. Il est donc soumis aux mêmes obligations, exerce les mêmes pouvoirs et encourt les mêmes responsabilités civiles et pénales (détaillées aux n° 5269-1 s.).

b. Entités où la désignation facultative d'un commissaire aux comptes n'est pas prévue par la loi (par exemple, GIE comptant moins de 100 salariés).
Pour le ministre de la justice (Lettre du 27 juillet 1988 adressée à la CNCC : Bull. CNCC n° 71, septembre 1988, p. 240) et le bulletin CNCC (n° 118, juin 2000, EJ 2000-45, p. 235), « **le commissaire aux comptes,** désigné en cette qualité, **exerce une mission légale, que sa nomination soit obligatoire ou non.** Il ne peut donc exercer d'autre mission que celle prévue par les textes » (détaillés aux n° 5269-1 s.).

III. Principales dispositions concernant les commissaires aux comptes

5269

Toutes les dispositions du Code de commerce applicables aux commissaires aux comptes (anciens art. L 225-218 à L 225-242) ont été regroupées dans le **livre VIII du Code de commerce, titre II,** art. L 820-1 à L 823-18 par la loi de sécurité financière du 1er août 2003 puis par l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005.

5269-1

Les articles C. com. L 820-1 à L 823-18 concernant les pouvoirs, les incompatibilités, les fonctions, la responsabilité, la révocation et la rémunération des commissaires aux comptes sont **applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités,** et ce, quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission (C. com. art. L 820-1).
Ces dispositions font, en outre, l'objet de précisions dans le **Code de déontologie professionnelle** des commissaires aux comptes (le Code figure en annexe 8-1 de la partie réglementaire du Code de commerce).

Le Code de déontologie définit :

- les principes fondamentaux de comportement (art. 3 à 9) ;
- les interdictions, les situations à risques et les mesures de sauvegarde (art. 10 à 12) ;
- l'acceptation, la conduite et le maintien de la mission (art. 13 à 21) ;
- l'exercice en réseau (art. 22 à 25) ;
- les liens personnels, financiers et professionnels (art. 26 à 30) ;
- les honoraires (art. 31 à 35) ;
- la publicité (art. 36 et 37).

A. Nombre de commissaires

5270

Les dispositions suivantes concernent les commissaires de toutes les personnes morales ou entités ; voir n° 5269-1.

Pour le mode de nomination, voir n° 5278.

Commissaires titulaires

Les textes légaux et réglementaires prévoient généralement que les personnes morales ou entités soumises au contrôle légal des comptes sont tenues de nommer **au moins un** commissaire aux comptes titulaire.
Les textes peuvent toutefois imposer la nomination de deux commissaires aux comptes dans certains cas :

- voir n° 5252-1 et 5252-2 ;

- pour toutes les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés ; sur cette obligation, voir n° 4850 ;

- pour les sociétés astreintes à publier des comptes combinés (voir n° 4868) ;

- pour les partis et groupements politiques, loi n° 88-227 du 11 mars 1988, art. 11-7 (voir n° 5307-3).

En l'absence de limite maximale fixée par la loi, l'assemblée générale peut nommer autant de commissaires aux comptes qu'elle le juge convenable (voir Bull. CNCC n° 107, septembre 1997, EJ 97-124, p. 457).

Les co-commissaires doivent respecter le principe d'indépendance, voir n° 5275-1.
Sur les dispositions relatives à la coordination des travaux entre co-commissaires aux comptes, voir n° 5348-1.

Commissaires suppléants

5271

Remarque
Activités spécifiques : les précisions fournies ci-après ne concernent pas les activités spécifiques telles que les Sicav, FCP, etc. (voir n° 5252-1 s.).

L'assemblée générale ordinaire des actionnaires (ou des associés) doit nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement (voir n° 5285-2), de démission ou de décès.

En cas de refus, empêchement, démission ou décès du commissaire suppléant, son remplacement peut attendre la plus prochaine assemblée générale (Eco. et Compt. n° 178, mars 1992, p. 44).

a. Nombre de suppléants
Il doit être désigné autant de suppléants que de titulaires, même si ces derniers ont été désignés volontairement (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EJ 93-36, p. 282 s.).

b. Choix des suppléants
Si la nomination des suppléants n'est pas rattachée à celle des titulaires, deux situations peuvent se produire (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EJ 93-36, p. 282 s.) selon que les deux commissaires aux comptes suppléants :
- n'ont pas été nommés par la même assemblée générale, c'est alors le plus ancien dans le temps qui remplace le commissaire aux comptes titulaire défaillant ;
- ont été nommés par une même assemblée générale, la société semble alors pouvoir appliquer la règle de son choix, sans que celle-ci puisse être contestée par le suppléant qui ne devient pas titulaire.

Il n'est pas possible, à l'assemblée générale, de nommer un autre commissaire aux comptes titulaire à la place du suppléant (Bull. CNCC n° 65, mars 1987, p. 104).

Incompatibilité
L'associé, l'actionnaire ou le dirigeant d'une société de commissariat aux comptes qui exerce le commissariat aux comptes au nom de la société (c'est-à-dire qui signe les rapports de commissariat en tant que représentant de la société et/ou responsable du dossier) ne peut être désigné en qualité de suppléant de la société contrôlée, sous peine de vider la suppléance de sa finalité (Bull. CNCC n° 93, mars 1994, CEP 94-05, p. 142). En revanche, n'importe quel autre associé ou dirigeant de la société peut être désigné en qualité de suppléant (Bull. CNCC n° 58, juin 1985, DIP 85-03, p. 256).
Selon la CNCC (en ce sens Bull. n° 63, septembre 1986, DIP 86-14, p. 311 s.), l'expert-comptable d'une société ne peut être commissaire aux comptes suppléant au sein de cette dernière.
En effet, le commissaire aux comptes suppléant est soumis aux mêmes règles d'incompatibilité que le commissaire aux comptes titulaire.

c. Relations avec le confrère titulaire non renouvelé
Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un confrère dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé s'assure préalablement auprès de ce confrère que le défaut de renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la société contrôlée de contourner les obligations légales (art. 21 du Code de déontologie professionnelle, annexe du livre VIII, titre II de la partie réglementaire du Code de commerce).

Les mêmes obligations s'imposent au suppléant appelé à succéder de plein droit à un commissaire aux comptes titulaire démissionnaire (art. 21 al. 2 du Code précité).

Le commissaire aux comptes suppléant ne procède à **aucune investigation** tant qu'il ne remplace pas le titulaire, sauf si le titulaire lui confie certains travaux.

d. Suspension du CAC suppléant
Elle porte sur l'ensemble des missions et nécessite la nomination d'un second suppléant, désigné pour six exercices et qui remplacera éventuellement le titulaire pendant la durée de suspension du premier suppléant (Bull. CNCC n° 107, septembre 1997, EJ 97-99, p. 432).

e. Omission du suppléant de la liste des CAC
Une société dont le commissaire aux comptes suppléant demanderait son omission de la liste des CAC devrait convoquer au plus tôt une assemblée générale pour procéder à son remplacement (Bull. CNCC, n° 140, décembre 2005, EJ 2005-119, p. 688).

f. Fin des fonctions du CAC suppléant appelé à remplacer le titulaire
Elles prennent fin à la date d'expiration du mandat confié à ce dernier, sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce dernier cas, lorsque l'empêchement a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après la prochaine assemblée générale qui approuve les comptes (C. com. art. L 823-1). La reprise de fonctions du titulaire n'est donc liée ni à la durée ni à l'époque de survenance de l'empêchement (Bull. CNCC n° 99, septembre 1995, EJ 95-150, p. 357).

B. Conditions requises pour exercer les fonctions de commissaire aux comptes

Les dispositions suivantes concernent tous les commissaires aux comptes, quelle que soit l'entité ou la personne morale dans laquelle ils exercent leurs fonctions (voir n° 5269-1).

Personnes physiques ou morales

5272

Elles doivent être inscrites sur une **liste spéciale** pour exercer les fonctions de commissaire aux comptes (C. com. art. L 822-1).

L'organisation de la profession et le statut professionnel des commissaires aux comptes sont fixés par les dispositions du livre VIII, titre II de la partie réglementaire du Code de commerce (anciens articles du décret n° 69-810 du 12 août 1969, abrogé) déterminant notamment :

a. le **mode d'établissement** des listes de commissaires aux comptes : une liste dont le contenu est précisé par les articles C. com. R 822-16 et R 822-17, est dressée dans le ressort de chaque cour d'appel (C. com. art. R 822-1) ;

Les commissaires aux comptes exerçant dans une société doivent informer la commission régionale de cette appartenance lors de leur demande d'inscription. Ils en informent également leur compagnie régionale par lettre recommandée avec demande d'avis de réception (C. com. art. R 822-1). Lors de tout changement de cette situation, ils en informent sans délai la commission régionale d'inscription, leur compagnie régionale et la CNCC par lettre recommandée avec demande d'avis de réception (C. com. art. R 822-18). Les sociétés de commissaires aux comptes sont inscrites par la commission régionale du lieu de leur siège social ou, lorsque celui-ci est à l'étranger, le premier établissement ouvert sur le territoire national (C. com. art. R 822-1 modifié par le décret n° 2012-607 du 30 avril 2012).

b. les **conditions d'inscription** : être de nationalité française, ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou d'un autre Etat étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes, n'avoir pas été l'auteur de faits contraires à l'honneur ou à la probité ayant donné lieu à condamnation pénale, n'avoir pas été l'auteur de faits de même nature ayant donné lieu à une sanction disciplinaire de radiation, n'avoir pas été frappé de faillite personnelle ou d'une mesure d'interdiction ou de déchéance, avoir accompli un stage professionnel, avoir subi avec succès les épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou être titulaire du diplôme d'expertise comptable (C. com. art. L 822-1-1).

Les conditions d'application de cette disposition sont explicitées par les articles C. com. R 822-2, R 822-3 et R 822-21-1.

En outre, toute personne inscrite sur la liste qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant 3 ans est tenue de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification (C. com. art. L 822-4). Sur la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes, voir la partie Arrêtés du Code de commerce (A 822-28-1 à A 822-28-19).

c. l'**organisation professionnelle** des commissaires aux comptes : Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C, voir n° 5297-1) ; compagnies régionales et compagnie nationale instituées par les articles C. com. L 821-6 et R 821-28 s. ; conseils régionaux et conseil national (C. com. art. R 821-41 à R 821-72) ;

d. les **contrôles et inspections** des commissaires aux comptes, le régime disciplinaire qui leur est applicable (C. com. art. R 822-32 s.), ainsi que les règles relatives à la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes (C. com. art. R 822-60 s.) ;

e. les **honoraires** des commissaires aux comptes (C. com. art. R 823-11 à R 823-20).

Remarque
Exercice dans le cadre d'une EIRL : depuis le 1er janvier 2011, le commissaire aux comptes qui exerce son activité en nom propre peut adopter le statut de l'EIRL (entreprise individuelle à responsabilité limitée). Ce statut permet au commissaire aux comptes de séparer son patrimoine personnel du patrimoine qu'il affecte à son activité professionnelle, sans avoir à créer de personne morale. Seul son patrimoine professionnel constitue le gage de ses créanciers professionnels. L'adoption de ce statut n'entraîne pas le transfert des mandats. Pour plus de détails sur ce statut, voir le Guide professionnel de la CNCC, « Responsabilité du commissaire aux comptes - Gérer son risque », mai 2011, § 1.2.2.2. Voir également n° 3530-1 s.

Personnes morales

5273

Selon l'art. C. com. L 822-9, il est possible de constituer des sociétés de commissaires aux comptes sous quelque forme que ce soit, y compris en EURL (Bull. CNCC n° 67, septembre 1987, EJ 87-89, p. 342), ou en SAS (Bull. CNCC n° 116, décembre 1999, EJ 99-185, p. 697 s.).

Les SEL de commissaires aux comptes sont établies sous forme de SARL, SA ou SAS.

Pour des modèles de statuts de SA d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, voir le site extranet de la CNCC (www.cncc.fr).

Les dispositions communes à toutes les sociétés de commissaires aux comptes se trouvent aux articles C. com. R 822-72 à R 822-108.
Les dispositions applicables aux sociétés civiles professionnelles, aux sociétés autres que les sociétés civiles professionnelles et aux sociétés en participation sont prévues respectivement aux articles C. com. R 822-109 à R 822-134, R 822-135 à R 822-144 et R 822-145 à R 822-148.
Enfin, les dispositions applicables aux sociétés de participations financières de professions libérales (SPFPL) de commissaires aux comptes, ayant pour objet la détention de parts ou d'actions de SEL constituées pour l'exercice de la profession de commissaires aux comptes sont prévues aux articles C. com. R 822-149 à R 822-162 créés par le décret n° 2011-1892 du 14 décembre 2011.

Selon l'article C. com. L 822-9 :
« Les trois quarts des droits de vote des sociétés de commissaires aux comptes sont détenus par des commissaires aux comptes ou des sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste des commissaires aux comptes ou des professionnels régulièrement

agréés dans un autre Etat membre de la CE pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Lorsqu'une société de commissaires aux comptes a une participation dans le capital d'une autre société de commissaires aux comptes, les actionnaires ou associés non commissaires aux comptes ne peuvent détenir plus de 25 % de l'ensemble des droits de vote des deux sociétés. Les fonctions de gérant, de président du conseil d'administration ou du directoire, de président du conseil de surveillance et de directeur général sont assurées par des commissaires aux comptes inscrits sur la liste des commissaires aux comptes ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la CE pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Les trois quarts au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste des commissaires aux comptes ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la CE pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Les représentants permanents des sociétés de commissaires aux comptes associés ou actionnaires doivent être des commissaires aux comptes. Les représentants permanents des sociétés de commissaires aux comptes, associés ou actionnaires doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste des commissaires aux comptes ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la CE pour l'exercice du contrôle légal des comptes. »
« Dans les sociétés de commissaires aux comptes inscrites, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par des commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société. Ces personnes ne peuvent exercer les fonctions de commissaire aux comptes qu'au sein d'une seule société de commissaires aux comptes, quelle qu'en soit la forme. Les membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance peuvent être salariés de la société sans limitation de nombre ni condition d'ancienneté au titre de la qualité de salarié. »
« Par dérogation à ces dispositions, l'exercice de ces fonctions est possible simultanément au sein d'une société de commissaires aux comptes et d'une autre société de commissaires aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital social ou dans le cas où les associés des deux entités sont communs pour au moins la moitié d'entre eux. »

Remarques

1. Associés communs Les 50 % d'associés communs, visés ci-avant, s'entendent en nombre et non en capital, et ceci dans chacune des deux sociétés concernées (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, LSF n° 13, p. 179).

2. Exercice des fonctions de CAC au sein de plusieurs sociétés La dérogation prévue par l'article C. com L 822-9, dernier alinéa (voir ci-avant) doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Cet alinéa ne permet la dérogation que pour une autre société de commissaires aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital social. En conséquence, l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes au sein d'un ensemble de sociétés de commissaires aux comptes détenues à plus de 50 % par une société de commissaires aux comptes n'apparaît pas possible (Bull. CNCC n° 147, septembre 2007, EJ 2007-73, p. 489).

Sur la responsabilité civile de la société de commissariat aux comptes, voir n° 5290 et 5291.

C. Incompatibilités et indépendance

5275

Les dispositions suivantes concernent tous les commissaires, quelle que soit la personne morale ou l'entité dans laquelle ils exercent leurs fonctions ; voir n° 5269-1.

Sur les dispositions spécifiques aux commissaires à la fusion (ou à la scission), voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13050 à 13080.

Il ne faut pas confondre incompatibilités et indépendance.

Remarque
Saisine du H3C par les sociétés auditées : le Code de déontologie donne la possibilité aux sociétés auditées de saisir le H3C sur les questions de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes (C. com. art. R 821-6).

Indépendance

5275-1

Le caractère d'intérêt général qui s'attache à cette profession impose que le commissaire aux comptes soit indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.
L'indépendance se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi (Code de déontologie, art. 5, annexe du livre VIII, titre II de la partie réglementaire

du Code de commerce).
L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en conséquence à la fois par rapport à un comportement et à un état d'esprit.

Remarque
Personnes et entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé Au sein de ces personnes et entités, le suivi de l'indépendance des commissaires aux comptes est assuré par le **comité d'audit** (C. com. art L 823-19).

Co-commissariat

Les dispositions relatives à l'indépendance (et notamment l'appartenance ou la représentation de cabinets distincts) doivent être respectées même si l'entreprise procède **volontairement** à la nomination d'un co-commissaire (Code de déontologie, art. 17).

Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des **structures d'exercice professionnel distinctes,** c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau. Il n'est donc pas possible pour des co-commissaires aux comptes d'appartenir à deux structures dont la première détiendrait une participation symbolique dans la seconde (Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, CEP 2006-48, p. 531). De même, selon le H3C deux cabinets ayant signé un « protocole de rapprochement » n'appartiennent plus à des structures d'exercice professionnel distinctes ; en conséquence l'un des deux cabinets doit démissionner sans que cette démission puisse être différée (Avis du 17 février 2011).

Pour la commission d'éthique professionnelle de la CNCC (Avis du 19 avril 2000), doit être considéré comme un « cabinet », un commissaire aux comptes personne physique exerçant de façon individuelle ou une société de commissaires aux comptes constituée sous quelque forme que ce soit. Pour l'exercice du co-commissariat aux comptes, sont à considérer comme constituant des cabinets distincts les cabinets n'ayant entre eux ni **lien capitalistique** (quel que soit le pourcentage de détention) **ni associé, actionnaire ou dirigeant commun.**

Incompatibilités

5275-2

Sur les sanctions pénales encourues en cas de non-respect des règles d'incompatibilité, voir n° 5293.

I. Incompatibilités générales liées à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes
Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles (C. com. art. L 822-10) :
- avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;
- avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

En outre, les commissaires aux comptes et les membres signataires d'une société de commissaires aux comptes ne peuvent être nommés dirigeants ou salariés des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions. Pendant ce même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle au sens des I et II de l'art. C. com. L 233-3 (contrôle exclusif) la personne morale dont ils ont certifié les comptes (C. com. art. L 822-12).

Remarques

1. Mission de CAC après une mission de commissaire aux apports ou à la fusion L'art. C. com. L 823-1, al. 4 prévoit la possibilité pour un commissaire aux apports ou à la fusion d'accepter par la suite une mission de commissaire aux comptes. Le projet de résolution soumis à l'AG fait alors état de la réalisation antérieure de ces missions.

2. Mission d'expertise-comptable après une mission de CAC La succession d'une mission d'expertise-comptable à une mission de commissariat aux comptes sans période de chevauchement peut intervenir sans enfreindre les règles relatives aux incompatibilités applicables aux commissaires aux comptes (Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, CEP 2006-52, p. 534).

II. Incompatibilités relatives à la personne ou entité contrôlée
D'une manière générale, le commissaire aux comptes doit éviter toute **situation de conflits d'intérêts** (Code de déontologie, art. 6, al. 1).
Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission (Code de déontologie, art. 6, al. 2).

a. Le commissaire aux comptes **ne peut prendre, recevoir ou conserver,** directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou de l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article C. com. L 233-3 (contrôle exclusif) (C. com. art. L 822-11).

Remarque
Contrôle conjoint : une société d'expertise comptable et de commissariat aux comptes peut être nommée commissaire aux comptes dans une société, filiale de la société mère dans laquelle elle exerce déjà la fonction d'expert-comptable lorsque la filiale est contrôlée conjointement par deux sociétés. En effet, les interdictions prévues dans le Code de commerce ne visent que les situations de contrôle exclusif. Toutefois, cette situation pourrait conduire le commissaire aux comptes à prendre des mesures de sauvegarde en application du Code de déontologie (art. 12) (Bull. CNCC n° 152, décembre 2008, CEP 2008-17, p. 711 s.).

b. Il est interdit au commissaire aux comptes **de fournir à la personne** ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article C. com. L 233-3 (contrôle exclusif), **tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes,** telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel (C. com. art. L 822-11).
Le Code de déontologie (art. 10, annexe du livre VIII, titre II de la partie réglementaire du Code de commerce) a défini très précisément les **situations interdites** ; ainsi, il est interdit au commissaire aux comptes de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes :

1° à toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de positions qu'il aurait contribué à élaborer ;

2° à la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;

3° au recrutement de personnel ;

4° à la rédaction des actes ou à la tenue du secrétariat juridique ;

5° au maniement ou séquestre de fonds ;

6° à la tenue de la comptabilité, à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration d'une information ou d'une communication financières ;
Le H3C (Avis du 2 avril 2009) estime que les prestations de traduction de documents financiers (par exemple, le document de référence) ne peuvent pas être réalisées par le commissaire aux comptes pour l'entité dont il certifie les comptes.

7° à une mission de commissariat aux apports et à la fusion ;

8° à la mise en place des mesures de contrôle interne ;

9° à des évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière, en dehors de sa mission légale ;

10° comme participant, à toute prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financière ;

11° à la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière ou fiscale ou relative aux modalités de financement ;

12° à la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ;

13° à la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

14° à la représentation des personnes morales dont il certifie les comptes et de leurs dirigeants devant une juridiction, ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées.

Remarque
Mission au profit d'une société soeur de l'entité contrôlée : le H3C (Avis du 11 janvier 2007, voir n° 5378) estime que la fourniture de conseils ou prestations à des entités, soeurs de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, n'est pas interdite par l'article C. com. L 822-11 et l'article 10 du Code de déontologie. Le commissaire aux comptes devra néanmoins procéder à une analyse des risques au regard d'une situation de nature à affecter son indépendance ou son impartialité.

c. Lorsqu'un **commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international,** dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut **certifier** les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, **bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes** selon l'appréciation faite par le H3C (C. com. art. L 822-11 et art. 23 du Code de déontologie).
En vue de sa désignation, le commissaire aux comptes candidat doit informer la personne dont il se propose de certifier les comptes, de son affiliation à un réseau, national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le commissariat aux

comptes (C. com. art. L 820-3).
Le Code de déontologie (art. 22) donne des **indices** concernant l'**appartenance à un réseau** et la justification d'appartenance que le commissaire aux comptes doit être en mesure d'apporter.

Selon le H3C, le fait que des personnes ou entités entretiennent entre elles des liens capitalistiques et juridiques résultant de l'existence d'un contrat de société, fait naître un intérêt économique commun entre ces personnes ou entités et en conséquence, une présomption simple d'appartenance de ces personnes et entités à un même réseau (Avis H3C n° 2012-05 du 4 mai 2012).

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les **prestations fournies par son réseau** aux filiales ou aux mères de l'entité dont il certifie les comptes **n'affectent pas son indépendance** (art. 24 du Code de déontologie).

Le dispositif distingue deux volets :

- d'une part, **trois cas d'interdictions strictes** (« présomptions irréfragables » d'atteinte à l'indépendance, art. 24 II) :

1° l'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés soumis à la certification du CAC ;

2° la conception ou la mise en place de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés soumis à la certification du CAC ;

3° les actes de gestion ou d'administration.

- d'autre part, **dix cas de présomptions simples** d'atteinte à l'indépendance (art. 24 III) : pour ces différents cas, le commissaire aux comptes devra analyser la situation, apprécier le risque attaché et mettre en place les mesures de sauvegarde appropriées. Il ne peut poursuivre sa mission que s'il est en mesure de justifier que la prestation n'affecte pas son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit le H3C pour avis.

1° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes ou l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière ;

2° Le recrutement de personnel exerçant, au sein de la personne ou de l'entité, des fonctions dites sensibles au sens de l'article 26 (c'est-à-dire : personne ayant la qualité de mandataire social, préposé de la personne ou entité chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion, et cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents) ;

3° La participation à un processus de prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;

4° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles au sens de l'article 26 (voir ci-avant 2°) ;

5° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financement ou relatifs à l'information financière ;

6° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

7° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

8° La défense des intérêts des dirigeants, ou l'intervention pour leur compte, dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

9° La représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction ou la participation, en tant qu'expert, à un contentieux dans lequel ces personnes ou entités seraient impliquées ;

10° La prise en charge, totale ou partielle, d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-dessus.

Remarque
Mesures de sauvegarde : la **Pratique Professionnelle relative à l'Autorévision** identifiée par le H3C comme Bonne Pratique Professionnelle lors de sa séance du 3 novembre 2011 est destinée à aider le commissaire aux comptes dans ses prises de décisions relatives à l'acceptation ou au maintien de son mandat en explicitant la démarche qu'il doit adopter pour appréhender les situations d'autorévision, le risque d'autorévision susceptible d'en résulter, et le cas échéant la possibilité de mettre en place des **mesures de sauvegarde** appropriées. Cette pratique professionnelle présente des exemples de situation et des exemples de mesures de sauvegarde. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes documente dans son dossier l'analyse effectuée.

d. Les personnes ayant été **dirigeants ou salariés d'une personne ou entité ne peuvent être nommées commissaires aux comptes de cette personne ou entité** moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions.

Cette interdiction est applicable aux sociétés de commissaires aux comptes dont ces personnes sont associées, actionnaires ou dirigeantes.

Pendant le même délai, ces personnes ne peuvent être nommées commissaires aux comptes des personnes ou entités possédant au moins 10 % du capital de la personne ou entité dans laquelle elles exerçaient leurs fonctions, ou dont celle-ci possédait au moins 10 % du capital lors de la cessation de leurs fonctions (C. com. art. L 822-13).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 77600.

Les articles 27, 28, 29 du Code de déontologie définissent les incompatibilités résultant des liens personnels (liens familiaux ou autres liens personnels), financiers (détention d'actions, de titres de créances, dépôts de fonds etc.) ou professionnels, existant entre d'une part le commissaire aux comptes, ses associés ou collaborateurs et, d'autre part, des personnes occupant des fonctions sensibles au sein de l'entité auditée ou l'entité auditée elle-même.

D. Nomination

5278

Les dispositions suivantes concernent tous les commissaires aux comptes, quelle que soit la personne ou entité dans laquelle ils exercent leurs fonctions ; voir n° 5269-1.

Dispositions générales

5278-1

I. Date de désignation
Les commissaires aux comptes sont désignés :

a. au moment de la constitution de la société, dans les statuts lorsqu'il n'est pas procédé à une offre au public (C. com. art. L 225-16 pour les SA et les SAS sur renvoi de l'art. C. com. L 226-1), par l'assemblée constitutive dans le cas contraire (C. com. art. L 225-7, al. 2) ;

b. au cours de la vie sociale, par l'assemblée générale ordinaire ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétent (C. com. art. L 823-1).

Sur la date de nomination en cas d'application de seuils, voir n° 5252-1 selon la forme juridique de l'entité.

Remarques

1. Appréciation préalable à l'acceptation de la mission En vue de sa désignation, le commissaire aux comptes pressenti doit vérifier, avant d'accepter une mission, que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du Code de déontologie (art. 13, annexe du livre VIII, titre II de la partie réglementaire du Code de commerce). Il doit, en outre, analyser la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle afin d'identifier, notamment, les **risques d'autorévision** qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps (art. 20 al. 1 du Code de déontologie). La CNCC a publié une pratique professionnelle relative à l'autorévision, identifiée par le H3C comme bonne pratique professionnelle (Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, p. 639 s.).

2. Information préalable à l'acceptation de la mission Le commissaire aux comptes pressenti doit alors informer la personne ou entité dont il se propose de certifier les comptes, de son **affiliation à un réseau,** pluridisciplinaire, national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le commissariat aux comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun (art. 22 du Code de déontologie). Le cas échéant, il l'informe des prestations identifiées en 1. ci-avant antérieures à sa nomination (art. 20 al. 2 du Code de déontologie) et du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des prestations non directement liées à la mission de commissaire aux comptes, fournies par ce réseau à une personne qui contrôle ou est contrôlée par la personne dont le commissaire aux comptes devra certifier les comptes (C. com. art. L 820-3).
Le Code de déontologie (art. 22) ne donne toutefois que des **indices** de l'**appartenance** du commissaire aux comptes **à un réseau.** Voir n° 5275-2 II.c.

Ni la loi ni le Code de déontologie ne précisent si cette information doit être faite par écrit ni quand elle doit être faite. Cette information doit également être portée à la connaissance des actionnaires par la société et mise à jour tous les ans par le commissaire aux comptes (voir n° 5287).

3. Ordre du jour :
- le renouvellement du mandat du commissaire aux comptes ou son remplacement doit figurer expressément à l'ordre du jour, cette question ne pouvant être considérée comme mineure et figurer parmi les questions diverses (Bull. CNCC n° 97, mars 1995, EJ 94-257, p. 118 s.) ;
- le texte de la résolution correspondante doit être clair et sans équivoque, notamment quant au nom du commissaire aux comptes proposé à l'assemblée, même si cette dernière peut choisir des noms autres que ceux qui lui sont soumis (Rép. Stehlin, AN 27 juillet 1973, p. 234) ;
- en cas de nomination d'une société de commissaires aux comptes par les actionnaires, il n'existe pas d'obligation de désigner immédiatement l'associé personne physique qui aura la responsabilité des travaux de contrôle. En outre, cette désignation ne s'impose qu'au cabinet personne morale titulaire et pas au cabinet suppléant, tant qu'il n'est pas amené à remplacer ce dernier (Bull. CNCC n° 111, septembre 1998, CEP 98-15, p. 458) ;
- le projet de résolution proposant la désignation du commissaire aux comptes émane du conseil d'administration, du conseil de surveillance ou des actionnaires dès lors qu'ils ont la possibilité de déposer des projets de résolutions (voir Mémento Sociétés n° 46180 à 46185) ;
- le projet de résolution doit préciser si les candidats au commissariat aux comptes ont vérifié, au cours des deux derniers exercices, les opérations d'apports ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle de manière exclusive ou conjointe (C. com. art. L 823-1) ;
- le renouvellement par anticipation d'un mandat de commissaire aux comptes n'étant pas conforme à la loi (C. com. art. L 823-3), la résolution correspondante de l'AGO est susceptible d'être nulle (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, EJ 2003-125, p. 654).

4. Renouvellement dans une SAS Compte tenu des modalités spécifiques d'approbation des comptes annuels dans une SAS (voir n° 3663), dans l'hypothèse de la non-tenue de l'assemblée annuelle d'une SAS au-delà de 12 mois, le commissaire aux comptes dont le mandat serait en renouvellement doit informer rapidement le président de la SAS sur la nécessité de réunir au plus tôt une assemblée générale annuelle afin de statuer sur les comptes du dernier exercice et de procéder soit au renouvellement de son mandat, soit à la nomination d'un autre commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, EJ 2004-25, p. 184).

5. En cas de **nomination d'un deuxième commissaire aux comptes,** celui-ci doit être nommé avant la fin de l'exercice au cours duquel doivent être établis les comptes consolidés, par exemple par l'AGO statuant sur les comptes de l'exercice ayant fait apparaître le dépassement des seuils (Bull. CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-121, p. 148). Toutefois, voir remarque **6.**

6. Effet rétroactif à l'entrée en fonction Le mandat du commissaire aux comptes court à compter du premier jour de l'exercice social au cours duquel il est nommé. Il n'y a donc pas d'effet rétroactif lorsque la nomination intervient après la date de clôture de l'exercice. Néanmoins, l'AGO d'une société peut nommer un second commissaire aux comptes titulaire, désigné après le dernier exercice clos, et lui confier une mission complémentaire de certification des comptes de l'exercice antérieur à sa nomination, qu'il réalisera conjointement avec le commissaire aux comptes déjà en fonction (Bull. CNCC n° 107, septembre 1997, EJ 97-124, p. 457).

7. Nomination judiciaire Dans les cas d'omission de désignation d'un commissaire aux comptes par l'organe compétent, le législateur a permis à tout minoritaire de saisir le juge aux fins de cette désignation (C. com. art. L 823-4). La nomination judiciaire peut être, par ailleurs, justifiée en cas de décès du commissaire aux comptes titulaire, en cas de suspension ou de radiation pour raisons disciplinaires et en l'absence de commissaire aux comptes suppléant.
La Cour de cassation (Cass. com. 12 octobre 2010, n° 09-13006, Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, p. 637) a précisé que ce mode de désignation vise à réparer l'omission d'une nomination **légalement obligatoire** et nécessaire au fonctionnement régulier de la société. Il ne s'applique donc pas à l'omission de la désignation d'un co-commissaire aux comptes, au choix d'un actionnaire, en exécution d'une stipulation d'un pacte d'actionnaires.

8. Cas particulier : nomination dans les établissements de crédit et les entreprises d'investissement Dans ces entités, l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) doit être informée des propositions de nomination et de renouvellement des commissaires aux comptes suivant des modalités définies par l'instruction n° 2012-1-01 de l'ACP du 11 avril 2012.

II. Publicité

a. Obligation de publicité La nomination des commissaires aux comptes doit être publiée, y compris une nomination judiciaire (voir Mémento Sociétés n° 77623) dans les conditions suivantes :

- insertion dans un journal d'annonces légales du lieu du siège social (C. com. art. R 210-9) ;

- dépôt au greffe du tribunal de commerce du lieu du siège social d'un exemplaire du procès-verbal de l'assemblée qui a constaté la nomination des commissaires aux comptes et de la lettre du commissaire aux comptes ayant accepté sa désignation (C. com. art. R 123-103 et R 123-105) ;

Le bulletin CNCC (n° 119, septembre 2000, CEP 2000-15, p. 399) conseille aux entreprises de conserver, par prudence, un second original ou une copie de la lettre d'acceptation des fonctions du commissaire aux comptes qu'elles ont déposée au greffe.

Remarque
Dépôt effectué directement par le commissaire aux comptes : l'assemblée générale ordinaire peut autoriser, sur proposition du conseil d'administration, le commissaire aux comptes à adresser directement au greffe du tribunal la copie des documents afférents à son acceptation de mission. Ce dépôt doit être effectué dans les mêmes délais que ceux qui s'imposent à la société (C. com. art. L 823-8-1 créé par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives).

- insertion au Bodacc (C. com. art. R 123-159) à la diligence du greffier du tribunal de commerce.

La nomination du commissaire aux comptes qui n'a pas fait l'objet d'une publicité est inopposable aux tiers. Pour plus de détails sur les obligations de publicité, voir Mémento Sociétés n° 77623.

Voir, en outre, sanctions n° 5281 s.

Le ministre de la justice (Rép. Godfrain, AN 30 septembre 1985, p. 4623) a précisé que les mesures de publicité concernent aussi bien le commissaire aux comptes titulaire que le commissaire aux comptes suppléant.
Le renouvellement du mandat d'un commissaire aux comptes est dispensé de toute publicité (Rép. Richert, AN 17 mai 1972, p. 1561).

b. Notification au conseil régional Tout commissaire aux comptes chargé du contrôle d'une personne ou entité notifie dans le délai de huit jours sa nomination au conseil régional de la compagnie dont il est membre, soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, soit par voie électronique (C. com. art. R 823-2). La nomination en qualité de suppléant ne requiert pas cette notification, sauf dans le cas où il serait appelé à remplacer le commissaire aux comptes titulaire (Note d'information NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 1.1).

Un modèle de courrier à la CRCC est proposé dans la NI.XIII précitée (annexe 1).

Dispositions particulières aux sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé

Désignation

5278-2

a. Le choix du conseil d'administration relatif à cette proposition de désignation doit être effectué sans que le directeur général et le directeur général délégué s'ils sont administrateurs, prennent part au vote (C. com. art. L 225-228).

Remarque
Rôle du comité d'audit : le comité d'audit est notamment chargé d'émettre une recommandation relative à la nomination des commissaires aux comptes (C. com. art L 823-19 ; voir n° 398).

b. Avis à l'AMF Elle doit être informée des propositions de nomination et de renouvellement des commissaires aux comptes des personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (C. mon. fin. art. L 621-22 I) et sur Alternext (C. mon. fin. art. L 621-22 VI). Tout commissaire aux comptes qui accepte que sa candidature soit présentée à l'assemblée générale d'une société ou à l'organe délibérant compétent d'une entité dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur Alternext doit en informer l'AMF par lettre recommandée avec avis de réception avant la tenue de l'assemblée générale ou la réunion de l'organe délibérant compétent. Si la candidature est proposée par la société ou l'entité dans un projet de résolution, l'AMF doit en être avisée quinze jours au moins avant la publication au Balo de l'avis de réunion (C. com. art. R 823-1) ; aucune autre obligation n'incombe à la société ou l'entité.
Cette notification vise **aussi bien** les candidatures présentées pour la **première fois que les renouvellements** de mandats (Bull. CNCC n° 90, septembre 1993, p. 227).

L'AMF peut faire toute observation qu'elle juge nécessaire sur les propositions de nomination ou de renouvellement. Ces observations sont portées à la connaissance de l'assemblée générale ou de l'organe chargé de la désignation ainsi que du professionnel intéressé (C. mon. fin. art. L 621-22). Cet avis est également communiqué au Conseil national et au Conseil régional dont est membre le commissaire (C. com. art. R 823-1, al. 3).

Sur les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF, voir n° 5299.

Rotation et délai de viduité

5278-3

I. Rotation des commissaires aux comptes
Le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les **associés signataires** ainsi que, le cas échéant, tout **autre associé principal** au sens du 16 de l'article 2 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 ne peuvent certifier durant plus de **6 exercices consécutifs** les comptes des personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé (C. com. art. L 822-14).
La CNCC a publié le 22 juillet 2010 une pratique professionnelle « relative à la rotation en application des dispositions de

l'article L 822-14 du Code de Commerce, qui a été identifiée comme « bonne pratique professionnelle » par le H3C (Bull. CNCC n° 159, septembre 2010, p. 479).

Remarques
1. Notion d'« autre associé principal » Des précisions ont été apportées dans la bonne pratique professionnelle du 22 juillet 2010. Il s'agit notamment des associés signataires des **filiales importantes françaises,** en cas d'audit de groupe. Concernant la notion de « filiale », la CNCC a considéré que la définition de l'article L 233-16 II du Code de commerce relative au contrôle exclusif pouvait être retenue et qu'il appartenait à chaque cabinet d'identifier, pour chaque personne ou entité visée par la rotation, les filiales françaises **importantes** au vu de critères tant qualitatifs que quantitatifs en termes notamment de contribution aux comptes consolidés (Bonne pratique professionnelle précitée et Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-153, p. 107).
2. Personnes morales de droit privé non commerçantes et associations subventionnées Cette disposition est également applicable aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique visées à l'article C. com. L 612-1 et aux associations subventionnées visées à l'article C. com. L 612-4 dès lors que ces personnes font appel à la générosité publique au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 (C. com. art. L 822-14, dernier al. ; voir n° 5252-2). Sur cette notion d'appel à la générosité publique, la « bonne pratique professionnelle » prend également en considération les critères retenus par la Cour des comptes ainsi qu'une réponse ministérielle (Bull. CNCC n° 155, EJ 2009-2, p. 490).
3. Acquisition de la qualité d'entité dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé en cours de mandat La « bonne pratique professionnelle » apporte des précisions sur les modalités de décompte des exercices à prendre en considération pour l'obligation de rotation.
4. Sociétés françaises dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé européen (sans actes comparables sur le territoire national) Le courrier de la Chancellerie du 19 mars 2008 (Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 203 s.) a confirmé que la rotation des commissaires aux comptes leur était applicable ; cette position a été reprise dans la « bonne pratique professionnelle » précitée.

II. Délai de viduité
Le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les **associés signataires** ainsi que, le cas échéant, tout **autre associé principal** ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités avant l'expiration d'un **délai de deux ans à compter de la date de clôture du 6e exercice qu'ils ont certifié** (C. com. art. L 822-14). La « bonne pratique professionnelle » apporte des précisions sur le point de départ du délai de viduité ainsi que sur le périmètre de la viduité.

Rapport de transparence des commissaires aux comptes

5278-4

Les commissaires aux comptes de personnes ou d'entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou d'établissements de crédit publient sur leur site internet, dans les trois mois suivant la clôture de leur exercice, un **rapport de transparence** incluant (C. com. art. R 823-21) :

- une description de la **forme juridique** et, le cas échéant, du capital de leur structure d'exercice professionnel ;

- le cas échéant, une description du **réseau** auquel ils appartiennent indiquant notamment sa forme juridique et son organisation ;

Sur les indices d'appartenance à un réseau, voir n° 5275-2 II. c.

- une description du système interne de **contrôle de qualité** accompagnée, le cas échéant, d'une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement ;

- la date du **dernier contrôle qualité** de leur dossier (voir n° 5298) ;

- la **liste des personnes ou entités** dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et des établissements de crédit pour lesquels le cabinet a effectué une mission de contrôle légal des comptes au cours de l'exercice écoulé ;

- une déclaration concernant les **pratiques d'indépendance** mises en place au sein du cabinet confirmant qu'une vérification interne de cette indépendance a été effectuée ;

- une déclaration relative à la politique suivie par le cabinet en matière de **formation continue,** attestant notamment le respect des dispositions des articles C. com. L 822-4 et R 822-61 ;

Selon l'art. C. com. R 822-61, tout commissaire aux comptes a l'obligation de suivre une formation professionnelle et d'en rendre compte à la compagnie régionale dont il est membre.
Selon l'art. C. com. L 822-4, toute personne inscrite sur la liste des commissaires aux comptes qui n'a pas exercé ses fonctions pendant trois ans est tenue de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification.

Sur la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes, voir la partie Arrêtés du Code de commerce (A 822-28-1 à A 822-28-19).

- l'ensemble des **informations financières pertinentes** permettant d'apprécier l'activité du cabinet, notamment le chiffre d'affaires total, le montant global des honoraires perçus au titre des missions de contrôle légal des comptes et le montant global des honoraires perçus au titre des prestations de services non directement liées à des missions de contrôle légal des comptes ;

- une description des **organes de direction, d'administration et de surveillance** de leur structure d'exercice professionnel, avec l'indication de leurs modalités d'organisation et de fonctionnement ;

- des informations sur les **bases de rémunérations des associés.**

Le rapport de transparence est signé par le commissaire aux comptes ou le représentant légal de la société de commissaires aux comptes.

Remarque
Plan-type : le bulletin CNCC (n° 150, juin 2008, p. 194 s.) propose un plan-type de ce rapport et opte pour un rapport séparé plutôt qu'intégré au rapport annuel.

Sanctions des règles de nomination des commissaires aux comptes

5281

Les dispositions suivantes s'appliquent aux commissaires de toutes les personnes ou entités ; voir n° 5269-1.

Nullité des assemblées

Sont nulles les délibérations prises (C. com. art. L 820-3-1) :
- à défaut de désignation régulière des commissaires ;

Toutefois, selon le bulletin CNCC (n° 114, juin 1999, Chr. 82), le défaut de nomination d'un commissaire aux comptes **suppléant** n'entraîne pas la nullité des délibérations. Ceci constitue une **irrégularité** (Bull. CNCC n° 114, juin 1999, EJ 99-31, p. 256) à communiquer par celui-ci aux dirigeants ainsi que, le cas échéant, au comité d'audit dans le cadre de l'art. C. com. L 823-16.

Sur le contrôle des comptes arrêtés en l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes, voir n° 5284.

- ou sur le rapport des commissaires nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions légales (par exemple non-inscription sur la liste des commissaires aux comptes, absence d'indépendance du commissaire aux comptes, non-respect des incompatibilités légales).
Pour l'exercice de l'action en nullité, le défaut de commissaire ou la non-inscription de celui-ci s'apprécie au jour de l'assemblée.

La nullité vise aussi bien les délibérations de l'assemblée générale ordinaire que celles de l'assemblée générale extraordinaire (Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EJ 2011-55-A, p. 144).

Sur les conséquences de ces dispositions en cas d'omission de renouvellement du mandat de l'un des deux commissaires aux comptes pour les sociétés tenues de publier des comptes consolidés, voir n° 4850.
Sur les conséquences de l'absence d'audit des comptes de l'exercice précédant la nomination du commissaire aux comptes, voir la Note d'information CNCC NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.65.

Extinction de la nullité

Le défaut de désignation de commissaire peut être réparé et l'action en nullité éteinte (C. com. art. L 820-3-1) :
- sur la demande de tout actionnaire pour la nomination judiciaire d'un commissaire aux comptes par le président du tribunal de commerce statuant en référé (C. com. art. L 823-4 et R 823). Dès son entrée en fonction, celui-ci devra révéler au procureur de la République le fait délictueux que constitue la vacance antérieure (revue « Eco. et Compt. » n° 173, décembre 1990, p. 49 s.) ;
- si les délibérations prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes sont expressément confirmées par une assemblée statuant sur le rapport de commissaires régulièrement désignés auxquels est confié une mission complémentaire portant sur les exercices à régulariser, ce qui implique leur nomination préalable par une assemblée consacrée uniquement à leur désignation (Bull. CNCC n° 106, juin 1997, EJ 97-76, p. 298).

a. La régularisation des délibérations implique (Bull. CNCC précité) la convocation de deux assemblées distinctes, une assemblée de désignation du commissaire aux comptes et une assemblée de confirmation des délibérations primitives, qui se prononcera après avoir entendu le rapport du commissaire aux comptes nouvellement désigné. En effet, ce dernier ne peut émettre de rapport sur les comptes de l'exercice clos que s'il est en fonction.

b. Le bulletin CNCC (n° 150, juin 2008, EJ 2008-06, p. 298 s.) considère que la régularisation des délibérations des assemblées générales peut ne porter, pour les sociétés commerciales, que sur les **trois exercices précédents** (en application de l'art. C. com. L 235-9). Il n'est pas nécessaire que les commissaires aux comptes présentent autant de rapports qu'il y a d'exercices à régulariser : un rapport unique est suffisant.
Le bulletin CNCC considère en outre que la mission complémentaire confiée au commissaire aux comptes régulièrement nommé relève de la **mission générale de certification légale des comptes.** Elle porte donc également sur les conventions réglementées qui auraient dû être soumises à l'approbation de l'assemblée générale et sur la régularisation des opérations soumises à l'approbation d'une assemblée générale et devant faire l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes telles que les réductions et augmentations de capital, transformations de sociétés (Bull. CNCC n° 165, mars 2012, EJ 2011-55-A, EJ 2011-55-B et EJ 2011-55-D, p. 144).

Sur les incidences de la mission complémentaire de régularisation sur le rapport du commissaire aux comptes, voir NI.XIII précitée. Pour un exemple de rapport de régularisation, voir NI.XIII précitée, annexe 4.

Sanctions pénales

5282

Les dirigeants d'une personne ou entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes qui n'auraient pas provoqué sa désignation sont passibles d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 € (C. com. art. L 820-4, 1°).
Ces sanctions visent : le président du conseil d'administration, les directeurs généraux, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants des sociétés commerciales (C. com. art. L 820-4).

Remarques
1. Révélation au procureur de la République Ce défaut de désignation doit donc faire l'objet d'une révélation au procureur de la République si les dirigeants ont volontairement omis de nommer un commissaire aux comptes (norme CNCC n° 6-701, § 12 ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252).
2. CAC suppléant Les sanctions prévues par l'art. C. com. L 820-4, 1° ne s'appliquent pas au commissaire aux comptes suppléant (Bull. CNCC n° 114, juin 1999, EJ 99-31, p. 256).
3. Faute de gestion En outre, les dirigeants peuvent être condamnés pour faute de gestion (CA Paris 18 novembre 1997).

E. Durée des fonctions

5284

Les dispositions suivantes s'appliquent aux commissaires de toutes les personnes ou entités ; voir n° 5269-1.

Les commissaires aux comptes, désignés lors de la constitution de la société ou postérieurement, sont nommés pour **six exercices** (et non pour 6 ans).

I. Début
La date d'entrée en fonctions du commissaire aux comptes correspond en principe au jour de sa nomination (étude juridique CNCC, décembre 1998). S'il est nommé en cours d'exercice, il doit vérifier les comptes de l'exercice au cours duquel il a été désigné, conformément à l'article C. com. L 823-3. Les premières vérifications portent donc sur l'intégralité de cet exercice.

En cas d'omission de nomination d'un commissaire aux comptes, le contrôle des comptes d'un exercice clos après le dépassement des seuils mais avant l'entrée en fonction du commissaire aux comptes ne peut lui être demandé (afin de régulariser la situation antérieure) qu'en vertu d'une mission complémentaire à son mandat, attribuée par l'AGO (Bull. CNCC n° 102, juin 1996, EJ 96-34, p. 319).

En ce qui concerne les diligences sur l'exercice d'entrée, voir n° 5348-3, et sur l'exercice précédent, voir n° 3671. Voir également Note d'information NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011.

II. Fin
Leurs fonctions prennent fin après la réunion de l'assemblée générale ou de l'organe compétent ayant statué sur les comptes du sixième exercice (C. com. art. L 823-3) y compris dans les SAS, SARL et SNC (voir n° 5252-1). Ils doivent donc exercer leur mission jusqu'à cette réunion.

En revanche, après cette réunion (Bull. CNCC n° 95, septembre 1994, CD 94-22, p. 590), lorsque leur mandat est expiré, ils ne peuvent plus intervenir sous quelque forme que ce soit en tant que commissaires aux comptes, même pour émettre un rapport sur les comptes annuels rectificatif qui serait soumis à la plus prochaine assemblée.

Remarques

1. Fin du mandat dans une SAS Compte tenu des modalités spécifiques d'approbation des comptes annuels dans une SAS (voir n° 3663), dans l'hypothèse de la non-tenue de l'assemblée annuelle d'une SAS au-delà de 12 mois, le commissaire aux comptes dont le mandat serait en renouvellement doit informer rapidement le président de la SAS sur la nécessité de réunir au plus tôt une assemblée générale annuelle afin de statuer sur les comptes du dernier exercice et de procéder soit au renouvellement de son mandat, soit à la nomination d'un autre commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, EJ 2004-25, p. 184). Concernant les SAS créées avant le 1er janvier 2009 et en-dessous des seuils fixés par le décret n° 2009-234 du 25 février 2009, voir n° 5252-1.

2. Fin du mandat dans une personne morale de droit privé non commerçante Il peut être mis fin au mandat du commissaire aux comptes avant le sixième exercice dès lors que les seuils prévus à l'article C. com. R 612-1 (voir n° 5252-2) n'ont pas été dépassés pendant deux exercices successifs, unique condition à la cessation des fonctions du commissaire aux comptes étant donné que la société n'a plus l'obligation d'établir des comptes annuels (courrier de la Chancellerie du 24 décembre 2008 ; Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, p. 490 s.).

3. Fin du mandat dans les entités ayant volontairement nommé un commissaire aux comptes La date de fin de mandat est identique, que la nomination ait été obligatoire ou volontaire (H3C, avis du 7 avril 2011).

Dans le cas où les échéances des mandats de différents CAC nommés au sein d'une même entité se trouvent décalées, l'assemblée générale ne peut aligner ces échéances sous peine d'enfreindre les dispositions de l'article C. com. L 823-3 (Bull. CNCC n° 126, juin 2002, p. 267).

En outre, lorsqu'une société de commissaires aux comptes est absorbée par une autre société de commissaires aux comptes, la société absorbante poursuit le mandat de la société absorbée jusqu'à son échéance. Toutefois, par dérogation aux dispositions du Code de commerce (C. com. art. L 823-3) qui fixe à six exercices la durée des mandats, l'assemblée générale ou l'organe compétent de la personne ou de l'entité contrôlée peut, lors de sa première réunion postérieure à l'absorption, délibérer sur le maintien du mandat, après avoir entendu le commissaire aux comptes (C. com. art. L 823-5). Si une telle résolution était adoptée, c'est le commissaire aux comptes suppléant qui deviendrait alors titulaire du mandat (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EJ 2003-201, p. 360).

Remarque

Application aux apports, scissions et TUP : l'art. C. com. L 823-5 qui organise le sort des mandats détenus par une société lorsqu'elle vient à être absorbée par une autre est également applicable à :

- une transmission universelle de patrimoine (Bull. CNCC n° 146, juin 2007, EJ 2006-139, p. 334 s.) ;

- une scission (les mandats détenus par la société scindée sont poursuivis par la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport sans que les commissaires aux comptes suppléants ne puissent intervenir, sauf si les sociétés dans lesquelles ces mandats sont détenus en décidaient autrement conformément à l'art. C. com. L 823-5 ; Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EJ 2004-194, p. 131) ;

- un apport partiel d'actif, lorsque l'apport porte sur la branche complète de l'activité de commissariat aux comptes (Bull. CNCC n° 142, juin 2006, EJ 2006-61, p. 372 s.).

Les conséquences de cette opération de fusion entre sociétés de commissaires aux comptes sont les suivantes (Bull. CNCC n° 134, juin 2004, EJ 2003-201, p. 360) :

- l'assemblée générale de chaque société contrôlée n'a pas à prendre acte d'une telle opération ;

- c'est le nouveau commissaire aux comptes qui doit s'assurer que les publicités concernant le changement de commissaires aux comptes ont bien été effectuées ;

- chaque société de commissaires aux comptes contrôlée doit produire auprès du RCS une attestation de son représentant légal constatant le changement de commissaire aux comptes.

Par ailleurs, d'autres précisions sont données sur la durée des fonctions des commissaires aux comptes :
- la décision de prorogation ou de réduction d'un exercice social entraîne corrélativement augmentation ou diminution de la durée de leurs fonctions (Bull. CNCC n° 104, décembre 1996, EJ 96-204, p. 738) ;
- le commissaire nommé par l'assemblée en remplacement d'un autre commissaire ne demeure en fonction que jusqu'à la date d'expiration normale du mandat de son prédécesseur (C. com. art. L 823-3) ;
- en ce qui concerne la durée des fonctions du commissaire suppléant, voir n° 5271 ;
- le mandat conféré par justice lorsque l'assemblée a omis d'élire un commissaire prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée générale à la nomination du commissaire (C. com. art. L 823-4) ;
- le commissaire désigné en justice en remplacement d'un commissaire radié ou empêché exerce ses fonctions jusqu'à la date d'expiration du mandat confié au commissaire aux comptes radié ou empêché dans les conditions prévues à l'art. C. com. L 823-6 citées au n° 5271 ;

Les effets de la scission étant identiques à ceux de la fusion, les mandats détenus par une société de commissaires aux comptes qui est scindée sont poursuivis par la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport, sans que les commissaires aux comptes suppléants ne puissent intervenir, sauf si les sociétés dans lesquelles ces mandats sont détenus en décidaient autrement conformément à l'article C. com. L

823-5 (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, EJ 2004-194, p. 131). Cette solution est transposable au cas d'apport partiel d'actif de la branche complète de l'activité de commissariat aux comptes (Bull. CNCC n° 142, juin 2006, EJ 2006-61, p. 372 s.).

Sur les effets de la transformation de la société sur le mandat de commissaire aux comptes, voir n° 3537 s. Sur la rotation des commissaires aux comptes des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, voir n° 5278-3.

F. Cessation des fonctions

5285

Les dispositions suivantes s'appliquent à tous les commissaires, quelle que soit la personne ou entité dans laquelle ils exercent leurs fonctions ; voir n° 5269-1.

Causes

Elles sont les suivantes (voir Mémento Sociétés n° 77720 à 77780) : arrivée du terme (voir n° 5284), empêchement (voir n° 5285-2), démission, révocation ou récusation (voir n° 5285-1), survenance d'une incapacité, incompatibilité, transformation de la société (voir n° 3537 s.), liquidation judiciaire (voir n° 3549-4) ou légale (voir n° 3552), fusion par confusion de patrimoine (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13180) ou absorption de la société (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13170 à 13185). En revanche, les commissaires aux comptes restent en fonctions en cas de procédure de sauvegarde de droit commun ou de procédure de sauvegarde financière accélérée (voir n° 3548-3 et n° 3548-7 s.) ou de redressement judiciaire (voir n° 3549-1).

Remarque
Changement dans la direction de la société de CAC titulaire du mandat : lorsqu'une société de commissaires aux comptes est titulaire d'un mandat de commissariat aux comptes, une modification dans sa direction (associé ou dirigeant signataire), n'entraîne pas de changement de titulaire (Bull. CNCC n° 135, septembre 2004, EJ 2004-82, p. 554).

A l'expiration des fonctions d'un commissaire aux comptes, lorsqu'il est proposé à l'assemblée générale de ne pas le renouveler, le commissaire aux comptes doit être entendu par l'assemblée générale, s'il le demande (C. com. art. L 823-8).

En ce qui concerne la **démission** du commissaire aux comptes, selon le bulletin CNCC (n° 94, juin 1994, CEP 94-11, p. 307 s. et n° 107, septembre 1997, EJ 97-83, p. 441) :
- toute clause d'une convention prévoyant la démission du commissaire aux comptes devrait être réputée non écrite, celui-ci ne pouvant être forcé à démissionner ;
- et une démission intervenue dans de telles circonstances serait non seulement critiquable au regard de l'indépendance du commissaire qui accepte de démissionner mais également conduirait à douter de l'indépendance du commissaire qui lui succéderait, ce dernier pouvant être considéré comme l'homme d'un groupe d'actionnaires.
En outre (Code de déontologie, art. 19), la démission du commissaire aux comptes :
- ne peut avoir pour objectif de se soustraire à l'exécution d'une obligation légale, en particulier celle d'émettre une opinion sur les comptes, de déclencher la procédure d'alerte, de déclarer les sommes ou opérations soupçonnées d'être d'origine illicite, et celle de révéler les faits délictueux au procureur de la République ;
- peut avoir pour motifs légitimes (outre la cessation définitive d'activité et le motif personnel impérieux, notamment l'état de santé), les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de sa mission lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier, la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession et notamment de porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes (Code de déontologie, art. 19), le refus de la société de tenir compte d'observations répétées, l'impossibilité d'obtenir de la société des honoraires jugés nécessaires pour accomplir les diligences normales, le défaut de paiement des honoraires (en ce sens, CA Rouen, 11 juin 2002, n° 01-978, T. com. Paris, 7 octobre 1986 et avis H3C du 2 juillet 2009).

N'est pas considéré comme un motif légitime de démission notamment :

- la convenance personnelle (Bull. CNCC n° 151, septembre 2008, CEP 2007-20/EJ 2007-61, p. 584 s.) ;

- le fait qu'une SAS dotée d'un commissaire aux comptes soit en-dessous des seuils de nomination du commissaire aux comptes (voir n° 5252-1) (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, CEP 2009-08, p. 618 s.) ;

- le fait pour un commissaire aux comptes de devenir l'expert-comptable de l'entité dont il certifie les comptes (Avis H3C n° 2011-22 du 15 décembre 2011).

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation (Code de déontologie, art. 19) et, de ce fait, il lui est dans tous les cas recommandé, afin de conserver des éléments de preuve, d'adresser une lettre au président du conseil

d'administration (ou du directoire) ou au gérant dans laquelle il exposera les motifs de sa démission (Bull. CNCC n° 94, juin 1994, p. 306).
Le commissaire aux comptes titulaire, démissionné ou non renouvelé, doit en **informer** le commissaire suppléant appelé à lui succéder (Revue « Eco. et compt. » n° 168, octobre 1989, p. 33) et, dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, il doit informer de sa démission les instances publiques compétentes, c'est-à-dire l'AMF (Code de déontologie, art. 12 ; voir n° 5271).

La démission **prend effet** à la date précisée dans le courrier de démission du commissaire aux comptes. En revanche, la démission ne saurait rétroagir (Etude juridique CNCC « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », octobre 2008).

Cas particuliers Fusion-absorption entre sociétés de commissaires aux comptes Voir n° 5284.

Publicité La **cessation** de fonctions des commissaires aux comptes **doit donner lieu aux mêmes formalités de publicité que leur nomination** (voir Mémento Sociétés n° 77623) à la diligence et sous la responsabilité des représentants légaux de la société.

Le bulletin CNCC (en dernier lieu, n° 105, mars 1997, EJ 96-244, p. 108) rappelle que si les dirigeants n'ont pas procédé eux-mêmes aux formalités de publicité, le commissaire aux comptes peut, après les avoir mis en demeure d'y procéder et à défaut de réponse dans un délai d'un mois :

- soit saisir le président du tribunal de commerce, en application de l'article C. com. R 210-18, pour obtenir la désignation d'un mandataire chargé d'accomplir ces formalités ;

- soit saisir le juge commis à la surveillance du registre du commerce (C. com. art. L 123-3) pour qu'il ordonne aux dirigeants d'accomplir la formalité de radiation de son nom ;

- soit demander au greffier de faire mention de sa démission (C. com. art. R 123-87).

Remarque
Dépôt effectué directement par le commissaire aux comptes : l'assemblée générale ordinaire peut autoriser, sur proposition du conseil d'administration, le commissaire aux comptes à adresser directement au greffe du tribunal la copie des documents afférents à sa démission. Ce dépôt doit être effectué dans les mêmes délais que ceux qui s'imposent à la société (C. com. art. L 823-8-1 créé par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives).

En outre, en cas d'établissement d'un prospectus ou d'un document de référence (établi conformément à l'article 212-13 du Règlement général de l'AMF), la démission ainsi que le non-renouvellement du mandat sont portés par l'émetteur à la connaissance du public conformément au paragraphe 2.2 de l'annexe 1 du règlement européen n° 809-2004.

Sur la communication à faire à l'AMF, voir n° 5299.

En cas de radiation, d'omission, de suspension ou d'interdiction temporaire le président de la compagnie régionale informe aussitôt de cette mesure les personnes auprès desquelles le commissaire aux comptes exerçait ses fonctions (C. com. art. R 822-58).

Des développements sont proposés dans l'étude juridique de la CNCC d'octobre 2008, notamment sur le décès, l'empêchement, la récusation et le relèvement judiciaire des fonctions.

Récusation ou révocation des commissaires aux comptes

5285-1

Les dispositions suivantes s'appliquent à tous les commissaires quelle que soit la personne ou entité dans laquelle ils exercent leurs fonctions ; voir n° 5269-1.

I. Récusation
Un ou plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5 % du capital social, le comité d'entreprise, le ministère public, l'AMF pour les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé peuvent demander en justice la **récusation pour juste motif** d'un ou plusieurs commissaires aux comptes (C. com. art. L 823-6). S'il est fait droit à la demande, un nouveau commissaire aux comptes est désigné en justice. Il demeure en fonction jusqu'à l'entrée en fonction du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale.

II. Révocation
En cas **de faute ou d'empêchement** (voir n° 5285-2), les commissaires aux comptes peuvent, par ailleurs, à la demande du conseil d'administration, du directoire, du comité d'entreprise, d'un ou plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5 % du capital social, être **relevés de leurs fonctions** avant l'expiration normale de celles-ci, par décision de justice. Cette

demande peut également être présentée par le ministère public et, dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, par l'AMF (C. com. art. L 823-7 ; voir n° 5299) et par l'Autorité de contrôle prudentiel (C. mon. fin. art. L 612-45 et R 612-60 ; voir n° 5305-3).

La Cour de cassation (Cass. com. 3 octobre 2006, n° 504 s. ; Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, p. 504 s.) a précisé que si le conseil d'administration a qualité pour décider le relèvement du commissaire aux comptes, il doit, en l'absence de personnalité morale, agir en justice par l'intermédiaire du représentant légal de la société.

Sur les **motifs** d'une telle révocation et sur les limites apportées par la jurisprudence en la matière, voir arrêts de la Cour de cassation (Cass. com. 10 juillet 2007, n° 06-13.423 ; Cass. com. 6 mai 2002, n° 00-20.128 ; Bull. CNCC n° 127, septembre 2002 ; Cass. com. 6 février 1990, n° 202 D ; Bull. CNCC n° 79, septembre 1990, p. 359 s. ; Cass. com. 22 octobre 1991, n° 1275 D et 3 décembre 1991, n° 1576 P commenté dans le Bull. CNCC n° 85, mars 1992, p. 142 s. et confirmé par Cass. com. 14 novembre 1995, n° 1902 P). Dans le bulletin CNCC n° 85 précité, le professeur E. du Pontavice indique notamment qu'il résulte de l'arrêt du 3 décembre 1991 précité, considéré comme une « pièce centrale du droit du commissariat aux comptes », que pour justifier la révocation du commissaire aux comptes :

- la **faute commise doit être intentionnelle** (de mauvaise foi),

- la mésentente opposant le commissaire aux comptes et les dirigeants ne peut être prise en compte.

La cour d'appel de Paris (arrêt du 19 février 1993) a estimé que constitue une faute au sens de l'article C. com. L 823-7 le fait pour un commissaire aux comptes :

- d'exiger la communication de nombreux documents, quelle que soit leur importance,

- de relever de multiples irrégularités, dont beaucoup sans aucune gravité réelle,

- de se plaindre de retards et de la violation de délais, le plus souvent sans conséquence réelle.

Le tribunal de commerce du siège social de la société, statuant en référé, est seul compétent pour se prononcer sur la demande de relèvement du commissaire aux comptes (Cass. com. 24 mars 1998, n° 800 P).

Remarque
Information à effectuer : si un membre de la compagnie est relevé de ses fonctions de commissaire aux comptes en application de l'article C. com. L 823-7, le conseil régional en informe sans délai la CNCC, le H3C, les personnes contrôlées et les commissaires aux comptes suppléants. Il en va de même en cas de récusation prononcée sur le fondement de l'article C. com. L 823-6 (C. com. art. R 823-6).

Empêchement des commissaires aux comptes

5285-2

L'empêchement prévu à l'article C. com. L 823-1, al. 3 peut être définitif ou temporaire. Dans la seconde hypothèse, lorsque l'empêchement a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent.

Liquidation judiciaire du CAC Le commissaire aux comptes personne physique faisant l'objet d'une liquidation judiciaire ne peut pas exercer son activité et est dessaisi de l'administration et de la disposition de ses biens au cours de la liquidation (C. com. art. L 641-9). Il est ainsi **empêché temporairement** et c'est son suppléant qui doit intervenir jusqu'à la cessation de l'empêchement (Bull. CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-204, p. 157).

G. Rémunération des commissaires aux comptes

5287

Le Code de commerce (art. L 823-18) précise que les honoraires des commissaires aux comptes sont à la charge de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes suivant les modalités fixées par décret.

Les modalités de la rémunération des commissaires aux comptes sont régies par les articles C. com. R 823-12 et suivants, étant rappelé que les travaux du ou des commissaires font l'objet d'une **lettre de mission** (NEP 210 « La lettre de mission du commissaire aux comptes », voir n° 5347-2), d'un **plan de mission** annuel et d'un **programme de travail** (C. com. art. L 823-16) qui décrit les diligences estimées nécessaires et indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences, établi par écrit chaque année.

Les dirigeants sont donc en droit de demander que leur soient communiqués le programme de travail ainsi que le nombre d'heures de travail et les honoraires correspondants (Rec. CNCC avril 1986).
Par ailleurs, la CNCC (Bull. n° 110, juin 1998, p. 144) a précisé les principes généraux relatifs à la conduite des commissaires aux comptes en cas de procédures d'**appel d'offres** mises en oeuvre par des sociétés pour choisir leurs commissaires aux comptes, notamment en vue de garantir la crédibilité de leur mission.

En outre, le Code de déontologie, art. 31, pose le principe général suivant : la rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en oeuvre, compte tenu de la **taille,** de la **nature** et de la **complexité** des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.
Les dispositions développées ci-après ne sont pas applicables :

1. à certaines personnes ou entités (C. com. art. R 823-17) :
- personnes et entités dont le montant du bilan augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors taxes, excède 122 000 000 euros ;
- personnes et entités qui émettent des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ;
- entreprises régies par le Code des assurances et le Code de la mutualité ;
- établissements de crédit et compagnies financières régis par le Code monétaire et financier, dont les OPCVM (Bull. CNCC n° 91, septembre 1993, p. 317 s.) ;
- sociétés d'investissement régies par l'ordonnance du 2 novembre 1945 ;
- sociétés de développement régional régies par l'article R 516-21 du Code monétaire et financier ;
- organismes d'HLM soumis aux règles de la comptabilité des entreprises de commerce régies par les articles L 411-2 s. du Code de la construction et de l'habitation ;
- sociétés d'économie mixte de construction ;
- organismes mentionnés à l'article L 114-8 du Code de la sécurité sociale (organismes nationaux de sécurité sociale extérieurs au régime général) ;
- associations et fondations lorsqu'elles sont tenues d'avoir ou lorsqu'elles décident d'avoir un CAC ;
- institutions et organismes visés par le livre IX du Code de la sécurité sociale ;
- administrateurs et mandataires judiciaires ;
- syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs et leurs unions, et associations de salariés ou d'employeurs.
Pour ces personnes ou entités, le montant des honoraires est alors fixé d'un **commun accord** entre le commissaire aux comptes et la personne ou l'entité, eu égard à l'importance effective du travail nécessaire à l'accomplissement de la mission légale de contrôle.

2. aux travaux particuliers effectués par les commissaires aux comptes lorsque la personne ou l'entité établit des **comptes consolidés** (C. com. art. R 823-16).

I. Nombre normal d'heures de travail
Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail doivent comporter pour un exercice, en fonction du montant du bilan de la personne ou de l'entité, augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA, un nombre d'heures de travail normalement compris entre les chiffres suivants (C. com. art. R 823-12) :

Ces nombres s'entendent quel que soit le nombre de commissaires.

Montant total en euros du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA	Nombre normal d'heures de travail
Jusqu'à 305 000	20 à 35
de 305 000 à 760 000	30 à 50
de 760 000 à 1 525 000	40 à 60
de 1 525 000 à 3 050 000	50 à 80
de 3 050 000 à 7 622 000	70 à 120

Montant total en euros du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA	Nombre normal d'heures de travail
de 7 622 000 à 15 245 000	100 à 200
de 15 245 000 à 45 735 000	180 à 360
de 45 735 000 à 122 000 000	300 à 700

L'article C. com. R 823-11 précise que le programme de travail doit tenir compte de la **taille** de l'entité contrôlée et de la **complexité** de la mission.

Remarques

1. Peut-on adapter ce « nombre normal d'heures » ?
Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux (Code de déontologie, art. 31 précité).
En conséquence, selon la CNCC (Rec. d'avril 1986 dans Bull. CNCC n° 62, juin 1986, p. 128 s.), le dispositif retenu étant fondé essentiellement sur l'établissement d'un programme de travail qui indique les diligences nécessaires à l'expression d'une opinion suffisamment fondée, le **nombre d'heures** est **susceptible d'adaptation** pour tenir compte de la situation de la société, dans le cadre de la fourchette d'heures, voire en dessous de sa tranche inférieure.

« Pour la CNCC, bull. précité, parmi les motifs légitimes d'une telle adaptation, qui doit se traduire dans le programme de travail, deux sont particulièrement importants et fréquents :
- en premier lieu, la **nature de l'activité** de la société, telle que les seules grandeurs comptables ne constituent pas une base de référence satisfaisante ;
- en second lieu, l'**existence d'un service de contrôle interne et (ou) l'intervention d'un expert-comptable** qui rendent inutile pour le commissaire aux comptes de refaire des contrôles déjà effectués et doivent le conduire à prendre en considération les travaux effectués à condition que puisse être réalisée une coordination des programmes de travail respectifs et que le commissaire aux comptes ait la connaissance des résultats des contrôles effectués par les contrôleurs internes ou externes ».

2. De quelle date à quelle date le programme de travail annuel doit-il être décompté ?
Selon le bulletin CNCC (n° 77, mars 1990, CD 89-09, p. 123 s.), les dates n'ont pas d'importance en soi puisqu'elles dépendent essentiellement de périodes d'intervention qui chevauchent deux exercices. Ce qui importe, c'est le volume d'heures.

3. Que comprend exactement le barème d'heures ?
Selon le bulletin CNCC (n° 77 précité) :
- il comprend les travaux entrant dans le cadre de la mission générale du commissaire aux comptes. Par conséquent, il comprend les travaux d'audit proprement dits mais aussi les vérifications spécifiques portant sur le respect de certaines dispositions légales et sur des informations diverses énumérées par la loi, telles que les documents semestriels ou prévisionnels, les informations adressées aux actionnaires, les conventions visées à l'article C. com. L 225-38, etc. (voir tableau récapitulatif n° 5351 s.) ;
- il n'inclut pas le temps nécessaire au contrôle des comptes consolidés, aux autres interventions définies par la loi ou le règlement (émission d'obligations convertibles, ouverture d'options de souscription ou d'achats d'actions, etc. ; voir tableau récapitulatif, n° 5358 s.), et à la procédure d'alerte (voir II) ci-après.

II. Majoration en cas de mise en oeuvre de la procédure d'alerte
(voir n° 3541 s.) Lorsqu'au cours de la procédure d'alerte, l'appréciation par le commissaire aux comptes du caractère satisfaisant de la réponse des dirigeants ou des décisions prises par eux rend nécessaires des diligences particulières, le nombre d'heures prévu par le programme de travail peut être augmenté au plus du tiers (C. com. art. R 823-13).

En cas de redressement judiciaire de la société qui a fait l'objet d'une procédure d'alerte, pour que les honoraires relatifs à la mise en oeuvre de la procédure d'alerte soient admis à titre privilégié, il appartient au commissaire aux comptes de démontrer à partir des éléments de fait que son intervention a permis la conservation des biens du débiteur et a assuré la préservation des actifs dans l'intérêt de tous les créanciers (Bull. CNCC n° 101, mars 1996, EJ 95-308, p. 115 ; n° 116, décembre 1999, p. 670 et en dernier lieu n° 117, mars 2000, p. 73). Voir également n° 3549-1.
En cas de révélation de faits délictueux, le commissaire aux comptes doit être rémunéré pour les heures de travail consacrées à ces travaux au même titre que celles consacrées aux opérations de contrôle, à la condition toutefois qu'il ait eu connaissance de ces faits dans le cadre de sa mission légale (Cass. com.. 18 mai 2005, n° 02-13.693).

III. Montant de la vacation horaire
Il est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne ou l'entité contrôlée, **préalablement à l'exercice de la mission** (C. com. art. R 823-15).

Selon la CNCC (Rec. d'avril 1986), il convient de veiller à la qualification des intervenants, de sorte que le taux moyen de la vacation horaire pour la mission reste dans des limites normales.

Les frais de déplacement et de séjour engagés par les commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs fonctions sont remboursés par la personne morale sur justification (C. com. art. R 823-15).

IV. Demande de dérogation

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes (Code de déontologie, art. 31 précité). En conséquence, si le **nombre d'heures de travail** normalement nécessaire à la réalisation du programme de travail du commissaire **apparaît excessif ou insuffisant,** les dirigeants ou le commissaire doivent saisir le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes d'une demande de **dérogation** présentée **préalablement** à la réalisation de la mission. La décision du président peut faire l'objet d'un recours devant la chambre régionale de discipline (C. com. art. R 823-14).

La demande de dérogation est formulée préalablement à l'envoi de la lettre de mission (NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 1.3). Elle indique le nombre d'heures estimées nécessaires et les motifs. L'autre partie fait connaître son avis. Le président de la compagnie régionale rend sa décision dans les quinze jours de la demande. Cette décision peut faire l'objet d'un recours devant la chambre régionale de discipline.
La demande de dérogation n'est pas nécessaire lorsque le commissaire aux comptes et les dirigeants sociaux sont d'accord sur un nombre d'heures plus élevé que celui de la tranche supérieure de la fourchette d'heures considérée (C. com. art. R 823-14).

V. Conciliation

En cas de désaccord entre le ou les commissaires aux comptes et les dirigeants **sur le montant de la rémunération,** le président de la compagnie régionale saisi le premier, à la demande présentée par écrit par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties (C. com. art. R 823-18).
Le Code de commerce ne donne aucune précision sur les personnes qui peuvent assister à la tentative de conciliation. Selon le bulletin CNCC (n° 137, mars 2005, EJ 2004-195, p. 121) la société peut être représentée par son directeur administratif et financier qui a reçu pouvoir du Président-directeur général. Par ailleurs, rien n'interdit la présence des avocats des parties.
Le Code de commerce n'établit aucune distinction selon que le commissaire aux comptes exerce encore ou non sa mission dans l'entité avec laquelle le désaccord a pris naissance (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, EJ 2006-19, p. 147).

Ne constitue pas un désaccord autorisant cette procédure, la contestation exprimée par une société 5 mois après l'envoi de la facture du commissaire aux comptes et sans critique argumentée de son travail et de ses tarifs (CA Versailles 31 janvier 1991, RJDA 4/91, n° 310).

A défaut d'une conciliation intervenue dans le mois de la demande, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de quinze jours pour saisir du litige la **chambre régionale de discipline** par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au président de cette chambre. Le secrétaire de la chambre cite les parties à comparaître devant la chambre régionale quinze jours au moins avant l'audience par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et avise, le cas échéant, les avocats des parties de la date d'audience par lettre simple. Le secrétaire notifie la décision de la chambre aux intéressés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Le cas échéant, les avocats des parties reçoivent copie de la décision par lettre simple (C. com. art. R 823-18 modifié par le décret n° 2012-607 du 30 avril 2012).

La chambre régionale de discipline compétente est celle du ressort de la cour d'appel auprès de laquelle le commissaire aux comptes est inscrit, et non celle dans le ressort de laquelle se trouve le siège social de l'entreprise contrôlée (Bull. CNCC n° 121, mars 2001, EJ 2000-186, p. 146).

Remarque

Appel des décisions rendues : l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline est le H3C (C. com. art. L 822-7).

Ce dernier, statuant sur l'appel des décisions rendues par la chambre régionale de discipline en application des articles C. com. R 823-14 et R 823-18, est saisi dans le délai d'un mois à compter de la notification de la décision attaquée, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au secrétaire du H3C. Les parties sont citées à comparaître devant la chambre quinze jours au moins avant l'audience, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et le cas échéant, les avocats des parties sont avisés de la date d'audience par lettre simple. La décision est notifiée aux intéressés, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et contre émargement ou récépissé au **magistrat chargé du ministère public.** Le cas échéant, les avocats des parties reçoivent copie de la décision par lettre simple (C. com. art. R 823-19 modifié par le décret n° 2012-607 du 30 avril 2012).

Selon le bulletin CNCC (n° 146, juin 2007, EJ 2006-211, p. 332 s.), si le H3C confirme la décision de la chambre régionale de discipline, le commissaire aux comptes devra faire application du barème en heures. Si le commissaire aux comptes ne s'y conforme pas, le président de la compagnie régionale pourra diligenter un contrôle qualité dont le commissaire aux comptes devra assumer les éventuelles conséquences.

Les tribunaux judiciaires ne sont pas compétents pour apprécier le montant des honoraires réclamés par un commissaire aux comptes (CA Paris, 15 mars 1989 et CA Lyon, 13 mars 1992 confirmés par CA Versailles, 19 octobre 1995), mais ils le sont pour les litiges portant sur les modalités de paiement du commissaire aux comptes (Cass. com. 16 décembre 1997, n° 2566 P confirmé par Cass. com. 9 mars 2010, n° 09-12.247). Les recours formés contre les décisions prises en matière de rémunération des commissaires aux comptes

par le H3C (C. com. art. L 822-7) relèvent de la compétence de la Cour de cassation ou du magistrat du ministère public (C. com. art. R 823-19).

Selon le bulletin CNCC (n° 77, mars 1990, CD 89-09, p. 123 s.), **dans le cas où la conciliation n'aboutit pas,** ou s'il considère que le montant de la rémunération (résultant des temps et de la vacation horaire) qui lui est allouée à la suite du recours devant sa chambre régionale et le H3C, reste insuffisant, le commissaire aux comptes apprécie si la limitation ainsi apportée à la mise en oeuvre des diligences qu'il estime nécessaires est telle qu'il ne peut pas certifier les comptes ou qu'il ne peut les certifier qu'avec réserve. Dans ce cas également, il convient qu'il en tire les conséquences sur la continuité de son mandat et envisage de remettre sa démission. Compte tenu des mesures de conciliation et de recours prévues par les textes, un montant de rémunération insuffisant ne saurait être constitutif du délit d'entrave à la mission du commissaire aux comptes ; en conséquence, aucune révélation au procureur de la République n'est à envisager dans ce cas précis. Il en serait autrement si la chambre régionale de discipline et le H3C ayant reconnu le bien-fondé du montant de la rémunération proposée par le commissaire aux comptes, les dirigeants s'obstinaient à ne pas la lui accorder pour entraver sa mission ou avec la conscience de pouvoir ainsi entraver celle-ci.

VI. Non-règlement des honoraires
Un commissaire aux comptes ne commet pas de faute, et ne peut donc être relevé de ses fonctions, s'il refuse d'exécuter sa mission en l'absence de règlement de ses honoraires depuis sa nomination (TI de Saint-Pierre-et-Miquelon du 19 novembre 1991, Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, p. 464 s.).

Les actions en paiement des honoraires doivent être portées devant une juridiction civile (Cass. com., 27 janvier 1965) ; un TGI est compétent sur ce point (CA Versailles, 19 octobre 1995).

Selon le bulletin CNCC (n° 123, septembre 2001, EJ 2001-93, p. 480), si le non-paiement des honoraires constitue le moyen de s'opposer à l'accomplissement de sa mission, cette situation constitue une **irrégularité** que le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et de l'assemblée générale, ainsi que, le cas échéant, du comité d'audit (C. com. art. L 823-16 et L 823-12, al. 1, voir n° 5365).
Le commissaire aux comptes révèle en outre le fait délictueux au procureur de la République (C. com. art. L 823-12, al. 2, voir n° 5368). En revanche, si le non-paiement des honoraires résulte d'une impossibilité financière de la société, le commissaire aux comptes doit s'interroger sur la nécessité de déclencher la **procédure d'alerte** (C. com. art. L 234-1 et L 234-2, voir n° 3541 s.).

Sur le paiement des honoraires du commissaire aux comptes d'une société en redressement judiciaire, voir n° 3549-1.

VII. Publicité des honoraires

a. Dispositions applicables à toutes les personnes et entités contrôlées Il convient de distinguer les honoraires versés directement au commissaire aux comptes par l'entité de ceux versés au réseau auquel appartient le commissaire aux comptes.

1. Honoraires versés au commissaire aux comptes

- Toute **personne ou entité contrôlée** doit mettre à la disposition de ses actionnaires ou associés, **à son siège social,** l'information relative au montant des honoraires versés à chaque commissaire aux comptes (C. com. art. L 820-3, al. 2).

- **Mention des honoraires dans l'annexe** : doit figurer dans l'annexe des comptes (annuels et consolidés) le montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant (C. com. art. R 123-198 9° et R 233-14 17°) :

- les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes ;

- de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes.

Ces informations ne sont pas requises dans les comptes annuels :

- des personnes morales présentant une annexe simplifiée (sur les personnes concernées, voir n° 3661-1) ;

- si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation et si l'annexe des comptes consolidés les mentionne.

Remarque
Comptes consolidés en IFRS : cette mention n'est pas à donner dans les comptes consolidés en IFRS, l'article R 233-14 17° du Code de commerce ne s'appliquant pas aux sociétés établissant des comptes en IFRS.

2. Honoraires versés au réseau auquel appartient le commissaire aux comptes Lors de sa désignation, le commissaire aux comptes doit informer par écrit la personne ou l'entité dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un **réseau,** et le cas échéant du **montant global des honoraires perçus** par ce réseau au titre des **prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes,** fournies par ce réseau à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'art. C. com. L 233-3 (contrôle exclusif) la personne ou l'entité dont ledit commissaire aux comptes se propose de certifier les comptes (C. com. art. L 820-3, al. 1 et Code de déontologie, art. 35 I.).

Sur les indices d'appartenance à un réseau, voir n° 5275-2 II. c

Ces informations **actualisées** chaque année par le commissaire aux comptes (C. com. art. L 820-3, al. 1), sont mises à la disposition, au siège de la personne ou entité contrôlée, des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs.

Selon le bulletin CNCC (n° 133, mars 2004, p. 175), la **société qui « contrôle »** la personne dont les comptes sont certifiés doit s'entendre de toute société qui exerce directement ou indirectement un contrôle exclusif, ce qui implique de remonter l'ensemble de la chaîne des détentions. En outre, le contrôle ne vise pas uniquement les sociétés de droit français, mais également les sociétés étrangères.
Le bulletin CNCC (Bull. précité, p. 175) précise également que l'information porte sur une période couvrant l'exercice précédant celui où le commissaire aux comptes est pressenti. Il estime en outre que l'utilisation de l'adjectif **« perçus »** (C. com. art. L 820-3, al. 1) conduit à limiter l'information aux honoraires encaissés, mais il ne peut être reproché au commissaire aux comptes d'avoir fait porter l'information sur les honoraires facturés.

Remarques

1. **Comptes consolidés** Lorsque la mission du commissaire aux comptes porte sur le contrôle de comptes consolidés, les informations communiquées par le commissaire aux comptes doivent porter sur les honoraires perçus par le réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de commissaire aux comptes et qui ont été fournies aux sociétés entrant dans le périmètre de consolidation de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou, le cas échéant, à la personne ou entité qui la contrôle.

2. **Obligations de déclaration** Il appartient au commissaire aux comptes de prendre toutes les mesures requises pour satisfaire aux obligations de déclarations d'honoraires, pour les prestations fournies tant par lui-même que par le réseau auquel il appartient, à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle la personne ou entité dont les comptes sont certifiés (Code de déontologie, art. 35, dernier alinéa).

b. Dispositions particulières applicables aux émetteurs français dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (sauf ceux émettant des titres de créances ou dont les titres financiers sont admis aux négociations sur le compartiment « professionnel », voir n° 1804) Ces émetteurs doivent dans les **quatre mois** qui suivent la clôture de leur exercice, **également** publier dans un **communiqué** le montant des **honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes** et, le cas échéant, à la société au sein de laquelle il exerce ses fonctions ou aux **autres professionnels du réseau** (Régl. gén. AMF, art. 222-8).

Pour plus de détails, voir n° 5074-1.
Voir également l'étude de l'AMF relative aux honoraires versés par les groupes du CAC 40, de l'EUROSTOXX 50 et d'un échantillon de 41 sociétés des compartiments B et C d'Eurolist au titre de la période 2011 (www.amf-france.org).

H. Règle de « non-immixtion dans la gestion »

5288

La mission du commissaire aux comptes est exclusive de toute immixtion dans la gestion (C. com. art. L 823-10). Par ailleurs, un commissaire aux comptes ne peut fournir à la personne ou entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, **aucun conseil ou autre prestation de services** n'entrant **pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes** (C. com. art. L 822-11, voir n° 5275-2).

Pour la liste des situations interdites par le Code de déontologie, voir n° 5275-2 II.

I. Responsabilités du commissaire aux comptes

Responsabilité civile

5290

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 78150 à 78157.

Les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la personne ou de l'entité contrôlée que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions (C. com. art. L 822-17, al. 1).

Mais ils ne sont tenus qu'à une **obligation de moyens.**
Le commissaire aux comptes n'est pas le gardien de toute la légalité de l'entreprise contrôlée. Il n'a pas à vérifier toutes les opérations qui relèvent du champ de ses missions, ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités qu'elles pourraient comporter.
Ces vérifications, et donc sa responsabilité, se limitent aux vérifications spécifiques auxquelles il doit procéder annuellement (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EJ 92-105, p. 503 s.). Voir n° 5351 s.

Ainsi, en cas de malversations ou d'erreurs commises dans les sociétés qu'ils contrôlent, la responsabilité ne peut être retenue dès lors qu'ils ont effectué leurs diligences conformément aux normes d'exercice professionnel : divers jugements ont été commentés à cet égard dans les bulletins CNCC (voir en dernier lieu, Bull. n° 119, septembre 2000, p. 377 ; Bull. n° 120, décembre 2000, p. 552 et Bull. n° 133, mars 2004, p. 134).
Voir également l'étude juridique CNCC « La responsabilité civile du commissaire aux comptes », mars 2007, § 27 s.

Leur responsabilité ne peut **pas** être **engagée** pour les informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent en exécution de leur mission relative à la procédure d'alerte (sur cette procédure, voir n° 3541).
Il en est de même en cas de révélation de faits délictueux au procureur de la République (C. com. art. L 823-12, al. 2), même si l'information provoquée par cette révélation aboutit à un non-lieu (TGI Paris 6 décembre 1999, voir Bull. CNCC, n° 118, juin 2000, p. 210 s. ; TGI Rouen 25 juin 2007, voir Bull. CNCC n° 147, septembre 2007, p. 468 s.).

En outre, ils sont civilement responsables des infractions commises par les dirigeants et mandataires sociaux, lorsque, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas signalées dans leur rapport à l'assemblée générale ou à l'organe compétent (C. com. art. L 822-17, al. 3).
Conformément au droit commun, la faute ou la négligence des commissaires aux comptes n'est génératrice de dommages-intérêts au profit de la société, des actionnaires ou des tiers que si ces derniers justifient avoir subi un préjudice résultant de cette faute ou de cette négligence.
Le commissaire aux comptes ne peut s'exonérer de sa responsabilité du fait d'une clause la limitant étant donné la nature légale de ses interventions et l'absence de contrat le liant à l'entité contrôlée (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, EJ 2003-203, p. 654 s.).

Remarque
Même responsabilité pour le CAC exerçant à titre individuel ou en société : le commissaire aux comptes agissant en qualité d'actionnaire (ou d'associé) ou de dirigeant d'une société de commissaires aux comptes répond **personnellement** des actes professionnels accomplis au nom de cette société, quelle qu'en soit la forme (Cass. com. 23 mars 2010 n° 09-10.791).
Voir également le Guide professionnel de la CNCC « Responsabilité civile du commissaire aux comptes - Gérer son risque », mai 2011.

Action en responsabilité

5291

Les fonctions de commissaire n'ayant pas un caractère commercial, l'action en responsabilité doit être portée devant les tribunaux civils. Elle se prescrit par **trois ans** à compter de la date du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, de sa révélation. Toutefois, lorsque le fait est qualifié « crime », l'action se prescrit par **dix ans** (C. com. art. L 822-18 et L 225-254 ; voir Mémento Sociétés n° 78157 ; Bull. CNCC n° 122, juin 2001, p. 282).
La **dissimulation** implique la **volonté** du commissaire aux comptes de cacher les irrégularités dont il a eu connaissance par la certification des comptes (Cass. com. 17 décembre 2002, n° 2141 et 28 juin 2005, n° 974 ; Cass. com. 1er juillet 2008, n° 07-17.729 et Bull. CNCC n° 153, mars 2009, p. 209 s. ; CA Lyon 24 février 2009 et Bull.CNCC n° 154, juin 2009, p. 387 s. ; Rép. Zimmermann, AN 10 février 2009, p. 1376 ; Rép. Le Déaut, AN 3 mars 2009, p. 2133 ; Rép. Masson, Sén. 5 mars 2009, p. 577 ; Cass. com. 15 septembre 2009, n° 08-18 876 et Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, p. 685 s.), la preuve de la volonté de dissimuler incombant à la société.

En l'absence de dissimulation, le délai de prescription commence à courir à compter de la certification des comptes à laquelle le commissaire aux comptes a procédé (Cass. com. 17 décembre 2002, n° 99-21553 et Cass. com. 9 novembre 2007, Paris, 25e Ch. B, voir Bull. CNCC n° 150, juin 2008, p. 272 s.).
La dissimulation, justifiant le report du point de départ du délai de prescription, doit s'appliquer au fait dommageable commis par le commissaire aux comptes et le fait lui-même ne peut être qu'une faute et non sa conséquence (Bull. CNCC n° 133, mars 2004, p. 142).

La **prescription triennale** concerne les actions en responsabilité civile des commissaires aux comptes à l'occasion de leur mission, de quelque nature que ce soit (CA Versailles, 3 février 2005 ; Bull. CNCC n° 137, mars 2005, p. 97, et n° 146, juin 2007, p. 323 s.).

Remarques

1. Procédure collective L'action en responsabilité pour contribution à la diminution de l'actif ou à l'aggravation du passif du débiteur exercée par les organes de la procédure collective contre les commissaires aux comptes de la société est soumise à la prescription triennale et l'ouverture d'une procédure collective est sans effet sur le point de départ de la prescription (Cass. com. 13 février 2007 n° 299 F-PB ; Bull. CNCC n° 145, mars 2007, p. 125).

2. Commissaires à la fusion, aux apports et à la transformation : ils sont soumis à la prescription de droit commun de **cinq ans** (C. civ. art. 2224 ; Bull. CNCC n° 152, décembre 2008, p. 618 s.).

Responsabilité pénale

5293



Remarque

Responsabilité pénale des sociétés de commissaires aux comptes : la modification de l'article 121-2 du Code pénal (Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004, art. 54) implique que les infractions spécifiques au commissaire aux comptes sont susceptibles d'entraîner la responsabilité des sociétés de commissaires aux comptes et ceci depuis le 31 décembre 2005 (Bull. CNCC, n° 133, mars 2004, p. 61).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 78160 à 78166.

Elle est susceptible d'être retenue notamment dans les cas suivants :

I. Rapport sur les comptes annuels incomplet
Sur l'ensemble des informations à fournir, seulement deux sanctions sont prévues. Elles concernent l'omission :

- des prises de participations significatives et des prises de contrôle, mais uniquement si elles ne figurent pas dans le rapport de gestion (C. com. art. L 247-1, I, 1° ; voir n° 2012-1) ;

- des informations sur l'actionnariat, mais uniquement si elles ne figurent pas dans le rapport de gestion (C. com. art. L 225-102, al. 3 ; voir n° 3473).

II. Informations mensongères sur la situation de la société
Toute personne exerçant les fonctions de commissaire aux comptes qui aurait sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société, s'exposerait à un emprisonnement de cinq ans et/ou à une amende de 75 000 € (C. com. art. L 820-7).
Le commissaire aux comptes qui certifierait en connaissance de cause et de manière réitérée des comptes dissimulant des faits délictueux s'expose, en outre, à des sanctions pénales pour complicité de l'infraction non révélée. En ce sens, dans un cas d'escroquerie, Cass. crim. 25 février 2004, n° 1447.

III. Présentation de comptes sociaux ne donnant pas une image fidèle de la situation de la société
Sur le délit de complicité du commissaire aux comptes, voir n° 5155.

IV. Indications inexactes en cas de suppression du droit préférentiel de souscription
L'article C. com. L 242-20 punit d'un emprisonnement de deux ans et/ou d'une amende de 18 000 € les commissaires aux comptes qui, sciemment, auront donné ou confirmé des indications inexactes dans le rapport présenté à l'assemblée générale appelée à décider la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires.

V. Non-révélation des faits délictueux au procureur de la République
Est passible d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 €, toute personne exerçant les fonctions de commissaire aux comptes qui n'aura pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont elle aura eu connaissance (C. com. art. L 820-7).
La responsabilité civile du commissaire aux comptes ne peut être engagée en cas de révélation (voir n° 5290).

VI. Secret professionnel
L'article 226-13 du Code pénal, qui punit d'un an d'emprisonnement et 15 000 € d'amende la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état, soit par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est applicable aux commissaires aux comptes (C. com. art. L 820-5, al. 2). Les commissaires aux comptes sont tenus au secret professionnel **pour tous les faits, actes ou renseignements dont ils ont pu avoir connaissance** en raison de leurs fonctions (C. com. art. L 822-15, al. 1 ; voir Mémento Sociétés n° 77910 et 77911).

a. Cas où le secret professionnel est levé Le secret professionnel du commissaire aux comptes **ne peut être levé que dans les cas prévus par la loi** en application de l'article C. com. L 822-15 (C. com. art. L 823-12, C. pén. art. 226-14 et dispositions législatives particulières ; Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, EJ 2005-72, p. 497) :

- la révélation des faits délictueux au procureur de la République (C. com. art. L 823-12) ; dans ce cadre, il n'y a pas d'obligation au secret à l'égard des juridictions pénales et leurs auxiliaires ; toutefois, le commissaire aux comptes n'a pas à répondre aux questions sans relation avec les faits délictueux révélés ou susceptibles d'être qualifiés de la sorte par le magistrat compétent (Bull. CNCC n° 101, mars 1996, EJ 96-17, p. 139) ;

- les enquêtes, inspections et contrôles réalisés par l'AMF (C. mon. fin. art. L 619-9-3 et L 621-22), voir n° 5299 ;

- les demandes d'information des membres et personnels de la Cour des comptes dans le cadre des enquêtes qu'ils effectuent (C. jur. fin. art. L 141-5), dans le cadre du contrôle du compte d'emploi annuel des ressources établi par les associations faisant appel à la générosité du public (C. jur. fin. art. R 142-3), ainsi que dans le cadre de leur mission de certification des comptes des organismes nationaux du régime général (C. jur. fin. art. L 141-3, R 137-5 et arrêté du 21 juin 2011), des magistrats, conseillers maîtres en service extraordinaire et rapporteurs (C. jur. fin. art. L 131-3) et des magistrats des chambres régionales des comptes ;

Il en est de même à l'égard des membres du Parlement exerçant, au nom d'une commission parlementaire, le suivi et le contrôle d'entreprises et organismes déjà contrôlés par la Cour des comptes (art. L 135 K du Livre des procédures fiscales).

- les renseignements demandés par l'Autorité de contrôle prudentiel (C. mon. fin. art. L 612-44 III ; voir n° 5305-3) ;

En revanche, le commissaire aux comptes reste tenu au secret professionnel vis-à-vis de l'organe central de surveillance des caisses d'épargne (Bull. CNCC n° 98, juin 1995, EJ 95-112, p. 207).

- le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes par la Compagnie nationale, les Compagnies régionales (C. com. art. L 821-12), le procureur général près la cour d'appel, la Cour des comptes, la chambre régionale des comptes, et par les commissaires aux comptes agissant en qualité de syndic de leur compagnie générale ;

- les inspections diligentées par le garde des Sceaux (C. com. art. L 821-12) ;

- les renseignements fournis au comité d'entreprise prévus par l'article L 2323-8 du Code du travail ;

- les demandes d'information des experts judiciaires désignés en vertu de l'article C. com. L 225-231 (étude juridique CNCC « Le secret professionnel des commissaires aux comptes », février 1994, § 47) ou par un tribunal répressif ;

- les renseignements donnés au président du tribunal de commerce ou de grande instance dans le cadre des articles C. com. L 611-2 et L 611-6 (procédure de conciliation) ;

Toutefois, le secret professionnel n'est pas levé à l'égard de l'administrateur judiciaire mandaté par le président du tribunal de commerce pour l'assister, voir n° 3542-3.

- les réquisitions judiciaires des juges d'instruction prévues par l'article 81 du Code de procédure pénale (Bull. CNCC n° 114, juin 1999, EJ 99-46, p. 289 s.) ainsi que des officiers de police judiciaire agissant sur commission rogatoire (Bull. CNCC n° 143, septembre 2006, EJ 2006-64, p. 520) ;

- les demandes de renseignements du juge commissaire prévues par l'article C. com. L 623-2 (procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire par renvoi de l'article L 631-18 et de liquidation judiciaire par renvoi de l'article L 641-11) ;

- les demandes de renseignements des liquidateurs judiciaires (Bull. CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-178, p. 161) ;

- les demandes du juge dans les litiges où est mise en cause la responsabilité civile du commissaire aux comptes à l'égard d'un tiers créancier de la société dans laquelle il a exercé ses fonctions (Etude juridique CNCC « La responsabilité civile du commissaire aux comptes », mars 2007).
Dans ce cas, c'est la totalité du dossier de travail qui doit être produite, le cas échéant, voir remarque ci-après ;

- les demandes de renseignements des administrateurs judiciaires chargés d'administrer une société par substitution aux dirigeants sociaux en application de l'article C. com. L 811-1 ;

- les rapports avec les organes d'administration, de direction et de surveillance, ainsi que les gérants des personnes morales soumises au contrôle du commissaire aux comptes ;

Il s'agit des rapports et non des dossiers (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EJ 93-75 a), p. 291 s.) et des organes en fonction à la date de la demande de communication (Bull. CNCC n° 93, mars 1994, EJ 94-43, p. 148). Lorsque les informations communiquées portent sur une période antérieure à un changement de contrôle, elles doivent être utiles à la direction de l'entreprise et dépourvues de jugement de valeur sur la gestion passée (Bull. CNCC n° 98, juin 1995, EJ 95-77, p. 224 s.).

- l'information de l'assemblée des actionnaires pour ce qui concerne les irrégularités et inexactitudes, le contenu des rapports spéciaux, les éclaircissements demandés en séance sur le contenu de ses rapports, les informations destinées à compléter ou à corriger le rapport de gestion et les documents adressés aux actionnaires lorsque la sincérité et la concordance avec les comptes annuels

l'exigent, et la rectification d'informations erronées données oralement par les dirigeants sur la situation comptable et financière de la société ;

Le commissaire aux comptes peut donc répondre directement à l'assemblée générale mais uniquement pour ce qui concerne son rapport. Pour le reste, il doit différer sa réponse ou bien renvoyer la question au président ou aux personnes en cause dans la société contrôlée.

- les demandes de renseignements des membres de l'inspection générale de l'administration de l'éducation nationale dans le cadre des vérifications effectuées en application de l'art. 12 de la loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 ;

- les demandes d'information des membres de l'inspection générale des affaires sociales dans le cadre de leur mission de contrôle définie par l'article 42 I et II de la loi n° 96-452 du 28 mai 1996 ;

- les renseignements demandés sur l'activité des organismes de sécurité sociale par les autorités administratives compétentes (CSS, art. L 114-8) : il s'agit notamment de la Mission comptable permanente (réponse du ministère des affaires sociales à la CNCC, datée du 18 septembre 2008) ;

- les dossiers suivis par les collaborateurs et les experts qui assistent le commissaire aux comptes (C. com. art. L 823-12, al. 2) ;

- les demandes du comptable public d'un organisme public dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes (C. com. art. L 823-16-1) ;

- l'échange d'informations entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable (ou les professionnels du droit) dans le cadre de la déclaration de soupçon à Tracfin (C. mon. fin. art. L 561-21), voir n° 5368-1.

Remarque
Dossiers de travail : la levée du secret professionnel ne signifie pas que le commissaire aux comptes puisse communiquer son **dossier de travail.** Une telle communication n'est en effet possible que lorsqu'un texte la prévoit expressément (Avis H3C n° 2012-11).

En outre, **le secret professionnel peut être levé** à l'égard des personnes suivantes :

- les commissaires aux comptes de l'administrateur judiciaire concernant les demandes de renseignements ou de documents de ce dernier relatifs au fonctionnement, à compter de la désignation de cet administrateur, des comptes bancaires ou postaux ouverts au nom du débiteur au cours d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire (C. com. art. L 811-11-3) ;

- entre les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des entités consolidées et réciproquement, en cas d'établissement de comptes consolidés (C. com. art. L 822-15, voir n° 4855-1) ;

- les commissaires aux comptes procédant à une revue indépendante ou contribuant au dispositif de contrôle de qualité interne (C. com. art. L 822-15 dernier al.).

Selon le H3C (Avis du 7 avril 2011), le recours à un commissaire aux comptes externe à la société de commissaires aux comptes pour réaliser une revue indépendante est possible. En effet, la Direction des affaires civiles et du sceau a indiqué que le secret professionnel est partagé entre la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat et le commissaire aux comptes externe en charge de la revue indépendante et que la levée du secret professionnel au bénéfice de ce dernier n'apparaît donc pas pouvoir être considérée comme une violation dudit secret (courrier en date du 17 février 2011). La relation contractuelle entre le réviseur indépendant externe et le commissaire aux comptes titulaire du mandat devra être formalisée, et la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés devra être informée de ce recours.

- ainsi que (C. com. art. L 822-15, al. 1) les collaborateurs et les experts auxquels il a pu faire appel ;

- les réviseurs légaux étrangers d'une société d'un pays étranger (Union européenne notamment) entrant dans le périmètre de consolidation (C. com. art. L 822-15 ; Bull. CNCC n° 138, juin 2005, EJ 2004-173, p. 295) ; ce point a été confirmé par un courrier de la Chancellerie en date du 15 juin 2007 adressé à la CNCC (Bull. CNCC n° 147, septembre 2007, p. 405) ;

- le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de grande instance lorsque les commissaires aux comptes font application des dispositions relatives à la procédure d'alerte (C. com. art. L 822-15) ;

- les co-commissaires d'une même société (C. com. art. L 823-13 et L 823-15) ;

- les commissaires aux comptes des parties à un contrat de fiducie (constituant, bénéficiaires) (Loi n° 2007-211 du 19 février 2007, art. 12).

- les commissaires aux comptes successifs d'une même société : le commissaire aux comptes dont la mission est expirée, qui a été révoqué, relevé de ses fonctions, suspendu, interdit temporairement d'exercer, radié, omis ou a donné sa démission permet au commissaire aux comptes lui succédant d'accéder à toutes les informations et à tous les documents pertinents concernant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés (C. com. art. L 823-3).

Remarque
Cessation des fonctions du commissaire aux comptes : lorsque le mandat du commissaire aux comptes a cessé, le commissaire

aux comptes est à nouveau tenu envers la société au secret professionnel, y compris à l'égard d'un dirigeant social sur des faits antérieurs à la prise de fonction de ce dernier (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, EJ 2005-72, p. 497).

b. Cas où le secret professionnel ne peut être levé Il s'agit en fait de toutes les situations ne relevant pas de l'article C. com. L 823-12 ou de dispositions législatives particulières.
Ainsi, le commissaire aux comptes est lié par le secret professionnel :

- non seulement à l'**égard des tiers,** notamment les créanciers de la société, les experts judiciaires nommés par un juge commissaire par le tribunal de commerce ou son président (étude juridique CNCC « Le secret professionnel des commissaires aux comptes », février 1994, § 44), les experts-comptables de justice dans le cadre des articles 242 et 243 du Code de procédure civile (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, EJ 2008-100 p. 611 s.) ou encore dans un litige civil (étude CNCC précitée, § 49), les experts désignés par le conseil des prud'hommes et les agents de l'administration fiscale (voir n° 5003), les administrateurs judiciaires uniquement chargés d'une mission d'assistance ou devant un tribunal arbitral (étude CNCC précitée, § 56), l'avocat de la société (Bull. CNCC n° 142, juin 2006, EJ 2006-47, p. 371) ou encore le liquidateur judiciaire de la société dans laquelle le commissaire aux comptes a cessé ses fonctions (Bull. CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-178, p. 161), ainsi que le Rapporteur public et l'autorité chargée du contrôle général économique et financier des grands ports maritimes (Bull. CNCC n° 154, juin 2009, EJ 2008-11, p. 398 s.) ;

- mais aussi à l'**égard des actionnaires ou des administrateurs pris individuellement.** En effet, le commissaire aux comptes n'a de rapport qu'avec le conseil d'administration et l'assemblée générale en tant qu'organes collégiaux. Il n'est donc pas tenu de répondre à un actionnaire ou à un administrateur isolé qui, en dehors de l'assemblée générale ou du conseil d'administration, l'interrogerait directement ou lui demanderait de lui communiquer les comptes ou son rapport (Bull. CNCC n° 82, juin 1991, EJ 91-47, p. 267 s.). Il en est de même à l'égard du liquidateur, devenu représentant de la société (Bull. CNCC n° 102, juin 1996, EJ 96-22, p. 326).

Toutefois, il peut entendre un actionnaire isolé qui souhaite l'informer des faits susceptibles de mériter une qualification pénale, dès lors que ce n'est pas lui qui informe l'actionnaire (Bull. CNCC n° 90, juin 1993, EJ 93-75 a), p. 291 s.).

De même, le secret professionnel semble subsister à l'égard du président du conseil de surveillance, hormis les informations prévues par l'article C. com. L 823-16.
En outre, le commissaire aux comptes ne communique jamais spontanément des documents à une autorité judiciaire, sauf par application du droit de libre défense.
Enfin, faute de base légale, le secret professionnel du commissaire aux comptes ne peut être levé à l'égard :

- des commissaires aux comptes de sociétés en voie de fusion, scission ou apport partiel d'actif ;

- des commissaires aux apports et à la fusion de la société (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, EJ 2005-116, p. 498) ;

- des commissaires à la transformation.

Sur les rôles respectifs du commissaire aux comptes et du commissaire à la fusion ou aux apports dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13170 à 13190 et 13050 à 13080.

Sur les cas où, au contraire, le secret professionnel peut être opposé au commissaire aux comptes, voir n° 5047.

VII. Non-respect des règles relatives au comportement professionnel

a. Usage illégal du titre de commissaire aux comptes Est puni d'un an d'emprisonnement et/ou de 15 000 € d'amende le fait pour toute personne de faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci, sans être régulièrement inscrite sur la liste prévue à l'article C. com. L 822-15 (voir n° 5272) et avoir prêté serment dans les conditions prévues à l'article C. com. L 822-3 (C. com. art. L 820-5, 1°).

b. Exercice illégal de la profession Est puni d'un an d'emprisonnement et/ou de 15 000 € d'amende le fait pour toute personne d'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes en violation des dispositions de l'article C. com. L 822-15 (inscription sur une liste, voir n° 5272) et de l'article L 822-3 du même Code (prestation de serment) ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire (C. com. art. L 820-5, 2°).

c. Non-respect des incompatibilités légales Est puni d'un emprisonnement de six mois et/ou d'une amende de 7 500 € le fait, pour toute personne, d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes nonobstant les incompatibilités légales (voir n° 5275-2), soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes (C. com. art. L 820-6).

Pour des détails sur les différentes étapes d'une procédure pénale dans laquelle pourrait être impliqué un commissaire aux comptes, voir site extranet de la CNCC (www.cncc.fr).

5293

Commissariat aux comptes - Profession comptable - Levée du secret professionnel à l'égard des organismes de contrôle - Seule une disposition expresse peut autoriser le commissaire aux comptes à communiquer son dossier de travail
FRC 10/12 Inf. 12

Responsabilité disciplinaire

5294

Toute infraction aux lois et règlements, au Code de déontologie (annexe au livre VIII, titre II de la partie réglementaire du Code de commerce) et aux normes d'exercice professionnel (NEP) ainsi qu'aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité et à l'honneur commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constituent une **faute disciplinaire** passible de l'une des peines disciplinaires énoncées dans l'article C. com. L 822-8 (C. com. art. R 822-32).

L'organe disciplinaire de première instance est la chambre régionale de discipline (C. com. art. L 822-6). Elle peut être saisie par le garde des Sceaux, le procureur de la République, le président de la compagnie nationale des commissaires aux comptes ou le président de la compagnie régionale. En outre, le président de l'AMF peut saisir le procureur général aux fins d'exercice de l'action disciplinaire (C. com. art. L 822-7).
Les décisions de la chambre régionale de discipline sont susceptibles de recours devant le H3C, à l'initiative des autorités ayant compétence pour effectuer la saisine en première instance (voir ci-avant) ainsi que du professionnel intéressé (C. com. art. L 822-7). La décision du H3C peut faire l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat (C. com. art. R 822-51).
Les conditions d'organisation de la chambre de discipline et de mise en oeuvre de la saisine (première instance et appel) sont précisées par les articles C. com. R 822-35 s.
Les sanctions disciplinaires sont (C. com. art. L 822-8) :

- l'avertissement ;
- le blâme ;
- l'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas cinq ans ;
- la radiation de la liste sur laquelle doit être inscrit le commissaire aux comptes pour exercer ses fonctions (voir n° 5272) ;
- le retrait de l'honorariat.

En outre, tout membre de la compagnie qui n'a pas payé ses cotisations, droits et contributions dont il est redevable est **omis** de la liste par la Commission régionale d'inscription en l'absence de motif légitime de sa part. La réitération de ce comportement constitue un manquement passible de **poursuites disciplinaires** (C. com. art. R 822-64).

Conséquences des sanctions disciplinaires

5294-1

Les commissaires aux comptes **omis, temporairement interdits** ou radiés doivent restituer aux sociétés qu'ils contrôlaient les documents qu'ils détiennent pour le compte de ces sociétés ainsi que les sommes déjà perçues qui ne correspondent pas au remboursement de frais engagés ou à un travail effectivement accompli (C. com. art. R 822-54).
Lorsque les décisions prononçant l'**interdiction temporaire ou la radiation de la liste** sont exécutoires, le dispositif de ces décisions est publié, à la diligence du secrétaire de la chambre régionale ou du Haut Conseil du commissariat aux comptes, au Bodacc (C. com. art. R 822-55).
L'interdiction temporaire et la radiation emportent, pendant la durée de la sanction dans le premier cas, à titre définitif dans le second cas, **interdiction d'exercer la profession de commissaire** aux comptes. La personne interdite temporairement ou radiée ne peut faire état de la qualité de commissaire aux comptes (C. com. art. R 822-56).
L'omission (C. com. art. R 822-64) **emporte interdiction d'exercer la profession et de faire état de la qualité de commissaire aux comptes** (C. com. art. R 822-56).

Suspension provisoire

5295

Lorsque des faits d'une gravité particulière apparaissent de nature à justifier des sanctions pénales (voir n° 5293) ou disciplinaires (voir n° 5294), le garde des Sceaux peut prononcer la suspension provisoire d'un commissaire aux comptes (C. com. art. L 821-10). Cette suspension peut être prononcée dès l'engagement des poursuites et après les observations de l'intéressé.

La suspension provisoire peut faire l'objet d'une saisine de la part du président de l'AMF et du président de la CNCC.

La suspension provisoire cesse :

- de plein droit dès que les actions disciplinaire et pénale sont éteintes,

- ou à la demande du garde des Sceaux, de sa propre initiative ou à la demande de l'intéressé, du président de l'AMF ou de la CNCC.

Les conditions d'application de ce dispositif doivent être fixées par décret.

IV. Surveillance de la profession

5297

La profession de commissaire aux comptes est placée sous la surveillance de la CNCC et du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C). Par ailleurs, dans le cadre de l'exercice de leur activité, les commissaires aux comptes sont soumis à divers contrôles exercés par les compagnies nationales ou régionales des commissaires aux comptes, l'AMF ou le garde des Sceaux.

A. Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)

Mission

5297-1

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C), organe indépendant institué auprès du garde des Sceaux, non doté de la personnalité morale, a une **double mission** (C. com. art. L 821-1) :

Remarques

1. Rapport annuel Le 5 juillet 2012, le H3C a remis son rapport annuel 2011 au garde des Sceaux. Ce rapport retrace les principaux travaux accomplis en 2011 par le H3C et leur prolongement au cours des premiers mois de 2012. Il est consultable à l'adresse suivante : www.h3c.org

2. Plan stratégique Afin de conduire son activité dans l'objectif de contribuer à la qualité et à l'homogénéité de l'audit en France, en l'inscrivant dans un contexte de régulation coordonnée à l'échelon européen et international, le H3C a adopté le 5 juillet 2012 un plan stratégique définissant ses priorités pour les années 2012, 2013 et 2014 (www.h3c.org).

- **assurer la surveillance** de la profession avec le concours de la CNCC ;

- **veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance** des commissaires aux comptes (voir n° 5275-1).

Pour accomplir cette mission, le H3C est en particulier chargé (C. com. art. L 821-1) :

a. d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles (voir n° 5252).

Sur la liste des bonnes pratiques professionnelles identifiées par le H3C, voir n° 5380-5.

b. d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel (NEP) élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des Sceaux.

Remarque
NEP : sur leur évolution, voir n° 5252 ; sur la liste des NEP, voir n° 5376.

Le H3C a également donné un avis avant l'approbation du Code de déontologie (C. com. art. L 822-16, voir n° 5275-1).

c. de définir les orientations et le cadre des contrôles périodiques (voir n° 5298) et d'en superviser la mise en oeuvre et le suivi.

d. d'assurer l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes en tant qu'instance d'appel des décisions des commissions régionales, voir n° 5272.

e. d'assurer la discipline des commissaires aux comptes en tant qu'instance devant laquelle les décisions des chambres régionales de discipline sont susceptibles de recours, voir n° 5294.

f. de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques et occasionnels en garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction.

g. d'établir des relations avec les autorités d'autres Etats exerçant des compétences analogues. Le H3C peut notamment négocier et conclure des **accords de coopération internationale,** et procéder à des **échanges d'informations** avec des autorités de supervision étrangères (C. com. art. R 821-16 à R 821-22).

Remarques

1. La Commission européenne (décision 2005/909/CE du 14 décembre 2005) a créé le **Groupe européen des organes de supervision de l'audit - GEOSA (« European Group of Auditors'Oversight Bodies » - EGAOB).** L'EGAOB, présidé par la CE, est composé de représentants des organes chargés de la supervision publique des auditeurs des Etats membres. Le H3C contribue aux travaux de ce groupe qui assure la coordination des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit dans l'Union européenne.

2. Un **forum international des régulateurs indépendants de l'audit (« International Forum of Independent Audit Regulators » - IFIAR)** a été créé en 2006 au cours d'une table ronde organisée par le H3C, avec pour mission de :

- mettre en commun leur connaissance de l'environnement du marché de l'audit et leur expérience pratique de la régulation de l'audit ;

- promouvoir la collaboration entre eux dans leur activité de régulation ;

- constituer un point de contact avec d'autres organisations internationales concernées par la qualité de l'audit.

Organisation

5297-2

1. Composition du H3C Aux côtés de 3 commissaires aux comptes (dont 2 ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes ou des entités qui procèdent à des offres au public ou qui font appel à la générosité publique), siègent (C. com. art. L 821-3) :

- 3 hauts magistrats,

- le président de l'AMF (voir n° 5060-4),

- le directeur général du Trésor ou son représentant,

- un universitaire spécialisé en matière juridique, économique ou financière,

- 3 personnalités du monde de l'entreprise (2 d'entre elles étant choisies pour leurs compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, la 3e étant spécialisée en matière de PME, de personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou d'associations).

Un rapporteur public, désigné par le garde des Sceaux, siège avec voix consultative (C. com. art. L 821-4). Les délibérations du H3C lui sont notifiées (C. com. art. R 821-10).
Par ailleurs, un secrétaire général, nommé par le garde des Sceaux, est en charge de la gestion administrative du H3C, de la préparation et du suivi des travaux (C. com. art. R 821-1).

Le président et les membres du H3C sont nommés par décret pour six ans renouvelables. Le H3C est renouvelé par moitié tous les trois ans (C. com. art. L 821-3).

2. Règlement intérieur (C. com. art. A 821-1) Il détermine notamment :

- les règles d'incompatibilités et de conflits d'intérêts propres aux membres du H3C,

- le fonctionnement des commissions consultatives spécialisées (marchés financiers et associations),

- les modalités de contribution de la CNCC aux travaux du H3C,

- et les modalités selon lesquelles le H3C rend ses avis et décisions (voir n° 5378 s.).

3. Financement (C. com. art. L 821-5) Les commissaires aux comptes doivent verser au H3C une contribution annuelle ainsi qu'un droit fixe en fonction du type de rapport émis.

B. Contrôle des diligences des commissaires aux comptes

5298

Le commissaire aux comptes (C. com. art. R 823-10 et R 821-23) doit constituer, pour chaque personne ou entité contrôlée, un **dossier** contenant tous les documents reçus de celle-ci et ceux établis par lui (et notamment : le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis) qui doit être conservé pendant dix ans même après la cessation des fonctions.
La forme et le contenu des dossiers de travail sont précisés par la NEP 230 « Documentation de l'audit des comptes » (voir n° 5347-3).
De plus, il doit tenir à jour une **liste des personnes ou entités** dans lesquelles il exerce ses fonctions.

Dans leur activité professionnelle, les commissaires aux comptes sont soumis à **divers contrôles** (C. com. art. L 821-7) :

Les conditions d'application de ces contrôles sont précisées par les articles C. com. R 821-24 à R 821-26.

a. des **contrôles périodiques** organisés selon les orientations, le cadre et les modalités définies par le H3C sont réalisés au moins **tous les six ans.**
Ce délai est ramené à **trois ans** pour les commissaires aux comptes (C. com. art. R 821-26 ; voir n° 5298) :

- de personnes ou d'entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou faisant appel à la générosité publique,

- d'organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L 114-8 du Code de la sécurité sociale,

- d'établissements de crédit,

- d'entreprises régies par le Code des assurances,

- d'institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du Code de la sécurité sociale,

- de mutuelles ou d'unions de mutuelles régies par le livre II du Code de la mutualité.

Ils sont effectués par la compagnie nationale ou les compagnies régionales, le H3C en supervisant la mise en oeuvre et le suivi.
Le H3C est également chargé d'émettre des recommandations (C. com. art. L 821-1 et L 821-9).
Les contrôles sont **horizontaux** (contrôle de procédures de cabinet) et **verticaux** (contrôle de diligences spécifiques).
Le contrôle de qualité a notamment pour objectifs (Bull. CNCC n° 136, décembre 2004, p. 577 s.) :

- d'apprécier le respect des exigences légales, du Code de déontologie (C. com. partie réglementaire, annexe du titre II du livre VIII) et des normes d'exercice professionnel (NEP) (voir n° 5252) ;

- de suivre la mise en application des bonnes pratiques professionnelles reconnues par le H3C et des règles professionnelles établies par la CNCC.

Remarque
Contribution de l'AMF : lorsque ces contrôles sont relatifs à des commissaires aux comptes nommés auprès de personnes dont les

titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation ou d'organismes de placements collectifs, ils sont effectués par des contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes ou par la CNCC ou les compagnies régionales avec le concours de l'AMF (C. com. art. L 821-9). Le H3C et l'AMF ont conclu le 11 janvier 2010 un accord précisant les modalités pratiques du concours de l'AMF dans la réalisation de ces contrôles et fixant les conditions d'échange d'informations entre les deux autorités.

Indépendance des contrôleurs Le H3C (décisions n° 2006-01 du 6 juillet 2007 et n° 2008-02 du 21 février 2008) a adopté des principes directeurs tendant notamment au renforcement de l'indépendance des contrôleurs.

Ces principes portent sur :

- le financement des contrôles ;

- la création, pour les contrôles des cabinets détenant des mandats d'**entités d'intérêt public,** d'un corps de contrôleurs professionnels n'exerçant pas en cabinet (les contrôles des autres cabinets restent de la compétence des professionnels en exercice) ;

- le recrutement et la formation des contrôleurs ;

- la création d'un comité entre le H3C et la CNCC.

Remarque
Rapport du H3C : le secrétaire général du H3C (voir n° 5297-1) est chargé d'examiner les documents retraçant les opérations de contrôle de la CNCC et des compagnies régionales, et doit présenter au H3C un rapport annuel sur les contrôles périodiques (C. com. art. R 821-1).

b. des **contrôles occasionnels** décidés par la CNCC, les compagnies régionales ou le H3C qui sont réalisés selon les règles édictées par la CNCC (C. com. art. R 821-26, al. 2).

Remarque
Contribution de l'AMF : voir **a.**

c. des **inspections** :

- diligentées à la demande du garde des Sceaux qui peut demander, à cet effet, le concours de l'AMF, de la CNCC, de l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP, issue de la fusion de la Commission bancaire et de l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles (C. com. art. L 821-8) ;

Remarque
Contribution de l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) : un accord conclu le 6 avril 2011 entre le H3C et l'ACP précise les modalités pratiques des échanges d'informations entre ces deux autorités.

- diligentées par l'AMF, lorsqu'elles concernent les commissaires aux comptes des personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations) ou les commissaires aux comptes des organismes de placements collectifs. L'AMF peut alors demander le concours de la CNCC ou d'experts (C. com. art. L 821-8).

Remarques

1. Les **contrôles et inspections** prévus par l'article C. com. L 821-7 sont effectués **sur pièces ou sur place.** Les personnes en charge des contrôles peuvent se faire communiquer par le commissaire aux comptes, vérifier sur pièces ou sur place, quel qu'en soit le support, tous documents ou pièces et obtenir toutes explications sur les dossiers et documents établis en application de l'article C. com. R 823-10, sur les conditions d'exécution de sa mission au sein des personnes et entités contrôlées, et sur l'organisation et l'activité globale de la structure d'exercice professionnel du réseau auquel elle appartient et des personnes ou groupements qui lui sont liés. Il justifie en outre des diligences accomplies en vue de garantir le respect des règles relatives à son indépendance et aux incompatibilités prévues par les dispositions de l'article C. com. L 822-11 et du Code de déontologie et fournit tous renseignements permettant d'apprécier le respect de ces dispositions. Les personnes en charge des contrôles peuvent également se faire communiquer tous les documents ou pièces et obtenir toutes explications permettant d'apprécier le respect de ces règles (C. com. art. R 821-24 modifié par le décret n° 2012-607 du 30 avril 2012).

2. Copie et conservation des documents Les personnes en charge des contrôles peuvent obtenir copie des documents communiqués par le commissaire aux comptes, quel qu'en soit le support. Le Haut Conseil du commissariat aux comptes et les compagnies régionales des commissaires aux comptes peuvent conserver la copie de ces documents pendant 10 ans, délai de prescription de l'action disciplinaire (C. com. art. R 821-25 modifié par le décret n° 2012-607 du 30 avril 2012).

3. Des **contrôles** peuvent également être réalisés par la **Cour des comptes** ou la chambre régionale des comptes pour les dossiers relevant de sa juridiction (Code des juridictions financières, art. 141-2).

4. Les dossiers de travail restent à la disposition de la **chambre de discipline** des commissaires aux comptes et du **procureur général** près la cour d'appel.

C. Relations entre le CAC et l'AMF

5299

Elles sont définies par la loi de sécurité financière du 1er août 2003 et les textes qui en ont découlé et qui ont profondément modifié les responsabilités respectives de l'AMF et des commissaires aux comptes. La loi « Breton » du 26 juillet 2005 a complété ce dispositif. Enfin, l'AMF a publié un **guide de lecture** actualisé en juillet 2010, réalisé conjointement avec la CNCC, précisant les modalités de communication entre l'AMF et les commissaires aux comptes dans le cadre de l'article C. mon. fin. L 621-22.

Ces modalités de communication sont applicables aux commissaires aux comptes de sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (**Euronext**) et aux entités dont les titres sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation organisé (**Alternext**) (C. mon. fin. art. L 621-22).

a. Pouvoirs de l'AMF :

- l'AMF peut demander aux commissaires aux comptes **tous renseignements** sur les sociétés qu'ils contrôlent (C. mon. fin. art. L 621-22) ;

- l'AMF peut demander aux commissaires aux comptes de procéder auprès des personnes ou entités à **toute analyse complémentaire ou vérification** qui leur paraît nécessaire (C. mon. fin. art. L 621-9-2) ;

- l'AMF peut faire diligenter **toute inspection d'un commissaire aux comptes** (C. com. art. L 821-8) ;

La loi (C. mon. fin. art. L 621-22) prévoit expressément que les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel pour les informations données en exécution des obligations ci-avant.

- le président de l'AMF peut saisir le procureur général aux fins de l'exercice de l'action disciplinaire.

Sur le pouvoir de sanction de l'AMF à l'encontre des commissaires aux comptes, voir n° 5060-4.

b. Obligations d'information de l'AMF par les commissaires aux comptes :
Les commissaires aux comptes doivent :

- informer l'AMF des propositions de nomination ou de renouvellement de mandat dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les sociétés cotées sur Alternext (voir n° 5278-2) ;

En application de l'article 12 du Code de déontologie, ils doivent également adresser à l'AMF une copie de leur lettre de démission (Guide de lecture AMF/CNCC précité).

- informer l'AMF de tout fait ou décision de nature à entraîner le **refus de certifier** les comptes (C. mon. fin. art. L 621-22) ;

L'AMF et la CNCC (guide de lecture précité) recommandent aux commissaires aux comptes d'informer l'AMF de tout fait ou décision de nature à justifier leur intention d'émettre une opinion assortie d'une ou plusieurs réserves entachant de façon importante la certification des comptes.

- communiquer à l'AMF une copie de **l'écrit transmis au président du conseil d'administration** ou du directoire lorsqu'ils ont relevé des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (procédure d'alerte, voir n° 3541 s.) ainsi que les conclusions qu'ils envisagent de présenter à l'assemblée générale sur les **irrégularités et inexactitudes relevées** au cours de leur mission (voir n° 5365).

Le **guide de lecture AMF/CNCC** précité comporte, en annexe, des modèles de lettres que les CAC peuvent transmettre à l'AMF ; il peut être consulté sur www.amf-france.org

Les commissaires aux comptes peuvent en outre interroger l'AMF sur toute question rencontrée dans l'exercice de leur mission et susceptible d'avoir un effet sur l'information financière de la société auditée. Ils seraient alors déliés du secret professionnel vis-à-vis de l'AMF. En effet, aux termes des débats parlementaires, « l'inscription de cette disposition dans la loi [...] permet aux commissaires aux comptes d'avoir recours à des connaissances et à des informations dont ils ne disposent pas nécessairement, sans encourir de sanctions pénales ».

D. Supervision des auditeurs de sociétés cotées aux Etats-Unis (PCAOB)

5300

Le Public Compagny Accounting Oversight Board (PCAOB) est **l'instance de supervision des auditeurs américains de sociétés cotées aux Etats-Unis.** Cet organisme indépendant et sans but lucratif, créé en 2002 par la loi Sarbanes-Oxley, a reçu les attributions suivantes :

- assurer l'**enregistrement** des cabinets d'audit indépendants,

- élaborer les **normes d'audit, de contrôle qualité, d'éthique et d'indépendance** relatives aux audits des sociétés cotées,

- procéder aux **inspections, investigations** et **procédures disciplinaires** des cabinets inscrits,

- assurer la conformité avec la loi Sarbanes-Oxley.
Des dispositions spéciales sont prévues pour les **auditeurs étrangers de sociétés cotées américaines** :

- leur inscription peut se faire par l'intermédiaire des autorités nationales équivalentes au PCAOB ;

- le contrôle périodique du PCAOB peut utiliser les inspections nationales équivalentes effectuées par les autorités correspondantes de chaque pays ;

- il peut, pour effectuer ses investigations, faire appel à la coopération des organisations de contrôle étranger et tenir compte des sanctions appliquées par ces organismes.

En revanche, selon le H3C les commissaires aux comptes dont les travaux sont utilisés dans le cadre d'un audit soumis au contrôle de la Securities Exchange Commission (SEC) et du PCAOB ne peuvent communiquer ou s'engager à communiquer à ces autorités américaines, comme le prévoit l'article 106 de la loi Sarbanes-Oxley, leurs documents de travail ou tout autre document en lien avec la mission qu'ils ont pu effectuer pour le compte d'un cabinet enregistré auprès du PCAOB. Le H3C a en effet rappelé que la communication de tous documents par les commissaires aux comptes aux autorités américaines suppose la conclusion d'un accord bilatéral entre le H3C et les autorités de régulation américaines garantissant la réciprocité et la protection du secret des affaires, des données personnelles et du secret professionnel, et qu'en l'absence, en l'état actuel, d'un tel accord une telle communication n'est pas possible (Avis du 7 mars 2011).

Section 3 Les autres contrôles externes légaux

I. Contrôles permanents exercés par des organismes d'Etat

5305

Certaines entreprises ou professions sont soumises à des contrôles légaux spécifiques, tels que les contrôles de la **Cour des comptes,** du **Contrôle d'Etat,** de l'Autorité de contrôle prudentiel (autorité issue de la fusion de la **Commission bancaire** et de l'**Acam**) et de l'**AMF.**

Ces **contrôles** sont **de nature différente de ceux des commissaires aux comptes** (il n'y a pas de duplication des contrôles). Leur but peut notamment être d'apprécier la gestion ou de vérifier l'application de règles particulières.

Voir aussi, n° 5003, les demandes d'information pouvant concerner l'administration fiscale, les enquêtes « prix et concurrence », les organismes sociaux (Urssaf, etc).

A. Cour des comptes

5305-1

Elle est régie par le Code des juridictions financières, a pour objet de juger les comptes des comptables publics et de l'ensemble des entreprises du secteur public. Les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel vis-à-vis de la Cour des comptes qui peut leur demander communication de leurs dossiers de travail, voir n° 5293.

B. Contrôle d'Etat

(dépendant du ministère de l'économie et des finances)

5305-2

Il est régi par le décret n° 55-733 du 26 mai 1955, a une mission permanente au sein des entreprises qu'il vérifie. Les commissaires aux comptes ne sont pas relevés de leurs obligations de secret professionnel à leur égard.

C. Autorité de contrôle prudentiel (ACP)

5305-3

L'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) est l'organe de surveillance et de contrôle des secteurs de la banque et de l'assurance (Ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010). Elle est issue de la fusion entre l'Acam, la Commission bancaire, le Comité des entreprises d'assurances et le comité des établissements de crédit et des entreprises d'investissement.

Sont notamment soumis à son contrôle (C. mon. fin. art. L 612-2) :

- les établissements de crédit,
- les entreprises d'investissement,
- les établissements de paiement,
- les entreprises d'assurance,
- les mutuelles,
- les institutions de prévoyance.

L'Autorité de contrôle prudentiel veille notamment à la préservation du système financier et à la protection des clients, assurés, adhérents, et bénéficiaires des personnes soumises à son contrôle (C. mon. fin. art. L 612-1). Pour l'accomplissement de ses missions, elle dispose d'un pouvoir de contrôle, du pouvoir de prendre des mesures de police administratives et d'un pouvoir de sanction.
Elle est saisie pour avis de toute **proposition ou de renouvellement du mandat des commissaires aux comptes** des organismes soumis à son contrôle (à l'exception des établissements de paiement exerçant des activités de nature hybride, des

sociétés de groupe mixte d'assurance, des personnes mentionnées aux II et III de l'article L 612-2 du C. mon. fin et des organismes visés aux 6° et 7° du A du I dudit article) (C. mon. fin. art. L 612-43 et D 612-53 s.).

Pour les établissements de crédit et les entreprises d'investissement, l'instruction n° 2012-1-01 de l'ACP définit les circonstances et la forme du dossier à compléter en vue de cette consultation préalable.

L'Autorité peut en outre, lorsque la situation le justifie, procéder à la **nomination d'un commissaire aux comptes supplémentaire,** sauf pour les mutuelles (régies par le livre II du Code de la mutualité) et les institutions de prévoyance ayant pour activité exclusive la réassurance et les entreprises de réassurance (C. mon. fin. art. L 612-43 et R 612-59). Les commissaires aux comptes sont par ailleurs **déliés du secret professionnel** à l'égard de l'ACP. Voir également n° 5293 VI. L'Autorité peut demander aux commissaires aux comptes tout renseignement sur l'activité et sur la situation financière de l'entité qu'ils contrôlent (C. mon. fin. art. L 612-44 I). Les commissaires aux comptes sont par ailleurs tenus de signaler dans les meilleurs délais à l'Autorité de contrôle prudentiel tout fait ou décision concernant la personne soumise à son contrôle dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission, de nature (C. mon. fin. art. L 612-44 II) :

- à constituer une violation des dispositions législatives ou réglementaires qui lui sont applicables et susceptibles d'avoir des effets significatifs sur sa situation financière, sa solvabilité, son résultat ou son patrimoine ;

- à porter atteinte à la continuité de son exploitation ;

- à imposer l'émission de réserves ou le refus de la certification de ses comptes.

Remarque
Entreprises d'assurance : le commissaire aux comptes n'est pas investi d'une obligation spécifique de vérification du rapport sur la politique de réassurance (établi en vertu de l'article R 336-5 du Code des assurances). Toutefois, la prise de connaissance de ce rapport s'inscrit dans la démarche générale du commissaire aux comptes, ce qui lui permet d'en tirer les conséquences éventuelles en termes notamment (Bull. CNCC n° 137, mars 2005, CNP 2004-19, p. 113) :

- de communication aux dirigeants et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir n° 5365 s.) ;

- d'information de l'ACP.

D. AMF

5305-5

Elle dispose de pouvoirs importants, notamment des pouvoirs d'enquête, voir n° 5060-4. Sur les rapports entre les commissaires aux comptes et l'AMF, voir n° 5299.

II. Expertises et autres missions occasionnelles

5307

Des contrôles légaux occasionnels sont prévus notamment dans les cas suivants.

A. Révision comptable à l'occasion de l'admission aux négociations d'instruments financiers sur un marché réglementé

5307-1

L'AMF peut, préalablement à la délivrance de son visa, demander des **investigations complémentaires** aux contrôleurs légaux ou une révision effectuée par un cabinet spécialisé extérieur, désigné avec son accord, lorsqu'elle estime que les diligences des contrôleurs sont insuffisantes (Règl. gén. AMF, art. 212-20).

Sur le statut, la mission, les pouvoirs de l'AMF, voir n° 5060-4.
Sur les relations entre le CAC et l'AMF, voir n° 5299.

B. Expertises

Expertise de gestion

5307-2

I. Désignation

La désignation d'un ou plusieurs experts chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion (afin de juger si elle est conforme à l'intérêt social et si l'égalité des associés n'a pas été rompue) **peut être demandée en justice.** Elle peut être mise en oeuvre dans les sociétés par actions (SA, SAS et SCA) et les SARL, à l'exclusion de toute autre forme (Cass. com. 30 novembre 2004 n° 1746 FS-PB) à la demande :
- d'un ou plusieurs actionnaires (sociétés par actions) représentant au moins 5 % du capital social ou, dans les sociétés cotées, d'une association d'actionnaires définie à l'art. C. com. L 225-120 (C. com. art. L 225-231),

Dans les sociétés par actions (C. com. art. L 225-231, al. 1) :

- **l'expertise ne peut être demandée directement en justice** : dans un premier temps, les actionnaires sont tenus d'interroger par écrit le président du conseil d'administration ou le directoire sur les opérations de gestion ; ce n'est qu'à défaut de réponse dans un délai d'un mois ou à défaut de communication d'éléments de réponse satisfaisants que les actionnaires peuvent demander la nomination d'experts. Par ailleurs, comme lors de la demande d'expertise en justice, la consultation préalable doit porter sur des actes de gestion clairement identifiés (Cass. com. 14 février 2006 n° 202) ;

- les questions posées et l'expertise de gestion peuvent porter sur des **opérations réalisées par des sociétés contrôlées** au sens de l'article C. com. L 233-3 (voir n° 1806) et ce, même si la société mère est de droit étranger (CA Versailles, 23 octobre 2002, n° 02-5235) ; dans ce cas, la demande doit être appréciée au regard de l'**intérêt du groupe** ;

- la demande d'expertise de gestion doit viser une **opération de gestion déterminée** (CA Paris 8 novembre 2011, n° 11/07034) ;

- la désignation d'un expert est demandée suivant la procédure du **référé.**

Lorsqu'ils ne remplissent pas les conditions définies à l'article C. com. L 225-231 pour demander en justice la désignation d'un expert, les actionnaires peuvent, comme tout intéressé, former une demande en application de l'article 145 du Code de procédure civile (désignation d'un expert afin de se ménager des éléments de preuve susceptibles d'être utiles à la solution d'un litige à venir ; pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 53000). La Cour de cassation a également jugé que le droit pour les actionnaires de demander la nomination d'un expert de gestion en application de l'article L 225-231 précité ne leur interdit pas de demander une **expertise préventive** prévue par l'article 145 du Code de procédure civile (Cass. com. 18 octobre 2011, n° 10-18.989). L'existence d'une procédure judiciaire en cours, susceptible de conduire à l'annulation des décisions qui ont donné lieu aux demandes d'expertise, rend toutefois ces demandes irrecevables (CA Paris, 29 février 2008, n° 07-15439).

- d'un ou plusieurs associés (SARL) représentant au moins le dixième du capital social soit individuellement, soit en se groupant (C. com. art. L 223-37),
- du ministère public,
- du comité d'entreprise ou,
- de l'AMF dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 53000 à 53033.

Remarques

1. Caractère exceptionnel La loi ne précise pas si cette action remplace les autres moyens d'information à la disposition des actionnaires ou si elle ne peut que les compléter mais la Cour de cassation (Cass. com. 21 octobre 1997, n° 2083 P) considère que les actionnaires d'une SA peuvent demander une expertise de gestion sans avoir à prouver qu'ils ont épuisé tous les autres moyens d'information que la loi leur accorde. Cette solution est transposable aux associés de SARL par identité des textes applicables (C. com. art. L 223-37).
Toutefois, selon la jurisprudence, en raison du caractère dérogatoire de l'article C. com. L 225-231 aux règles générales de fonctionnement des sociétés anonymes, **l'expertise doit être exceptionnelle** ; en effet, le **risque d'atteinte à l'intérêt social** étant posé par la Cour de cassation (Cass. com. 10 février 1998, n° 431 P) comme **condition** de mise en oeuvre de l'expertise, il est donc nécessaire que le demandeur voie ses intérêts menacés (ceux-ci et ceux de la société étant bien souvent communs) à l'occasion d'une opération de gestion déterminée et suspecte et qu'il fournisse des présomptions suffisantes pour établir l'utilité de l'expertise.

2. La condition de **détention de la fraction du capital social** nécessaire pour demander en justice la désignation d'un expert s'apprécie à la date de l'introduction de la demande en justice et ne peut pas être remise en cause par l'effet de circonstances postérieures (Cass. com. 6 décembre 2005 n° 1615).
Un ou plusieurs actionnaires détenant de **manière indivise** au moins 5 % du capital de la société peuvent faire cette demande (Cass. com. 4 décembre 2007, n° 05-19.643).

II. Etendue de la mission
S'il est fait droit à la demande, la décision de justice détermine **l'étendue de la mission** et des **pouvoirs** des experts. Elle peut décider également de mettre les honoraires à la charge de la société, alors qu'auparavant cette charge incombait systématiquement au demandeur.

Peuvent donner lieu à une expertise de gestion des opérations à caractère de conventions réglementées soumises ou non à l'approbation des associés, ne relevant pas d'une gestion courante et susceptibles d'avoir été conclues à des conditions inhabituelles ou de compromettre l'intérêt social (CA Versailles, 20 avril 1995, n° 5240/94 et 27 février 1997, n° 4403/95 et en dernier lieu Cass. com. 9 février 1999, n° 397 D). Il importe peu, dans ce dernier cas, que le demandeur de l'expertise ait approuvé la convention (CA Paris 20 mai 1998, Cass. com. 9 février 1999, n° 397 D et Cass. com. 5 mai 2009, n° 08-15.313).
Cette expertise ne saurait porter sur la gestion de la société dans son ensemble, ni sur la régularité des comptes sociaux et consolidés, mais **seulement sur une ou plusieurs opérations déterminées** apparaissant abusives ou irrégulières (notamment Cass. com. 18 octobre 1994, n° 1948 P) **relevant d'une compétence autre que celle de l'assemblée** (notamment Cass. com. 12 janvier 1993, n° 35 P).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 53002 (SA), 32180 et 32181 (SARL).

III. Communication du rapport
Le rapport des experts doit être adressé à la personne qui a demandé la désignation d'un expert, ainsi qu'au comité d'entreprise, au commissaire aux comptes, au ministère public, au conseil d'administration et à l'AMF pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé. Ce rapport doit également être annexé au rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels (C. com. art. L 225-231).

IV. Sanctions pénales

Les sanctions pénales encourues par les dirigeants en cas d'obstacle à la mission de l'expert sont les mêmes que celles prévues en cas d'entrave à la mission du commissaire aux comptes (C. com. art. L 820-4, 2° ; voir n° 5047).

Expertise judiciaire

La mission est confiée par les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif. Elle comporte des limites précises, l'expert ayant à éclairer le juge sur des questions de fait dont l'appréciation exige des informations techniques relevant de sa compétence. Ces questions de fait ont le plus souvent pour but de vérifier des comptes litigieux ou de permettre des incriminations pénales ou encore de chiffrer les conséquences financières de décisions de justice.

Enquêtes de l'AMF

Voir n° 5061-4.

C. Missions particulières

5307-3

Elles sont confiées aux :

I. Commissaires aux apports
En cas de constitution avec apports en nature, augmentation de capital, fusion, scission, apport partiel d'actif, conversion des parts bénéficiaires ou de fondateurs et leurs rachats par la société, émission d'obligations par une société ayant moins de deux années d'existence, etc., le commissaire doit établir, sous sa responsabilité, un rapport sur l'évaluation des apports en nature (C. com. art. L 225-8 et L 225-14, al. 1).

Sur les dispenses d'évaluation des apports en nature par un commissaire aux apports, voir n° 3431.

Dans son rapport, le commissaire doit décrire chacun des apports, indiquer le mode d'évaluation adopté et les raisons pour lesquelles il a été retenu et affirmer que la valeur des apports correspond au moins au montant du capital qu'ils représentent, majoré, le cas échéant, de la prime d'émission (C. com. art. R 225-8). Pour plus de détails, voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13100 à 13155.
Lors de l'émission d'actions de préférence au profit d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés, le commissaire aux apports intervient, conformément à la procédure des avantages particuliers (voir n° 3440-1).

II. Commissaires à la transformation
Voir n° 3536 s.

III. Commissaires à la fusion ou à la scission
Voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13050 à 13080.

IV. Commissaires aux comptes
(et précisées par plusieurs normes CNCC de la série 7 ou par des avis techniques de la CNCC) :

Sur la valeur de ces normes, voir n° 5252.

- Certification des comptes des **partis et des formations politiques** : voir avis technique CNCC (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, p. 231 s.) ;
- **Acquisition d'un bien appartenant à un actionnaire** : voir norme CNCC n° 7-104 ;
- **Retrait obligatoire** : voir norme CNCC n° 7-105 ;
- **Carpa** (art. 241-2 du décret n° 91-1197 du 27 nov. 1991, arrêté du 5 juillet 1996 pour les dépôts et maniements de fonds et art. 30 de la loi du 10 juillet 1991 pour l'aide juridique).
L'exercice des missions spécifiques par les commissaires aux comptes dans les Carpa n'entraîne pas une extension du périmètre de leur mission à la certification des comptes annuels (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-68-A, p. 87).

Voir normes CNCC n° 7-106.1 sur les dépôts et maniements de fonds, et n° 7-106.2 sur l'aide juridique.

Lorsque la Carpa a l'obligation de faire certifier ses comptes (voir n° 5252-2), elle peut avoir des commissaires aux comptes différents pour réaliser la mission de certification et celles relatives aux dépôts et maniements de fonds ou à l'aide juridique (Bull. CNCC précité).
- Attestation de conformité **des logiciels de comptabilité des offices de notaires** (arrêté du 27 janvier 2006 modifié par l'arrêté du 23 août 2010) : voir norme CNCC n° 7-107 (Bull. n° 141, mars 2006, p. 21) ;
- Attestation de vérification de la comptabilité spéciale et de la représentation des fonds, effets, titres et autres valeurs dont un **mandataire de justice** est détenteur (C. com. art. R 814-29). Voir norme CNCC n° 7-108 ;

Sur la mise à jour de l'exemple d'attestation annexé à la norme n° 7-108, voir Bull. CNCC n° 146, juin 2007, p. 277 s.

Sur l'attestation à établir par le commissaire aux comptes en cas de demande de retrait de la liste des administrateurs judiciaires, voir C. com. art. R 811-37.
- Mission dans les sociétés de **crédit foncier** : voir avis technique CNCC (Bull. n° 166, juin 2012, p. 268 s.) ;
- **Emission d'obligations** par une société par actions n'ayant pas établi deux bilans régulièrement approuvés par ses actionnaires (C. com. art. L 228-39) : voir norme CNCC n° 7-110 ;
- Mission du commissaire aux comptes (C. com. art. L 225-131) **en cas d'augmentation du capital par offre au public** réalisée moins de deux ans après la constitution d'une société par actions (C. com. art. L 225-12 à L 225-16) : voir norme CNCC n° 7-111 ;
- **Certification du rapport comptable d'entreprise établi par le service de santé au travail interentreprises** (C. trav. art. D 4622-73) ;

La CNCC a saisi le ministère de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale pour qu'il apporte des précisions en la matière. Toutefois, selon le bulletin CNCC (n° 137, mars 2005, EJ 2005-11, p. 123), le commissaire aux comptes devrait effectuer la même mission de certification que celle prévue par le Code de commerce.

- Attestation d'assurance modérée du chiffre d'affaires pertinent déclaré pour le calcul de la **contribution au fonds de service universel** par les opérateurs contributeurs potentiels (Décision de l'ARCEP n° 2006-0021 du 26 janvier 2006) ;

Un modèle d'attestation est reproduit dans le Bulletin CNCC, n° 141, mars 2006, p. 99.

- Certification d'un document comptable indiquant le **coût définitif d'une oeuvre cinématographique ou audiovisuelle** (décret n° 2006-325 du 20 mars 2006, art. 9 II) : voir Bull. CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-182, p. 158 ;
- Certification de l'**évaluation** des **actions** (dans les sociétés par actions) ou des **parts sociales** (SARL) **mises en location** (C. com. art. L 239-2 ; voir n° 1910-6), effectuée en début et en fin de contrat, ainsi qu'à la fin de chaque exercice comptable lorsque le bailleur est une personne morale ;

Les organismes compétents n'ont précisé ni les modalités de désignation du commissaire aux comptes, ni les diligences attachées à cette mission.

- Contrôle des comptes de la **fiducie** par le commissaire aux comptes du fiduciaire (Loi n° 2007-211 du 19 février 2007, art. 12 III), voir n° 4295 ;
- Déclaration de conformité de la tenue d'une comptabilité analytique dans les **chambres de métiers et de l'artisanat** (arrêté du 17 décembre 2010, art. 4) ;
- Evaluation des éléments d'actif du **patrimoine affecté d'une EIRL** (C. com. art. L 526-10). Voir n° 3530-2 ;
- Attestation de conformité des logiciels de comptabilité des **offices d'huissier de justice,** depuis le 1er janvier 2012 (Arrêté du 31 mai 2011).

Section 4 L'expertise comptable

I. La désignation de l'expert-comptable (ou professionnel de l'expertise comptable)

5308

Aucune obligation légale ou réglementaire n'impose aux sociétés, quelle que soit leur forme, d'avoir recours à un expert-comptable. Contrairement à la désignation d'un commissaire aux comptes (voir n° 5252-1 s.), celle d'un expert-comptable est un acte volontaire de la société.

II. Principales dispositions concernant l'expert-comptable

A. Conditions requises pour exercer les fonctions d'expert-comptable

5309

Pour exercer les fonctions d'expert-comptable et se prévaloir du titre, il faut (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 3) :

- jouir de ses droits civils ;

- n'avoir subi aucune condamnation criminelle ou correctionnelle de nature à entacher son honorabilité et notamment aucune condamnation comportant l'interdiction du droit de gérer et d'administrer les sociétés ;

- être titulaire du diplôme français d'expertise comptable ;

- présenter les garanties de moralité jugées nécessaires par le Conseil de l'OEC.

L'article 12 de l'ordonnance précitée fixe les conditions d'accès à la profession pour les ressortissants non communautaires.

Les articles 97 à 99 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 précisent les modalités d'accès à la profession comptable par les ressortissants d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

B. Incompatibilités et indépendance

5309-1

L'expert-comptable doit se garder de toute situation susceptible de mettre en danger son indépendance (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 22 et Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 145 et 146) et s'assurer que ses collaborateurs respectent également les règles d'indépendance.

Ainsi, l'activité d'expertise comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce (Ord. précitée, art. 22). Ces incompatibilités visent notamment :

- l'interdiction de tout **emploi salarié,** hors le cas du contrat de travail passé avec un autre membre de l'Ordre, un membre de la CNCC ou une association de gestion et de comptabilité ;

- l'interdiction d'**activité commerciale** ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession ;

- l'interdiction d'effectuer des missions d'expertise comptable en faveur d'entreprises dans lesquelles il possède directement ou indirectement des intérêts substantiels ;

Ces interdictions font l'objet d'un projet de norme non encore agréée à la date de parution de cet ouvrage.

- l'interdiction de **maniement des fonds,** sauf à ce que ces opérations s'effectuent à titre accessoire et par les comptes ouverts dans les livres d'un **fonds de règlement** créé à cet effet, dans des conditions restant à fixer par décret non encore paru à la date de parution de cet ouvrage. Toutefois, si la délivrance de fonds correspond au paiement de dettes fiscales ou sociales pour lequel un mandat a été confié au professionnel, elle peut être effectuée directement sans transition par le fonds ;

- l'interdiction d'agir en tant qu'agent d'affaires ;

- l'interdiction d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif.

Remarque
Perte d'indépendance et conflit d'intérêts Dans une telle situation, l'expert-comptable a l'obligation de dénoncer le contrat qui le lie à son client (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 157 ; voir n° 5381-1).

C. Secret professionnel

5309-2

Le secret professionnel s'applique à l'ensemble des membres de l'OEC et de leurs collaborateurs (Ord. précitée, art. 21). Ces obligations sont toutefois levées à l'égard de certains organismes :

- l'AMF, voir n° 5060-4 ;

- le juge-commissaire dans le cadre de sa demande de renseignements prévue par l'article C. com. L 623-2 [procédure de sauvegarde et de redressement judiciaire (par renvoi de l'article C. com. L 631-18)] ;

- les juridictions répressives : l'expert-comptable peut témoigner devant les juridictions répressives ou devant un officier de police judiciaire agissant sur commission rogatoire d'un juge d'instruction ou d'office sur le contenu de la comptabilité d'un de ses clients mais non sur les confidences qu'il aurait pu lui faire.

Le garde des Sceaux a confirmé :

- que les experts-comptables ne peuvent opposer le secret professionnel à une réquisition émanant d'un officier de police judiciaire ou du procureur de la République (Rép. Zocchetto, 30 août 2007, p. 1546) ;

- que les experts-comptables sont tenus de communiquer au procureur de la République ou à l'officier de police judiciaire les documents intéressant l'enquête de flagrance (C. proc. pénale art. 60-1) ou l'enquête préliminaire (C. proc. pénale art. 77-1-1) sans que puisse lui être opposé, sans motif légitime, le secret professionnel (Rép. Morel-A-L'huissier, 5 octobre 2010, p. 10930).

Il en va différemment des juridictions civiles devant lesquelles l'obligation au secret professionnel est maintenue. En outre, certaines situations dispensent l'expert-comptable de son obligation au secret professionnel, notamment en cas de :

- déclaration de soupçon (voir n° 5368-1),

- témoignage susceptible d'innocenter : le Code pénal sanctionne celui qui connaissant la preuve de l'innocence d'une personne détenue provisoirement ou jugée pour crime ou délit, s'abstient volontairement d'en apporter aussitôt le témoignage aux autorités judiciaires ou administratives,

- entre associés et collaborateurs du cabinet,

- dans le cadre du contrôle de qualité organisé et mené par le conseil régional dont dépend le professionnel (voir n° 5311),

- dans le cadre de sa défense.

D. Durée et cessation des fonctions

5309-3

Les experts-comptables ont l'**obligation d'établir une lettre de mission écrite** (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 art. 151 ; voir n° 5381-1).

E. Rémunération de l'expert-comptable

5309-4

L'expert-comptable reçoit en contrepartie de ses travaux des honoraires qui doivent être équitables et constituer la juste rémunération du travail fourni. Ils sont fixés librement en fonction de l'importance des diligences à mettre en oeuvre, de la difficulté des cas à traiter, des frais exposés, ainsi que de la notoriété de l'expert-comptable (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 24 et décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 art. 158).
Selon ce principe, les honoraires facturés doivent refléter fidèlement la valeur du service rendu au client, et tenir compte des compétences et connaissances requises pour la prestation, du niveau de formation et d'expérience des personnes ayant participé à la mission, du temps consacré par chaque personne à l'exécution de la mission, du degré de responsabilité qu'implique la mission.

Remarques

1. Honoraires de succès (success fees) Bien que librement fixés, les honoraires de l'expert-comptable ne peuvent en aucun cas être calculés d'après les résultats financiers obtenus par les clients (Ord. précitée, art. 24).

2. Barème Contrairement au commissaire aux comptes (voir n° 5287), l'expert-comptable ne peut faire référence à un barème pour fixer ses honoraires.

F. Relations avec autrui

5309-5

Le comportement de l'expert-comptable dans ses relations avec autrui est gouverné par le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 141 à 169 ; voir n° 5381-1). Il concerne notamment :

- la possibilité d'effectuer des actions de promotion et de communication (art. 152),

Suite aux décisions de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE 5 avril 2011 aff. 119/09) et du Conseil d'Etat (CE, 22 juin 2011, n° 310979), l'interdiction totale de **démarchage** a été supprimée. Les nouvelles règles en la matière font l'objet d'un projet de décret non encore paru à la date de publication de cet ouvrage.

- le devoir d'information et de conseil vis-à-vis de ses clients (art. 155),

- l'engagement de compléter et de mettre à jour régulièrement sa formation (art. 145),

- le devoir d'assistance et de courtoisie envers ses confrères (art. 161), ainsi que le respect de la clientèle en cas de reprise d'un dossier sur le successeur (art. 163),

- l'exercice de la profession avec conscience et probité (art. 143).

G. Responsabilités de l'expert-comptable

5310

L'expert-comptable peut voir engagée :

- sa responsabilité civile (voir n° 5310-1),

- sa responsabilité pénale (voir n° 5310-2),

- sa responsabilité fiscale (voir n° 5310-3 s.),

- sa responsabilité disciplinaire (voir n° 5310-6).

Responsabilité civile

5310-1

Responsabilité civile contractuelle Compte tenu de la nature de la relation liant l'expert-comptable à son client, l'expert-comptable engage sa responsabilité civile contractuelle pour les négligences ou les fautes commises dans l'exercice de sa mission que son client subit. Il est soumis à ce titre à une obligation de moyens.

La responsabilité personnelle de l'expert-comptable peut être recherchée même si ce dernier exerce son activité au sein d'une société ou d'une association de gestion et de comptabilité en application de l'article 12 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 (Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-22.790).

Responsabilité civile délictuelle A l'égard des tiers qui auraient subi un préjudice du fait d'une faute ou d'une négligence de l'expert-comptable, celui-ci engage sa responsabilité civile délictuelle.

Quelle que soit la nature de la responsabilité civile, les juges qui statuent sur la mise en cause de sa responsabilité civile se réfèrent à un professionnel normalement diligent pour évaluer la faute.

Responsabilité pénale

5310-2

Les experts-comptables peuvent notamment être poursuivis pour les infractions de violation du secret professionnel, d'abus de confiance (en cas d'abus du droit de rétention), de faux, ainsi qu'en matière de délits boursiers (délit d'initié ou de communication d'informations privilégiées notamment), en qualité d'auteur principal ou de complice (C. pén. art. 121-7).

Responsabilité fiscale

Délit d'omission d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives

5310-3

L'article 1743 du CGI sanctionne pénalement quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal.

Délit d'organisation de fausse comptabilité

5310-4

L'expert-comptable qui établit volontairement ou qui aide à établir de faux bilans, inventaires, comptes et documents, de quelque nature qu'ils soient, produits pour la détermination des impôts dus par lesdits clients peut être poursuivi.

Délit de fraude fiscale

5310-5

La comptabilité pouvant aider à la réalisation du délit de fraude fiscale, l'expert-comptable peut être concerné, en qualité de complice.

La responsabilité fiscale de l'expert-comptable ne saurait cependant être engagée si, malgré des vérifications conformes aux usages et aux données acquises de la science comptable, il n'a pas été en mesure de découvrir l'irréalité des chiffres transmis par son client.

Responsabilité disciplinaire

5310-6

Pour assurer le respect des obligations professionnelles et des règles déontologiques, les chambres régionales (en première instance) et la chambre nationale de discipline (en appel) statuent sur les manquements disciplinaires des membres de l'Ordre.

Les sanctions prononcées peuvent être : réprimande devant la chambre de discipline, blâme avec inscription au dossier, suspension pour une durée déterminée avec ou sans sursis, radiation du tableau comportant interdiction définitive d'exercer la profession (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 53).

Les trois premières sanctions peuvent comporter en outre, la privation de faire partie du Conseil de l'Ordre pour dix ans au plus. La commission nationale de discipline prévue à l'article 49 bis de l'Ordonnance précitée connaît en première instance des fautes disciplinaires commises par les associations de gestion et de comptabilité (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 174).

III. Institutions professionnelles et surveillance de la profession

A. Institutions professionnelles

L'Ordre des Experts-Comptables (OEC)

5311

Les experts-comptables sont réunis au sein d'un ordre professionnel qui réglemente la profession : l'Ordre des Experts-Comptables (OEC), composé :

- du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables (CSOEC),

- de 22 conseils régionaux de l'Ordre des experts-comptables (CROEC).

Doté de la personnalité juridique (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 1 al. 1), l'OEC a pour mission :

- d'assurer la promotion de la profession,

- de protéger les intérêts de ses membres,

- d'affirmer sa contribution à l'évolution et au redressement de l'économie du pays et de préconiser toutes les mesures susceptibles d'atteindre ces objectifs.

L'OEC intervient notamment dans la normalisation professionnelle (voir n° 5251-5) et la formation de ses membres.

Remarque
IPAO et Académie des sciences et techniques comptables et financières : pour assurer une meilleure représentativité et une crédibilité renforcée et unifiée de la profession française au niveau international et européen, l'Ordre des experts-comptables a créé en 2004, l'Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des experts-comptables (IPAO) et l'Académie des sciences et techniques comptables et financières afin de fédérer, aux côtés des experts-comptables libéraux, la communauté financière et comptable représentée par les comptables publics, les enseignants en comptabilité et les comptables (voir adresses, n° 300).

Le Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables (CSOEC)

Placé à la tête de l'OEC (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 1), le CSOEC a l'exercice des droits attachés à la personnalité civile.

Il est composé des présidents des conseils régionaux et de membres élus. Le nombre des membres élus est égal au double de celui des présidents des conseils régionaux (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 33). Le fonctionnement régulier de l'Ordre est assuré par un président élu pour un mandat de quatre ans, assisté d'un bureau et d'une commission permanente.

Il a pour mission essentiellement (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 29) :

- de faire respecter les prescriptions du Code de déontologie (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, voir n° 5381-1) et de prendre toutes mesures nécessaires à cet effet ;

- d'établir un règlement intérieur (Arrêté du 3 mai 2012) ;

- de délibérer sur toute question intéressant la profession, d'élaborer les règles professionnelles qui sont soumises à l'agrément du ministre chargé du budget et d'organiser le contrôle de leur application ;

- de représenter l'Ordre auprès des pouvoirs publics et de leur donner son avis, par l'intermédiaire de l'autorité de tutelle, sur les questions dont il est saisi par eux ;

- de procéder à toute étude relevant de sa compétence et d'établir toutes statistiques professionnelles ;

- d'adresser à l'autorité de tutelle des avis sur les conditions d'exercice de la profession et du stage ainsi que sur le programme des examens comptables ;

- de participer, sur le plan international, aux organisations professionnelles et actions intéressant l'exercice de la profession, en tenant l'autorité de tutelle informée.

Les conseils régionaux de l'OEC

Les conseils régionaux dont la vocation principale est de représenter l'Ordre dans leur circonscription, ont notamment qualité pour (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 31) :

- statuer en matière d'inscription au tableau de la région,

- surveiller et contrôler le déroulement des stages,

- procéder aux examens d'activité dans les cabinets,

- surveiller dans sa circonscription l'exercice de la profession d'expert-comptable et notamment saisir le tribunal des délits d'exercice illégal de la profession (sans pouvoir toutefois se porter partie civile, ce droit étant réservé au Conseil Supérieur).

Les conseils régionaux sont composés et organisés sur le modèle du CSOEC. Chaque conseil régional est composé de membres élus pour une durée de 4 ans dont le nombre varie avec le nombre de membres de l'Ordre inscrits dans la circonscription (Ord. précitée, art. 28).

Tutelle de l'Etat

Un commissaire du Gouvernement représente la tutelle du ministère de l'économie, des finances et du budget auprès du CSOEC.

Il assiste aux séances du CSOEC, du comité national du tableau et de la chambre nationale de discipline. Il a pouvoir, notamment pour former devant le Conseil d'Etat, tout recours contre les décisions prises par la chambre nationale de discipline et par le comité national du tableau.

Les décisions du CSOEC et celles de la commission permanente ne sont exécutoires qu'après avoir été revêtues de son approbation (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 57).
La tutelle de l'Etat dans les conseils régionaux est assurée par un commissaire régional du Gouvernement (généralement le directeur régional des impôts) qui assiste à toutes les séances du conseil régional, de la chambre régionale de discipline et de l'assemblée générale régionale (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 58).

B. Contrôle de qualité

5311-1

La mise en place des contrôles de qualité (Arrêté du 3 mai 2012, art. 402) effectués par les conseils régionaux de l'OEC (voir n° 5311) au sein de la profession répond à plusieurs objectifs :

- donner au public une meilleure perception de la qualité des prestations offertes par la profession ;

- harmoniser les comportements professionnels ;

- contribuer à la bonne organisation des structures d'exercice professionnel et au perfectionnement des méthodes de travail ;

- apprécier l'application des règles et des normes professionnelles ;

- développer la solidarité au sein de la profession en rapprochant les professionnels des instances de l'ordre et en favorisant les contacts entre professionnels inscrits au tableau ou à la suite du tableau.

En outre, le contrôle de qualité permet de vérifier le respect des obligations en matière de prévention du blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 171 ; voir n° 5368-1).

IV. Textes de l'OEC

A. Référentiel normatif

5312

L'Ordre des experts-comptables a adopté le 7 juillet 2010 un **référentiel normatif et déontologique** conforme aux pratiques internationales.
Ce référentiel précise la hiérarchie des textes que doivent respecter les experts-comptables :

- le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 141 à 169, voir n° 5368-1) ;

- la norme relative à la maîtrise de la qualité des missions au sein des structures d'exercice professionnel (agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011 et applicable au 1er janvier 2012) ;

Cette nouvelle norme est issue de la transposition de la norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1) révisée par l'Ifac en avril 2009. Elle est applicable à toutes les missions y compris celles qui ne font pas l'objet de normes spécifiques.

- la norme relative à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme (agréée par arrêté ministériel du 7 septembre 2010 et applicable depuis le 12 septembre 2010 ; voir n° 5368-1) ;

- et le **cadre de référence des missions** de l'expert-comptable, voir n° 5313.

B. Informations techniques à l'usage des experts-comptables

5312-1

Par ailleurs, l'OEC publie des informations techniques à l'usage des experts-comptables, notamment des guides d'application (voir n° 5381-3).

V. Les missions de l'expert-comptable

5313

Les missions de l'expert-comptable s'inscrivent dans le cadre de référence des missions de l'OEC applicable depuis le 1er janvier 2012 et transposé du cadre conceptuel de l'Ifac (voir n° 5396). Elles sont présentées dans le schéma suivant issu du référentiel normatif et déontologique de l'OEC (voir n° 5312) qui distingue trois grandes natures de missions :

- les missions normalisées qui donnent lieu à une expression d'assurance (voir n° 5314 et 5317) ;

- les missions non normalisées qui donnent lieu à une expression d'assurance (voir n° 5317-1) ;

- les missions normalisées qui ne donnent pas lieu à une expression d'assurance (voir n° 5318) ;

- les autres missions et prestations non normalisées (voir n° 5319).



A. Missions normalisées d'assurance

Missions d'assurance sur des comptes complets historiques (comptes annuels, comptes consolidés et comptes intermédiaires)

5314



I. Mission d'audit contractuel

Cette mission est définie par les normes internationales d'audit (ISA) clarifiées de l'Ifac.

A la date de parution de cet ouvrage, la traduction française est en cours d'examen par la Direction Générale des traductions de la Commission Européenne qui pourrait donner lieu à d'éventuelles modifications. Elle est disponible sur les sites de la CNCC et de l'OEC (www.cncc.fr et www.experts-comptables.fr). L'ensemble des normes ISA clarifiées sont applicables en France à compter du 1er juillet 2012 pour les professionnels de l'expertise comptable conduisant des audits à la demande de leurs clients (Arrêté du 20 septembre 2011). Pour les commissaires aux comptes, elles ne constituent pas le corps de normes applicables pour conduire leur mission de certification des comptes. Ce sont les normes d'exercice professionnel (NEP, voir n° 5376), fondées sur les ISA et homologuées par le Garde des Sceaux, Ministre de la Justice, que les commissaires aux comptes doivent respecter en application de l'article 14 du code de déontologie. La traduction des ISA clarifiées est mise à leur disposition à titre de référence s'il leur était par exemple demandé dans un contexte donné de conduire un audit conformément aux normes ISA (Communiqué CNCC/CSOEC du 20 juin 2012).

Elles indiquent les diligences à mettre en oeuvre par l'expert-comptable pour aboutir à l'expression d'une **assurance élevée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle** de comptes annuels, de comptes intermédiaires ou de comptes consolidés.

Le champ d'application de cette mission est plus restreint pour le commissaire aux comptes (voir n° 5347). Sur la mission d'audit légal, voir n° 5347.

II. Mission d'examen limité

Cette mission est définie par la norme professionnelle NP 2400 (transposée de la norme internationale ISRE 2400 Engagements to Review Financial Statements, agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011 et applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012). La norme applicable à la mission d'examen limité indique les diligences à mettre en oeuvre par l'expert-comptable pour aboutir à l'expression d'une **assurance modérée sur la conformité des comptes** (annuels, intermédiaires ou consolidés) au référentiel comptable qui leur est applicable.

Le champ d'application de cette mission est plus restreint pour le commissaire aux comptes (voir n° 5357).

Les modalités de cette mission sont identiques pour l'expert-comptable et le commissaire aux comptes (voir n° 5357).

III. Mission de présentation
Cette mission, spécifique à la France, fait l'objet de la norme professionnelle NP 2300 agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011 et applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012.
La norme applicable à la mission de présentation indique les diligences à mettre en oeuvre par l'expert-comptable pour aboutir à l'expression d'une **assurance modérée sur la vraisemblance et la cohérence** de comptes annuels ou comptes intermédiaires. Elle ne peut pas porter sur des comptes consolidés.

En amont de la mission de présentation des comptes annuels, l'entreprise confie souvent à l'expert-comptable le soin de tenir tout ou partie de sa comptabilité. En aval, la mission est souvent complétée par l'établissement des déclarations fiscales et sociales liées à la période de référence. Ces missions relèvent de la catégorie des autres prestations (voir n° 5319).

Le CSOEC **recommande** la mission de présentation dès lors que l'expert-comptable participe à l'établissement des comptes de son client (Plaquette de présentation des normes, CSOEC, août 2012).

Sur l'utilisation de la mission de présentation dans le cadre de la délivrance du visa fiscal, voir n° 5319-1.

5314

Expertise comptable - Profession comptable - **Mission de présentation des comptes annuels** - Un nouveau guide pratique pour les experts-comptables *FRC 10/12 Inf. 13*

B. Autres missions normalisées d'assurance

5317

Les autres missions d'assurance comprennent notamment :

- les missions d'assurance portant sur des **informations prévisionnelles** ;

La norme professionnelle (NP 3400) applicable à la mission d'examen d'informations prévisionnelles, agréée par arrêté ministériel du 20 septembre 2011, est applicable depuis le 1er juillet 2012. Elle indique les diligences à mettre en oeuvre par l'expert-comptable pour aboutir à l'expression d'une assurance modérée sur les informations prévisionnelles.

- les **attestations particulières,** légales [(attestations de conformité des comptes de copropriété, attestations de régularité des huissiers de justice, attestations EcoFolio, ...) ou contractuelles (attestation de chiffres d'affaires, attestation de rémunération, attestation de compte courant, ...), demandées à l'expert-comptable.

La norme professionnelle (NP 3100) applicable aux attestations particulières, agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011, est applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012. Elle indique les diligences à mettre en oeuvre par l'expert-comptable pour aboutir à l'expression d'une assurance sur la conformité d'informations comptables ou financières ou sur la régularité d'informations non financières.

Les dispositions de cette norme sont inspirées de la NEP 9030 (voir n° 5359-4).

C. Les autres missions d'assurance non normalisées

5317-1

Les autres missions d'assurance ne font pas l'objet de norme spécifique. Pour les réaliser, le professionnel fait appel aux techniques d'examen limité (voir n° 5314 II.) ou d'audit (voir n° 5314 III.) selon le degré d'assurance attendu par le client ou par un tiers demandeur. Elles portent sur des informations financières ou non financières.

D. Missions normalisées sans assurance

5318

Les missions de compilation et d'examen d'informations sur la base de procédures convenues font l'objet de deux normes professionnelles spécifiques (NP 4400 et 4410) ayant reçu l'agrément des ministres de l'Economie et du Budget par arrêté du 20 juin 2011 et applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012.
La **mission de compilation** est réservée aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation d'un groupe qui fait l'objet d'un audit, assurant en interne la production de leur comptabilité, et requérant un travail de mise en forme des documents de synthèse dans le respect de la législation française. La NP 4400 indique, dans le respect de ce périmètre, les diligences à mettre en oeuvre par l'expert-comptable pour effectuer le travail de mise en forme requis.
La **mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues** porte sur des informations financières ou non financières que l'expert-comptable n'a pas établies préalablement.
La NP 4410 indique que l'expert-comptable doit mettre en oeuvre les contrôles définis dans le contrat sur les informations financières ou non financières identifiées dans le même contrat.

Le rapport émis dans ces missions est à diffusion restreinte et relate les constats de l'expert-comptable sur la base desquels le client prend ses décisions. Il ne permet d'indiquer un niveau d'assurance.

E. Autres missions et prestations non normalisées sans assurance

5319

Parmi ces autres missions sans assurance et autres prestations, ne faisant pas l'objet de norme professionnelle spécifique, figurent :

- les missions définies par la loi ou le règlement (voir n° 5319-1) ;

- les autres prestations fournies à l'entité (voir n° 5319-2).

Missions et interventions définies par la loi ou le règlement

5319-1

Ces missions sont prévues par des textes législatifs (autres que l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945) ou réglementaires qui réservent à l'expert-comptable :

- l'assistance aux comités d'entreprise (C. trav. art. L 2235-25 ; voir n° 5041) ;

- la mission de présentation des comptes de campagne (Code électoral art. 52-12) ;

- le conseil en investissement financier (Ord. n° 2007-544 du 12 avril 2007, art. 4) ;

- l'évaluation du patrimoine d'affectation dans le cadre de la création d'une EIRL (C. com. art. L. 526-10).

Cette évaluation peut également être confiée à une AGC, un commissaire aux comptes ou un notaire, voir n° 3530-2.

Ces **missions non normalisées** ne donnent pas lieu à l'expression d'une assurance. Elles doivent être réalisées dans le respect des textes qui les prévoient, des dispositions du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 141 à 169), de la norme anti-blanchiment (voir n° 5368-1) et de la norme relative à la maîtrise de la qualité des missions au sein des structures d'exercice professionnel.
D'autres interventions sont réservées à l'expert-comptable par des textes législatifs ou réglementaires lui permettant d'exprimer une assurance. Il s'agit notamment des interventions suivantes :

- l'attestation en matière de contrôle de la gestion des émetteurs de titres-restaurants (C. trav. art. R 3262-33) ;

- l'attestation **Ecofolio** (C. env. art. L. 541-10-1) ;

Ces missions se réalisent dans le respect des dispositions de la NP 3100 applicable aux attestations particulières (voir n° 5317).

- la délivrance du visa fiscal (CGI art. 1649 quater L et 1649 quater M) ;

Les experts-comptables peuvent se prévaloir de l'autorisation d'exercer le visa fiscal, au même titre que les centres de gestion agréés (CGI, art 1649 quater L et M ; voir n° 343). Cette mission, non obligatoire, est conditionnée à la signature d'une convention conclue avec l'Administration pour une durée de 3 ans, renouvelable une fois par tacite reconduction pour la même durée (CGI A II, art. 371 bis B ; BOI 5 J-1-10). Pour son exercice, le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables recommande d'utiliser la norme professionnelle relative à la mission de présentation.

- le statut de **tiers de confiance** (CGI, art. 170 ter II) dans le cadre de la mission d'assistance en matière fiscale auprès des particuliers ;

Ce statut consiste à :

- réceptionner les pièces justificatives déposées et présentées par le contribuable à l'appui de chacune des déductions du revenu global, réductions ou crédits d'impôts ;

- établir la liste de ces pièces ainsi que les montants y figurant ;

- attester de l'exécution de ces opérations ;

- conserver les pièces justificatives jusqu'à l'extinction du délai de reprise de l'Administration fiscale.

Dans le cadre d'une convention individuelle conclue avec l'Administration fiscale (Arrêté du 1er mars 2012 portant modèle de convention individuelle), l'expert-comptable tiers de confiance s'engage à :

- télédéclarer aux services fiscaux les déclarations annuelles de revenus du contribuable ;

- communiquer à l'Administration fiscale, sur sa demande, les pièces justificatives visées ci-avant ;

- respecter ses obligations fiscales déclaratives et de paiement.

Une instruction du 29 mars 2012 (BOI 5 J-1-12) précise les conditions et les modalités d'application de ce dispositif.

Autres prestations fournies à l'entité

5319-2

Les autres prestations regroupent, notamment :

- les missions d'assistance en matière comptable (tenue, révision, etc.) ;

Sur la recommandation du CSOEC de faire suivre ces missions par une mission de présentation, voir n° 5314 III.)

- les missions d'assistance en matière sociale (établissement des bulletins de paie, déclarations sociales, etc.) ;

- les missions d'assistance en matière fiscale ;

- les missions de secrétariat juridique ;

Ces missions ne peuvent être envisagées que comme l'accessoire à la mission principale de nature comptable, économique et financière (Ord. n° 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 22).

- les missions auprès des personnes physiques ;

L'expert-comptable peut assister les personnes physiques dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale, sociale et administrative (Ord. précitée, art. 2).

- le mandat fiscal.

Le mandat fiscal unique permet à l'expert-comptable de déclarer pour le compte de ses clients l'ensemble des déclarations fiscales auxquelles ils sont soumis (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 151).

Ces **missions non normalisées** doivent être réalisées dans le respect des dispositions du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 141 à 169), de la norme anti-blanchiment (voir n° 5368-1) et de la norme relative à la maîtrise de la qualité des missions au sein des structures d'exercice professionnel.

Section 5 Principes généraux de la démarche d'audit

5320

Sur un plan général (révision légale ou contractuelle), la mission du contrôleur externe est de vérifier et d'exprimer une opinion sur les comptes. Il s'agit pour un professionnel de se former une conviction sur la validité des documents financiers de l'entreprise en accord avec le référentiel comptable utilisé, et donc de s'assurer qu'ils traduisent bien les opérations réalisées dans leur intégralité et qu'ils ne donnent pas une image de l'entreprise contraire à sa situation effective. La révision comptable se réfère donc directement au respect des différentes sources de réglementation de la comptabilité et aux principes généralement admis en matière d'enregistrement comptable, de présentation et d'évaluation.

I. Modèle d'approche par les risques

5330

Le **modèle « d'approche par les risques »** qui se traduit, en pratique, par une **approche d'audit intégrée,** est introduit par les NEP suivantes (« Principales différences identifiées entre les NEP et les anciennes normes du référentiel de juillet 2003 », www.cncc.fr ; 19e Assises nationales CNCC des 8 et 9 décembre 2006) :

- **NEP 315** « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes »,

- **NEP 330** « Procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques »,

- **NEP 500** « Caractère probant des éléments collectés ».

L'approche d'audit préconisée par ce modèle se décompose en **deux phases** :

- une prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui mène à une évaluation des risques ;

- la mise en oeuvre de procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques.

Cette **approche** reconnaît que tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes (NEP 500, § 1). Cette approche reconnaît aussi que l'audit est un processus continu, cumulatif et itératif où l'on peut, à tout moment, être amené

à revoir l'évaluation des risques.



Connaissance de l'entreprise y compris le contrôle interne et évaluation des risques (1re phase du modèle d'approche par les risques - NEP 315)

5331-1

Les objectifs et principes du contrôle interne ont été rappelés aux n° 390 s.

I. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement (NEP 315, § 12 et 13) Elle permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.
Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;

- des caractéristiques de l'entité qui lui permettent d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes ;

Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées.

- des objectifs de l'entité et des stratégies mises en oeuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et de ce fait une incidence sur les comptes ;

- de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ;

Ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs.

- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

Un exemple de questionnaire de prise de connaissance de l'entité est proposé dans le pack Petites entreprises conçu par la CNCC (www.cncc.fr).
Sur la documentation des dossiers du commissaire aux comptes, voir la Note d'information NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.421.

II. Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit (NEP 315, § 14)

Sur la prise de connaissance et l'utilisation des travaux de l'audit interne, voir n° 5349-1 (NEP 610).

Elle permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Définition Anomalie significative (NEP 315, § 05) : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Définition Assertions (NEP 315, § 03) : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Pour ce faire, il prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement de contrôle ;

Il se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 (organe chargé de l'administration ou de la direction, organe de surveillance, comité d'audit) et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne.

- les **moyens mis en place par l'entité** pour identifier les **risques liés à son activité** et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en oeuvre en réponse à ces risques ;

- les **procédures de contrôle interne** en place ;

Notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés, ces procédures permettant à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées.

- les principaux **moyens mis en oeuvre** par l'entité pour s'assurer du **bon fonctionnement du contrôle interne,** ainsi que la manière dont sont mises en oeuvre les actions correctives ;

- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ;

A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :

- aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;

- aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;

- aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;

- à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;

- au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes.

Sur l'organisation des comptabilités en environnement informatisé, voir n° 332 s.
Sur le contrôle interne dans un environnement informatisé, voir n° 395 s.
Voir également le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit », avril 2003.

- la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière.

A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 (organe chargé de l'administration ou de la direction, organe de surveillance, comité d'audit) ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.
Sur les modalités pratiques de prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit, voir la Note d'information NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.422.

III. Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes
(NEP 315, § 15 à 17)

Sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant :

- de fraudes, voir n° 5331-2 ;

- du non-respect de textes légaux et réglementaires, voir n° 5331-3 ;

- d'estimations comptables, voir n° 5331-4.

Sur l'appréciation de l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation, voir n° 3545.

Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et

- au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission.

Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en oeuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à **prévenir le risque d'anomalies significatives** dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;

- qu'ils se rapportent à un **risque inhérent élevé** identifié qui requiert une démarche d'audit particulière ;

Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables.

- que les seuls éléments collectés à partir des **contrôles de substance** (voir n° 5332-1, IV.) **ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit** à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Définition Contrôles de substance (NEP 315, § 07) : procédures d'audit mises en oeuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent les tests de détail et les procédures analytiques.

L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en oeuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives dans les comptes.

IV. Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

(NEP 315, § 18 et 19) Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en oeuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (par exemple, personnel de production, auditeurs internes) ;

- des procédures analytiques ;

La CNCC (Note d'information NI.VIII « Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques », décembre 2010, § 1.2) précise que la NEP 520 (voir n° 5332-1) **impose** la mise en oeuvre de cette technique.
Ces procédures analytiques peuvent être réalisées à partir notamment d'états de gestion, de budgets ou des derniers documents comptables, en veillant, lorsqu'il s'agit d'informations extra-comptables, à ce qu'elles soient rapprochables de la comptabilité.
Pour la mise en oeuvre de ces procédures et des exemples lors de la prise de connaissance de l'entreprise, voir NI.VIII, § 7.3).

- des observations physiques et des inspections.

Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en oeuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations.

Sur les modalités pratiques de mise en oeuvre des techniques de contrôle utilisées, voir la Note d'information NI.XIII CNCC « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.43.

V. Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

(NEP 315, § 20) Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

- quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges d'informations, à quel moment ils ont lieu ainsi que les thèmes qui y seront abordés en fonction du rôle, de l'expérience et des besoins d'information des membres de l'équipe ;

- s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission.

VI. Documentation des travaux

(NEP 315, § 21) Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;

- les **éléments importants** relatifs à la **prise de connaissance de l'entité,** y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en oeuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;

- les **risques d'anomalies significatives** identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;

- les évaluations portant sur les contrôles conçus et mis en oeuvre par l'entité.

Sur la NEP 230 « Documentation de l'audit des comptes », voir n° 5347-3.

Evaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

5331-2

(NEP 240)

Sur l'adaptation de l'approche du CAC en réponse à cette évaluation, voir n° 5332-2.

Le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en oeuvre des **procédures d'audit** qui consistent à (NEP précitée, § 12) :

- s'enquérir du **risque de fraude** ;

- prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 (organe chargé de l'administration, de la direction, organe de surveillance, comité d'audit) exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;

- analyser les **facteurs** de risque de fraude.

Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en oeuvre dans le cadre de sa mission.

I. Entretiens mis en oeuvre par le CAC
(NEP précitée, § 13 à 15)

a. Avec la direction Parce qu'elle est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- de l'**appréciation** qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;

- des **procédures** qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister ;

- le cas échéant, des **informations** qu'elle a communiquées aux organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 (organe chargé de l'administration, de la direction, organe de surveillance, comité d'audit) sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;

- le cas échéant, des **informations** qu'elle a communiquées aux **employés** sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;

- de la connaissance éventuelle par celle-ci de **fraudes avérées, suspectées** ou simplement **alléguées.**

b. Avec l'audit interne Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs auprès des personnes chargées de l'**audit interne** et de **toute autre personne** de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

c. Avec les organes d'administration de direction ou de surveillance (mentionnés par l'art. C. com. L 823-16) Il s'entretient également de ces questions avec ces organes, notamment afin de corroborer leurs réponses apportées par la direction.

Le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont ces organes exercent leur surveillance sur les procédures mises en oeuvre par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour répondre à ces risques.

II. Procédures mises en oeuvre par le CAC
(NEP précitée, § 16 à 19)

a. Le commissaire aux comptes apprécie si les informations obtenues lors de ces entretiens indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude.

Il peut relever des faits ou identifier des situations qui indiquent l'existence d'incitations ou de pressions à commettre des fraudes ou qui en offrent l'opportunité.

b. Lorsque le commissaire aux comptes met en oeuvre des **procédures analytiques** lui permettant de prendre connaissance de l'entité, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

La CNCC précise dans sa Note d'information NI.VIII, décembre 2010 (§ 2.11) que les évolutions suivantes peuvent notamment révéler un risque de fraude :

- la hausse de la production sans augmentation des moyens de production ni des frais de personnel ;

- l'augmentation brutale de compte « factures à établir » ;

- la hausse des frais financiers, alors que la trésorerie paraît positive ;

- la baisse sensible du taux de marge brute ;

- la hausse des stocks sans cohérence apparente avec le niveau d'activité.

Pour d'autres exemples, voir NI.VIII § 2.11.
En complément, le commissaire aux comptes apprécie si des informations obtenues à l'occasion d'**autres procédures d'audit** indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

c. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, il évalue, dans tous les cas, la **conception** et la **mise en oeuvre des contrôles** de l'entité qui se rapportent à ces risques.
En outre, il existe une **présomption de risque d'anomalies significatives** résultant de fraudes dans la **comptabilisation des produits.** De ce fait, lorsque le commissaire aux comptes estime que ce risque n'existe pas, il en justifie dans son dossier.

Evaluation du risque d'anomalies significatives résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires

5331-3

(NEP 250)

Sur les procédures d'audit mises en oeuvre en cas de non-respect de textes légaux et réglementaires, voir n° 5332-3.

Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes prend connaissance du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et des moyens mis en oeuvre par l'entité pour s'y conformer (NEP précitée, § 04).
Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction (NEP précitée, § 05) :

- des **textes légaux et réglementaires** qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité,

- des **procédures** conçues et mises en oeuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires,

- des **règles et procédures** existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences.

Les **diligences** du commissaire aux comptes diffèrent selon la nature des textes :

a. Textes relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes qui ont une incidence sur la détermination d'éléments significatifs des comptes Le commissaire aux comptes (NEP précitée, § 06) :

- en acquiert une **connaissance** suffisante pour lui permettre de vérifier leur application,

- **collecte des éléments** suffisants et appropriés justifiant de leur respect.

b. Textes qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité (telles que des amendes ou des indemnités à verser), **ou peut mettre en cause la continuité d'exploitation** Le commissaire aux comptes (NEP précitée, § 07) :

- s'enquiert auprès de la **direction** du respect de ces textes,

- prend connaissance de la **correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle** pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes.

Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes est par ailleurs attentif au fait que les procédures d'audit mises en oeuvre peuvent faire apparaître des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes (NEP précitée, § 08).

Evaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables

5331-4

(NEP 540, § 08 à 10)

Sur les procédures d'audit mises en oeuvre en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables, voir n° 5332-4.

a. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des **procédures d'audit** qui consistent à prendre connaissance :

- des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables ;

- du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements ;

- du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert ;

- du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes.

Le commissaire aux comptes prend également connaissance des **données utilisées** pour le calcul des estimations comptables.

b. Contrôle interne Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes et qu'elle peut influencer les choix des modalités d'évaluation utilisées, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- des **procédures de contrôle interne** mises en place pour s'assurer que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables est conforme à ses directives ;

- de ses intentions et de sa capacité à mener à bien ses plans d'actions pour ce qui concerne les éléments des comptes qui font l'objet d'estimations comptables significatives.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques (2e phase du modèle d'approche par les risques - NEP 330)

5332-1

I. Comptes pris dans leur ensemble
(NEP 330, § 04) En réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission.

Il peut notamment :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;

- recourir à un ou des experts (voir n° 5349-5) ;

- renforcer la supervision des travaux ;

- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;

- apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit.

Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, il peut choisir :

- de mettre en oeuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;

- d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ;

- ou d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

II. Assertions

(NEP 330, § 05 et 06) En réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre des procédures d'audit complémentaires qui comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte.

Définition Assertions (NEP 315, § 03) : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le **lien** entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent.

Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en oeuvre sont :

- le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe ;

- la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles.

Sur l'adaptation de l'approche du commissaire aux comptes en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de **fraudes,** voir n° 5332-2.
Sur les procédures d'audit mises en oeuvre :

- en cas de **non-respect de textes légaux et réglementaires,** voir n° 5332-3 ;

- en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux **estimations comptables,** voir n° 5332-4.

III. Tests de procédures

(NEP 330, § 10 et 11) Le commissaire aux comptes en réalise dans les cas suivants :

Définition Tests de procédures (NEP 330, § 09) : ils permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en oeuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;

- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance (voir IV.) ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

En plus des demandes d'information, il utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, les procédures analytiques (voir IV.), l'observation physique, l'inspection, la réexécution de certains contrôles réalisés par l'entité. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

Définition Observation physique (NEP 315, § 09) : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.
Définition Inspection (NEP 315, § 08) : technique de contrôle qui consiste à :

- examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;

- ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.

Etendue des tests (NEP 330, § 12) Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures.
Eléments collectés au cours des exercices précédents (NEP 330, § 14 à 17) Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention de les utiliser, il met en oeuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis.

Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants.

Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.
Lorsqu'aucun changement n'a affecté ces contrôles, il teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices.

Cette possibilité ne doit cependant pas l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants.

En cas de **risque inhérent élevé** qui requiert une démarche d'audit particulière et lorsque le commissaire aux comptes prévoit de s'appuyer sur les contrôles de l'entité destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent.

IV. Contrôles de substance
(NEP 330, § 18 et 19) Si le commissaire aux comptes a identifié un **risque inhérent élevé** qui requiert une démarche d'audit particulière lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, il met en oeuvre des **contrôles de substance** qui répondent spécifiquement à ce risque.

Définition Contrôles de substance (NEP 315, § 07) : procédures d'audit mises en oeuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent les **tests de détail** et les **procédures analytiques.**
Définition Test de détail (NEP 315, § 11) : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.
Définition Procédure analytique (NEP 520 « Procédures analytiques », § 04, 06 et 07) : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ;

- et de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.

Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures analytiques :

- par exemple, lorsqu'il estime qu'elles sont plus efficaces que les seuls tests de détail ;

- lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit, ce qui lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité.

La CNCC (NI.VIII, décembre 2010, § 2.22) précise que la décision de recourir aux procédures analytiques de substance pour vérifier le respect de certaines assertions repose sur le jugement professionnel du commissaire aux comptes quant à l'efficacité des différentes procédures d'audit à sa disposition pour obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure. Les procédures analytiques de substance ne peuvent être mises en oeuvre que si elles permettent le calcul d'un résultat prévisible, ou résultat « attendu ». Pour que les procédures analytiques de substance soient efficaces, il est important d'apprécier préalablement à la réalisation des travaux (NI.VIII, § 3) :

- la fiabilité des données à utiliser ;

- le caractère suffisamment précis du résultat attendu ;

- l'écart acceptable entre le montant à vérifier et le résultat de la procédure analytique.

Lorsque le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière et qu'il ne prévoit pas de s'appuyer sur les contrôles de l'entité, il est préférable de ne pas limiter les contrôles de substance à des procédures analytiques seules. Dans ce cas, les procédures d'audit peuvent consister en tests de détails uniquement ou en une combinaison de tests de détails et de procédures analytiques (NI.VIII, § 2.21).
La NI.VIII (§ 6) donne des précisions sur les différentes techniques de procédure analytique (revue de vraisemblance, comparaison des données absolues, comparaison de données relatives, analyses de tendance) et donne un exemple de procédures analytiques utilisées comme contrôle de substance (§ 7).

Plus il estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

V. Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives
(NEP 330, § 21 et 22) Le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. De plus, il met en oeuvre les procédures d'audit suivantes :

- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;

- examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ;

- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

VI. Caractère suffisant et approprié des éléments collectés (NEP 330, § 26) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une **opinion avec réserve** ou un **refus de certifier.**

VII. Documentation
(NEP 330, § 27) Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :

- l'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;

- la nature, le calendrier et l'étendue des **procédures d'audit** conçues et mises en oeuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;

- le **lien** entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;

- les conclusions des procédures d'audit.

De plus, lorsqu'il utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles.

Sur la NEP 230 « Documentation de l'audit des comptes », voir n° 5347-3.

Réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

5332-2

(NEP 240)

Sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, voir n° 5331-2.

I. Au niveau
(NEP précitée, § 20 à 22) :

a. Des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son **approche générale** de la mission. Pour cela, il :

- reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;

- analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en oeuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes ;

- introduit un **élément d'imprévisibilité** pour l'entité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

b. Des assertions, il conçoit et met en oeuvre des **procédures d'audit complémentaires** à celles réalisées pour cette évaluation.

Il détermine leur nature, leur calendrier et leur étendue en fonction du risque auquel elles répondent.

Par exemple, il peut décider de faire davantage appel à l'observation physique de certains actifs, de recourir à des techniques de contrôle assistées par ordinateur, ou encore de mettre en oeuvre des procédures analytiques plus détaillées.

c. Des comptes pris dans leur ensemble et des assertions et afin de répondre au risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre des **procédures d'audit** qui consistent à :

- vérifier le caractère approprié des **écritures comptables** et des **écritures d'inventaire** passées lors de la préparation des comptes ;

- revoir si les **estimations comptables** ne sont pas biaisées ;

Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures.

- comprendre la **justification économique d'opérations importantes** qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

II. Réévaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes (NEP précitée, § 23 à 26)

a. Tout au long de sa mission En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, si son **évaluation** au niveau des assertions **reste appropriée.** Lorsqu'il relève une anomalie significative, il apprécie si elle peut constituer l'indice d'une fraude.

b. A la fin de l'audit La mise en oeuvre par le commissaire aux comptes des **procédures analytiques** lors de la revue de cohérence d'ensemble des comptes de fin de mission est **obligatoire** (NI.VIII CNCC, § 1.2).

Les procédures analytiques sont mises en place à une date la plus proche de la fin des travaux d'audit. Elles peuvent être identiques à celles utilisées lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives (NI.VIII, § 2.3).

La mise en oeuvre de ces procédures analytiques lui permettant d'apprécier la cohérence d'ensemble des comptes, le commissaire aux comptes apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent l'existence d'un risque, jusqu'alors non identifié, d'anomalies significatives résultant de fraudes. Dans de telles situations, le commissaire aux comptes peut être amené à **reconsidérer** la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées et à reconsidérer les informations obtenues de la direction.

III. Remise en cause de la poursuite de la mission (NEP précitée, § 33 et 34) Lorsque le commissaire aux comptes envisage de **démissionner** en raison de l'**existence d'anomalies significatives résultant de fraudes** avérées ou suspectées qui remettent en cause la poursuite de la mission, il respecte les règles édictées par le Code de déontologie de la profession et s'assure notamment que sa démission a un motif légitime (voir n° 5285). Si le commissaire aux comptes décide de démissionner :

- il s'en entretient avec la direction, à un niveau de responsabilité approprié, et avec l'organe d'administration ou de surveillance, et leur en expose les motifs ;

- il répond aux obligations édictées par le Code de déontologie de la profession en termes de succession de mission (voir n° 5285).

Sur la révélation des faits délictueux au procureur de la République, voir n° 5368. Sur la déclaration de soupçon auprès du service Tracfin, voir n° 5368-1.

Procédures d'audit à mettre en oeuvre en cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives

5332-3

(NEP 250)

Sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires, voir n° 5331-3.

Le commissaire aux comptes (NEP précitée, § 11 et 12) :

- apprécie si ce non-respect conduit à une anomalie significative dans les comptes,

- en analyse l'incidence sur son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, sur les procédures d'audit mises en oeuvre et sur les éléments collectés, notamment sur la fiabilité des déclarations de la direction.

En outre, le commissaire aux comptes communique dès que possible l'ensemble des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires relevés susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes aux organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 ou s'assure que cet organe en a été informé (voir n° 5366).

Procédures d'audit à mettre en oeuvre en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables

5332-4

(NEP 540, § 12 à 15)

Sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, voir n° 5331-4.

Le commissaire aux comptes apprécie si les estimations comptables sont conformes aux règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable.
En fonction de l'estimation comptable qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes choisit de mettre en oeuvre une ou plusieurs des **procédures d'audit** suivantes :

- **vérification du mode de calcul suivi** pour procéder à l'estimation ;

Dans ce cas, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation comptable et contrôle les calculs effectués par l'entité.
En outre, il vérifie, le cas échéant, que l'estimation retenue a été validée par la direction, au niveau de responsabilité approprié, conformément au processus défini par l'entité.

- utilisation de **sa propre estimation** pour la comparer avec l'estimation retenue par la direction ;

- examen du **dénouement** postérieur à la clôture de l'exercice de l'estimation.

En outre, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser les **travaux d'un expert** (voir n° 5349-5).

Caractère probant des éléments collectés dans le cadre de l'audit des comptes (au cours des 1re et 2e phases - NEP 500)

5333

Tout au long de son audit des comptes (1re phase, voir n° 5331-1 et 2e phase, voir n° 5332-1), le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes (NEP 500, § 01).

Ces éléments comprennent à la fois les informations recueillies au cours de l'audit, celles, le cas échéant, recueillies lors des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions, ou encore celles recueillies dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission (NEP 500, § 04).

I. Caractère probant
(NEP 500, § 05 à 08) Les éléments apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions.

Définition Assertions (NEP 500, § 03) : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Ces éléments doivent être **suffisants et appropriés** pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.

Le caractère **approprié** est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence ;

Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis. Ainsi, en principe :

- les éléments collectés **d'origine externe** sont plus fiables que ceux d'origine interne. Pour cette raison, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations produites par l'entité pour mettre en oeuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité ;

- les éléments collectés **d'origine interne** sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;

- les éléments obtenus **directement** par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;

- les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont **étayés** par des documents ;

- enfin, les éléments collectés constitués de **documents originaux** sont plus fiables que ceux constitués de copies.

Le caractère **suffisant** s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés qui dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés.

Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un **esprit critique** quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité. En cas de doute, il mène plus avant ses investigations.

Ainsi, lorsqu'un élément collecté n'est pas cohérent par rapport à un autre, le commissaire aux comptes détermine les **procédures d'audit complémentaires** à mettre en place pour élucider cette incohérence.

Pour fonder son opinion, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'examiner toutes les informations disponibles dans l'entité dans la mesure où il peut généralement conclure sur la base d'approches par sondage et d'autres moyens de sélection d'éléments à tester.

II. Assertions et collecte des éléments
(NEP 500, § 09) Les éléments collectés apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des **assertions** suivantes :

a. Flux d'opérations et événements survenus au cours de la période :

- **réalité** : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;

- **exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;

- **mesure** : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;

- **séparation des exercices** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;

- **classification** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

b. Soldes des comptes en fin de période :

- **existence** : les actifs et les passifs existent ;

- **droits et obligations** : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;

- **exhaustivité** : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;

- **évaluation et imputation** : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

c. Présentation des comptes et informations fournies dans l'annexe :

- **réalité et droits et obligations** : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;

- **exhaustivité** : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;

- **présentation et intelligibilité** : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;

- **mesure et évaluation** : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

III. Techniques de contrôle
(NEP 500, § 10 et 11) Le commissaire aux comptes choisit parmi les techniques suivantes :

- l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;

- l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique de ces actifs ;

- l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;

- la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;

- la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;

- la vérification d'un calcul ;

- la réexécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;

- les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;

- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes.

II. Les outils d'un audit

A. Caractère significatif et seuil de signification

5340



La notion de caractère significatif est omniprésente dans l'audit, quelle que soit la phase.

En effet, le caractère significatif se retrouve par exemple :

- dans la prise en compte des événements postérieurs à la clôture (voir n° 2826) ;

- dans les informations à fournir dans l'annexe (voir n° 368-2 et 2709 pour les engagements) ;

- dans le rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes, pour l'opinion sur les comptes (voir n° 5371), pour la « justification des appréciations » (voir n° 5371-2) et pour celle sur les vérifications spécifiques (voir n° 5356) ;

- dans les irrégularités ou inexactitudes à communiquer au conseil d'administration et à l'assemblée générale (voir n° 5365).

La NEP 320 révisée « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et la NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » définissent les principes d'application par le commissaire aux comptes de cette notion.

Remarque
Date d'entrée en vigueur des NEP 320 révisée et NEP 450 : les principes énoncés dans ces NEP sont applicables aux exercices ouverts à compter du **26 juillet 2012** (Arrêtés d'homologation du 19 juillet 2012).

Sur la NEP 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », voir n° 5331-1.

I. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit
La NEP 320 révisée a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.
La NEP précitée indique notamment que :

- le commissaire aux comptes met en oeuvre cette notion en considérant le **montant** des anomalies, mais aussi leur **nature,** ainsi que les **circonstances particulières de leur survenance** (NEP précitée, § 09) ;

- la détermination du caractère significatif des anomalies relève du **jugement professionnel** du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes (NEP précitée, § 10) ;

- pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine **un ou des seuils de signification** (NEP précitée, § 12) ;

Définition Seuil(s) de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés (NEP précitée, § 06).
Sur les modalités de détermination du seuil ou des seuils de signification, voir NEP précitée, § 14 à 18.

- pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre, le commissaire aux comptes utilise **un ou des seuil(s) de planification de la mission** (NEP précitée, § 13) ;

Définition Seuil(s) de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification (NEP précitée, § 07).
Sur les modalités de détermination du ou des seuils de planification, voir NEP précitée, § 19 à 21.

- le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer.

II. Application de la notion de caractère significatif lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes (NEP 450)

a. Concernant l'incidence sur l'audit des anomalies relevées, le commissaire aux comptes détermine si son approche générale et sa conception des procédures d'audit nécessitent d'être révisées lorsque (NEP précitée, § 09) :

- la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies relevées, pourraient être significatives ; ou

- le cumul des anomalies relevées s'approche du seuil de planification, déterminé selon les principes définis par la NEP 320.

b. Le commissaire aux comptes évalue en outre l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes et détermine à ce titre si ces anomalies, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives (NEP précitée, § 14).

c. La NEP 450 précise également les modalités de communication des anomalies non corrigées aux organes mentionnés à l'article L 823-16 du Code de commerce.

5340

Juridique - Gestion de l'entreprise - **Emission d'actions de préférence réservées à des actionnaires nommément désignés** - L'intervention d'un commissaire aux apports ou aux comptes est requise quels que soient les avantages accordés
FRC 10/12 Inf. 9

B. Méthodes de sélection et techniques informatiques

5342

Dans son rapport sur les comptes annuels, le commissaire aux comptes indique clairement qu'il ne vérifie pas l'ensemble des transactions (voir n° 5371).
D'où l'importance de l'utilisation des méthodes de sélection des éléments à contrôler et des techniques informatiques.

Méthodes de sélection

5343

Elles font l'objet de la norme d'exercice professionnel NEP 530 « Sélection des éléments à contrôler ».

Différentes méthodes (NEP précitée, § 04 à 07) Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des méthodes de sélection suivantes :

- la sélection de **tous les éléments** (lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments) ;

- la sélection d'**éléments spécifiques** ;

Notamment lorsqu'il estime pertinent :

- de couvrir, en valeur, une large proportion de la population. Dans ce cas, le commissaire aux comptes sélectionne les éléments dont le montant est supérieur à un montant donné qu'il fixe pour cette sélection conformément à la NEP 320 (voir n° 5340) ;

- de contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

- les **sondages** : ils donnent à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Les techniques de sélection d'échantillons peuvent être statistiques ou non statistiques.

Analyse des résultats des contrôles et conséquences sur l'audit (NEP précitée, § 08 et 09) Quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes :

- apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée ;

- conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés ;

- tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées conformément à la NEP 450 (voir n° 5340).

En outre, lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.

Lorsque les résultats de ce contrôle révèlent des anomalies, le commissaire aux comptes en apprécie la nature et la cause. Selon qu'il estime qu'il s'agit d'une situation ponctuelle qui survient à partir d'un événement isolé ou qu'elle est représentative de situations similaires dans la population, le commissaire aux comptes en apprécie les conséquences sur l'ensemble de la population.

Utilisation éventuelle de techniques informatiques

5344

Sur le modèle d'approche par les risques mis en oeuvre par le commissaire aux comptes, voir n° 5330 s.
Voir également le guide d'application CNCC « Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit », avril 2003.
L'OEC et la CNCC ont également publié un guide pratique de la série informatique « L'audit en milieu EDI (échange de données informatisé) » (1997).
Sur les incidences sur la mission du commissaire aux comptes du non-respect des dispositions fiscales pour les comptabilités informatisées, voir n° 332-9.

Section 6 La mission de commissariat aux comptes

I. Eléments techniques

5345

L'ensemble des contrôles et interventions d'un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale est composé de **3 parties** comme le rappelle le schéma ci-après :



Remarque
DDL : l'article C. com. L 822-11 prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir tout conseil ou toute autre prestation de service entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes telles qu'elles sont définies par les NEP (voir n° 5359 s.).

Avant la loi de sécurité financière, le **cadre conceptuel** de la CNCC (ancienne norme CNCC n° 0-300) répertoriait 3 grands types d'intervention du commissaire aux comptes dont les principales caractéristiques, qui, à notre avis, gardent toutes leurs valeurs, sont résumées dans le tableau ci-après :

Nature de l'intervention	**AUDIT**	**EXAMEN LIMITE**	**AUTRES INTERVENTIONS DEFINIES** [1]
Nature de l'assurance	Assurance raisonnable	Assurance modérée	Assurance définie dans le rapport pour chaque intervention
Expression de l'assurance	Expression d'assurance sous une forme positive	Expression d'assurance sous une forme négative	Expression d'assurance sous une forme adaptée aux objectifs de l'intervention
Formulation	Formulation de l'opinion : - « nous certifions... » - « à notre avis, ... présente sincèrement dans tous ses aspects significatifs, ... » [3]	Formulation de la conclusion : - « Nous n'avons pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause... »	Formulation selon les interventions [2] : - « Nous n'avons pas d'observation à formuler sur » ou « appelle(nt) de notre part les observations suivantes... » - « Nous portons à votre connaissance... » - Communication d'un constat

(1) Autres interventions du commissaire aux comptes définies par la loi ou par convention.
(2) Sauf si les textes légaux ou réglementaires prévoient une autre formulation.
(3) Dans d'autres cas que ceux prévus par l'article C. com. L 823-9.

A. Certification des comptes (audit)

Champ d'application

5347

Le champ d'application de l'audit, dans le cadre du commissariat aux comptes, est résumé par le tableau suivant :

Documents ou éléments contrôlés	**Textes spécifiques prévoyant le contrôle**	**Contrôles à effectuer**	**Conclusion du contrôle**
Comptes annuels Comptes consolidés	C. com. art. L 823-9 C. com. art. L 823-9	Audit	Rapport sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés (1re partie) : certification, réserve ou refus, voir n° 5371-1. (2e partie) : « justification des appréciations », voir n° 5371-2.

Démarche d'audit

Principes applicables à l'audit des comptes

5347-1

La NEP 200 « Principes applicables à l'audit des comptes mis en oeuvre dans le cadre de la certification des comptes » définit les principes mis en oeuvre par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes.

Cette norme « chapeau » de la mission de certification des comptes réaffirme les principes généraux existant auparavant dans l'ancienne norme, et notamment :

- mise en oeuvre d'un audit des comptes pour certifier les comptes,
- concept d'anomalie significative,
- esprit critique,
- exercice du jugement professionnel,
- limites inhérentes à l'audit conduisant à une assurance élevée qualifiée de « raisonnable » et non à une assurance absolue,
- application de techniques de sondages,
- définition des composantes du risque d'audit (risque inhérent, risque lié au contrôle et risque de non-détection).

Sur les principes généraux de la démarche d'audit, voir n° 5330 s.
Sur la démarche adaptée à l'audit des comptes dans les petites entités, voir n° 5348-1.

I. Respect des textes et esprit critique
(NEP 200, § 04 à 06) Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du Code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux NEP relatives à cette mission.
Tout au long de son audit, il fait preuve d'**esprit critique** et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des **anomalies significatives** dans les comptes.

A ce titre, le commissaire aux comptes évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux, et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.
Par ailleurs, tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son **jugement professionnel,** notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

II. Nature de l'assurance
(NEP 200, § 07 et 08) La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.
Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'« **assurance raisonnable** ».
Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

III. Risque d'audit
(NEP 200, § 09 à 11) Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ».
Le risque d'audit comprend **deux composantes** :

a. Risque d'anomalies significatives dans les comptes Il est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en :

- **risque inhérent** : il correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes,
- **risque lié au contrôle** : c'est le risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

b. Risque de non-détection de ces anomalies Il est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

IV. Etendue des travaux
(NEP 200, § 12) Le commissaire aux comptes réduit le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée nécessaire à la certification des comptes.
A cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures d'audit à mettre en oeuvre en réponse à cette

évaluation, conformément aux principes définis dans les NEP.
Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en oeuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection.

Lettre de mission

5347-2

La NEP 210 « La lettre de mission du commissaire aux comptes » définit les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.
Elle dispose (NEP 210, § 01 et 02) que le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et que, pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission.

I. Etablissement et révision de la lettre de mission
Elle **doit** être établie par le commissaire aux comptes la **première année de son mandat** et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en oeuvre de ses travaux de vérification et de contrôle (NEP 210, § 04).
Dans le cas de co-commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles (NEP 210, § 05).
Lorsque l'entité établit des comptes consolidés ou combinés, le commissaire aux comptes doit apprécier s'il convient d'établir une lettre de mission commune ou distincte pour chaque entité dont il doit certifier les comptes. En cas de **lettre de mission commune,** il doit demander à l'entité mère la **confirmation écrite** que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne (NEP 210, § 06).
Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission ; il détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa **révision,** notamment pour les cas où il existerait (NEP 210, § 07) :

- des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ;
- des problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la mise en oeuvre de ses travaux ;
- des changements intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ;
- une évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.

Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire (NEP 210, § 08).

II. Contenu de la lettre de mission
Elle doit comporter les éléments suivants (NEP 210, § 09) :

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux NEP ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants (NEP 210, § 10) :

- en cas **d'intervention au sein d'un ensemble consolidé,** la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ;

- en cas de **recours à d'autres professionnels** du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;

- en cas **d'implication d'auditeurs internes** ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;

- en cas de **co-commissariat,** la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;

- en cas d'**intervention** s'inscrivant dans le cadre de **diligences directement liées** à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre à ce titre.

Pour plus de détails sur le contenu de la lettre de mission, voir la Note d'information CNCC NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 1.42.

III. Demande d'accord

(NEP 210, § 11) Le commissaire aux comptes **doit** demander à la personne ou à l'entité **d'accuser réception** de la lettre et de **confirmer son accord** sur les termes et conditions exposés.
Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. En cas de désaccord sur les termes de la mission, voir mesures de sauvegarde prévues par le Code de déontologie, n° 5269-1 et sur les honoraires, voir n° 5287.

IV. Exemples de lettre de mission

La Note d'information NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, propose un exemple de lettre de mission (Annexe 2).

Un exemple de lettre de mission pour les **sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé** est disponible sur le portail de la CNCC (www.cncc.fr), sous la rubrique « Espace DMF ».

Documentation de l'audit des comptes

5347-3

Selon le Code de commerce (art. R 823-10), le commissaire aux comptes constitue pour chaque personne ou entité contrôlée un **dossier** contenant tous les documents reçus de celle-ci, ceux qui sont établis par lui et notamment le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis.
La **NEP 230** « Documentation de l'audit des comptes » a pour objet de définir les **principes** relatifs à la documentation des travaux effectués par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission d'audit.

Certaines autres normes d'exercice professionnel apportent des précisions quant à des éléments particuliers à faire figurer au dossier sans que cela remette en cause les principes énoncés dans la NEP 230 (par exemple, la NEP 240, § 35 concernant le risque de fraude).

I. Forme, contenu et étendue de la documentation

(NEP précitée, § 04 à 08) Le commissaire aux comptes **consigne** dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

- la **planification** de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;

- la nature, le calendrier et l'étendue des **procédures d'audit** effectuées ;

- les **caractéristiques** qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en oeuvre ;

- les **résultats** de ces procédures et les éléments collectés ;

- les **problématiques** concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les **conclusions** du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier :

- les **échanges** intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes ;

- la **manière dont il a traité une information contradictoire ou incohérente** avec une conclusion qu'il a formulée concernant des éléments significatifs des comptes, pour parvenir à sa conclusion finale.

Le commissaire aux comptes formalise la documentation sur un **support papier,** un **support électronique** ou **tout support** permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier. En outre, le commissaire aux comptes fournit les explications et les justifications que les **autorités de contrôle** estiment nécessaires (C. com. art. R 823-20 ; voir n° 5298).

Ces explications et justifications ne constituent pas un élément de documentation même si elles sont fournies par le commissaire aux comptes pour préciser l'information contenue dans son dossier.

Enfin, les éléments de documentation consignés dans le dossier mentionnent l'**identité du membre de l'équipe d'audit** qui a effectué les travaux et leur date de réalisation.

S'il existe une revue des travaux, les éléments de documentation mentionnent également **l'identité de la personne qui a effectué la revue** ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

II. Calendrier
(NEP 230, § 09 et 10) Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue.

Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter **aucune modification de fond** aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un **délai de 90 jours** après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un **événement** qui le conduit à mettre en oeuvre de **nouvelles procédures d'audit** ou à formuler de **nouvelles conclusions,** il complète son dossier en y consignant :

- les circonstances de la survenance de cet événement ;

- la nature de cet événement ;

- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre en conséquence ;

- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en oeuvre ;

- les résultats de ces procédures et les éléments collectés.

III. Durée de conservation
(NEP 230, § 11) Le dossier est conservé dans son intégralité durant la durée légale de conservation de **dix ans.**

Etapes de la mission d'audit

5348

I. Planification de l'audit
La NEP 300 « Planification de l'audit » définit la démarche que suit le commissaire aux comptes pour la planification de son audit des comptes et l'élaboration du plan de mission et du programme de travail.
La planification consiste à prévoir (NEP 300, § 03) :

- l'approche générale des travaux ;

- les procédures d'audit à mettre en oeuvre par les membres de l'équipe d'audit ;

- la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;

- la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;

- le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.

Lors de la planification de l'audit, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent notamment du **risque d'anomalies significatives résultant de fraudes** (NEP 240, § 07 à 11 ; voir n° 5366). Ces échanges, qui se poursuivent, si nécessaire, tout au long de la mission, permettent notamment au commissaire aux comptes :

- d'apprécier les réponses à apporter à ce risque ;

- de déterminer quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges ainsi que les informations à communiquer aux membres de l'équipe qui n'y ont pas participé ;

- de répartir les différentes procédures d'audit à mettre en oeuvre au sein de l'équipe d'audit.

Les échanges peuvent porter, notamment, sur les éléments des comptes susceptibles de contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ou sur les facteurs externes ou internes à l'entité susceptibles de créer, à l'égard de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, des incitations, des pressions ou des opportunités pour commettre une fraude.

Co-commissariat Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par **plusieurs commissaires aux comptes,** les éléments relatifs à la planification de l'audit sont définis **de manière concertée** (NEP précitée, § 04). **Comptes annuels et consolidés** Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à certifier à la fois les comptes annuels **et** les comptes consolidés d'une entité, la planification reflète l'approche générale et les travaux au titre de l'audit des comptes annuels **et** consolidés.

La planification est engagée (NEP 300, § 07) :

- après la mise en oeuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;

- après prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, en cas de changement de commissaire aux comptes ;

- avant la mise en oeuvre des procédures d'audit.

Le commissaire aux comptes établit **par écrit** (NEP 300, § 08) :

a. un plan de mission qui décrit l'approche générale des travaux et qui comprend notamment (NEP 300, § 10) :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;

- le ou les seuils de signification retenus, et

- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

b. un programme de travail (NEP 300, § 11) qui définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en oeuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel (NEP) ; il indique le **nombre d'heures de travail** affectées à l'accomplissement de ces diligences et les **honoraires** correspondants.

Sur la base des éléments collectés lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents (NEP 300, § 12). Ces **modifications** ainsi que les raisons qui les ont motivées sont **consignées** dans le dossier du commissaire aux comptes (NEP 300, § 13).

Remarque
Plan de mission et programme de travail : ils reprennent les principaux éléments de la planification et font partie du dossier du commissaire aux comptes (C. com. art. R 823-10 al. 2 ; NEP 300, § 08).

II. Modèle d'approche par les risques
(voir n° 5330 s.) Le Code de déontologie (art. 11) définit en outre **l'approche par les risques** : elle requiert que le commissaire aux comptes identifie, avant (et pendant) sa mission, les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.
Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation ou des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.
Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission (ou y met fin) si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du Code de déontologie.

Démarche adaptée à l'audit des comptes dans les petites entités

Audit des comptes dans les petites entités

5348-1

Les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon la NEP 910 pour la certification des comptes des SARL, SNC, SCS et SAS qui, à la clôture d'un exercice social, ne dépassent pas deux des trois seuils suivants (C. com. art. L 823-12-1 et R 823-7-1) :

- total bilan : **1 550 K €,**

- chiffre d'affaires hors taxes : **3 100 K €,**

- effectif : **50** salariés.

La NEP 910 « Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L 823-12-1 du Code de commerce » précise ces diligences.

Remarque
Entités visées : en pratique, cette norme simplifiée ne s'applique qu'aux seules SAS dont 2 des 3 critères sont compris dans les fourchettes suivantes :

- 1 000 000 euros < total bilan < 1 550 000 euros ;

- 2 000 000 euros < CA HT < 3 100 000 euros ;

- 20 < nombre de salariés < 50.

En effet, les seuils fixés pour l'application de la norme simplifiée correspondent aux seuils de désignation du commissaire aux comptes dans les SARL, SNC et SCS. En revanche, ceux déclenchant la désignation du commissaire aux comptes dans les SAS sont plus bas (voir n° 5252-1) que ceux rendant applicable la NEP 910.
Seules les SARL, SNC, SCS et petites SAS qui désignent volontairement un commissaire aux comptes peuvent donc bénéficier des dispositions de la NEP précitée.

Le commissaire aux comptes adapte, s'il y a lieu, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre pour prendre en compte notamment (NEP 910, § 05) :

- le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées,

- l'organisation interne et les modes de financement,

- la présence d'un expert-comptable,

- l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne,

- le nombre restreint d'associés.

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes doit procéder, notamment, aux adaptations suivantes (NEP 910, § 06 à 16) :

I. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes
L'implication du dirigeant dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en oeuvre à l'issue de l'évaluation des risques.

II. Procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques
Il peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité, du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes et enfin de la présence éventuelle d'un expert-comptable.

III. Demandes de confirmation des tiers
Lorsque son intervention a lieu plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de valider la réalité des créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente, et de contrôler l'exhaustivité des dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture.

L'utilisation de ces techniques de contrôle permet de limiter le recours à des demandes de confirmation des clients et fournisseurs.

IV. Appréciation des estimations comptables
Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut lui permettre de s'appuyer, pour le contrôle de certaines estimations comptables, sur l'examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice des opérations objets de ces estimations.

V. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice
Dans un environnement de contrôle caractérisé par une implication opérationnelle du dirigeant, le commissaire aux comptes peut privilégier un entretien avec celui-ci pour identifier les événements postérieurs à la clôture.

VI. Utilisation des travaux d'un expert-comptable
Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux réalisés par ce dernier en tant qu'éléments collectés à l'appui de ses conclusions. Dès lors que pour certains comptes il estime que ces travaux sont suffisants et appropriés, il se limite à mettre en oeuvre des procédures analytiques lui permettant de comprendre l'évolution des comptes concernés.

Par exemple, si l'expert-comptable est chargé de l'établissement des fiches de payes et des charges sociales, le commissaire aux comptes pourra s'appuyer sur ses travaux. Il complétera ses diligences en mettant en oeuvre des procédures analytiques comme l'analyse du taux moyen de charges sociales et du poids des frais de personnel au regard du chiffre d'affaires (Note d'information CNCC NI.VIII, décembre 2010, § 1.23).

VII. Justification des appréciations
Le commissaire aux comptes peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels :

- lorsque les comptes de l'entité contrôlée ne comportent pas d'estimations comptables significatives fondées sur des données subjectives,

- que la présentation des annexes et des états de synthèse ne présente pas de complexité particulière

- et que le nombre d'options dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en oeuvre est réduit.

Exercice du co-commissariat

Exercice collégial de l'audit des comptes

5348-2

Les commissaires aux comptes se livrent ensemble à un **examen contradictoire** des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel (C. com. art. L 823-15).

Sur l'indépendance des co-commissaires aux comptes, voir n° 5275-1.
Sur la prise de connaissance des travaux du co-commissaire aux comptes lorsque un second commissaire aux comptes est nommé en cours de mandat, voir la Note d'information CNCC NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.222.

C'est la NEP 100 « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » qui définit les **principes** qui régissent l'**exercice collégial** de l'audit des comptes (NEP 100, § 03) :

a. Répartition des diligences La NEP précitée (§ 05) précise que chaque commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de **manière concertée,** leur **approche d'audit** ainsi que le **plan de mission** et le **programme de travail** nécessaires à sa mise en oeuvre.

Les **procédures d'audit** nécessaires à la mise en oeuvre du plan de mission et définies dans le programme de travail sont réparties **de manière concertée** entre les commissaires aux comptes (NEP précitée, § 06).
La **répartition** entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères (NEP précitée, § 07) :

- **quantitatifs,** tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et

- **qualitatifs,** tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.

Cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes (NEP précitée, § 08).

Remarque
Répartition équilibrée des travaux entre co-commissaires aux comptes : afin de clarifier les obligations posées en matière de répartition équilibrée des travaux des commissaires aux comptes, le H3C a précisé (Avis n° 2012-01 du 9 février 2012) :

- les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux ;

- la nature des interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée entre les commissaires aux comptes (l'appréciation du caractère équilibré de la répartition des travaux ne peut être appréciée globalement pour l'ensemble des interventions des commissaires aux comptes et trouve donc à s'appliquer séparément à la certification des comptes consolidés, la certification des comptes annuels, les autres interventions légales, les travaux entrant dans le cadre des DDL) ;

- les critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des travaux.

L'avis comporte également, à titre indicatif, une typologie de répartition des travaux permettant d'apprécier, à partir de critères quantitatifs, leur caractère a priori équilibré ou non.

En fonction des éléments collectés lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit, les commissaires aux comptes apprécient, ensemble, tout au long de la mission, si leur évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. Le cas échéant, ils modifient la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures planifiées. Ils revoient si nécessaire la répartition des procédures ainsi redéfinies (NEP précitée, § 09).

b. Examen contradictoire (NEP précitée, § 10 et 11) Chaque commissaire aux comptes procède à une **revue des travaux** mis en oeuvre par les co-commissaires aux comptes. Cette revue lui permet d'apprécier si :

- les travaux mis en oeuvre par les co-commissaires aux comptes correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

- ces travaux ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;

- les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

c. Documentation (NEP précitée, § 12) Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.

Selon le bulletin CNCC (n° 143, septembre 2006, CNP 2006-12, p. 511), chacun des membres du collège a le droit de prendre connaissance de l'intégralité du dossier de l'autre commissaire et peut prendre copie des papiers de travail du confrère qu'il juge utile pour documenter sa revue.

d. Procédures d'audit supplémentaires (NEP précitée, § 13 et 14) En fonction de son appréciation des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes et des conclusions auxquelles ces derniers ont abouti, chaque commissaire aux comptes détermine s'il convient de mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires.
Il s'en entretient avec les autres commissaires aux comptes. Le cas échéant, ils définissent de manière concertée la nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en oeuvre.

e. Procédures analytiques (NEP précitée, § 15) A la fin de l'audit, chaque commissaire aux comptes met en oeuvre les procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes.

f. Sincérité et concordance avec les autres informations (NEP précitée, § 16) Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes :

- dans le rapport de gestion (voir n° 3698) ;

- le cas échéant, dans les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes (voir n° 5190 s.).

g. Communication (NEP précitée, § 17 et 18) Les commissaires aux comptes communiquent avec les organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 (organe chargé de l'administration ou de la direction, organe de surveillance, comité d'audit) ensemble et de manière concertée.
Il en est de même de toute information importante communiquée à la direction de l'entité.
Sur les informations supplémentaires communiquées au comité d'audit, voir n° 5360.

h. Rapports (NEP précitée, § 19 et 20) Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires (voir n° 5347 s., 5351 s., 5358 s.) sont **signés par chaque commissaire aux comptes.**
Outre les mentions prévues à l'article C. com. R 123-237, ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes (C. com. art. R 822-93 et R 822-94) :

- la raison ou dénomination sociale, accompagnée de la désignation de société de commissaires aux comptes, complétée par l'indication de sa forme juridique ;

- la signature de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui ont participé à l'établissement de ce rapport ou de ce document.

Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.

i. Différends entre les CAC (NEP précitée, § 21) Si des différends professionnels surviennent au cours de la mission, les commissaires aux comptes s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective (Code de déontologie, art. 8).

j. Désaccord sur le montant de la rémunération (NEP précitée, § 22 ; C. com. art. R 823-18) En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes et les dirigeants de l'entité sur le montant de la rémunération, le président de la compagnie régionale, saisi par écrit par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties.
A défaut d'une conciliation intervenue dans le mois de la demande, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de quinze jours pour saisir du litige la chambre régionale de discipline.

Contrôle du bilan d'ouverture du 1er exercice certifié par le CAC

5348-3

La NEP 510 « Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes » apporte les précisions suivantes :

I. Procédures d'audit à mettre en oeuvre

(NEP précitée, § 04 et 05) Le commissaire aux comptes **collecte les éléments** suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- les **soldes** de comptes du bilan d'ouverture **ne contiennent pas d'anomalies significatives** susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;

- la **présentation** des comptes ainsi que les **méthodes d'évaluation** retenues **n'ont pas été modifiées** d'un exercice à l'autre.

Lorsque le commissaire aux comptes identifie un **changement comptable** intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la NEP 730 « Changements comptables » (voir n° 366) et dans la NEP 710 « Informations relatives aux exercices précédents » (voir n° 3671).

Pour collecter ces éléments, le commissaire aux comptes tient compte :

- de son évaluation du **risque d'anomalies significatives** dans les comptes ;

- du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une **certification** par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur.

Lorsque les **comptes de l'exercice précédent** ont fait l'objet d'une **certification** par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend **connaissance du dossier de travail de son prédécesseur** (NEP précitée, § 06).
Sur la levée du secret professionnel entre commissaires aux comptes successifs, voir n° 5293 VI.

a. Certification sans réserve (NEP précitée, § 07) Elle constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture.

b. Observation ou réserve ou refus de certifier (NEP précitée, § 08) Le commissaire aux comptes examine les points à l'origine de cette observation, réserve ou refus et reste attentif à leur évolution.

c. Absence de certification (NEP précitée, § 09 à 11) Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés ou si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu des travaux de son prédécesseur les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en oeuvre les procédures suivantes :

- les procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture ;

- lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en oeuvre des procédures complémentaires.

Il peut ainsi examiner les **contrats** et **autres documents d'origine interne ou externe** qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des **actifs immobilisés** et de **certains passifs** tels que les emprunts.
De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des **stocks** en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en oeuvre les procédures complémentaires suivantes :

- observation d'une **prise d'inventaire physique** en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;

- examen de la **marge brute** et des procédures de **séparation des exercices.**

Sur les modalités pratiques du contrôle du bilan d'ouverture, voir également la Note d'information CNCC NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.5.

II. Conclusions et rapport

(NEP précitée, § 12 à 15) Lorsqu'il ne peut pas mettre en oeuvre a posteriori les procédures prévues (voir I.), le commissaire aux comptes en **apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.**
Anomalie significative Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction et, le cas échéant, son prédécesseur. Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.
Lorsque les **comptes de l'exercice précédent** n'ont **pas fait l'objet d'une certification,** le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction.

Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes

5349

On sait que :
- l'article C. com. L 823-13 autorise le commissaire aux comptes, soit personnellement, soit par l'intermédiaire de ses collaborateurs ou experts qu'il a désignés, à demander communication de tous les documents concernant la vie de l'entreprise quels que soient leur objet et leur auteur et se constitue seul juge de l'utilité qu'un document peut présenter pour l'exercice de sa mission ; les mêmes investigations peuvent être faites auprès des sociétés du groupe (voir n° 5044-1 et 5044-2) ;
- l'article C. com. L 820-4, 2° réprime pénalement le refus de communication de la part des dirigeants (voir n° 5047) ;
- l'article C. com. L 822-15 précise qu'il n'y a pas de secret professionnel des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation, y compris ceux de la société consolidante, les uns à l'égard des autres ; ces dispositions s'appliquent également aux comptes combinés (voir n° 4855-1) ;
- le Code de déontologie (art. 16) précise à cet égard que le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts. Il ne peut leur déléguer ses pouvoirs. Il conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission. Il s'assure également que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet d'une certification des comptes à laquelle ils participent ;
- même si le commissaire aux comptes reste toujours responsable des travaux effectués pour fonder son opinion sur les comptes annuels ou consolidés, certains travaux de contrôle effectués par d'autres personnes peuvent lui être utiles (NEP 610 à NEP 630).

En application de ces principes, sont précisées ci-après les conditions d'utilisation par le commissaire aux comptes des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes.

Utilisation des travaux de l'audit interne

5349-1

(NEP 610) Lorsque l'entité dispose d'un audit interne, le commissaire aux comptes prend connaissance du fonctionnement et des objectifs qui lui sont assignés. Il peut utiliser les travaux réalisés par l'audit interne en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

a. Prise de connaissance de l'audit interne (NEP précitée, § 03) Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :

- de la **place** qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité ;
Le commissaire aux comptes examine ainsi les **règles et les procédures mises en place** dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions.

- de la nature et de l'étendue des **travaux confiés** à l'audit interne.

b. Utilisation des travaux réalisés par l'audit interne (NEP précitée, § 04 à 07) A l'issue de cette prise de connaissance, lorsque le commissaire aux comptes **envisage d'utiliser** les travaux réalisés par l'audit interne, il apprécie notamment :

- les qualifications professionnelles des auditeurs internes et leur expérience acquise dans ces fonctions ;

- l'organisation de l'audit interne en termes de planification, mise en oeuvre et supervision des travaux ;

- la documentation existante, y compris les programmes de travail et autres procédures écrites ;

- si la direction prend en compte les recommandations formulées par l'audit interne et si elle met en oeuvre des actions pour répondre à ces recommandations.
Lorsque le commissaire aux comptes **décide d'utiliser** certains travaux de l'audit interne, il apprécie notamment si :

- la nature et l'étendue de ces travaux répondent aux besoins de son audit ;

- ces travaux ont été réalisés par des personnes disposant d'une qualification professionnelle et d'une expérience suffisantes et ont été revus et documentés ;

- une solution appropriée a été apportée aux problématiques mises en évidence par les travaux de l'audit interne ;

- les rapports ou autres documents de synthèse établis par l'audit interne sont cohérents avec les résultats des travaux réalisés par ce dernier.

Le commissaire aux comptes apprécie, par ailleurs, si ces travaux constituent des **éléments suffisants et appropriés** pour lui permettre d'aboutir à des conclusions **à partir desquelles il fonde son opinion** sur les comptes.
Si tel n'est pas le cas, il en tire les conséquences sur ses propres travaux.

Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité

5349-2

(NEP 630) En application des dispositions de l'art. C. com. L 823-14, le commissaire aux comptes peut **recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers** qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité. A ce titre, il peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité. Leur utilisation évite alors au commissaire aux comptes de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux (NEP précitée, § 01).

a. Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et planification (NEP précitée, § 03 et 04) Le commissaire aux comptes :

- analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;

- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.
Pour ce faire, il prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée et, s'il l'estime nécessaire, se fait communiquer les travaux réalisés.

b. Evaluation des travaux de l'expert-comptable (NEP précitée, § 05 et 06) Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des **éléments suffisants et appropriés** pour contribuer à la **formation de son opinion** sur les comptes.
En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les **procédures d'audit supplémentaires** dont la mise en oeuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.

c. Pas de référence aux travaux de l'expert-comptable dans le rapport (NEP précitée, § 07) L'expression de l'opinion émise par le commissaire aux comptes ne fait pas référence aux travaux de l'expert-comptable. Ces travaux sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

d. Documentation (NEP précitée, § 08) Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert-comptable qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

Utilisation des travaux des CAC ou contrôleurs légaux ou auditeurs des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation

5349-3

Voir n° 4855-2.

Utilisation des travaux d'un expert

5349-4

(NEP 620 « Intervention d'un expert »)

Définition Expert : personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit (NEP précitée, § 04).

Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement (voir n° 5331-1) et la mise en oeuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés (voir n° 5332-1), le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de collecter des éléments probants à partir des travaux réalisés par un expert, notamment pour (NEP précitée, § 05) :

- l'appréciation de la **valorisation de certains types d'actif,** tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des oeuvres d'art ou des pierres précieuses ;

- la vérification de **quantités** ou de l'**état physique** de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;

- la vérification de montants relevant de **méthodes ou de techniques spécifiques,** tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;

- l'appréciation de l'**état d'avancement** des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;

- l'appréciation d'une **situation fiscale ou juridique complexe.**

a. Lorsque l'expert est choisi par le CAC (NEP précitée, § 07 et 08), ce dernier choisit un expert indépendant de l'entité. Il apprécie, par ailleurs, la compétence professionnelle de celui-ci dans le domaine particulier concerné en tenant compte notamment :

- des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;

- de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine particulier concerné.

b. Lorsque l'expert est choisi par l'entité (NEP précitée, § 09 à 11), le commissaire aux comptes :

- s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;

- le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;

- apprécie la compétence de l'expert (voir a.).

Si le commissaire aux comptes estime que l'expert n'est **pas indépendant** de l'entité, il en fait part à la direction et demande qu'il soit fait **appel à un autre expert.**
Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert.

c. Evaluation des travaux de l'expert (NEP précitée, § 12 et 13) Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que :

- la nature et l'étendue des travaux de l'expert sont **conformes aux instructions** qui lui ont été données ;

- les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes apprécie :

- le caractère approprié des sources d'informations utilisées par l'expert ;

- le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert et leur cohérence avec celles retenues, le cas échéant, au cours des périodes précédentes ;

- la cohérence des résultats des travaux de l'expert avec sa connaissance générale de l'entité et les résultats de ses autres procédures d'audit.

Le commissaire aux comptes vérifie par ailleurs que les **conclusions de l'expert** sont correctement reflétées dans les comptes ou qu'elles corroborent les assertions qui sous-tendent l'établissement des comptes.
Si les **résultats des travaux de l'expert** ne fournissent pas au commissaire aux comptes les éléments suffisants et appropriés ou s'ils ne sont **pas cohérents** avec les autres éléments collectés :

- il s'en entretient avec la direction au niveau de responsabilité approprié et avec l'expert ;

- il détermine, le cas échéant, les procédures d'audit supplémentaires à mettre en oeuvre. Il peut, à ce titre, décider de recourir à un autre expert.

d. Référence aux travaux de l'expert dans le rapport du CAC (NEP précitée, § 14 et 15) Les travaux de l'expert sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission. Ce dernier peut estimer nécessaire de faire référence aux travaux et aux conclusions de l'expert :

- lorsqu'il **justifie de ses appréciations** ;

- lorsqu'il émet une **réserve** ou un **refus de certifier,** pour en préciser les motifs.

e. Documentation des travaux de l'expert (NEP précitée, § 16) Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

Utilisation du rapport d'un confrère intervenant dans un service bureau

5349-5

Le commissaire aux comptes détermine si la nature, le calendrier et l'étendue des tests fournissent des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne afin d'étayer son évaluation du niveau de risque lié au contrôle (norme CNCC n° 2-303, § 17).

Le commissaire aux comptes ne fait pas référence au rapport de son confrère dans son propre rapport (norme précitée, § 19).

Sur la valeur de la norme n° 2-303, voir n° 5252.

B. Vérifications spécifiques

Documents ou éléments concernés par les vérifications spécifiques

5351

Les **tableaux** fournis ci-après, qui ont été **établis par nos soins,** présentent toutes les vérifications spécifiques des commissaires aux comptes prévues par la loi, en distinguant :
- celles communes à toutes les sociétés commerciales,
- celles complémentaires concernant les sociétés par actions.

Des renvois indiquent où le problème est traité en détail.

Les obligations de contrôles et d'informations relatives à chacune de ces vérifications spécifiques sont développées dans la NEP 9510 « Travaux du CAC relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L 823-10 du Code de commerce » (qui est venue remplacer les anciennes normes 5-106 et 5-107) ainsi que dans les autres anciennes normes de la série 5.

Sur la valeur de ces normes, voir n° 5252.

Les vérifications spécifiques communes à toutes les sociétés

5351-1

Documents ou éléments contrôlés	Textes prévoyant la vérification spécifique	Contrôles à effectuer	Conclusion du contrôle	Commentaires
Rapport de gestion et rapport sur la gestion du groupe	C. com. art. L 823-10	Sincérité et concordance avec les comptes annuels et les comptes consolidés	Observations ou absence d'observation dans le rapport sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés (3e partie) (1)	n° 3698
Informations sur les délais de paiement	C. com. art. L 441-6-1, D 441-4 et D 823-7-1	Contrôle de l'information dans le rapport de gestion		n° 3698
Prises de participation et de contrôle, aliénations en cas de participations réciproques	C. com. art. L 233-6 et art. R 233-19 al. 2	Contrôle de l'information dans le rapport de gestion	Mention, le cas échéant, de l'information dans le rapport sur les comptes annuels (3e partie) (1)	n° 2012-1
Documents adressés aux « actionnaires » à l'occasion de l'assemblée générale	C. com. art. L 823-10	Sincérité et concordance avec les comptes annuels	Observations ou absence d'observation dans le rapport sur les comptes consolidés (3e partie) (1)	n° 5190 s.
Egalité entre les « actionnaires »	C. com. art. L 823-11	Vérification de son respect	Le cas échéant, rapport mentionnant l'irrégularité	n° 3436
Documents liés à la prévention des difficultés des entreprises	C. com. art. L 232-3 et L 232-4	Vérification de la pertinence et de la cohérence de l'information	Rapport en cas de désaccord ou de non-établissement	n° 3709 s.
Conventions et engagements réglementés (sauf SNC)	C. com. art. L 225-40, L 225-42 ; L 225-42-1 ; L 225-88 ; L 225-90 ; L 225-90-1 ; L 226-10 ; L 227-10, L 223-19	Contrôle des conventions et, le cas échéant, des engagements	Rapport spécial (2)	n° 5373

(1) Exemples de rapports : voir Bull. CNCC n° 153, mars 2009, p. 217 s. et NI.I CNCC « Les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », février 2010.
(2) Exemples de rapports : voir NI.IX « Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et les engagements réglementés » (juin 2011).

Remarque
Document d'évaluation des risques pour la sécurité et la santé des travailleurs (C. trav. art. R 4121-1) : il ne fait **pas partie des vérifications spécifiques** incombant au commissaire aux comptes.

Pour plus de détails sur ce document, voir Mémento Social n° 42080.

La NEP 250 « Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires » contient des éléments de réponse sur le rôle du commissaire aux comptes au regard de ce document, voir n° 5331-3 et 5332-3.

Les vérifications spécifiques complémentaires concernant les sociétés par actions

5351-2

Documents ou éléments contrôlés	Textes prévoyant la vérification spécifique	Contrôles à effectuer (voir n° 5355)	Conclusion du contrôle (voir n° 5356)	Commentaires
Informations sur les rémunérations, avantages et engagements en faveur des mandataires sociaux (4)	C. com. art. L 823-10 et R 823-7 3°	Contrôle de l'information dans le rapport de gestion	Attestation de l'exactitude et de la sincérité des informations à insérer dans le rapport sur les comptes annuels (3e partie) (2)	n° 3698
Montant global des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées	C. com. art. L 225-115-4° (1)	Certification du montant	Le cas échéant, mention de l'irrégularité dans le rapport sur les comptes annuels (3e partie) (3)	n° 987
Montant global des dons (CGI art. 238 bis 1° et 4°) et liste des actions nominatives (parrainage, mécénat)	C. com. art. L 225-115-5° (1)	Certification du montant et concordance de la liste avec les comptes annuels		n° 988
Actions des administrateurs (SA)	C. com. art. L 225-26 (1)	Vérification de la propriété et du nombre d'actions	Le cas échéant, rapport mentionnant l'irrégularité (2)	n° 3437
Informations sur l'actionnariat et l'autocontrôle	C. com. art. L 233-13	Contrôle de l'information dans le rapport de gestion	Mention, le cas échéant, de l'information dans le rapport sur les comptes annuels (3e partie) (3)	n° 3473
Dépenses somptuaires et charges réintégrées à la suite d'un contrôle fiscal	CGI art. 223 quater et quinquies	Contrôle de l'information dans le rapport de gestion	Observations ou absence d'observations ou mention de l'irrégularité dans le rapport sur les comptes annuels (3e partie) (3)	n° 990

(1) Article inapplicable aux SAS (C. com. art. L 227-1, al. 3).
(2) Sur le rapport mentionnant l'irrégularité, voir n° 5365.
(3) Voir n° 5371.
(4) **Sociétés concernées** Il s'agit des (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p. 36 s.) :
- SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- SA et SCA dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé mais qui sont contrôlées au sens de l'article L 233-16 (c'est-à-dire, sous contrôle exclusif ou conjoint) par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un tel marché et pour autant que les mandataires sociaux de ces sociétés contrôlées détiennent un mandat dans une société du groupe dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

Techniques de contrôle à utiliser pour les vérifications spécifiques

5355

Les vérifications spécifiques relèvent des « autres interventions définies par la loi ou par convention » prévues par le cadre conceptuel (voir n° 5345) ayant notamment pour objet soit de :

- s'assurer de la concordance d'un chiffre, d'une information et d'en apprécier la sincérité au regard d'une cohérence d'ensemble, d'une vraisemblance ;

- s'assurer de la concordance d'un chiffre, d'une information avec le chiffre ou l'information figurant dans un autre document dont il est extrait ;

- porter à la connaissance, signaler des faits, des situations, des informations.

Les diligences à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes sont définies par les normes CNCC pour chaque type de vérification spécifique.

Se reporter aux renvois indiqués aux n° 5351-1 et 5351-2.

Conclusions par le commissaire des vérifications spécifiques

5356

Comme indiqué aux n° 5351-1 et 5351-2, les conclusions sont exprimées dans le rapport sur les comptes annuels ou dans les rapports spécifiques prévus par la loi. Lorsque le commissaire aux comptes relève des inexactitudes ou des irrégularités portant sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux actionnaires, il les mentionne dans la troisième partie du rapport relative aux vérifications spécifiques.

Sur les autres irrégularités ou inexactitudes, voir n° 5365.

Par ailleurs, dès lors que les inexactitudes ou irrégularités constituent une information présentant un caractère délictueux, le commissaire aux comptes doit les communiquer au procureur de la République (voir n° 5368).

Insertion dans le rapport sur les comptes annuels

La CNCC (NI.I CNCC § 5, février 2010 et NI n° 9, p. 78 s.) apporte les précisions suivantes :

a. La mention dans le rapport sur les comptes annuels doit être faite en tenant compte du **critère d'importance relative** à l'exception des informations obligatoires sur les participations et les détenteurs du capital.

La notion d'importance relative est difficile à cerner en matière d'audit et d'opinion sur les comptes annuels. Elle est encore plus complexe en matière de vérifications spécifiques, dans la mesure où le chiffrage et la relativité par rapport à certaines rubriques ou à certains postes des comptes annuels n'est guère praticable. Il est difficile de fixer des critères chiffrés pouvant servir de référence pour prendre une décision.
On pourra retenir les critères suivants :
- la gravité du fait,
- ses conséquences possibles pour l'entreprise,
- l'utilité de la mention pour la prise de décision des actionnaires.

b. Lorsqu'une irrégularité ou une inexactitude concerne (norme CNCC n° 5-112, § 17 ; sur la valeur de cette norme, voir n° 5252) :

- **les conventions réglementées** ;

- **les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises** ;

- **une intervention prévue par la loi autre que la mission générale (pour les irrégularités liées à l'opération concernée)** ; celle-ci est mentionnée dans le **rapport spécifique** établi dans chacun des cas et sera répétée dans le rapport sur les comptes annuels si elle a une incidence sur l'expression de l'opinion.

C. Examen limité des comptes

5357

Rappel : au niveau international, la mission d'examen limité est régie par les normes ISRE 2400 et ISRE 2410 de l'IAASB. Au niveau national, la norme ISRE 2410 a été transposée par la CNCC.

La **NEP 2410** (§ 01 et 02) définit les principes que le commissaire aux comptes applique lorsqu'il conduit un **examen limité** de comptes intermédiaires **conformément aux textes légaux et réglementaires.** Ces comptes intermédiaires peuvent être des comptes condensés présentés, le cas échéant, sous forme consolidée.

La NEP 2410 doit être appliquée pour le contrôle des comptes semestriels des sociétés cotées (voir n° 3705-6).

En revanche, lorsqu'une entité demande à son commissaire aux comptes de réaliser un **rapport d'examen limité** pour répondre à des **besoins spécifiques,** ce dernier doit appliquer la **NEP 9020** « Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes » (voir n° 5359-1).

a. Principes généraux (NEP 2410, § 07 et 08) Lorsqu'il conduit un examen limité de comptes, le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit réalisé pour les besoins de la certification. Il s'agit essentiellement de s'entretenir avec la direction et de mettre en oeuvre des procédures analytiques. Il obtient ainsi l'assurance, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit, qualifiée d'**assurance modérée,** que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives (NEP 2410, § 7 à 10).

Le commissaire aux comptes doit respecter les dispositions du Code de déontologie de la profession (NEP 2410, § 05 ; voir n° 5380). En outre, tout au long de ses travaux, il doit faire preuve d'esprit critique et exercer son jugement professionnel (NEP 2410, § 06). Les termes et conditions de l'examen limité sont définis dans une lettre de mission (NEP 2410, § 12 ; voir n° 5347-2).

b. Diligences (NEP 2410, § 13 à 16) Le commissaire aux comptes doit notamment :

- acquérir une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires et afin de concevoir et mettre en oeuvre des procédures lui permettant de fonder sa conclusion sur ces comptes ;

- suivre les facteurs de risque identifiés lors de l'audit ou de l'examen limité de l'exercice précédent (ou prendre connaissance de l'entité à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur), notamment les faiblesses significatives du contrôle interne, les risques inhérents élevés, les anomalies significatives corrigées ou non, les changements survenus depuis la période précédente.

Sur les diligences spécifiques à mettre en oeuvre pour le commissaire aux comptes lorsque l'examen limité constitue sa première intervention auprès de l'entité, voir la Note d'information CNCC NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.711.

Remarque
Déclarations de la direction (NEP 2410, § 23 et 24) : le commissaire aux comptes demande au représentant légal les déclarations écrites qu'il estime nécessaires en appliquant les principes de la NEP 580 (voir n° 5044-1).

c. Techniques de contrôle (NEP 2410, § 17 à 22)
Entretiens avec la direction Le commissaire aux comptes s'entretient principalement avec les membres de la direction des éléments suivants :

- les fraudes : leur appréciation du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes, les procédures mises en place pour les identifier, leur connaissance éventuelle de fraudes ;

- le respect des textes légaux et réglementaires ;

- les anomalies significatives relevées devant être corrigées ;

- la survenance d'événements postérieurs à la clôture (tels que définis par la NEP 560, voir n° 2832) ;

- les changements comptables (tels que définis par la NEP 730, voir n° 366) ;

- les opérations non courantes ;

- les estimations comptables et les hypothèses sous-jacentes ;

- les opérations avec les parties liées ;

- les faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation.

Procédures analytiques (définies par la NEP 520, voir n° 5332-1)

Autres procédures d'examen limité :

- rapprochement des comptes intermédiaires avec les documents comptables dont ils sont issus ;

- si des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés, analyse de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;

- consultation des procès-verbaux ou des comptes-rendus de réunion de l'organe délibérant et des organes mentionnés à l'art. C. com. L 823-16 (organe chargé de l'administration ou de la direction, organe de surveillance, comité d'audit) ;

- inspection d'enregistrements ou de documents, vérifications de calculs.

Remarque
Seuil(s) de signification : pour le(s) déterminer et évaluer l'incidence des anomalies détectées sur sa conclusion, le commissaire aux comptes applique les principes définis dans les NEP 320 et 450 (voir n° 5340).

d. Conclusion et rapport (NEP 2410, § 26 à 38) Le commissaire aux comptes formule :

- **soit une conclusion sans réserve** ;

Lorsque l'examen limité lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que les comptes intermédiaires pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

- **soit une conclusion avec réserve** :

- lorsqu'il a identifié des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

- ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en oeuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion sur les comptes ;

et que :

- les incidences des anomalies significatives ou des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;

- la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Remarque
Observations : lorsqu'il émet une conclusion sans ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule toutes observations utiles en attirant l'attention du lecteur de comptes intermédiaires sur une information fournie dans l'annexe. L'observation est systématique en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation ou en cas de changement de méthodes comptables survenu au cours de la période.

- **soit une conclusion défavorable** :

Lorsqu'il a détecté des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
et que :

- les incidences des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

- **soit une impossibilité de conclure** :

Lorsqu'il n'a pas pu mettre en oeuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion sur les comptes ;
et que :

- les incidences des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;

- ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Ou lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Remarque
Documentation : le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suffisants et appropriés pour fonder ses conclusions (NEP 2410, § 39).

e. Exemples de rapport La CNCC a publié des exemples de rapport sur l'information financière semestrielle (CNP 2007-22 du 23 juin 2008 ; www.cncc.fr) : comptes IAS 34 consolidés condensés ou résumés, et comptes IAS 34 consolidés complets.

D. Autres interventions définies par la loi ou le règlement

5358

Elles relèvent d'**examens particuliers** définis par la loi et propres à chaque intervention.
Ces interventions sont les suivantes :
- interventions consécutives à des **opérations** particulières **décidées** par la société : voir n° 5358-1 ;
- interventions consécutives à des **événements** particuliers **survenant** dans la société : voir n° 5358-2 ;
- interventions concernant le rapport que doit établir le commissaire aux comptes sur le rapport sur le contrôle interne dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé : voir n° 3699-3 (diligences) et n° 5374 (rapport du CAC).

Opérations particulières décidées par la société

5358-1

Ce **tableau récapitulatif** a été établi par nos soins à partir des anciennes **normes CNCC de la série 6** (dont certaines ont été remplacées par de nouvelles Notes d'information, voir n° 5376).

Sur la valeur de ces normes, voir n° 5252.

Opérations	Textes (C. com)	Contrôle	Commentaires [1]
Distribution d'acomptes sur dividendes	L 232-12	Certification du bilan	n° 2994
Augmentation de capital par compensation avec des créances	L 225-146, al. 2 et R 225-134	Certification de l'arrêté de comptes et des libérations d'actions	n° 3172
Suppression du droit préférentiel de souscription	L 225-135 et R 225-114 à R 225-117	Rapport spécial à l'AGE	n° 3438 s.
Emission, conversion ou rachat d'actions de préférence	L 228-12 et R 228-17 à R 228-22	Rapport spécial à l'AGE et/ou aux organes de direction en cas de délégation	n° 3440-1 et 3440-2
Emission et modification [3] de valeurs mobilières donnant accès au capital	L 228-92 et R 225-117	Rapport spécial à l'AGE et/ou aux organes de direction en cas de délégation	n° 3438 s.
Ouverture d'options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice des membres du	L 225-177 et R	Rapport spécial à l'AGE	n° 3195-2

Opérations	Textes (C. com)	Contrôle	Commentaires [1]
personnel	225-144		
Réduction du capital	L 225-204, R 225-150 et R 225-156	Rapport spécial à l'AGE	n° 3179
Conversion ou rachat des parts bénéficiaires émises depuis plus de 20 ans	Déc. 6/6/67 art. 6	Rapport spécial à l'AGE	Norme CNCC n° 6-301
Fusion, scission, apport partiel d'actif	(2)		(2)
Transformation de la société	L 225-244 et L 223-43	Rapport spécial à l'AGE	n° 3536
Regroupement volontaire des actions non cotées	Déc. 5/4/65	Rapport spécial à l'AGE	Norme CNCC n° 6-302
Emission de titres participatifs	L 228-37	Rapport à l'assemblée générale	n° 3363
Paiement du dividende ou d'acomptes sur dividendes en actions	L 232-19	Rapport à l'assemblée générale	n° 3177
Augmentation de capital rémunérant une OPE	L 225-148	Rapport à l'assemblée générale	n° 3431 et 3438-4
(1) Lorsqu'une norme CNCC est citée dans la colonne, c'est qu'elle ne fait pas l'objet de développements dans le Mémento. Les autres sont citées aux n° où sont les renvois. Sur la valeur des normes CNCC de la série 6, voir n° 5252. (2) Depuis la loi n° 88-17 du 5 janvier 1988, les commissaires aux comptes n'ont plus à intervenir directement en tant que tels dans ces opérations, sauf SCPI et OPCVM (voir Mémento Fusions & Acquisitions n° 13170 à 13190). (3) En ce sens, Bull. CNCC, n° 140, décembre 2005, EJ 2005-115, p. 705.			

Remarque

SARL : La création de parts sociales assorties d'avantages particuliers ne nécessite pas l'intervention d'un commissaire aux avantages particuliers. Elle ne nécessite pas non plus un rapport du commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 153, mars 2009, EJ 2008-61, p. 269 s.).

Evénements survenant dans la personne ou entité

5358-2

Ce **tableau récapitulatif** a été établi par nos soins à partir des anciennes **normes CNCC de la série 6.**

Sur la valeur de ces normes, voir n° 5252.

Evénements	Textes	Travaux ou Contrôles	Commentaires
Faits délictueux	C. com. art. L 823-12	Révélation des faits délictueux au procureur	n° 5368

Evénements	Textes	Travaux ou Contrôles	Commentaires
		de la République	
Faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation	C. com. art. L 234-1 et L 234-2 et R 234-1 à R 234-7	Procédure d'alerte - Rapport dans certains cas	n° 3541-2
Convocation de l'assemblée générale en cas de carence des organes sociaux	C. com. art. L 225-103 et R 225-162	Rapport	Norme CNCC n° 6-703
Emission de prospectus	Règl. gén. AMF, art. 212-15	Lettre de fin de travaux	n° 5081-9
Déclarations de créances (Procédures de sauvegarde et de redressement judiciaire)	C. com. art. L 622-25 et L 631-19	Rapport relatif au visa de la déclaration de créance(s)	n° 595-2
Demande d'information du comité d'entreprise	C. trav. art. L 2323-8	Donner des explications au CE	n° 5041
Blanchiment de capitaux et financement du terrorisme Trafic de stupéfiants Fraude aux intérêts financiers des Communautés européennes Corruption Activités criminelles organisées Fraude fiscale	C. mon. fin art. L 561-2 12° , L 561-5, L 561-6, L 561-9, L 561-12, L 561-15, L 561-21, L 561-22, L 561-32, L 561-33 et L 561-36	Déclaration à Tracfin	n° 5368-1

Remarque

Procédures de sauvegarde et de redressement judiciaire : en vue de la constitution du comité des principaux fournisseurs, le commissaire aux comptes de la société se trouvant en procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire doit certifier la liste des créances de cette société ainsi que le montant de chacune d'entre elles (C. com. art. L 626-30-2 et R 626-56 ; voir n° 3548-4). Dans le cadre de la procédure de sauvegarde financière accélérée (voir n° 3548-7 s.), une intervention similaire du commissaire aux comptes du débiteur est prévue pour la constitution du comité des créanciers financiers (C. com. art. L 628-5). Cette intervention du commissaire aux comptes n'a toutefois, à ce jour, pas été définie par les organismes compétents. Pour un exemple d'attestation, voir Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, CNP 2006-16, p. 588 s.

E. Diligences directement liées (« DDL ») à la mission de commissaire aux comptes

5359

Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de délivrer des rapports pour **répondre à des besoins spécifiques.** Il peut effectuer les travaux si la prestation effectuée entre dans les **diligences directement liées** à sa mission telles que définies par les NEP (C. com. art. L 822-11 II) et si les dispositions du Code de déontologie sont respectées. Les normes relatives aux « DDL » ont pour objet de définir les conditions d'intervention du commissaire aux comptes, les travaux qu'il met en oeuvre et la forme du rapport délivré à l'issue de son intervention.

Sur le champ de la révélation de faits délictueux dans le cadre des normes « DDL », voir n° 5368.

Remarques

1. Lettre de mission L'établissement d'une lettre de mission spécifique pour chaque intervention réalisée au titre d'une « DDL » n'a pas un caractère impératif. Il est possible d'insérer ces interventions dans la lettre de mission « générale » (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, CNP 2008-27, p. 551 s.). Pour plus de détails sur la lettre de mission, voir n° 5347-2.

2. Destinataires Le commissaire aux comptes étant astreint au secret professionnel, les rapports ou attestations émis dans le cadre des « DDL », notamment les rapports de procédures convenues (voir n° 5359-6), ne peuvent être adressés à d'autres personnes que la direction de l'entité ou l'organe de l'entité auxquels ils sont destinés (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, CNP 2008-28, p. 549 s.).

3. Refus du CAC Quel que soit le contexte de la demande, le commissaire aux comptes peut toujours refuser l'intervention.

Audit ou examen limité (normes « DDL »)

5359-1

Selon la demande formulée par les dirigeants, le commissaire aux comptes réalise un audit ou un examen limité.

Dans les deux cas, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission selon les dispositions de la NEP 210 (NEP 9010, § 17 ; NEP 9020, § 17 ; voir n° 5347-2).

I. Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (NEP 9010)

L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut aussi avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisation et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un **rapport d'audit** lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une opinion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir l'assurance raisonnable que les informations ne comportent pas d'anomalies significatives (NEP 9010, § 03). **Conditions requises** Ce rapport ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent (NEP 9010, § 05).

Informations financières sur lesquelles peut porter ce rapport (NEP 9010, § 06 à 13)

- ces informations sont des comptes, des états comptables (par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie) ou des éléments de comptes (par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée, un état des stocks), accompagnés dans tous les cas de notes explicatives ;

Remarque
Eléments de comptes : le commissaire aux comptes ne peut réaliser un audit portant sur ces éléments que si les comptes ont fait l'objet d'un audit.

- les comptes sont ceux d'une seule entité, des comptes consolidés ou combinés, ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques ;

- ils concernent un exercice complet ou une autre période définie ;

- ils sont établis selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels ou consolidés, ou selon un autre référentiel comptable reconnu, ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

A titre d'exemple, les rapports d'audit à émettre sur des comptes consolidés établis spécifiquement pour les besoins d'une introduction en bourse relèvent de cette NEP. Selon la CNCC, rien n'interdit au commissaire aux comptes d'exprimer dans un rapport unique une opinion d'audit couvrant 3 années de comptes consolidés (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, CNP 2010-07, p. 587). Pour un exemple de rapport unique, voir Bull. CNCC précité.

Travaux du CAC (NEP 9010, § 17 à 22) Le commissaire aux comptes réalise ses travaux d'audit en respectant toutes les NEP relatives à l'audit (sur leur liste, voir n° 5376), à l'exception de la NEP 700 relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (voir n° 5371) et de la NEP 705 sur la justification des appréciations (voir n° 5371-2). **Formulation de l'opinion et observations** (NEP 9010, § 23 à 37) Le commissaire formule une opinion favorable avec ou sans réserve, ou une opinion défavorable ou une impossibilité de formuler une opinion (voir n° 5371-1). **Forme du rapport** (NEP 9010, § 38)

Il comporte un titre, l'identité du destinataire, le rappel de la qualité de commissaire aux comptes, le nom de l'entité, la nature des informations financières qui font l'objet du rapport (et qui sont jointes à ce dernier), la période concernée, les rôles de la direction et du commissaire aux comptes, toutes remarques utiles permettant au destinataire de mesurer la portée et les limites du rapport (lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu), la nature et l'étendue des travaux mis en oeuvre,

l'opinion du commissaire aux comptes, ses observations éventuelles, la date du rapport, l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

Remarque
Co-commissariat : le rapport d'audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières établies conformément aux référentiels comptables pour répondre aux obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes et que ces informations ont été arrêtées par l'organe compétent ou sont destinées à être communiquées au public.
Dans les autres cas, le rapport d'audit peut être signé par l'un des commissaires aux comptes. Il appartient alors à ce dernier d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit et de leur en communiquer une copie (NEP 9030, § 39).

Exemples de rapport d'audit Le bulletin CNCC (n° 155, septembre 2009, p. 554 s.) propose deux exemples de rapport selon que l'opinion du commissaire aux comptes porte sur des comptes établis :

- selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle,

- ou selon un référentiel « ad hoc », des comptes résumés, des états comptables ou encore des éléments de comptes.

II. Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (NEP 9020)

L'entité demande un **rapport d'examen limité** lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une conclusion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir une « assurance modérée », c'est-à-dire une assurance moins élevée que celle obtenue dans le cadre de l'audit des comptes, que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives (NEP 9020, § 03).
Conditions requises (NEP 9020, § 05) Voir I.

Informations financières sur lesquelles peut porter ce rapport (NEP 9020, § 06 à 13) Voir I.

Remarque
Eléments de comptes : le commissaire aux comptes ne peut réaliser un examen limité portant sur ces éléments que si les comptes ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

Sur le contrôle de l'information financière trimestrielle, voir n° 3708.

Travaux du CAC (NEP 9020, § 17 à 22) Le commissaire aux comptes réalise ses travaux d'examen limité en respectant la NEP 2410 (voir n° 3705-6), à l'exception des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions.

Sur les diligences spécifiques à mettre en oeuvre pour le commissaire aux comptes lorsque l'examen limité constitue sa première intervention auprès de l'entité, voir la Note d'information CNCC NI.XIII « Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat », décembre 2011, § 2.712.

Formulation de la conclusion et observations (NEP 9020, § 23 à 35) Le commissaire formule une conclusion avec ou sans réserve, ou une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure.
Forme du rapport (NEP 9020, § 36). Elle est identique à celle du rapport d'audit (voir **I.**)

Remarque
Co-commissariat : la remarque concernant le rapport d'audit s'applique au rapport d'examen limité (voir I.) (NEP 9020, § 37).

Exemples de rapport d'examen limité Le bulletin CNCC (n° 155, septembre 2009, p. 560 s.) propose deux exemples de rapport selon que l'opinion du commissaire aux comptes porte sur des comptes établis :

- selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle,

- ou selon un référentiel « ad hoc », des comptes résumés, des états comptables ou encore des éléments de comptes.

Sur le contrôle des comptes semestriels, voir n° 3705-6 (NEP 2410).

Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

5359-4

Selon la NEP 9030 (§ 01 et 02), hors les cas expressément prévus par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une **attestation** portant sur des **informations particulières.**

I. Conditions requises
(NEP 9030, § 04 à 10) Les attestations ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière tels qu'énoncés dans la NEP 315 (§ 14).

Remarque
Prévisions : le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document comportant au moins :

- les informations objet de l'attestation ;

- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;

- la date d'établissement du document.

Le commissaire aux comptes est autorisé à émettre une attestation sur des informations relatives à l'entité, ou à une entité contrôlée par celle-ci, ou à une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'art. C. com. L 233-3 (NEP précitée, § 7).

Remarque
Attestation susceptible d'être produite en justice : selon le H3C (Avis du 9 juin 2011), le commissaire aux comptes sollicité pour établir une attestation susceptible d'être produite en justice peut délivrer une telle attestation sous réserve que cette dernière soit établie conformément aux dispositions de la NEP relative aux attestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes ne peut pas établir un document qui comporterait une appréciation susceptible d'être assimilée à une expertise demandée dans le cadre d'un contentieux.

II. Travaux du commissaire aux comptes
(NEP 9030, § 11 à 16)

Il doit établir une lettre de mission selon les dispositions de la NEP 210 (voir n° 5347-2).

Il détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation. Si ce n'est pas le cas, il met en oeuvre des travaux complémentaires.

Il s'agit par exemple de vérifier :

- la concordance ou la cohérence des informations avec la comptabilité ou sous-tendant la comptabilité ou en lien avec elle ;

- la conformité des informations avec les textes légaux ou réglementaires, les statuts, les contrats, les éléments du contrôle interne, les décisions de la direction.

Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise les techniques de contrôle décrites dans la NEP 500 « Caractère probant des éléments collectés » (voir n° 5333).

Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations de la direction (NEP 580, voir n° 5044-1).

III. Forme de l'attestation
(NEP 9030, § 17 à 19) C'est un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction.

Elle comporte un titre, l'identité du destinataire, le rappel de la qualité de commissaire aux comptes de l'entité, le nom de l'entité, la nature et l'étendue des travaux mis en oeuvre, toutes remarques utiles permettant au destinataire de mesurer la portée et les limites de l'attestation, une conclusion, une date, l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

Remarques

1. **Co-commissariat** L'attestation est signée par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'elle porte sur des informations établies conformément aux référentiels comptables pour répondre aux obligations légales ou réglementaires françaises et que ces informations ont été arrêtées par l'organe compétent ou sont destinées à être communiquées au public. Dans les autres cas, l'attestation peut être signée par l'un des commissaires aux comptes. Il appartient alors à ce dernier d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'attestation et de leur en communiquer une copie (NEP 9030, § 20 et 21).

2. **Secret professionnel** (NEP 9030, § 19) Le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité.



Exemples

1. Attestations que le commissaire aux comptes peut délivrer au titre des DDL Peuvent être délivrées les :

- attestation relative à la **déclaration annuelle des emballages (attestation éco-emballage)** (pour un exemple d'attestation, voir Bull. CNCC n° 166, juin 2012, CNP 2011-10, p. 385).

- attestation des **données financières** de l'entité dont il est commissaire aux comptes, sachant que cette attestation pourra, par la suite, être produite en justice (Bull. CNCC n° 155, septembre 2009, EJ 2008-115, p. 599 s.).

- attestation demandée par les **éco-organismes** au titre de la **déclaration annuelle des équipements électriques et électroniques (EEE).**

Le communiqué CNCC « Attestation éco-organismes » du 24 mars 2009 (www.cncc.fr) fournit des précisions sur les attestations demandées par les éco-organismes (Eco-Systèmes, ERP, Récylum) et sur les modalités d'établissement de cette attestation par le commissaire aux comptes :

- précisions sur les diligences du commissaire aux comptes ;

- formulation de l'attestation et possibilité d'y inclure des observations ;

- propositions d'exemples d'attestation adaptés à chacun des trois éco-organismes.

- attestation **EcoFolio** au titre de la déclaration annuelle des « papiers imprimés » et des « papiers à copier et enveloppes ». La CNCC apporte des précisions sur les diligences du commissaire aux comptes, ainsi que sur la formulation de l'attestation (Communiqué, publié sur le site de la CNCC le 4 février 2011, www.cncc.fr).

2. Attestations que le commissaire aux comptes ne peut pas délivrer Il s'agit notamment de l'attestation prévue par l'instruction administrative du 8 novembre 1999, qualifiant la nature de l'activité d'une société holding : cette attestation ne concerne pas, directement ou indirectement la société dont les titres font l'objet d'une mutation (Bull. CNCC n° 140, décembre 2005, CNP 2005-09, p. 667).

IV. Exemple d'attestation
Le bulletin CNCC (n° 155, septembre 2009, p. 566 s.) propose un exemple d'attestation déclinant les différents travaux pouvant être mis en oeuvre par le commissaire aux comptes : vérification de concordance, de cohérence et/ou de conformité.

Constats à l'issue de procédures convenues

5359-6

L'entité, en dehors de toute obligation légale, peut avoir besoin de constats résultant de procédures de contrôle spécifiques mises en oeuvre sur des sujets déterminés en lien avec les comptes. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de mettre en oeuvre ces procédures de contrôle.

Ces procédures, définies en accord entre l'entité et le commissaire aux comptes, sont dénommées « procédures convenues » et donnent lieu à l'établissement d'un rapport.
Les procédures convenues ne conduisent pas à une opinion d'audit, à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes. Le rapport présentant les constats qui résultent de la mise en oeuvre des procédures convenues n'est pas destiné à être rendu public par l'entité.

La NEP 9040 relative aux constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes apporte les précisions suivantes :

I. Conditions requises
(NEP précitée, § 05 à 11). Les procédures convenues ne peuvent porter que sur :

- des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes de l'entité (sur leur définition, voir NEP 9010, n° 5359-1) ;

- des informations, des données ou des documents de l'entité ayant un lien avec la comptabilité ou avec les données sous-tendant la comptabilité ;

- des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Le commissaire aux comptes peut réaliser des constats résultant de procédures convenues relatifs à l'entité elle-même, à une entité qui la contrôle ou à une entité qui est contrôlée par elle au sens de l'art. C. com. L 233-3 (contrôle exclusif ou conjoint).

II. Travaux du CAC
(NEP précitée, § 12 à 14). Il convient avec l'entité :

- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne sur lesquels portent les procédures à mettre en oeuvre ;

- de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en oeuvre ;

- des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;

- des conditions restrictives de diffusion du rapport.

III. Forme du rapport
Le rapport du commissaire aux comptes relate les constats qui résultent de la mise en oeuvre des procédures convenues. Sur les mentions devant figurer dans le rapport, voir NEP précitée § 15 et 16.

IV. Exemple de rapport
Le bulletin CNCC (n° 155, septembre 2009, p. 571 s.) propose un exemple de rapport se traduisant par la formulation de constats.

Remarques

1. Lettre de mission Elle est obligatoire (NEP 210, voir n° 5347-2).

2. Co-commissariat aux comptes (NEP précitée, § 19 et 20) Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes. Il appartient alors à ce dernier d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention, et de leur communiquer une copie de son rapport.

Consultations

5359-7

Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à délivrer, à la demande de cette dernière, des consultations sur des sujets en lien avec les comptes et l'information financière.

Sur les consultations portant sur le contrôle interne, voir n° 5359-10.

La consultation permet de donner un avis ou de fournir des éléments d'information. Elle nécessite la mise en oeuvre de travaux non requis pour la mission de certification. Elle est destinée à l'usage propre de l'entité.

Les avis peuvent être assortis de recommandations qui contribuent à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

La NEP 9050 relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes apporte les précisions suivantes :

I. Conditions requises
(NEP précitée, § 05 à 12)
Le commissaire aux comptes intervient à la demande de l'entité, à partir des éléments d'information que celle-ci lui communique et dans le contexte particulier qui lui est présenté.
La consultation porte sur les comptes ou l'information financière (sur l'objet de la consultation, voir NEP précitée, § 06).
Concernant les informations prévisionnelles, le commissaire aux comptes peut donner un avis sur la traduction chiffrée, compte tenu du processus défini par l'entité pour les élaborer et des hypothèses qui les sous-tendent.
La consultation peut concerner l'entité elle-même, une entité qui la contrôle ou une entité qui est contrôlée par elle au sens de l'art. C. com. L 233-3 (contrôle exclusif ou conjoint).

Le commissaire aux comptes s'assure que l'entité a réalisé une analyse préalable de l'opération dans son contexte. La consultation ne comporte pas d'appréciation sur l'opportunité de l'opération objet de la consultation ou sur son montage juridique, fiscal et financier ou sur la possibilité de réalisation des prévisions.

II. Travaux du CAC
(NEP précitée § 13 à 15) Une lettre de mission est obligatoire (NEP 210, voir n° 5347-2). Il examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance.

Le commissaire aux comptes demande à l'entité de lui communiquer les consultations éventuellement établies sur le sujet par d'autres intervenants.

III. Forme de la consultation
Elle consiste en un document daté et signé comportant les mentions précisées au § 17 de la NEP précitée.

Remarque
Co-commissariat aux comptes (NEP précitée, § 26 et 27) : voir n° 5359-6.

Acquisition d'entités

5359-8

Une entité, lorsqu'elle a engagé un processus d'acquisition d'une autre entité (« la cible »), peut avoir besoin de travaux spécifiques portant sur des informations fournies par cette dernière. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences d'acquisition ».
La NEP 9060 relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes rendues lors d'acquisition d'entités apporte les précisions suivantes :

I. Conditions requises
(NEP précitée, § 05 à 14) Sous réserve de l'accord de la « cible », le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de la « cible » ou sur les données qui les sous-tendent :

- des constats à l'issue de procédures convenues (voir 5359-6) ;
- des consultations (voir n° 5359-7) qui ont pour objet de donner des avis et qui peuvent être assorties de recommandations ;
- un audit au sens de la NEP 9010 ou un examen limité au sens de la NEP 9020 (voir n° 5359-1).

Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si l'acquisition est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens de l'art. C. com. L 233-3 (contrôle exclusif ou conjoint).

Sur les travaux auxquels le commissaire aux comptes ne peut pas participer, voir NEP précitée, § 11.

II. Travaux du CAC
(NEP précitée, § 15 à 20) Une lettre de mission est obligatoire (NEP 210, voir n° 5347-2).
Selon la demande de l'entité (constats, consultation, audit, examen limité), le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément à la norme applicable.

III. Rapports
(NEP précitée, § 21 à 23) Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences d'acquisition.

Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les NEP relatives aux constats (voir n° 5359-6), aux consultations (voir n° 5359-7), à l'audit et à l'examen limité (voir n° 5359-1).

Remarque
Co-commissariat aux comptes (NEP précitée, § 26 et 27) : voir n° 5359-6.

Cession d'entreprises

5359-9

Une entité peut avoir besoin, lorsqu'elle envisage de céder une entreprise, de travaux spécifiques portant sur les informations de cette entreprise. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences de cession ».
La NEP 9070 relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'une ou plusieurs entités ou branches d'activité apporte les précisions suivantes :

I. Conditions requises
(NEP précitée, § 05 à 14) Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de l'entité ou de l'activité cédée ou sur les données qui les sous-tendent :

- des constats à l'issue de procédures convenues (voir NEP précitée, § 07) ;

- des consultations (voir NEP précitée, § 08) ;

- des attestations (voir NEP précitée, § 09) ;

- un audit au sens de la NEP 9010 ou un examen limité au sens de la NEP 9020 (voir n° 5359-1).

Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si la cession est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens de l'art. C. com. L 233-3 (contrôle exclusif ou conjoint).

Sur les travaux auxquels **le commissaire aux comptes ne peut pas participer,** voir NEP précitée, § 12.

II. Travaux du CAC
(NEP précitée, § 16 à 22) Une lettre de mission est obligatoire (NEP 210, voir n° 5347-2). Selon la demande de l'entité (constats, consultation, attestation, audit, examen limité), le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément à la norme applicable.

III. Rapport
(NEP précitée, § 23 à 25) Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences de cession.

Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les NEP relatives aux constats (voir n° 5359-6), aux consultations (voir n° 5359-7), aux attestations (voir n° 5359-4), à l'audit et à l'examen limité (voir n° 5359-1).

Remarque
Co-commissariat aux comptes : voir n° 5359-6.

Consultations portant sur le contrôle interne

5359-10

Le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser des consultations portant sur le **contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.** Ces consultations sont conditionnées à la présentation, par le commissaire aux comptes, dans la lettre de mission spécifique, de l'étendue des travaux relatifs au contrôle interne qu'il a réalisés ou envisage de réaliser dans le cadre de sa mission légale d'audit des comptes.
La NEP 9080 relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière apporte les précisions suivantes :

I. Conditions requises
(NEP précitée, § 04 à 06) Les consultations que le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser portent sur les éléments du

contrôle interne pour leurs seuls aspects relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière tels qu'énoncés dans la NEP 315, § 14.

Ces éléments de contrôle interne concernés sont :

- l'environnement de contrôle ;
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes ;
- les procédures de contrôle interne ;
- les principaux moyens mis en oeuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne ;
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ;
- la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière.

Les travaux concernent les éléments du contrôle interne de l'entité elle-même ou d'une entité contrôlée par celle-ci ou d'une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'article C. com. L 233-3 (contrôle exclusif ou conjoint).

II. Objectifs des travaux
(NEP précitée, § 05) Les travaux du commissaire aux comptes ont pour objet de donner un avis :

- sur les **forces et faiblesses d'éléments** du contrôle interne en place ou à l'état de projet, ou
- sur la **conformité du contrôle interne de l'entité à un référentiel cible** du référentiel de contrôle interne retenu par l'entité.

La NEP 9080 permet également au commissaire aux comptes :

- de fournir un support de formation sur des textes, projets de textes, pratiques, contribuant à la bonne compréhension par l'entité de ses obligations ;
- de fournir un document d'analyse aux responsables concernés de l'entité sur les conséquences ou difficultés d'application d'un référentiel, de textes ou de pratiques.

Les avis peuvent être assortis de **recommandations** visant à contribuer à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière et qui portent sur des éléments du contrôle interne objets de la consultation.

Lettre de confort

5359-11

Remarque
Ancienne norme : dans l'attente d'une éventuelle nouvelle NEP concernant la lettre de confort, nous fournissons ci-après les commentaires sur l'ancienne norme.

La norme CNCC n° 4-105 (§ 01 et 04 ; sur sa valeur, voir n° 5252) définit les principes et les modalités d'application de l'intervention du commissaire aux comptes sollicité pour émettre une lettre de confort, n'ayant pas vocation à être rendue publique, sur des **informations données par les dirigeants** sur la situation financière ou les comptes d'une entité **à l'attention d'un tiers** à l'occasion d'une **opération financière** en France ou à l'étranger. Elle est ainsi applicable aux placements effectués à l'étranger, sauf si le commissaire aux comptes accepte d'émettre sa lettre de confort en faisant référence aux normes professionnelles d'audit généralement admises dans le pays concerné.

Cette norme ne s'applique pas à la vérification des informations contenues dans un prospectus soumis au contrôle de l'AMF et faisant l'objet d'une lettre de fin de travaux (voir n° 5081-9).

II. Eléments de synthèse (de la mission de commissariat aux comptes)

Nous examinons ci-après :
- l'information du gouvernement d'entreprise (voir n° 5360) ;
- la communication des irrégularités et inexactitudes au conseil d'administration et à l'assemblée générale (voir n° 5365) ;
- la communication des faiblesses du contrôle interne à la direction (voir n° 5367) ;
- la révélation des faits délictueux au procureur de la République (voir n° 5368) ;
- l'information des associés : les rapports (voir n° 5370).

A. Information du gouvernement d'entreprise (conseil d'administration, dirigeants sociaux, comité d'audit, etc.)

Aspects légal et réglementaire

5360

Le Code de commerce prévoit les obligations suivantes en matière de communication du commissaire aux comptes :

- selon l'article L 823-16, les commissaires aux comptes portent un certain nombre d'éléments à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance ainsi que, le cas échéant, du comité d'audit (« comité spécialisé » créé par l'article C. com. L 823-19, voir n° 398) ;

Sur les éléments sur lesquels portent les communications du commissaire aux comptes, voir n° 5362.

- selon l'article L 823-17, les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, ou de l'organe collégial d'administration ou de direction et de l'organe de surveillance qui examinent ou arrêtent les comptes annuels ou intermédiaires ; et selon l'art. C. com. R 823-9, ils peuvent être convoqués à toute autre réunion du conseil d'administration, du directoire et du conseil de surveillance ;
- selon l'article L 823-13, les commissaires aux comptes ont un pouvoir permanent d'investigations qui implique le droit, et le cas échéant, le devoir de communiquer avec les dirigeants, à n'importe quel moment qu'ils jugent utile au cours de l'exercice ;
- selon l'article L 823-10, les commissaires aux comptes vérifient la sincérité des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes de la personne ou entité contrôlée.

Ces dispositions s'appliquent dans toutes les entités dans lesquelles le commissaire aux comptes exerce sa mission (C. com. art. L 820-1).
Si la loi pose les principes et certaines règles de communication entre le commissaire aux comptes et les dirigeants sociaux, **la NEP 260 « Communications avec les organes mentionnés à l'article L 823-16 du Code de commerce »** (voir n° 5362) et la **NEP 265 « Communication des faiblesses du contrôle interne »** (voir n° 5367) précisent les éléments sur lesquels portent les communications, les modalités de ces communications et les incidences sur la mission du commissaire aux comptes.

Eléments sur lesquels portent les communications

5362

I. Communications avec les organes visés à l'article L 823-16 du Code de commerce
Les commissaires aux comptes portent à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration (conseil d'administration) ou de l'organe chargé de la direction (directoire, PDG, directeur général délégué, gérant, président de SAS) et de l'organe de surveillance (conseil de surveillance), ainsi que, le cas échéant, du comité d'audit (C. com. art. L 823-16 et NEP 260) :

a. « leur programme général de travail mis en oeuvre ainsi que les différents sondages auxquels ils ont procédé ».
Dans ce cadre, les commissaires aux comptes communiquent (NEP 260, § 04) :

- au **début de la mission** l'étendue des travaux d'audit et le calendrier prévus,

- au **cours de la mission** :

- les difficultés importantes rencontrées lors de son audit des comptes susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux,

- ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes, notamment les politiques comptables, les estimations comptables et les informations fournies en annexe,

- les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. Il en est notamment ainsi des **faiblesses significatives du contrôle interne** que le commissaire aux comptes communique en faisant application de la NEP 265 « Communication des faiblesses du contrôle interne » (voir n° 5367).

b. « les modifications qui leur paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ».

c. « les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes », voir n° 5365.

d. « les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-avant sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente ».

II. Communications avec le comité d'audit

En outre, lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'entités soumises à l'obligation de se doter d'un comité d'audit en application de l'art. C. com. L 823-19 (voir n° 398) ou qui se sont volontairement dotées d'un tel comité, il examine avec ce comité les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques (C. com. art. L 823-16).
Le commissaire lui communique également chaque année :

- une **déclaration d'indépendance,**

- une **actualisation** des informations relatives aux prestations fournies par les membres du réseau auquel le commissaire aux comptes est affilié, et celles relatives aux prestations accomplies au titre des diligences directement liées à la mission.

Lorsque le commissaire aux comptes communique des informations au comité d'audit, il détermine s'il les communique également à l'organe chargé de la direction ou à l'organe chargé de l'administration et à l'organe de surveillance.

Modalité des communications

5363

Selon la NEP 260 (§ 07), **le commissaire aux comptes** précise à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe chargé de la direction et à l'organe de surveillance, ainsi que le cas échéant, au comité d'audit, **la forme, le calendrier et le contenu** prévus des éléments qui leur seront communiqués.
Indépendamment du calendrier prévu, le commissaire aux comptes procède à ces communications au moment qu'il juge approprié selon **l'importance du sujet et les actions éventuelles à entreprendre** par les organes concernés (NEP précitée, § 08).

Forme de la communication

5364

Le commissaire aux comptes communique **par écrit** (NEP 260, § 09) :

- les éléments importants relatifs à son audit lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque les dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement,

- les éléments relatifs à son indépendance.

L'information des dirigeants par **lettre simple** ne peut pas être reprochée au commissaire aux comptes, les textes ne précisant pas les formes dans lesquelles le compte-rendu ou les observations doivent être formalisés. Toutefois, la **lettre recommandée** est la forme la plus adaptée pour le commissaire aux comptes qui veut se réserver une **preuve** (Bull. CNCC n° 132, décembre 2003, p. 630).

Le commissaire aux comptes fait figurer dans son **dossier** (NEP précitée, § 11) :

- la **formalisation des échanges oraux** avec les différents organes et la date de ces échanges,

- une **copie des communications écrites.**

B. Communication des irrégularités et inexactitudes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à l'assemblée générale

Obligation légale d'informer

5365

I. Communication au gouvernement d'entreprise
Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du **conseil d'administration** (ou du directoire et du conseil de surveillance), dans les SA, et des dirigeants (organe compétent qui a la charge de l'arrêté des comptes), dans les autres personnes morales ainsi que, le cas échéant, du comité d'audit les irrégularités et inexactitudes découvertes (C. com. art. L 823-16 ; voir n° 5362).

II. Communication à l'assemblée générale
Les commissaires aux comptes signalent, à la plus prochaine **assemblée générale ou réunion de l'organe compétent,** les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission (C. com. art. L 823-12, al. 1).

Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, le président et les dirigeants pour les SAS selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale (C. com. art. L 822-17, al. 3).

L'obligation d'information de l'assemblée générale concerne **toutes les sociétés** commerciales et toutes les entités pour lesquelles le commissaire aux comptes effectue sa mission quelle que soit la nature de la certification prévue dans celle-ci (C. com. art. L 820-1).
Le bulletin CNCC (n° 153, mars 2009, p. 9 s. ; voir n° 5356) précise :

a. Les irrégularités et inexactitudes portant sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux actionnaires sont signalées dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques.

b. Les irrégularités et inexactitudes, autres que celles relatives au rapport de gestion ou aux documents adressés aux actionnaires, ne sont pas mentionnées dans la troisième partie du rapport sur les comptes annuels relative aux vérifications spécifiques mais font l'objet d'une communication ad hoc à la plus prochaine assemblée générale ou, dans le rapport concerné, lorsqu'elles concernent une opération particulière faisant l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes destiné à l'organe délibérant.
Aucun formalisme particulier n'est prévu par l'article C. com. L 823-12. Leur signalement peut être effectué aussi bien par oral que par écrit. Toutefois, lorsque le commissaire aux comptes ne peut être présent ou représenté à l'assemblée générale, le signalement des irrégularités ou inexactitudes nécessite d'être formalisé par écrit pour pourvoir être communiqué aux actionnaires. Qu'elle ait été écrite ou orale, il est nécessaire que la communication du commissaire aux comptes soit mentionnée dans le procès-verbal de l'assemblée générale. En effet, le procès-verbal de l'assemblée générale doit comporter la mention des « documents et rapports soumis à l'assemblée » ainsi qu'un « résumé des débats » (C. com. art. R 225-106). Il est toutefois recommandé de veiller à la preuve de cette communication dans la mesure où un « résumé des débats » n'est pas aussi précis qu'un rapport établi par le commissaire aux comptes.

Caractéristiques de ces irrégularités et inexactitudes

5366

Norme professionnelle applicable L'ancienne norme CNCC n° 5-112 « Communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale » n'a pas encore été remplacée par une nouvelle NEP (voir n° 5252). Son contenu actuel pourrait, nous semble-t-il, ne pas garder toute sa valeur. Dans ce contexte, nous ne fournissons donc pas de commentaires sur cette ancienne norme.

C. Communication des faiblesses du contrôle interne

Eléments sur lesquels portent les communications

5367

La NEP 265 prévoit que le commissaire aux comptes communique à la **direction** les faiblesses du contrôle interne qu'il a identifiées au cours de sa mission d'audit.
Ces faiblesses sont les faiblesses du contrôle interne **lié à l'information comptable et financière** qui se caractérisent par (NEP précitée, § 01) :

- l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes, ou

- l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en oeuvre ou de son fonctionnement.

Une faiblesse du contrôle interne est **significative** lorsqu'elle est suffisamment importante pour mériter l'attention de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que le cas échéant du comité d'audit (NEP précitée, § 02).

Destinataires et forme de la communication

5367-1

La communication des faiblesses du contrôle interne est faite auprès de la **direction,** au niveau de responsabilité approprié, lorsque le commissaire aux comptes estime qu'elles sont d'une importance suffisante pour mériter son attention (NEP précitée, § 05).
Cette communication est faite **par écrit** lorsqu'elle porte sur des faiblesses que le commissaire aux comptes estime **significatives.**
Les **faiblesses significatives** sont en outre communiquées par écrit aux organes visés à l'article C. com. L 823-16, c'est-à-dire à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe chargé de la direction et à l'organe de surveillance, ainsi que le cas échéant au comité d'audit (NEP précitée, § 06). Voir n° 5362.

Sur le contenu de la communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne, voir NEP précitée, § 07.

Sur le rapport du commissaire aux comptes sur le rapport sur le gouvernement et le contrôle interne, voir n° 5374.

D. Révélation des faits délictueux au procureur de la République

5368

Sous peine de sanctions pénales, les commissaires aux comptes sont tenus de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance (C. com. art. L 823-12, al. 2). Pour les sanctions en cas de non-révélation, voir n° 5293, et leur responsabilité, voir n° 5290.
Cette obligation s'applique aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes morales et entités, quelle que soit la nature de la certification prévue dans la mission (C. com. art. L 820-1).

Par ailleurs, certains textes spécifiques prévoient expressément l'obligation de révélation pour les commissaires aux comptes investis d'une mission particulière au sein de certaines entités (par exemple, article C. com. R 814-30 applicable aux commissaires aux comptes des administrateurs et des mandataires judiciaires ; article 30 de la loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative aux Carpa).

Remarque
Périmètre de la révélation (voir n° 5359 s.) : l'obligation de révélation par le commissaire aux comptes est limitée aux faits délictueux commis dans les seules sociétés dont il est commissaire aux comptes. Lorsqu'un commissaire aux comptes effectue des travaux dans

le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (« DDL ») dans des sociétés qui contrôlent ou qui sont contrôlées par la société dont il est commissaire aux comptes, les faits délictueux découverts dans ces sociétés contrôlantes ou contrôlées dont il n'est pas commissaire aux comptes, n'ont pas à faire l'objet d'une révélation au procureur de la République (Bull. CNCC n° 154, juin 2009, EJ 2008-119 p. 407 s.).

En pratique, les décisions rendues par les tribunaux laissent subsister certaines zones d'incertitude quant à la portée de l'obligation de révélation. Dans notre Mémento Comptable 2009, nous avions présenté pour information l'application pratique faite antérieurement sur la base de l'ancienne norme CNCC n° 6-701. La Chancellerie ne semble pas aujourd'hui favorable à l'homologation d'une nouvelle norme sur ce sujet.

E. Obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

5368-1

I. Obligations de déclaration
Les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les salariés des associations de gestion et de comptabilité autorisées à exercer l'expertise comptable (C. mon. fin. art. L 561-2 12°) doivent déclarer au service Tracfin (Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits Financiers clandestins) les sommes ou les opérations portant sur des sommes dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au **financement du terrorisme** ou proviennent d'une **fraude fiscale** lorsqu'il y a présence d'au moins un critère défini par décret (C. mon. fin. art. L 561-15 et D 561-32-1).

a. Les commissaires aux comptes réalisant les contrôles périodiques et occasionnels (voir n° 5298), ainsi que, dans le cadre des inspections demandées par le garde des Sceaux, l'AMF, la CNCC, l'Autorité de contrôle prudentiel (issue de la fusion entre la Commission bancaire et l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles) doivent également informer le service Tracfin lorsqu'ils constatent des faits susceptibles d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme (C. com. art. L 821-12-1).

Tracfin Placé sous l'autorité du ministère de l'économie, des finances et du budget, le service Tracfin recueille, analyse, enrichit et exploite tout renseignement propre à établir l'origine ou la destination des sommes ou la nature des opérations ayant fait l'objet d'une déclaration et saisit éventuellement le procureur de la République (C. mon. fin. art. L 561-23 et R 561-33).

La NEP 9605 § 18 à 26 « Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme » précise les obligations des commissaires aux comptes en matière de déclaration à Tracfin. Elle indique notamment que (§ 19 de la NEP) :

- cette déclaration est effectuée par le ou les signataires du rapport sur les comptes ;

- elle est établie par écrit ou peut être orale.

Remarques

1. Révélation au procureur de la République La déclaration faite à Tracfin par le commissaire aux comptes ne l'exonère pas de révéler l'opération au procureur de la République s'il constate que celle-ci est susceptible de constituer un fait délictueux. En effet, la déclaration à Tracfin ne peut être confondue avec une révélation de fait délictueux, qui a un objet plus vaste touchant notamment le droit des sociétés (Instruction du Procureur Général de Versailles sur la révélation des faits délictueux du 23 octobre 2008 confirmée par la NEP 9605 § 27 à 29).

2. Responsabilité pénale ou civile Aucune poursuite pénale ou sanction professionnelle (pour dénonciation calomnieuse ou atteinte au secret professionnel) ou action en responsabilité civile ne peut être intentée ou prononcée contre les professionnels qui ont effectué de bonne foi une déclaration à Tracfin, même si la preuve du caractère délictueux des faits à l'origine de la déclaration n'est pas rapportée ou si les poursuites engagées en raison de ces faits ont abouti à une décision de non-lieu, de relaxe ou d'acquittement (C. mon. fin. art. L 561-22).

3. Information mutuelle En cas d'appartenance à un même réseau ou, à défaut, en cas de client commun, les professionnels sont autorisés à s'informer mutuellement de l'existence et du contenu d'une déclaration à Tracfin (C. mon. fin. art. L 561-20).

4. Echange d'informations entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable Lorsque ces professionnels ont connaissance, pour un même client, d'une même opération, ils peuvent échanger des informations sur une déclaration de soupçons (C. mon. fin. art. L

561-21 modifié par la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives).

b. Pour les **experts-comptables,** la déclaration à Tracfin ne peut être déléguée et doit être effectuée par le professionnel de l'expertise comptable en charge de la mission (Norme professionnelle « Anti-blanchiment », § 17, agréée par l'arrêté du 7 septembre 2010).
La déclaration est confidentielle et son existence ou son contenu ne doit pas être porté à la connaissance du client (Norme professionnelle « Anti-blanchiment », § 19).

Ces règles professionnelles rappellent en outre que les experts-comptables sont exonérés de l'obligation de déclaration lorsqu'ils donnent des **consultations juridiques** conformément aux dispositions de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945.

II. Obligations de vigilance à l'égard de la clientèle
Les commissaires aux comptes, les experts-comptables et les salariés des associations de gestion et de comptabilité autorisées à exercer l'expertise comptable doivent en outre respecter les obligations suivantes vis-à-vis de leurs clients :

- identification systématique du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif de la relation d'affaires (C. mon. fin. art. L 561-5) ;

Remarque
Bénéficiaire effectif C'est celui qui détient, directement ou indirectement, plus de 25 % du capital ou des droits de vote de la société cliente ou exerce, par tout autre moyen, un pouvoir de contrôle sur les organes de gestion d'administration ou de direction de la société ou sur l'assemblée générale de ses associés (C. mon. fin. art. R 561-1).

Les obligations des commissaires aux comptes en matière de vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif sont précisées par la **NEP 9605 § 5 à 15.**
Celles des experts-comptables sont précisées par la norme professionnelles « Anti-blanchiment » § 6 à 10 (agréée par l'arrêté du 7 septembre 2010).

- obtention des informations relatives à la nature et à l'objet de la relation d'affaires et obligation de vigilance constante pendant toute sa durée (C. mon. fin. art. L 561-6) : les éléments d'information susceptibles d'être recueillis pour évaluer les risques de blanchiment (C. mon. fin. art. R 561-12) sont indiqués par l'arrêté du 2 septembre 2009.

Les obligations des commissaires aux comptes en matière de vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité sont précisées par la **NEP 9605 § 16 et 17.**
Celles des experts-comptables sont précisées par la norme professionnelle « Anti-blanchiment » précitée, § 11 à 13.

Selon cette NEP (§ 17) et ces règles professionnelles (§ 12), le commissaire aux comptes et l'expert-comptable effectuent notamment un examen renforcé lorsqu'il s'agit d'opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite.

Si les professionnels précités ne sont pas en mesure d'identifier leur client ou d'obtenir des informations sur l'objet et la nature de la relation d'affaires, **ils ne doivent exécuter aucune opération ni établir ou maintenir la relation d'affaires** ; si celle-ci est déjà établie, ils doivent y mettre un terme (C. mon. fin. art. L 561-8).

Remarques

1. Conservation des documents Les documents relatifs à l'identité de leurs clients et aux opérations faites par ceux-ci doivent être conservés pendant 5 ans (C. mon. fin. art. L 561-12).

2. Risque faible Lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme leur paraît faible, les professionnels peuvent réduire l'intensité de leur vigilance et de leur recherche d'informations sous réserve de justifier la démarche auprès du H3C ou de l'OEC (C. mon. fin. art. L 561-9 I). En outre, ces obligations ne s'appliquent pas pour les clients qui présentent un faible risque et dont les listes figurent aux articles C. mon. fin. R 561-15 et R 561-16 (C. mon. fin. art. L 561-9 II).

3. Entités ou opérations situées dans les pays à hauts risques définis par le GAFI Les commissaires aux comptes doivent adapter leur dispositif en revoyant à la hausse comme à la baisse leurs obligations de vigilance à l'égard d'entités qui auraient des filiales ou participations, ou qui réaliseraient des opérations, dans les pays à hauts risques définis par le GAFI (Bull. CNCC n° 158, juin 2010, communiqué p. 332 s.).
Le GAFI est l'organisme qui établit au niveau international les normes en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Les communiqués du GAFI sont disponibles à l'adresse suivante : www.minefe.gouv.fr/themes/europe_international/pdf/100218gafi.pdf

III. Obligation de mettre en place des procédures et mesures de contrôle interne
Les professionnels doivent :

1. mettre en place des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme,

2. assurer la formation et l'information régulière de leurs personnels (C. mon. fin. art. L 561-32 et L 561-33),

3. mettre en oeuvre les procédures et les mesures de contrôle interne définies par leurs autorités de contrôle (C. mon. fin. art. R 561-38 III).

a. Commissaires aux comptes Les procédures et les mesures de contrôle interne à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes ont été définies par une décision du H3C (n° 2010-01 du 14 janvier 2010 figurant en annexe de l'art. C. com. art. A 823-37) qui prévoit notamment, au sein de chaque structure d'exercice professionnel, la désignation :

- d'un correspondant en charge de diffuser les informations émanant de Tracfin et du H3C,

- d'un ou de responsable(s) de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures d'évaluation et de gestion des risques ainsi que des procédures correspondantes.

En outre est également prévue l'élaboration d'une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats.

Il est nécessaire que les commissaires aux comptes prennent en compte dans leurs procédures les divers communiqués du GAFI (voir **II.** Remarque 3).

b. Experts-comptables Les procédures et mesures de contrôle interne à mettre en oeuvre sont définies par la norme professionnelle « Anti-blanchiment », § 21 à 26 (agréée par l'arrêté du 7 septembre 2010).

IV. Contrôle des obligations
Il est assuré par le H3C avec le concours de la CNCC pour les commissaires aux comptes et par l'OEC pour les experts-comptables (C. mon. fin. art. L 561-36 10° et 11°).

Remarque
Etude européenne : la Fédération des experts-comptables européens (FEE) a publié le 1er septembre 2009 une étude intitulée « FEE Reviews Legislation and Guidance for Accountants on Prevention of Money Laundering in 25 European Countries » qui présente une vue d'ensemble des législations européennes et nationales des 25 pays de l'UE ainsi qu'un guide à l'attention des professionnels du chiffre. Cette étude est disponible sur le site de la FEE : www.fee.be.

F. Information des associés : les rapports du commissaire aux comptes

5370

Tous les commissaires aux comptes établissent pour l'assemblée générale annuelle un rapport sur les comptes annuels, et un autre en cas d'établissement de comptes consolidés.

Les commissaires aux comptes de **SA et de SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé** doivent en outre présenter à l'assemblée générale dans un rapport joint au rapport sur les comptes annuels et au rapport sur les comptes consolidés leurs **observations sur le rapport** établi par le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance (voir n° 3699) **pour sa partie concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière** (voir n° 3699-3).

Les commissaires aux comptes des sociétés par actions et des SARL établissent également un rapport spécial sur les conventions et le cas échéant sur les engagements réglementés (voir n° 5373).
Par ailleurs, en de multiples occasions, ils peuvent être amenés à établir d'autres rapports.

Rapport sur les comptes annuels

Structure et contenu du rapport sur les comptes annuels

5371

Il concerne toutes les personnes et entités.
Sur le rapport sur les comptes consolidés, voir n° 4856.

Selon la NEP 700 (§ 23), le rapport comporte :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;

- l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

- une introduction qui précise l'origine de sa nomination, l'exercice sur lequel porte le rapport, la nature des comptes (annuels ou consolidés) qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier, l'entité dont les comptes sont certifiés ; qui présente les trois parties du rapport ; et qui rappelle les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes et du commissaire aux comptes ;

- trois parties distinctes nettement individualisées relatives à la certification des comptes (voir n° 5371-1), à la justification des appréciations (voir n° 5371-2) et aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires (voir n° 5356) ;

- la date du rapport ;

- le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaires aux comptes ;

- la signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.

Ce tableau a été établi par nos soins à l'aide de la NEP 700 « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », de la NEP 705 « Justification des appréciations » (voir n° 5371-2) et du Bull. CNCC n° 153, mars 2009, p. 7 s. et p. 217.

Modèle de texte	Structure et contenu du rapport
	Une introduction générale
« En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre..., nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le..., sur :	- rappelle la mission et l'origine de la nomination,
- le contrôle des comptes annuels de la société X..., tels qu'ils sont joints au présent rapport ;	- présente les trois parties du rapport et mentionne le nom de l'entité concernée,
- la justification de nos appréciations ;	
- les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi. »	- précise que les comptes annuels sont joints au rapport et indique l'exercice concerné,
« Les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe compétent. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes. »	- mentionne les rôles respectifs de la direction (arrêter les comptes), et des commissaires aux comptes (donner une opinion).
I - OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS	**Voir** n° 5371-1
	Une première partie :
« Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice	- précise que les travaux ont été effectués conformément aux

Modèle de texte	Structure et contenu du rapport
professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en oeuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.	normes d'exercice professionnel applicables en France,
Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes.	- mentionne les objectifs et la nature d'une mission d'audit, en précisant notamment que l'auditeur : • ne vérifie pas l'ensemble des transactions, • est amené à se prononcer sur des estimations, • ne se prononce que sur les éléments significatifs (voir n° 5340),
Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. »	- précise que les travaux effectués ne permettent pas à l'auditeur d'avoir une certitude sur les comptes annuels,
« Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. »	
« Sous cette réserve, nous certifions... » « En raison des faits exposés ci-dessus... »	- présente, s'il y a lieu, la description motivée des constatations du commissaire aux comptes conduisant à une réserve ou un refus de certifier, - comporte la formulation de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes annuels, - précise les règles et principes comptables utilisés pour préparer les comptes.
« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note... de l'annexe concernant... »	Dans certains cas le rapport peut comporter un paragraphe d'**observations** pour attirer l'attention du lecteur, situé **après l'opinion,** avec la précision qu'elles ne remettent pas en cause l'opinion exprimée.
II - JUSTIFICATION DES APPRECIATIONS	**Voir** n° 5371-2. **Une deuxième partie** (NEP 705, § 10 et 13 ; pratique professionnelle précitée, annexes) : - placée après celle relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes,
« En application des dispositions de l'article L 823-9 du Code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants : ... »	- introduit la justification, lorsqu'elle ne s'inscrit pas dans l'explication des motivations d'une réserve ou d'un refus de certifier, par une référence explicite aux dispositions de l'article L 823-9 1er alinéa (comptes annuels) ou 2e alinéa (comptes consolidés) du Code de commerce, relatives à la justification des appréciations du commissaire aux comptes, - formule la justification des appréciations de manière

Modèle de texte	Structure et contenu du rapport
« Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion sans réserve, exprimée dans la première partie de ce rapport. »	appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce,
	- présente une formulation claire (identification du sujet, référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes, résumé des diligences effectuées...),
	- présente une conclusion exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.
III - VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES	**Voir** n° 5351 s.
	Une troisième partie :
« Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi. »	- comporte une introduction indiquant que le commissaire aux comptes a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.
	Puis, dans deux paragraphes distincts, sont indiquées : - concernant la vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux actionnaires, associés ou membres ; et, le cas échéant, concernant les informations relatives aux rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux (1) :
« Nous n'avons pas d'observation à formuler sur : - la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (du directoire ou de tout organe de direction) et dans les documents adressés aux actionnaires (associés ou membres) sur la situation financière et les comptes annuels ; - la sincérité des informations données dans le rapport de gestion relatives aux rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux concernés ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur à l'occasion de la prise, de la cessation ou du changement de fonctions ou postérieurement à celles-ci. »	• l'absence d'observation à formuler,
« La sincérité... appellent de notre part les observations suivantes : ... »	• observation(s) à formuler.
« En application de la loi, nous vous signalons que... »	
« En application de la loi, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives aux prises de participation... »	- le cas échéant, mention des inexactitudes ou irrégularités portant sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux actionnaires (voir n° 5365), - les informations prévues par les textes légaux et réglementaires.

Modèle de texte	Structure et contenu du rapport
(1) Uniquement pour les sociétés concernées par l'attestation des rémunérations, avantages et engagements en faveur des mandataires sociaux (modèle issu du Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p. 36 s. ; voir n° 5351-2).	

Certification des comptes

5371-1

L'opinion du commissaire aux comptes constitue la **première partie** du rapport sur les comptes annuels (NEP 700) et du rapport sur les comptes consolidés (NEP 700 ; voir n° 4856).
L'opinion porte (C. com. art. R 823-7) sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, ces trois notions (Bull. CNCC n° 62, juin 1986, EC 86-17, p. 222) étant indissociables dans la formule de certification. Le commissaire aux comptes dispose de **trois types de certification** (C. com. art. R 823-7) :

- la certification sans réserve,

- la certification avec réserve(s),

- le refus de certifier.

Dans les deux derniers cas, les commissaires aux comptes précisent les motifs de leurs réserves ou de leur refus (C. com. art. R 823-7 précité).

Remarque
Mention du référentiel comptable dans le rapport du CAC : bien que ni la loi, ni la NEP 700 ne le précise, selon la doctrine constante de la CNCC, le commissaire aux comptes devrait mentionner dans son rapport de certification le référentiel comptable par rapport auquel est exprimée l'opinion sur les comptes (NI.I « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », § 3.221). L'expression, dans un même rapport, d'une opinion au regard d'un référentiel (celui applicable de par la loi) puis d'une autre opinion, de nature différente, sur un autre référentiel est de nature à entretenir la confusion et est à proscrire (Bull. CNCC n° 163, mars 2012, CNP 2010-26, p. 590).

Mais quatre formules de certification sont possibles :

Les formules présentées sont issues des exemples de rapports publiés par le Bull. CNCC (n° 153, mars 2009, p. 217 s.) :

- certification : « nous certifions que les comptes annuels sont réguliers » ;

- certification avec réserve(s) pour désaccord ou pour limitation : « sous cette (ces) réserve(s), nous certifions que les comptes annuels sont réguliers » ;

- refus de certifier :

- pour désaccord : « en raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas réguliers » ;

- pour limitation : « en raison des faits exposés ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure de certifier si les comptes annuels sont réguliers ».

Par ailleurs, dans certains cas, le rapport comporte, dans un paragraphe distinct inséré après l'expression de l'opinion, des **observations** dont l'objectif est, sans remettre en cause l'opinion exprimée, d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes annuels et exposé de manière pertinente dans l'annexe.
Selon la NEP 700 (NEP § 07 à 10), conformément à la faculté qui lui est donnée par l'art. C. com. R 823-7, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles lorsqu'il certifie les comptes sans réserve ou lorsqu'il assortit la certification de réserves.
Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :

- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;

- en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice (voir n° 366).
Selon la Note d'information CNCC NI.I (§ 3.514, février 2010), la rédaction d'un paragraphe d'observation nécessite certaines précautions :

- le commissaire aux comptes **n'a pas à répéter une information contenue dans l'annexe.** Le paragraphe d'observations permet, au moyen d'un renvoi, d'attirer l'attention du lecteur sur un point particulier qui affecte de façon significative la compréhension des comptes annuels et qui est décrit de manière pertinente dans l'annexe ;

- une information dans l'annexe ne peut en aucun cas se substituer à un traitement comptable inapproprié et une observation ne peut pas être une réserve « déguisée » ; il en serait ainsi, par exemple, d'une observation qui renverrait à une note de l'annexe révélant un traitement comptable inapproprié ;

- face à **l'absence d'une information significative,** le commissaire aux comptes **n'a pas à se substituer à l'entité.** En effet, il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants ; si l'absence d'une telle information a une incidence sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes, elle a forcément une incidence sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes, sous la forme d'une réserve ou d'un refus de certifier.

En conséquence, le paragraphe d'observations renvoie à l'annexe de façon succincte. Toute absence de référence à une note de l'annexe et/ou tout complément d'information ou d'explication apporté par le commissaire aux comptes sont à proscrire car ils mettraient en évidence une insuffisance d'information dans l'annexe, devant entraîner une réserve ou un refus de certifier pour désaccord.

En outre, le commissaire aux comptes doit « **justifier de ses appréciations** » quelle que soit la nature de l'opinion émise (sans réserve, avec réserve(s), ou refus de certifier) dans la deuxième partie de son rapport (voir n° 5371-2).

Formulations possibles de l'opinion

I. Certification sans réserve

Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en oeuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives (NEP 700, § 11).

Selon la Note d'information CNCC NI.I (§ 3.222, février 2010), la certification n'est possible que si un certain nombre de conditions ont pu être réunies, et notamment si :

- le commissaire aux comptes a pu mettre en oeuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimées nécessaires selon les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes ;

- le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant et a permis au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes sont établis selon le référentiel comptable applicable ;

- l'information donnée dans les comptes, y compris l'annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de l'entité concernée ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

II. Certification avec réserve(s)

a. Le commissaire aux comptes formule une **certification avec réserve pour désaccord** (NEP 700, § 12 et 13) :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;

- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il **quantifie** au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien **indique les raisons** pour lesquelles **il ne peut les quantifier.**

Selon la **Note d'information CNCC NI.I** (février 2010) :

1. Indications chiffrées (§ 3.223) Les indications chiffrées précisent généralement l'incidence sur le(s) poste(s) des comptes concerné(s) et sur le résultat de l'exercice, en quantifiant au mieux l'incidence de l'anomalie non corrigée.

2. Nature du désaccord (§ 3.31) Il peut s'agir d'un désaccord sur le choix ou l'application de méthodes d'évaluation ou de présentation, par exemple :

- insuffisance de dépréciation des stocks, créances ou participations ;

- stock surévalué ou sous-évalué en raison d'une erreur dans le calcul du coût de production ou dans la détermination des quantités ;

- non-respect du principe de spécialisation des exercices ;

- non-prise en compte d'événements postérieurs confirmant ou infirmant une situation qui existait à la date de clôture ;

- erreur de classement des titres ;

- non-respect des critères prévus par le référentiel comptable pour l'inscription à l'actif des coûts de développement ;

Le désaccord peut également porter sur le contenu de l'annexe, et en particulier sur l'absence ou l'insuffisance d'informations, par exemple :

- sur un litige ;

- sur la continuité d'exploitation ;

- sur les transactions avec les parties liées.

Remarque
Non-application d'un texte mentionné en annexe : la certification avec réserve ou le refus de certifier par le commissaire aux comptes doit être maintenu(e) même si l'entité précise dans l'annexe qu'un règlement n'a pas été appliqué et en donne les raisons (Bull. CNCC n° 141, mars 2006, CNP 2005-36, p. 135 s.).

b. Le commissaire aux comptes formule une **certification avec réserve pour limitation** (NEP 700, § 14) :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en oeuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;

- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;

- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Selon la **NI.I** :

1. Nature de la limitation (§ 3.223) Bien que la NEP 700 ne le précise pas, il est d'usage que le commissaire aux comptes expose la nature de la limitation de ses travaux dans un paragraphe situé avant l'expression de l'opinion en précisant :

- les circonstances qui l'ont empêché de mettre en oeuvre les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes,

- l'impossibilité de collecter des éléments suffisants et appropriés par des procédures d'audit complémentaires,

- le cas échéant, le montant du (des) poste(s) des comptes concerné(s) par la limitation.

2. Origine des limitations (§ 3.32) Les limitations peuvent être :

- imposées par des événements extérieurs. Par exemple, la nomination du commissaire aux comptes après la clôture de l'exercice n-1 l'a empêché d'assister aux inventaires physiques de l'exercice précédent et il n'a pu vérifier les quantités par des procédures d'audit complémentaires ; ou bien le commissaire aux comptes n'a pu effectuer des procédures d'audit suffisantes sur une filiale située dans un pays en conflit ; ou encore un incendie a détruit les pièces justificatives ;

- imposée par les dirigeants. Par exemple, la direction s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes alors que celui-ci les a retenues comme technique de contrôle et considère que le refus de la direction n'est pas fondé. Ce type de limitation devrait être rare dans la mesure notamment où il est de nature à constituer un délit d'entrave à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes et donc à faire l'objet d'une révélation auprès du procureur de la République.

L'absence de contrôle interne peut constituer une limitation au contrôle de l'exhaustivité des enregistrements et de leur fiabilité, dans la mesure où le commissaire aux comptes travaille par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection dont le volume est fonction notamment de la qualité du contrôle interne.

Sur l'information de l'AMF concernant tout fait ou décision de nature à justifier l'intention d'émettre une opinion assortie d'une ou plusieurs réserves, voir n° 5299.

III. Refus de certification

a. Le commissaire aux comptes formule un **refus de certifier pour désaccord** lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que (NEP 700, § 15 et 16) :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;

- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il **quantifie,** lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

Précisions apportées par la Note d'information CNCC NI.I (§ 3.31) : voir n° 5371-1, II. a.

Remarque
Lien entre le refus de certifier et l'obligation de révélation de faits délictueux (NI.I, § 3.34) : un refus de certifier pour désaccord amène le commissaire aux comptes à s'interroger sur la constitution ou non du délit de publication ou de présentation de comptes annuels ne donnant par une image fidèle. Il n'existe pas de délit équivalent pour les comptes consolidés. Pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le commissaire aux comptes s'interrogera sur la constitution du délit de fausse information (C. mon. fin. art. L 465-2, al. 2). Sur la révélation des faits délictueux au procureur de la République, voir n° 5368.

b. Le commissaire aux comptes formule un **refus de certifier pour limitation** lorsqu'il n'a pu mettre en oeuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que (NEP 700, § 17) :

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;

- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Précisions apportées par la Note d'information CNCC NI.I (§ 3.31) : voir n° 5371-1, II. b

Remarque
Lien entre le refus de certifier et l'obligation de révélation de faits délictueux (NI.I, § 3.34) : dans le cas d'un refus pour limitation, lorsque les limitations sont le fait de la direction de l'entité, le commissaire aux comptes s'interroge sur la constitution du délit d'entrave (C. com. art. L 820-4). En revanche, les motifs entraînant un refus de certifier dans les cas de limitation, lorsqu'elle n'est pas le fait de l'entité, ainsi que dans le cas d'incertitudes multiples, ne conduisent pas nécessairement à une révélation de faits délictueux. Sur la révélation des faits délictueux au procureur de la République, voir n° 5368.

c. Le commissaire aux comptes formule un **refus de certifier pour incertitudes** lorsqu'il est dans l'**impossibilité d'exprimer une opinion** en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites (NEP 700, § 18).

Selon la **NI.I** (§ 3.33), dans certains cas extrêmes, la **multiplicité des incertitudes** peut conduire le commissaire aux comptes à refuser de certifier les comptes (impossibilité). Ces cas extrêmes représentent des situations exceptionnelles qui se caractérisent par l'existence simultanée de plusieurs incertitudes dont les conséquences éventuelles apparaissent particulièrement significatives, notamment au regard des comptes pris dans leur ensemble. Compte tenu de l'incidence possible de ces incertitudes de nature à pouvoir remettre en cause l'ensemble des comptes, le commissaire aux comptes peut être conduit à considérer qu'il est dans l'impossibilité d'émettre une opinion sur lesdits comptes. Ainsi, les refus de certifier pour incertitudes exigent des circonstances tout à fait particulières se caractérisant par l'existence de multiples incertitudes qui :

- de par leur nombre et, le cas échéant, leurs effets liés, augmentent inévitablement la probabilité de survenance d'une issue défavorable pour l'entité qui y est confrontée ;

- de par leurs conséquences possibles sur les comptes, pris dans leur ensemble, sont de nature à pouvoir remettre profondément en cause l'image qu'ils donnent des résultats, de la situation financière ou du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice (ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation).

Une telle situation s'appréciera ainsi au regard des risques pesant sur le patrimoine de l'entité, et notamment sur son outil de production ou d'exploitation, sur sa capacité à poursuivre normalement ses activités. La multiplicité des incertitudes en cause conduit ainsi à prendre en considération, au-delà du critère habituel d'importance relative fondé généralement sur des références quantitatives, la probabilité de survenance d'une situation particulièrement dommageable pour l'entité, en tant que telle. Plusieurs incertitudes peuvent, chacune prise isolément, avoir des conséquences peu significatives mais avoir un effet cumulé particulièrement important. Il n'est cependant pas exclu qu'une telle situation puisse provenir d'une seule incertitude dont l'importance serait telle qu'elle aurait les mêmes effets que ceux décrits ci-avant. Tel serait le cas, par exemple, d'une situation dans laquelle une incertitude sur l'issue d'une action en justice aurait des conséquences économiques et financières d'une telle importance qu'elle ferait naître par ailleurs une incertitude sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

Sur l'obligation d'information de l'AMF (C. mon. fin. art. L 621-22) préalable à un refus de certifier les comptes d'une société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, voir n° 5299.

IV. Incidences des réserves ou du refus de certifier de l'exercice précédent
Selon la Note d'information CNCC NI.I (§ 3.4), bien que la certification ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé, la nécessité d'assurer le suivi de la réserve ou du refus de certifier revêt une importance particulière dans la mesure où les comptes sont présentés sous forme comparative. En l'absence de disposition normative à ce sujet, la CNCC considère que, lorsque le rapport sur les comptes de l'exercice précédent comporte une réserve ou un refus de certifier, le commissaire aux comptes devrait examiner les conséquences éventuelles de cette situation sur les comptes de l'exercice afin de déterminer quelles peuvent être les incidences sur son rapport. Il devrait notamment examiner si les causes ayant conduit à la formulation de la réserve ou du refus de certifier subsistent, ou si les anomalies précédemment constatées ont été corrigées ou ont disparu

ou encore si la limitation de l'étendue des travaux ne subsiste plus.
La nature de la mention, ou l'absence de mention, relative au suivi de la réserve dans le rapport variera en fonction des **situations suivantes** (NI.I, § 3.43) :

a. Réserve ou refus de certifier pour désaccord ou limitation à l'étendue des travaux du commissaire aux comptes :

1. Le désaccord ou la limitation subsiste et continue d'affecter les comptes ou les travaux du commissaire aux comptes Ce dernier devrait formuler une réserve ou un refus de certifier de même nature sur les comptes de l'exercice en précisant qu'une réserve ou un refus de certifier avait été formulé pour le même motif sur les comptes de l'exercice précédent.

2. Le désaccord ou la limitation ne subsiste plus La NI.I distingue alors deux cas :

- lorsque les comptes sont affectés, pour un montant significatif, par les corrections effectuées à la suite de la réserve ou du refus de certifier au titre de l'exercice précédent, l'annexe des comptes devrait décrire la situation, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable, en indiquant l'incidence sur les capitaux propres d'ouverture et, s'il y a lieu, sur le résultat net. Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe, le commissaire aux comptes peut estimer utile d'attirer l'attention, dans un paragraphe d'observation à la fin de la première partie du rapport, sur l'information donnée dans l'annexe. Si l'information n'est pas donnée ou n'est pas pertinente, il formule une réserve pour désaccord en raison de l'absence ou de l'insuffisance de l'information dans l'annexe ;

- lorsque les comptes ne sont pas affectés, pour un montant significatif, par les corrections effectuées à la suite de la réserve ou du refus de certifier au titre de l'exercice précédent, il n'y a aucune incidence sur l'annexe ou sur le rapport du commissaire aux comptes.

b. Refus de certifier pour incertitudes multiples Lorsque les incertitudes multiples ayant conduit à refuser de certifier les comptes de l'exercice précédent continuent d'exister à la fin de l'exercice, le commissaire aux comptes formule un refus de certifier en précisant qu'un refus de même nature avait été formulé sur les comptes de l'exercice précédent.

En revanche, si elles ont été levées au cours de l'exercice, le commissaire aux comptes n'a pas à assurer dans son rapport le suivi du refus de certifier formulé sur les comptes de l'exercice précédent mais peut attirer l'attention, dans un paragraphe d'observations à la fin de la première partie du rapport, sur l'information donnée dans l'annexe sur la levée des incertitudes.

Justification des appréciations

5371-2

Les commissaires aux comptes doivent **justifier de leurs appréciations** dans leur rapport sur les comptes annuels lorsqu'ils certifient les comptes annuels des sociétés et, le cas échéant, les comptes consolidés (C. com. art. L 823-9).
La norme d'exercice professionnel NEP 705 (« Justification des appréciations ») reconnaît la possibilité pour le commissaire aux comptes, lorsque certaines conditions sont remplies, de formuler une justification des appréciations sous une forme moins développée et apporte des éclaircissements lorsque le rapport de certification est assorti d'une réserve ou d'un refus.

Cette norme remplace la bonne pratique professionnelle « Justifiant de leurs appréciations » (voir n° 5380-5). Elle ne résulte pas de la transposition d'une norme ISA puisqu'elle n'a pas d'équivalent dans le référentiel de l'Ifac. Toutefois, le Guide d'application sur la justification des appréciations n'étant pas encore publié, il peut encore être utile de se référer aux exemples de rapports de la pratique professionnelle.

La NEP 705 apporte les précisions suivantes :

a. Caractéristiques générales

- **Champ d'application** (NEP précitée, § 01) Le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une **certification.**

- **Nature de l'opinion** La « justification des appréciations » s'applique quelle que soit la nature de l'opinion émise (sans réserve, avec réserve, ou refus de certifier).

- **Rapports concernés** (NEP précitée, § 02) Cette obligation **s'applique aux rapports** établis par le commissaire aux comptes sur les **comptes annuels et consolidés,** et **ne s'applique pas aux autres rapports** susceptibles d'être émis par le commissaire aux comptes.

Notamment les rapports d'audit établis à la demande de l'entité dans le cadre de la NEP « DDL » 9010 et les rapports d'examen limité dans le cadre de la NEP 2410 ou de la NEP « DDL » 9020.

b. « Appréciations » de nature à faire l'objet d'une justification L'explicitation de certaines appréciations ne saurait :

- se substituer à la nécessité de formuler une opinion avec réserve ou un refus de certifier ou d'insérer un paragraphe d'observation dans le rapport (NEP précitée, § 05) ;

- conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants (NEP précitée, § 06).

Ainsi, lorsqu'il rédige ses appréciations, le commissaire aux comptes fait référence dans la mesure du possible à l'annexe.

Sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes retient dans son rapport les appréciations qui lui sont apparues importantes (NEP précitée, § 07). Les appréciations à justifier se rapportent généralement à des éléments **déterminants pour la compréhension des comptes** et portent notamment sur (NEP précitée, § 08) :

- les **principes comptables** suivis,

Entrent dans ce cadre notamment les appréciations portant sur les options retenues dans le **choix des méthodes comptables** ou dans leurs **modalités** de mise en oeuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité.
Par exemple : changement de méthode comptable relatif aux calculs des indemnités de départ à la retraite ayant nécessité des diligences appropriées (travaux d'un actuaire).
Un **exemple de rapport** mentionnant ces points est fourni en annexe de la pratique professionnelle précitée.

Cette dernière a été remplacée par la NEP 705. Toutefois, le guide d'application sur la justification des appréciations n'étant pas encore publié, il peut être utile de se référer aux exemples de rapports de la pratique professionnelle.

- les **estimations comptables importantes,** notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;

Selon la NEP 540 « Appréciation des estimations comptables » (§ 04 à 07) :

- en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et des caractéristiques de l'actif ou du passif concerné, les estimations comptables peuvent être simples ou complexes et contenir une part plus ou moins importante d'incertitude et de jugement ;

- certaines estimations comptables sont susceptibles de n'entraîner qu'un **risque** d'anomalies significatives **faible** ;

Par exemple, les estimations comptables relatives à des **opérations courantes,** qui sont régulièrement réalisées et actualisées, pour lesquelles les méthodes prescrites par le référentiel comptable sont simples et facilement applicables.

- les estimations comptables relatives à des **opérations non courantes,** en raison de leur importance et de leur nature, ou qui reposent sur des hypothèses fortes laissant une place importante au jugement de la direction peuvent entraîner un **risque élevé** d'anomalies significatives ;

Par exemple, les estimations comptables relatives aux coûts que certains litiges en cours sont susceptibles d'engendrer ou les estimations comptables d'instruments financiers pour lesquels il n'existe pas de marché.

- enfin, lorsque les estimations comptables laissent une **part importante au jugement,** les objectifs poursuivis par la direction, qui pourrait, volontairement ou non, orienter le choix des hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, peuvent entraîner un **risque d'anomalies significatives.**
Un **exemple de rapport** est fourni en annexe de la pratique professionnelle précitée.

- la **présentation d'ensemble** des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.

Notamment en cas d'incertitudes relatives par exemple à la **continuité d'exploitation,** dont le commissaire aux comptes a été conduit à apprécier l'existence et leur traduction dans les comptes.
L'Ifec fournit également des exemples de justifications et propose notamment une formulation standard lorsque les appréciations ne posent aucun problème particulier (guide d'application « Justification » du 21 avril 2004 ; www.ifec.fr).

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les **procédures de contrôle interne** et de gestion des risques concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en oeuvre de sa démarche d'audit (NEP précitée, § 08 ; voir n° 5374).

c. Formulation de la « justification » des appréciations La « justification » constitue une **explicitation des appréciations** effectuées par le commissaire aux comptes et, ce faisant, une **motivation de l'opinion émise** (NEP précitée, § 04).

Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les comptes.

1. La formulation doit être claire et doit comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée (NEP précitée, § 10) :

- **l'identification du sujet** et la **référence,** si elle est possible, **à l'annexe** aux comptes ;

- un **résumé** des **diligences** effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;

- une **conclusion,** exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.
Le commissaire aux comptes précise que les appréciations justifiées s'inscrivent dans le cadre de la démarche d'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la **formation de l'opinion** exprimée sur ces comptes.
La formulation retenue ne doit pas conduire à apporter une assurance spécifique sur les éléments isolés des comptes faisant l'objet d'une justification des appréciations du commissaire aux comptes (NEP précitée, § 11).

2. Elle peut être moins développée dans les cas où (NEP précitée, § 12) :

- les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application, pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;

- il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur est apparue importante au commissaire aux comptes ;

- aucun élément significatif dans les comptes n'est constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives.

d. Place de la justification dans le rapport Elle figure dans la **deuxième partie** du rapport, après celle relative à la certification des comptes (NEP 700, § 20 ; voir n° 5371).

1. Lien entre la « justification des appréciations » et les observations (NEP 705, § 14) Lorsqu'un point concernant les comptes nécessite à la fois une observation et une justification des appréciations, ce point est évoqué respectivement :

- dans la **première partie** du rapport après l'expression de l'opinion au titre de l'observation ;

- et dans la **deuxième partie** du rapport au titre de la justification des appréciations.

Cette situation peut se présenter, par exemple, lorsqu'un changement de méthode comptable est intervenu, ou lorsqu'il existe une incertitude relative à la continuité de l'exploitation.

2. Certification avec réserve (NEP 705, § 15) L'exposé des motivations fondant une certification avec réserve constitue une justification des appréciations et trouve sa place **avant l'expression de l'opinion** émise sur les comptes.
Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes de devoir justifier de ses appréciations sur **d'autres points** que ceux ayant motivé la réserve même si ces autres appréciations ne posent pas de difficultés particulières, ces autres justifications figurant dans la **deuxième partie** de son rapport.

3. Cas du refus de certifier (NEP 705, § 16) L'exposé des motivations conduisant à un refus de certifier est de nature à répondre à l'obligation de justification des appréciations.
Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'a pas à justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé le refus de certifier.

Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu de justifier d'autres appréciations eu égard à la nature de l'opinion exprimée dans la première partie de son rapport.

Règles de forme

5371-3

(NI.I CNCC § 6, février 2010) Le rapport est nécessairement :

a. écrit : le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes devant être tenu à la disposition des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes est nécessairement écrit ;

b. daté : la date portée sur le rapport informe le lecteur que le commissaire aux comptes a apprécié les effets, sur les comptes et sur son rapport, des événements dont il a eu connaissance jusqu'à cette date. La date du rapport est celle de la fin des travaux de contrôle. Elle ne peut toutefois être antérieure à celle de l'arrêté des comptes par l'organe compétent. Cette date respecte par ailleurs, dans les cas prévus par les textes, le délai nécessaire à l'information des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ; voir n° 5371-4 a.

c. signé : le rapport du commissaire aux comptes est signé.

L'article C. com. R 822-94 précise que tout rapport émanant d'une **société de commissaires aux comptes** dans l'exercice de sa mission légale comporte, indépendamment de la signature sociale, la signature de celui ou de ceux des commissaires aux comptes, associés, actionnaires ou dirigeants de cette société, qui ont participé à l'établissement de ce rapport. Il convient de préciser que tout associé ou actionnaire de la société, lui-même commissaire aux comptes, peut être désigné comme représentant de la société par une

décision de l'organe compétent.
Toute signature comportant la reconnaissance d'une responsabilité dans le rapport établi, le bulletin CNCC (n° 71, septembre 1988, CD 88-05, p. 331) a rappelé qu'une telle situation implique que le mandataire social possède personnellement une connaissance suffisante de la situation de l'entreprise et qu'il assume les décisions les plus significatives de la mission et notamment celles conduisant à l'expression de l'opinion.
D'autre part, il est admis qu'une seule et même personne physique puisse avoir la double qualité de représentant légal de la société de commissaires aux comptes et de cosignataire au sens de l'article C. com. R 822-94 ; dans ce cas, une seule signature suffit pour les rapports émis par cette société.
Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles, mais ils établissent un rapport commun (C. com. art. R 823-8).
En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées (C. com. art. R 823-8 al. 2), en les attribuant à chacun d'eux.
Dans tous les cas, chacun des commissaires doit signer le « rapport commun » (voir également NEP 100, § 19 et 20 ; n° 5348-2).

Remarque
Signature électronique : la CNCC a mis en place un service de signature électronique à l'attention des commissaires aux comptes inscrits. Ce dispositif leur permet la dématérialisation du rapport sur les comptes annuels, du rapport spécial, des attestations ainsi que des courriers entrant dans le cadre d'une mission. La signature électronique offre ainsi les garanties suivantes :

- identité du signataire,

- intégrité du document,

- non-répudiation du document.

Pour plus de détails, se connecter au site internet de la CNCC : www.cncc.fr

d. établi en utilisant les exemples de rapport sur les comptes annuels publiés par le bulletin CNCC (n° 157, mars 2010, p. 36 s. et p. 163 s., repris dans la NI.I, février 2010), valables pour toutes les sociétés concernées par ce rapport ;

Les sociétés visées par l'attestation des rémunérations, avantages et engagements en faveur des mandataires sociaux (voir n° 5351-2) doivent tenir compte d'une rédaction spécifique pour la 3e partie du rapport.

Dans les SA et les SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, est joint à ce **rapport,** le rapport des commissaires aux comptes sur le rapport du président portant **sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques,** voir n° 5374.

Communication du rapport sur les comptes annuels

5371-4

a. Obligations et délais Le rapport du commissaire aux comptes est déposé au siège social, ou au lieu de la direction administrative, de l'entité concernée.

1. Dans les sociétés commerciales non cotées, le dépôt est effectué au moins quinze jours avant la date de réunion de l'assemblée générale (C. com. art. L 225-115, 2° ; C. com. art. R 225-89 ; voir également n° 5031 s.).

Le commissaire aux comptes, même s'il n'a pas eu connaissance du rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire) doit néanmoins déposer son rapport sur les comptes annuels 15 jours avant l'assemblée annuelle, **en signalant cette irrégularité.** En effet, le retard du conseil (ou du directoire) dans l'établissement du rapport de gestion ne constitue pas une excuse pour le commissaire aux comptes pour ne pas établir son propre rapport dans les temps.
Il sera toutefois amené à établir un **rapport complémentaire** si le rapport de gestion lui parvient suffisamment à temps avant l'assemblée (Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, p. 466).

2. Dans les SA et SCA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, le rapport du commissaire aux comptes doit être établi et publié sur un site internet dédié **21 jours** au moins avant la date de l'AGO, et cela de manière ininterrompue (C. com. art. R 225-73-1 et communication CNCC, Bull. n° 160, décembre 2010, p. 610).

Sur l'obligation pour ces sociétés de publier sur un site internet dédié un certain nombre d'informations et de documents 21 jours au moins avant la tenue de l'assemblée, voir n° 5034-1.

b. Présentation à l'assemblée La Note d'information CNCC NI.I, février 2010, la résume de la manière suivante :

- le Code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions de l'organe délibérant, mais leur présence n'est pas exigée ;

- la lecture formelle du rapport des commissaires à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas prévue : l'article L 225-100 al. 8 dispose seulement que les commissaires aux comptes relatent dans leur rapport l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par l'article L 823-9 ;

- la loi n'obligeant pas les commissaires aux comptes à présenter eux-mêmes leur rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes, ledit rapport pourrait être simplement lu par le président de cet organe ou par toute autre personne **qu'il désigne.**

Lorsque l'organe délibérant demande que des comptes modifiés lui soient à nouveau présentés, les comptes modifiés arrêtés par l'organe compétent sont soumis au contrôle du commissaire aux comptes. Dans ce cas, celui-ci est conduit à établir un nouveau rapport sur les comptes modifiés, qui se substitue à son précédent rapport.
Lorsque l'organe délibérant apporte en séance des modifications aux comptes qui lui ont été soumis, le commissaire aux comptes peut, conformément aux articles L 232-21 (SNC), L 232-22 (SARL) et L 232-23 (sociétés par actions) du Code de commerce, compléter le rapport sur les comptes de ses observations sur les modifications apportées par l'organe délibérant qui lui ont été soumises.
Bien que ces articles n'imposent pas l'émission d'un nouveau rapport du commissaire aux comptes, la CNCC considère que l'émission d'un nouveau rapport, faisant référence au rapport précédent auquel il se substitue, est préférable car elle permet d'éviter que les comptes finalement approuvés et diffusés ne soient différents de ceux certifiés. Ce nouveau rapport est émis en lieu et place des observations sur les modifications prévues par l'article L 232-23 du Code de commerce.
Les comptes modifiés sont joints au nouveau rapport, qui est présenté à l'organe délibérant, et déposé au greffe.

Sur la possibilité pour le commissaire aux comptes de procéder lui-même au dépôt de son rapport et des comptes qui y sont joints, voir n° 5050-2.
Sur les diligences du commissaire aux comptes en matière d'événements post-clôture, voir n° 2832.

L'organe délibérant peut refuser d'approuver les comptes de l'exercice n qui lui sont soumis (C. com. art. L 232-21 pour les SNC, L 232-22 pour les SARL et L 232-23 pour les sociétés par actions (SA, SCA, SAS) du Code de commerce). Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'a pas de rapport complémentaire à émettre.
Le législateur n'ayant pas imposé aux membres de l'organe délibérant une obligation de résultat quant à l'approbation des comptes de chaque exercice social, il n'y a pas lieu de modifier les comptes présentés et de convoquer à nouveau l'organe délibérant pour résoudre la situation. Il n'y a pas davantage à envisager de régularisation quant à l'approbation des comptes de l'exercice n à l'occasion de l'approbation des comptes de l'exercice n + 1 par l'organe délibérant.
En l'absence de nouvelle réunion de l'organe délibérant et dans l'hypothèse où :

- les comptes de l'exercice n ont été certifiés par le commissaire aux comptes (certification sans réserve) ;

- du fait du refus d'approbation, les comptes annuels ne sont pas déposés au greffe du Tribunal de commerce, seul le procès-verbal ou un extrait du procès-verbal relatif à la délibération de l'organe délibérant étant déposé ;

- le résultat n'est pas affecté ;
l'incidence sur le rapport du commissaire aux comptes sera la suivante :

- pour les comptes de l'exercice n + 1, les chiffres comparatifs ne sont en rien affectés par le refus d'approbation des comptes. Le résultat de l'exercice N demeure dans les capitaux propres, dans un compte spécifique ;

- dans la mesure où le commissaire aux comptes a certifié les comptes de l'exercice précédent, le fait que ces comptes n'aient pas été approuvés par l'organe délibérant n'a pas d'incidence sur son opinion. Il est cependant souhaitable que l'annexe comporte une information sur la comptabilisation du résultat de l'exercice précédent, l'organe délibérant ne s'étant pas prononcé sur son affectation ;

- une information devrait dans tous les cas être donnée dans le rapport de gestion. Si ce n'est pas le cas, le commissaire aux comptes sera amené à formuler une observation sur la sincérité des informations données dans le rapport de gestion dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

Sur les conséquences en matière de distribution de dividendes, voir n° 2988.

c. Dépôt au greffe Voir n° 5050-2.

d. Lien avec l'attestation publiée au Balo Voir n° 5072.

Rapport sur les comptes consolidés

5372

Voir n° 4856.

Rapport spécial (sur les conventions et, le cas échéant, sur les engagements réglementés)

5373

Les **conventions** directes ou indirectes entre une entité et certains de ses membres sont soumises à une procédure spécifique de contrôle.
Pour les SA, les conventions conclues par la société avec un certain nombre de personnes intéressées sont soumises à une autorisation préalable du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) et à un vote de l'assemblée générale qui statue sur le rapport spécial des commissaires aux comptes.

Sont concernées les conventions intervenant entre la société et (C. com. art. L 225-38 et L 225-86) :

- son directeur général, l'un de ses directeurs généraux délégués ou l'un de ses administrateurs (ou l'un des membres du directoire ou du conseil de surveillance) ;

- une entreprise, si l'un des dirigeants de la société est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, membre du conseil de surveillance ou, de façon générale, dirigeant de cette entreprise.

Sont également concernées les conventions intervenant entre la société et :

- l'un de ses actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % (C. com. art. L 225-38) ;

Selon le bulletin CNCC (n° 126, juin 2002, EC 2002-14, p. 258), seuls les droits de vote détenus directement par l'actionnaire doivent être pris en compte.

- une société contrôlant une société actionnaire disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 %.

Remarque
Société contrôlante : concernant cette notion, la Chancellerie, saisie par la CNCC (Bull. CNCC, n° 126, juin 2002, EC 2002-14, p. 258) a précisé que, sous réserve de l'interprétation souveraine des cours et des tribunaux :

1. La société contrôlante doit être comprise comme étant une société qui fait partie de la chaîne des détentions directes ou indirectes de l'actionnaire ou qui exerce sur ce dernier un contrôle de fait ou par le moyen d'une convention de vote conformément à l'article C. com. L 233-3 I et II. **Cette interprétation conduit à ne pas s'arrêter à la première société, et à retenir toute société faisant partie de la chaîne de contrôle.** Concernant **la notion d'intérêt indirect,** le bulletin CNCC (n° 126, juin 2002, EC 2002-14, p. 258) précise que ne sont visées ni les conventions passées avec les sociétés contrôlées par la société contrôlante ni celles passées avec les filiales ou les sociétés soeurs en l'absence de dirigeants communs. Dans ces différentes situations, il indique que **la notion d'intérêt indirect devra être appréciée au cas par cas.**

D'autres considèrent que la procédure s'applique systématiquement lorsque la convention est passée avec une société qui est sous le contrôle de la société actionnaire, la convention devant être considérée comme conclue indirectement (par l'intermédiaire de la filiale) avec la société actionnaire (Mémento Sociétés n° 52584).

2. Les conventions conclues avec une ou plusieurs sociétés qui, agissant de concert, contrôlent conjointement l'actionnaire à 10 % sont exclues du champ d'application (voir Mémento Sociétés n° 52584).

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés n° 52500 , 52550 (SA), 32001 (SARL), 60431 (SAS), 57240 (SCA).



Exemple

Par ailleurs, dans les **SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** sont également soumis à la procédure des conventions réglementées sous réserve de quelques aménagements, les **engagements** pris au bénéfice des dirigeants qui correspondent à des éléments de rémunération, des indemnités ou des avantages dus ou susceptibles d'être dus à raison de la cessation ou du changement de ces fonctions, ou postérieurement à celles-ci (C. com. art. L 225-42-1, al. 1 et L 225-90-1), voir n° 887.

Remarque
Engagements pris par une société mère en faveur de sa fille : les engagements par lesquels une société mère (sociétés par actions, SARL) prend à sa charge, en cas de défaillance de sa filiale, tout ou partie des obligations de prévention et de réparation des **dommages** industriels causés par la filiale **à l'environnement** sont soumis à la procédure des conventions réglementées (C. com. art. L 233-5-1). Sur la comptabilisation d'une provision à ce titre par la société mère, voir n° 1516, remarque 2.

La Note d'information CNCC NI.IX (juin 2011) sur le rapport spécial du commissaire aux comptes (remplaçant la norme CNCC n° 5-103 du référentiel de 2003) apporte les précisions suivantes :

Voir également Mémento Sociétés n° 52550 à 52760 (définition) et 52785 à 52862 (procédure).

I. Entités concernées
(NI.IX, § 1.1, 1.2 et 1.3) Le rapport spécial concerne les **sociétés par actions** (C. com. art. L 225-40, L 225-88, L 226-10 et L 227-10), les **SARL** (C. com. art. L 223-19), les **sociétés européennes** (C. com. art. L 229-7), les **personnes morales de droit privé non commerçantes** ayant une activité économique (sur cette notion, voir n° 230-8) et les **associations** subventionnées pour plus de 153 000 € (C. com. art. L 612-5).

Sur la réglementation applicable aux associations soumises à la réglementation des conventions réglementées, voir Mémento Associations, n° 74645 à 74655.

Sont également concernés :
- les sociétés civiles de placement immobilier (C. mon. fin. art. L 214-76) ;
- les sociétés d'assurances (C. ass. art. R 322-7), les sociétés d'assurance mutuelle (C. ass. art. R 322-57), les institutions de prévoyance (CSS art. R 931-3-24 à R 931-3-28, A 931-3-8 et A 931-3-9), les mutuelles et leurs unions (art. L 114-32 à L 114-37 du Code de la mutualité) ;
- les établissements de crédit (C. mon. fin. art. L 511-39). Ne sont en revanche pas concernées les succursales d'établissements de crédit (Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-117, p. 664) ;
- les entreprises d'investissement (C. mon. fin art. L 533-5 renvoyant au L 511-39) ;
- les sociétés coopératives agricoles et les unions de coopératives agricoles (art. L 529-1 du Code rural) ;
- les comités interprofessionnels du logement (CIL) (Code de la construction art. L 313-31 renvoyant à l'art. L 423-11) ;
- les mutuelles (art. L 114-32 du Code de la mutualité) ;
- les sociétés coopératives et sociétés coopératives européennes (loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947, art. 27 al. 1er).
Les GIE sont exclus de cette obligation, que leur objet soit civil ou commercial (Bull. CNCC n° 130, juin 2003, EJ 2002-89, p. 350).

A défaut de disposition légale ou réglementaire expresse, le commissaire aux comptes n'a **pas** à établir de rapport spécial sur les conventions dans d'**autres entités,** sauf si les statuts le prévoient (NI.IX précitée, § 1.4).

Remarques

1. SARL unipersonnelle dont le gérant est l'associé unique Les conventions conclues entre une SARL unipersonnelle et son gérant associé unique ne sont soumises à aucune procédure de contrôle, seule leur mention au registre des décisions étant requise par les textes (C. com. art. L 223-19 al. 3). Toutefois, les conventions conclues avec le **gérant non associé** restent soumises à la procédure d'approbation « a posteriori » et doivent donc faire l'objet d'un rapport spécial du commissaire aux comptes et être soumises à l'approbation de l'associé unique (NI.IX précitée, § 1.412 et Bull. CNCC n° 162, juin 2011, EJ 2010-143, p. 261).

2. SAS unipersonnelle Les conventions intervenues entre la société et son dirigeant doivent uniquement être mentionnées au registre des décisions (C. com. art. L 227-10 al. 4). Lorsque le dirigeant de la Sasu est distinct de l'associé unique, aucune mention n'est à faire figurer dans le registre des décisions, sauf clause contraire, pour les conventions passées avec l'associé unique ou avec la société contrôlant cet associé unique. Le commissaire aux comptes n'a pas non plus à émettre de rapport spécial (NI.IX précitée, § 1.413 et Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-73, p. 662).

II. Conventions, et le cas échéant, engagements concernés
Les conventions et les engagements faisant l'objet d'une procédure réglementée sont définis par les textes applicables à chacune des entités.
Ces textes légaux, réglementaires ou statutaires, prévoient les personnes concernées par ces conventions (ou engagements) et, le cas échéant, les caractéristiques éventuelles que la convention ou l'engagement doit avoir pour sortir du champ de la procédure des conventions réglementées.

Remarque
Conventions réglementées renouvelées par tacite reconduction : selon la CNCC, lorsqu'une convention qui contient une clause de tacite reconduction relève du régime des conventions réglementées, l'entité devra, au moment de la tacite reconduction, considérer cette convention comme une **nouvelle convention** et donc respecter la procédure d'autorisation préalable et d'approbation (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, EJ 2011-46, p. 600 s.).

III. Information des commissaires aux comptes concernant les conventions réglementées
Voir n° 5045-1.

IV. Mission du commissaire aux comptes
(NI.IX précitée, § 3.1) Il a une mission d'information ; son intervention a en effet pour objet de communiquer à l'organe délibérant les caractéristiques et les modalités essentielles des conventions, et le cas échéant, des engagements dont il a été avisé ou qu'il a découverts à l'occasion de sa mission. Dans son rapport spécial, il ne doit néanmoins en aucun cas donner son opinion sur leur utilité, leur bien-fondé ou leur opportunité, ce qui aurait pour effet de substituer son jugement à celui des membres de l'organe délibérant qui restent seuls maîtres de leur appréciation et peuvent demander aux dirigeants des informations complémentaires (NI.IX précitée, § 4.1).
Sans avoir à effectuer de recherches systématiques pour identifier les conventions concernées, le commissaire aux comptes est cependant attentif, lors de sa mission de certification ou de ses autres interventions, à leur existence possible et peut ainsi avoir connaissance de conventions qui auraient dû être soumises à la procédure prévue par les textes légaux et réglementaires ou les statuts (NI.IX précitée, § 3.21). Il peut ainsi être amené à découvrir de telles conventions lors de la mise en oeuvre des tests de procédures et des contrôles de substance (voir n° 5332-1, IV), lors des procédures mises en oeuvre sur les parties liées (voir n° 2011-1), ou encore lors des procédures mises en oeuvre sur le risque de fraude (NI.IX précitée, § 3.212 à § 3.214).
Il rappelle aux dirigeants, notamment lors de l'établissement de sa lettre de mission (voir n° 5347-2), la nature des informations qui doivent lui être fournies sur les conventions (voir III) afin de lui permettre l'établissement de son rapport spécial (NI.IX précitée, § 3.221).
Il vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues. Il qualifie les conventions qu'il a découvertes et qu'il estime devoir faire l'objet d'une autorisation préalable, lorsque cette autorisation est prévue par les textes réglementaires ou les statuts (NI.IX précitée, § 3.221).

V. Présentation et contenu du rapport spécial
(NI.IX précitée, § 4 s.).

Sur le rapport spécial de régularisation, voir **VI.**
Sur les propositions de l'AMF visant à améliorer la lisibilité et le contenu de l'information diffusée dans le rapport spécial des commissaires aux comptes, voir Recommandation n° 2012-05.

Il comprend une première partie présentant les **conventions (et, le cas échéant, les engagements) soumis à l'approbation** de l'organe délibérant et, le cas échéant, une seconde partie relative aux **conventions (et, le cas échéant, les engagements) déjà approuvés** par l'organe délibérant.

a. Conventions (et, le cas échéant, engagements) soumis à l'approbation de l'organe délibérant (1ère partie du rapport)
Ces conventions peuvent trouver leur origine dans différents exercices :

- conventions autorisées [intervenues/passées] au cours de l'exercice écoulé ;

Remarque
Transformation d'une entité : en cas de transformation d'une entité soumise à l'établissement d'un rapport du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées en une entité soumise à cette obligation mais selon des règles différentes, le rapport sur les conventions réglementées, établi dans le respect des nouvelles règles, ne doit couvrir que les conventions **autorisées et conclues postérieurement à la transformation.** Par exception, le rapport devra aussi mentionner les conventions réglementées qui, bien que conclues avant la transformation, auraient été **notifiées** au commissaire aux comptes et notamment celles qui n'auraient pas pu être approuvées par l'organe délibérant avant la transformation (Bull. CNCC n° 163, septembre 2011, EJ 2010-130, p. 598).

- conventions autorisées [intervenues/passées] depuis la clôture de l'exercice ;

Remarque
Conventions passées entre la date de clôture et la date d'élaboration du rapport : exceptionnellement le commissaire aux comptes doit relater dans son rapport spécial les conventions réglementées passées entre la date de clôture de l'exercice et la date d'élaboration de son rapport qui ont été portées à sa connaissance, s'il estime être en mesure d'analyser ces conventions en temps utile et de déposer son rapport (NI.IX précitée, § 4.211 et Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-74, p. 661).

- conventions non autorisées préalablement ;

Les conventions non autorisées préalablement encourent la nullité. Cette nullité peut néanmoins être couverte par un vote de l'assemblée statuant sur rapport spécial du commissaire aux comptes exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie (C. com. art. L 225-42). Ces conventions sont généralement relatées dans le même rapport que celui sur les conventions réglementées autorisées et soumises à l'approbation de l'organe délibérant. Le commissaire aux comptes peut toutefois choisir de relater les conventions non préalablement autorisées dans un **rapport distinct,** ou lorsque la conclusion de conventions non autorisées préalablement est découverte alors que le rapport spécial a déjà été émis. Sur le rapport spécial de régularisation voir **VI.** ci-après.

- conventions des exercices antérieurs non approuvées par l'organe délibérant ou non soumises à l'approbation de l'organe délibérant lors d'une précédente réunion.

Quelle que soit la situation considérée, le rapport spécial comprend toujours :

- toutes les conventions dont le commissaire aux comptes a été **avisé,** même s'il estime que certaines ne constituent pas des conventions réglementées ou même si les conventions autorisées par le conseil d'administration **n'ont pas encore été conclues** au moment de l'établissement de son rapport spécial (Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, courrier de la Chancellerie du 23 août 2011, p. 657) ;

- les informations suivantes à fournir pour chaque convention (C. com. art. R 225-31 et R 225-58 pour les **SA,** C. com. art. R 226-2 pour les **SCA,** C. com. art. R 223-17 pour les **SARL,** C. com. art. R 612-7 pour les **personnes morales de droit privé et certaines associations subventionnées**) :

- l'énumération des conventions (et, le cas échéant, des engagements) soumis à l'approbation ;

- le nom et la qualité des personnes intéressées (par exemple, président ou administrateurs ou directeurs généraux pour les sociétés par actions, gérants ou associés pour les SARL, personnes assurant le rôle de mandataire social pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et certaines associations subventionnées) ;

- le cas échéant, la désignation du ou des actionnaires intéressés disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % et, s'il s'agit d'une société actionnaire, de la société la contrôlant au sens de l'article C. com. L 233-3 (contrôle exclusif ou conjoint) ;

- la nature et l'objet de ces conventions (et le cas échéant des engagements) ;

- les modalités essentielles de ces conventions, notamment l'indication des prix ou tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et, le cas échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires (ou associés, ou adhérents) d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées ;

- et pour les **SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé,** outre la nature et l'objet, le montant et les modalités d'octroi (y compris les conditions de performance, le cas échéant) de chacun des avantages ou indemnités pris au bénéfice des dirigeants au titre des rémunérations différées, voir n° 887 et n° 954-3.

Ces **indications** ne sont **pas limitatives** et le commissaire aux comptes peut demander aux dirigeants toutes indications complémentaires qu'il juge utiles à l'information complète des actionnaires ou associés (NI.IX précitée, § 4.21).

Remarque
Conventions dans les SAS : il n'existe pas de disposition réglementaire précisant le contenu du rapport spécial sur les conventions intervenues dans les SAS. A défaut de précision dans les statuts, les informations à donner sur ces conventions peuvent être les suivantes : entité cocontractante, personne concernée, nature et objet de la convention, modalités (NI.IX précitée, § 4.21).

b. Conventions (et, le cas échéant, engagements) déjà approuvés par l'organe délibérant (2e partie du rapport)
Sont concernées :

- les conventions approuvées au cours d'exercices antérieurs dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice écoulé, ainsi que celles qui se poursuivent sans avoir donné lieu à exécution au cours de l'exercice écoulé et dont le commissaire aux comptes a été **avisé** ;

Selon la CNCC, le commissaire aux comptes avisé de la poursuite d'une convention doit en faire mention dans son rapport spécial, même si la convention n'a pas eu d'exécution au cours de l'exercice. Il n'a pas en effet à porter de jugement sur la nécessité d'inclure ou non ces conventions dans son rapport spécial (NI.IX précitée, § 4.221 et Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, EJ 2010-75, p. 658). L'assemblée générale n'a alors pas à statuer à nouveau sur les conventions soumises au cours d'exercices antérieurs à autorisation et à approbation et dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice, ni à prendre acte de leur poursuite (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-150, p. 98).

- les conventions approuvées au cours de l'exercice écoulé ;

- les conventions approuvées depuis la clôture de l'exercice écoulé.

Pour chaque convention relatée dans cette partie, le rapport spécial rappelle l'existence de la convention, les informations à fournir pouvant être limitées aux indications nécessaires pour l'identifier (NI.IX, § 4.22). Le rapport spécial doit, en outre, mentionner l'importance des fournitures livrées ou des prestations de services fournies, ainsi que le montant des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice écoulé, en exécution de ces conventions (C. com. art. R 225-31 7° et R 225-58 6° pour les **SA,** C. com. art. R 226-2 pour les **SCA,** C. com. art. R 223-17 5° pour les **SARL**). Dans les **SAS et les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et certaines associations subventionnées,** le rapport ne porte sur les conventions antérieures que si les statuts le prévoient (NI.IX précitée, § 4.22).

Remarques
1. Résiliation d'une convention Si l'une de ces conventions a été résiliée au cours de l'exercice, le commissaire aux comptes indique en outre, à notre avis, la date de résiliation.
2. Conventions non approuvées dont l'exécution s'est poursuivie Les conventions autorisées ou non par le conseil et non approuvées par l'assemblée générale au cours d'exercices antérieurs, dont l'exécution s'est poursuivie, doivent figurer dans le rapport spécial du commissaire aux comptes.
3. Sort des conventions réglementées conclues par une société absorbée lors d'une fusion (ou par une société apporteuse lors

d'un apport partiel d'actif) Les conventions conclues avant la date de prise d'effet de l'opération (qu'il y ait ou non rétroactivité) poursuivent automatiquement leurs effets, à condition qu'elles soient mentionnées dans le projet de fusion (ou traité d'apport) et que leurs modalités d'exécution ne soient pas modifiées (Bull. CNCC n° 87, septembre 1992, EJ 92-102, p. 490 s. et n° 99, septembre 1995, EJ 95-152, p. 356). Le commissaire aux comptes de la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) doit (Bull. précités) :
- mentionner dans son rapport spécial l'ensemble des conventions réglementées conclues par la société absorbée et qui restent après la fusion encore qualifiables comme telles ;
- mais ne pas mentionner celles qui n'ont plus le caractère de conventions réglementées du fait de la disparition d'administrateurs communs ou d'administrateurs ou d'actionnaires bénéficiaires d'une convention dite réglementée.
Le président de la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) doit aviser le commissaire aux comptes des conventions transférées dans le mois qui suit la clôture de l'exercice.

c. Conventions courantes Les conventions portant sur des **opérations courantes** et conclues à des **conditions normales** (C. com. art. L 225-39, L 225-87 pour les SA, L 227-11 pour les SAS et L 223-20 pour les SARL), dites **« conventions libres »,** non soumises à la procédure des conventions réglementées, **ne sont pas mentionnées** dans le rapport spécial.

Pour qu'une **opération** puisse être qualifiée de **courante,** il faut, selon la doctrine et la jurisprudence, qu'elle soit effectuée dans le cadre de l'activité sociale (CA Paris, arrêt du 4 juin 2003, n° 02-4255). Mais le seul fait d'entrer dans l'objet social n'est pas suffisant pour qualifier l'opération de courante ; il faut également que l'opération soit **habituelle** et **répétitive** (Cass. com. 1er octobre 1996). Peuvent notamment être retenus comme critères complémentaires pour déterminer le caractère normal d'une convention : le caractère habituel des pratiques de la société dans ses rapports avec les tiers, la fréquence des opérations, les sommes en jeu, les conditions de conclusion de la convention, les usages professionnels. Il convient également de tenir compte des conditions dans lesquelles sont habituellement conclues des conventions semblables, non seulement dans la société en cause mais encore dans les autres sociétés du même secteur d'activité (Rép. Lebas, AN 4 avril 1969, p. 870 et Cass. com. 11 juillet 2000, n° 1586 FS-D). Toutefois, il ne suffit pas qu'une convention soit **habituelle** dans une profession pour qu'elle devienne **courante** à l'égard de la société. En effet, une telle convention ne peut pas être considérée comme courante dès lors que la société n'en a conclu qu'une seule (Cass. com. 11 mars 2003, n° 454 F-D).
Les conventions sont conclues à des **conditions normales** lorsqu'elles sont effectuées par la société aux mêmes conditions que celles qu'elle pratique habituellement dans ses rapports avec les tiers (RM Valbrun, JO déb. AN, 31 mars 1977). Il convient de tenir compte des conditions dans lesquelles sont habituellement conclues les conventions semblables non seulement dans la société en cause mais encore dans les autres du même secteur d'activité. Par conditions, il faut entendre les clauses de la convention telles que l'objet, le prix, les délais de règlement et les garanties accordées (NI.IX CNCC précitée, § 1.132).

A titre d'exemple, il a été jugé qu'une convention tendant à constituer un pool de trésorerie géré par une société holding en fonction des autorisations de découvert de chacune des sociétés de ce groupe et donnant lieu à paiement d'intérêts ne pouvait présenter, par nature, un caractère inhabituel. En conséquence, cette convention n'est pas soumise à la procédure des conventions réglementées si elle n'a pas été conclue à des conditions anormales (CA Versailles, arrêt du 2 avril 2002, n° 00-3930). Cette jurisprudence confirme la position retenue par le bulletin CNCC (n° 79, septembre 1990, p. 290).
Les opérations consenties par une société mère à sa filiale, telles que la location d'immeuble, la mise à disposition de personnel et l'engagement de frais de gestion sont considérées comme courantes et conclues à des conditions normales dès lors qu'elles sont facturées à leur **coût de revient** (NI.IX précitée, § 1.142).
Pour d'autres exemples de conventions courantes conclues à des conditions normales, voir NI.IX précitée, § 1.132.

Remarques
1. Suppression de l'obligation pour les sociétés par actions de communiquer aux commissaires aux comptes la liste et l'objet des conventions libres Depuis le 19 mai 2011, la liste et l'objet des conventions libres n'ont plus à être communiqués par le président du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) aux commissaires aux comptes (C. com. art. L 225-39 et L 225-87 modifiés par la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit). Par renvoi aux dispositions des SA, les **SCA et les sociétés européennes** sont également dispensées de cette obligation. Dans les **SAS,** les conventions libres n'ont plus à être communiquées aux commissaires aux comptes (C. com. art. L 227-11 modifié par la loi précitée).
2. Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (C. com. art. L 612-1) et dans les associations subventionnées pour un montant global excédant 153 000 € (C. com. art. L 612-4), les conventions courantes conclues à des conditions normales et significatives pour l'une au moins des parties en raison de leur objet ou de leurs implications financières sont traitées comme des conventions réglementées et doivent donc figurer dans le rapport spécial du commissaire aux comptes.

d. Absence de convention Lorsque le commissaire aux comptes n'a été avisé d'**aucune convention** et qu'il n'en a pas découvert (voir **IV**), il présente un rapport indiquant cette situation. Dans ce cas, il peut en demander la confirmation aux dirigeants (NI.IX précitée).

Des exemples de rapport sont présentés dans la NI.IX CNCC précitée.

VI. Rapport spécial de régularisation
Lorsqu'une convention non autorisée est portée à sa connaissance par le conseil d'administration qui entend la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité, le commissaire aux comptes conformément à l'article C. com. L 225-42, al. 3 (C. com. art. L 225-90, al. 3) et en application de l'art. C. com. L 823-12 mentionne dans son **rapport spécial** de régularisation les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie. Il fait état dans son rapport des explications fournies à cet égard par les dirigeants, et, le cas échéant, de l'inexactitude des motifs invoqués.

Lorsque le commissaire aux comptes découvre, lors de sa mission, une convention non autorisée, il apprécie son caractère d'opération courante conclue à des conditions normales afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une convention réglementée. Dans le cas où la

convention aurait dû être autorisée, il en informe les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, en tenant compte, le cas échéant, de ses obligations de communication à l'organe compétent prévues par l'article C. com. L 823-16 et établit le **rapport spécial** de régularisation prévu à l'article C. com. L 225-42, al. 3 (C. com. art. L 225-90, al. 3).

Dans les cas cités ci-avant, le rapport spécial de régularisation contient les indications mentionnées à l'article C. com. R 225-31 ou R 225-58 (voir **V.**).

Si le conseil d'administration a estimé que certaines conventions n'étaient pas réglementées et par conséquent n'ont pas été soumises à la procédure d'autorisation préalable et si le commissaire aux comptes ne partage pas cette analyse, il mentionne cette position du conseil dans son rapport de régularisation (C. com. art. L 225-42, al. 3 et C. com. art. L 225-90, al. 3), que le conseil d'administration décide ou non de soumettre ces conventions à l'assemblée générale.
Pour plus de détails sur le défaut d'autorisation préalable du conseil et l'exercice de l'action en nullité, voir Mémento Sociétés n° 52870 à 52890.

Remarque
Autorisation préalable par le conseil d'administration ou de surveillance impossible : selon la CNCC l'autorisation peut alors être donnée directement par l'assemblée générale ordinaire. Elle précise toutefois que le commissaire aux comptes devra exposer dans son rapport spécial les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie (Bull. CNCC n° 161, mars 2011, EJ 2010-76, p. 96).

Le rapport prévu à l'article C. com. L 225-40, al. 3 (C. com. art. L 225-88, al. 3) (voir **V.**) et le rapport prévu à l'article C. com. L 225-42, al. 3 (C. com. art. L 225-90, al. 3) peuvent constituer un document unique (voirL **V.**).

Un exemple de rapport spécial de régularisation est présenté dans la NI.IX (E6).

VII. Révélation au procureur de la République
Des conventions peuvent faire apparaître que des dirigeants, du fait de leur position dans l'entité, ont conclu des opérations dans leur intérêt personnel. Ainsi, l'application stricte de la procédure de contrôle des conventions n'exclut pas l'existence de faits délictueux pouvant faire l'objet d'une révélation au procureur de la République (NI précitée, § 3.25).

VIII. Portée du rapport spécial
Les abandons de créances régulièrement soumis à la procédure des conventions réglementées et approuvés par l'assemblée générale sur présentation du rapport spécial peuvent être considérés comme un élément constitutif du délit de **banqueroute** par détournement d'actif. Le fait que les conventions fassent l'objet d'un rapport spécial sans que le commissaire aux comptes n'émette de réserves sur ces opérations n'a aucune influence sur la **responsabilité pénale du dirigeant** (Rép. Masson, Sén. 15 novembre 2007).

IX. Exemples de rapport spécial
La Note d'information CNCC NI.IX donne des exemples de rapport.

Ces exemples de rapport sont classés en 5 catégories selon la forme juridique et les caractéristiques des entités :

- SA et SCA dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- SAS ;
- SARL ;
- personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et certaines associations subventionnées.

Un plan type pour chaque forme juridique présente la structure du rapport et recense la plupart des cas susceptibles d'être rencontrés par le commissaire aux comptes.

X. Communication du rapport spécial
Il est déposé au siège social comme le rapport sur les comptes annuels dans le délai fixé par les textes légaux et réglementaires ou les statuts, qui est généralement de quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale ordinaire (C. com. art. R 225-161). En revanche, il n'a pas à être déposé au greffe.
Pour les **SA et SCA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé,** le rapport spécial doit être publié sur un site internet dédié **21 jours** au moins avant l'assemblée générale, et cela de manière ininterrompue (C. com. art. R 225-73-1 ; communication CNCC, Bull. n° 160, décembre 2010, p. 610 ; NI.IX précitée, § 4.132).

Sur l'obligation pour ces sociétés de publier sur un site internet dédié un certain nombre d'informations et de documents 21 jours au moins avant la tenue de l'assemblée, voir n° 5034-1.

Rapport du CAC sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne

5374

Sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, voir n° 3699 à 3699-2.
Sur le contrôle de ce rapport par les commissaires aux comptes, voir n° 3699-3.

Les commissaires aux comptes doivent présenter, dans un rapport joint au rapport sur les comptes annuels et au rapport sur les comptes consolidés, leurs **observations sur le rapport** établi par le président du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) des **SA et des SCA** dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé **pour sa partie concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.** En outre, ils doivent attester des autres informations requises dans le rapport (C. com. art. L 225-235 et L 226-10-1).
La NEP 9505 « Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L 225-235 et L 226-10-1 du Code de commerce sur le rapport du président » décrit le contenu du rapport du commissaire aux comptes.

I. Observations
(NEP 9505, § 08) Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève dans le rapport du président des informations qui ne correspondent pas à ses propres constatations ou lorsque ces informations ne sont **pas sincères** ou sont **insuffisamment justifiées,** il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, il formule, dans son rapport, les **observations** qu'il estime nécessaires.

Ces observations peuvent notamment porter sur :
- la description donnée des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- l'absence d'éléments disponibles lui permettant d'apprécier certaines informations contenues dans le rapport du président ;
- l'omission de déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission.

Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à formuler des observations dans son rapport, il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance ainsi que, le cas échéant, du comité d'audit (NEP 9505, § 09 ; voir n° 5360 s.).
Liens avec le rapport sur les comptes annuels (voir n° 5371-1) **et le rapport sur les comptes consolidés** (voir n° 4856) Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de **justifier d'appréciations** portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en oeuvre de sa démarche d'audit (NEP 705 « Justification des appréciations », § 08).

II. Hypothèse d'un rapport du président comportant une évaluation des procédures
(NEP 9505, § 15) Dans ce cas, le commissaire aux comptes formule dans son rapport les observations prévues dans la NEP précitée (voir I.), qui peuvent en outre être relatives :

- à l'appréciation portée par le président sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;

- aux raisons pour lesquelles les diligences qu'il a mises en oeuvre ne lui permettent pas de se prononcer sur ces informations.

III. Non-respect des dispositions légales
(NEP 9505, § 13) Lorsque le président n'établit pas le rapport sur le contrôle interne, ou ne rend pas compte dans ce rapport des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, le commissaire aux comptes formule une **observation** traduisant son **impossibilité de conclure** et mentionne l'**irrégularité** correspondante (**rapport de « carence »**).

Pour plus de détails sur les sanctions en cas d'absence de rapport du président sur le contrôle interne, voir n° 3699 IV.

IV. Rapport du commissaire aux comptes
(NEP 9505, § 12 et Bull. CNCC n° 153, mars 2009, p. 7 s.)

a. Mentions Le rapport comporte notamment les mentions suivantes :

- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes, les objectifs de son intervention et le texte de loi applicable, l'identification du rapport du président et l'exercice concerné, la description des obligations pesant sur le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance) requises à l'article L 225-37 (ou L 225-68) et (L 225-68) et L 226-10-1 du Code de commerce (voir n° 3699-1) ;

Dans une partie relative aux informations concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière :

- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en oeuvre conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France ;

- une conclusion sous la forme d'observations, ou au contraire d'absence d'observations, à exprimer sur les informations contenues dans le rapport portant sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Dans une partie relative aux autres informations :

- une attestation de l'établissement des autres informations requises aux articles L 225-37, L 225-68 et L 226-10 du Code de commerce ou, à défaut, le signalement de l'irrégularité constituée par l'absence de certaines de ces informations (voir n° 3699-1).

b. Exemple de rapport Des exemples sont disponibles sur le site www.cncc.fr

V. Dépôt au greffe
Voir n° 3699 III.

Autres rapports et attestations

5375

Il s'agit des rapports et attestations suivants :

- Rapport aux assemblées extraordinaires, voir n° 5358-1.
- Rapport aux dirigeants ainsi que, le cas échéant, au comité d'audit (C. com. art. L 823-16) et rapport à une assemblée générale autre que celle statuant sur les comptes annuels, voir n° 5365.
- Rapport concernant la procédure d'alerte, voir n° 3541.
- Rapport d'examen limité sur les documents du premier semestre, voir n° 3705-6.
- Rapport sur les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, voir n° 3709-5.
- Autres rapports, attestations, visas, contresignatures, voir n° 5358-1, 5358-2 et 5359 à 5359-4.

Section 7 Compléments pratiques

I. Normes d'exercice professionnel (NEP)

5376

Sur l'évolution des NEP, voir n° 5252.
Sur la liste des normes ISA et leur correspondance avec les NEP, les normes CNCC et les normes professionnelles d'expertise comptable, voir n° 5391.

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA (10)	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
Série 1			Dispositions relatives à l'exercice des missions			

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA [10]	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
1-200			Liées aux caractéristiques des missions	5288		
1-201	**NEP 100**		Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	5348-2	26 mai 2011	A 823-3
Série 2			**Missions d'audit**			
2-100			**Aspects généraux**			
2-101	**NEP 200**	ISA 200	Principes applicables à l'audit des comptes mis en oeuvre dans le cadre de la certification des comptes	5347-1	16 juin 2006	A 823-2
2-102	**NEP 210**	ISA 210	La lettre de mission du commissaire aux comptes	5347-2	Voir n° 5376-1 [1]	A 823-1
2-103		ISA 220	Contrôle de qualité			
2-104	**NEP 230**	ISA 230	Document de l'audit des comptes	5347-3	4 avril 2007	A 823-4
2-105	**NEP 240**	ISA 240	Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	5331-2 5332-2	26 mai 2011	A 823-15
2-106	**NEP 250**	ISA 250	Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires	5331-3 5332-3	26 mai 2011	A 823-16
2-107	**NEP 260**	ISA 260	Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise / Communications avec les organes mentionnés à l'article L 823-16 du code de commerce	5360 s.	24 mai 2011	A 823-5-1
-	**NEP 265**	ISA 265	Communication des faiblesses du contrôle interne	5367	24 mai 2011	A 823-5-2
2-200			**Orientation et planification de la mission**			

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA (10)	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
2-201	**NEP 300**	ISA 300	Planification de l'audit	5348	28 septembre 2006	A 823-5
2-202	**NEP 315** Voir n° 5376-1 (2)	ISA 315	Connaissance générale de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes	5331-1	26 mai 2011	A 823-7
2-203	**NEP 320**	ISA 320	Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et la réalisation d'un audit	5340	13 juin 2012	A 823-6
2-300			**Appréciation du contrôle interne**			
2-301	**NEP 330** Voir n° 5376-1 (2)	ISA 330	Procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	5332-1	7 juillet 2006	A 823-8
2-203	**NEP 450**	ISA 450	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	5340	13 juin 2012	A 823-6-1
2-303		ISA 402	Facteurs à considérer lorsque l'entité fait appel à un service bureau	5349-5		
2-400			**Obtention d'éléments probants**			
2-401	**NEP 500**	ISA 500	Caractère probant des éléments collectés	5333	26 juin 2006	A 823-9
2-402 (Eléments probants - applications spécifiques)	**NEP 501**	ISA 501	Caractère probant des éléments collectés (Applications spécifiques) - Inventaire physique des stocks - Procès, contentieux et litiges - Immobilisations financières - Informations sectorielles données dans l'annexe	 1280 s. 2593 1991 696	22 décembre 2006	A 823-9

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA (10)	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
	NEP 505	ISA 505	Demandes de confirmation des tiers	679 s.	22 décembre 2006	A 823-11
2-405	**NEP 510**	ISA 510	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	5348-2	3 mai 2007	A 823-21
2-410	**NEP 520**	ISA 520	Procédures analytiques	5332-1	22 décembre 2006	A 823-12
2-415	**NEP 530**	ISA 530	Sélection des éléments à contrôler	5343	10 juillet 2007	A 823-13
2-420	**NEP 540**	ISA 540 et 545	Appréciation des estimations comptables	5331-4 5332-4	4 avril 2007	A 823-17
2-425	**NEP 550**	ISA 550	Parties liées / Relations et transactions avec les parties liées	2011-1	24 mai 2011	A 823-8-1
2-430	**NEP 560**	ISA 560	Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice	2832 s.	26 mai 2011	A 823-19
2-435	**NEP 570**	ISA 570	Continuité d'exploitation	3545	2 mai 2007	A 823-18
2-440	**NEP 580**	ISA 580	Déclarations de la direction	5044-1	26 mai 2011	A 823-14
2-500			**Utilisation des travaux d'autres professionnels**			
2-501	**NEP 600**	ISA 600	Utilisation des travaux d'un autre professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité détenue / Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	4855-2	24 mai 2011	A 823-2-1
2-502	**NEP 610**	ISA 610	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	5349-1	2 mai 2007	A 823-23
2-503	**NEP 620**	ISA 620	Intervention d'un expert	5349-4	4 avril 2007	A 823-24
2-504	**NEP 630**	-	Utilisation des travaux d'un expert-comptable	5349-2	4 avril 2007	A 823-25

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA [10]	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
			intervenant dans l'entité			
2-600			**Rapports**			
2-601 et 2-602	**NEP 700**	ISA 700	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	5371 s. 5365 4856	10 juillet 2007	A 823-26
[3] Voir n° 5376-1	**NEP 705**	-	Justification des appréciations	5371-1	28 septembre 2006	A 823-27
2-603	**NEP 710**	ISA 710	Informations des exercices précédents	3671	3 mai 2007	A 823-22
2-604		-	Suivi des réserves ou du refus de certifier de l'exercice précédent	5371-1		
2-605	**NEP 730**	-	Changements comptables	366	3 mai 2007	A 823-20
			Audit des comptes mis en oeuvre dans certaines entités			
	NEP 910 (NEP petites entreprises)	-	Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L 823-12-1 du Code de commerce	5348-1	8 janvier 2009	A 823-27-1
Série 3			**Mission d'examen limité**			
3-101	**NEP 2410**	ISRE 2410	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	3705-6 5357	17 septembre 2007	A 823-28
Série 4			**Interventions définies par convention / Normes de « diligences directement liées » (DDL)** [4]			
4-101		ISAE 3400	Examen de comptes prévisionnels	3703 s.		
4-102			Examen de comptes pro forma			
4-103			Intervention Web Trust			
4-105			Lettres de confort	5359-10		

N° norme CNCC (ancien référentiel)	**N° NEP**	**N° ISA (10)**	**Titre de la norme/NEP**	**N° MC**	**Avis du H3C**	**Code de commerce (partie Arrêtés)**
2-606 et 2-607	**NEP 9010**	ISA 800	**Audit** entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes	5359-1 4856	3 mars 2008	A 823-31
	NEP 9020		**Examen limité** entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes	5359-1	3 mars 2008	A 823-32
4-104	**NEP 9030**		**Attestations** entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	5359-4	24 mai 2011	A 823-30
	NEP 9040		**Constats à l'issue de procédures convenues** entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes	5359-6	28 juillet 2008	A 823-34
	NEP 9050		**Consultations** entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes	5359-8	24 mai 2011	A 823-33
	NEP 9060		Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes rendues lors de l'**acquisition d'entités**	5359-9	28 juillet 2008	A 823-35
	NEP 9070		Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes rendues lors de la **cession d'entreprises**	5359-10	28 juillet 2008	A 823-36
	NEP 9080		**Consultations** entrant dans le cadre de DDL à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable	5359-10	24 mai 2011	A 823-36-1

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA [(10)]	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
Série 5			**Vérifications et informations spécifiques** Voir n° 5376-1 [(5)]			
5-100			**Aspects généraux**			
5-101			Documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises	3709-5		
5-102			Tableau d'activité et de résultats et rapport semestriel	3705-6		
5-103			Conventions, et le cas échéant, engagements réglementés	5373	**Norme remplacée** par la Note d'information NI.IX CNCC « Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés » (juin 2011)	
5-104			Actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance	3437		
5-105			Egalité entre les actionnaires	3436		
Voir n° 5376-1 [(8)]	**NEP 9505**		Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L 225-235 et L 226-10-1 du Code de commerce sur le rapport du président	3699 s. 5374	24 mai 2011	A 823-29
5-106 et 5-107	**NEP 9510**		Travaux du commissaire aux comptes concernant le rapport de gestion et les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes	3698 , 5190 s. , 5191 s.	30 septembre 2009	A 823-29-1
5-108			Montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées	987-6		
5-109			Prise de participation et de contrôle et identité des personnes détenant le capital	2012-1		

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA (10)	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
5-110			Montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales visées à l'article 238 bis AA du CGI	988-3		
5-111			Informations périodiques publiées par les OPCVM		Voir également Bull. CNCC n° 139, septembre 2005, p. 359 s. ; n° 148, décembre 2007, p. 547 s. et communiqués CNCC des 22 mai et 28 novembre 2008.	
5-112			Communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale (à l'exception du vecteur de communication)	5365	Voir également Bull. CNCC n° 135, septembre 2004, p. 541 s.	
Série 6	**Interventions définies par la loi ou le règlement** Voir n° 5376-1 [6]					
6-100	**Opérations relatives au capital**					
6-101			Libération d'actions par compensation de créances	3172	**Norme remplacée** par la Note d'information CNCC NI.V, tome 2 (décembre 2011)	
6-102			Suppression du droit préférentiel de souscription	3438 s.	**Normes remplacées** par la Note d'information NI.V, tome 3 (juin 2011) sur l'augmentation de capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription	
6-102.1			Augmentation de capital sans délégation à l'organe compétent	3438-1		
6-102.2			Augmentation de capital avec délégation à l'organe compétent	3438-2		
6-103 6-103.1 6-103.2 6-104 6-104.1 6-104.2	Ces normes ont été remplacées par la norme CNCC n° 6-203.					
6-106			Ouverture d'options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice des membres du personnel	3195-2	**Norme remplacée** par la Note d'information CNCC NI.V, tome 4 (juin 2011)	
6-107			Réduction de capital	3188	**Norme remplacée** par la Note d'information CNCC NI.V, tome 1	

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA [10]	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
					(décembre 2011)	
6-108			Offre publique d'échange	3438-4		
6-200			**Autres opérations d'émission**			
6-202			Rémunération de titres participatifs	3363-2		
6-203			Emission d'autres valeurs mobilières [7]	3438 s.	**Normes remplacées** par la Note d'information CNCC NI.V, tome 6 (juin 2012)	
6-203.1			Emission d'autres valeurs mobilières sans délégation à l'organe compétent	3438-1		
6-203.2			Emission d'autres valeurs mobilières avec délégation à l'organe compétent	3438-2 3438-3		
6-300			**Opérations sur titres**			
6-301			Conversion ou rachat des parts bénéficiaires émises depuis plus de 20 ans	5358-1		
6-302			Regroupement volontaire des actions non admises aux négociations sur un marché réglementé	5358-1		
6-303			Création d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote par conversion d'actions ordinaires - Conversion d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote en actions ordinaires			
6-400			**Opérations de transformation**			
6-401			Transformation d'une société en société par actions	3536 3536-2	**Normes remplacées** par la Note d'information CNCC (NI.VI décembre 2010) sur la transformation des sociétés	
6-402			Transformation d'une SARL en société commerciale d'une autre forme	3536 s.		

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA (10)	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
6-403			Transformation des sociétés par actions	3536 3536-2		
6-500			**Opérations diverses**			
6-501			Réévaluation d'actif d'une SCPI faisant publiquement appel à l'épargne	230-4		
6-502			Rapport semestriel publié par les entreprises émettrices de titres de créances négociables			
6-600			**Opérations relatives aux dividendes**			
6-601			Distribution d'acomptes sur dividendes	2994	**Normes remplacées** par la Note d'information CNCC NI.XII « Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes » (décembre 2011)	
6-602			Paiement du dividende (ou d'acomptes sur dividende) en actions	3177		
6-700			**Interventions consécutives à des faits survenant dans l'entité**			
6-701			Révélation des faits délictueux au procureur de la République	5368		
6-702			Alerte	3541 s.	**Norme remplacée** par la NI.III CNCC (avril 2010)	
6-703			Convocation de l'organe délibérant en cas de carence des organes compétents	5358-2		
6-704			Visa des déclarations de créances	595-2		
6-705			Demande d'information du comité d'entreprise	5041		
6-800			**Interventions propres à certaines entités**			
6-801			Contrôle des prospectus soumis au contrôle de la COB	5081-9 5359-6	**Norme remplacée** par les Bull. CNCC n° 138, juin 2005, p. 286 s., n° 139, septembre 2005, p. 362 s., n° 140, décembre 2005, p. 525 s., n° 144,	

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA [10]	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
					décembre 2006, p. 573 s.	
6-803			Visa des documents transmis à la Commission bancaire (comptes annuels et comptes consolidés)			
6-804			Contrôle de la fonction de conservation des actifs par les établissements dépositaires d'OPCVM		**Norme remplacée** par l'avis technique CNCC du 12 février 2010 précisant les modalités de mise en oeuvre par le commissaire aux comptes du dépositaire de son intervention prévue à l'article 323-10 du règlement général de l'AMF	
6-807			Information des autorités de contrôle de certaines entités	5365		
Série 7			**Missions particulières confiées à un commissaire aux comptes** Voir n° 5376-1 [9]			
7-101			Commissariat aux apports	Mémento Fusions & Acquisitions n° 13100 à 13155	**Norme remplacée** par l'avis technique CNCC du 2 décembre 2010 (mise à jour le 20 janvier 2011) précisant les diligences qui peuvent être mises en oeuvre dans le cadre de la mission de commissaire aux apports	
7-102			Commissariat à la fusion	Mémento Fusions & Acquisitions n° 13050 à 13080	**Norme remplacée** par l'avis technique CNCC du 2 décembre 2010 précisant les diligences qui peuvent être mises en oeuvre dans le cadre de la mission de commissaire à la fusion	
7-103			Certification des comptes des formations politiques	5307-3	**Norme remplacée** par l'avis technique CNCC (Bull. n° 166, juin 2012, p. 231 s.)	
7-104			Acquisition d'un bien appartenant à un actionnaire	5307-3		
7-105			Retrait obligatoire	5307-3		
7-106			Carpa (Caisse de règlements pécuniaires des avocats)	-		
7-106.1			Carpa : Dépôts et maniements de fonds	5307-3		

N° norme CNCC (ancien référentiel)	N° NEP	N° ISA (10)	Titre de la norme/NEP	N° MC	Avis du H3C	Code de commerce (partie Arrêtés)
7-106.2			Carpa : Aide juridique	5307-3		
7-107			Intervention d'un commissaire aux comptes dans le cadre de l'agrément des traitements automatisés pour la tenue des comptabilités des notaires	5307-3	**Norme remplacée** par le communiqué publié dans le Bull. CNCC n° 141, mars 2006, p. 21 à 25.	
7-108			Mandataires de justice	5307-3	Voir également Bull. CNCC n° 146, juin 2007, p. 277 s.	
7-109			Mission du contrôleur spécifique dans les sociétés de crédit foncier	5307-3	**Norme remplacée** par l'avis technique CNCC (Bull. n° 166, juin 2012, p. 268)	
7-110			Emission d'obligations réalisée dans les conditions prévues par l'article L 228-39 du Code de commerce	5307-3	**Norme remplacée** par la Note d'information CNCC NI.V, tome 6 (juin 2012)	
7-111			Augmentation de capital réalisée dans les conditions prévues par l'article L 225-131 du Code de commerce	5307-3		
Autres obligations du commissaire aux comptes en application de dispositions légales ou réglementaires						
	NEP 9605		Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	5368-1	8 avril 2010 Voir également communiqué CNCC du 4 mai 2010 (www.cncc.fr)	A 823-37
Norme d'exercice professionnel (NEP) homologuée par arrêté du garde des Sceaux.						

5376-1

Commentaires du tableau

(1) Norme homologuée avant le processus de concertation CNCC/H3C.
(2) Les NEP 315 et 330 remplacent les normes CNCC n° 2-202, 2-301 et 2-302.
(3) Cette NEP ainsi que la NI.I remplacent la bonne pratique professionnelle identifiée par le H3C : « Justifiant de leurs appréciations » (23 mars 2004), voir n° 5380-5.
(4) Les normes ISA n'appréhendent pas la notion de « DDL ».
(5) Les normes de la série 5 devraient faire l'objet de NEP pour autant qu'elles impactent le rapport sur les comptes annuels ou le rapport sur les comptes consolidés.

(6) Les normes de la série 6 devant faire l'objet de NEP n'ont pas encore été déterminées.
(7) Y compris pour les BCE (bons de souscription de parts de créateur d'entreprise), le chapitre 4 de la norme 6-203-1 n'étant plus applicable (Bull. CNCC n° 156, décembre 2009, p. 645).
(8) Bonne pratique professionnelle identifiée par le H3C : « Les procédures de contrôle interne » (23 février 2004), voir n° 5380-5.
(9) Les normes de la série 7 devant faire l'objet de NEP n'ont pas encore été déterminées.
(10) Sur la traduction en français des normes ISA, voir n° 5391.

II. Textes du H3C

A. Avis du H3C

5378

Les avis mentionnés sont ceux publiés à compter du 1er septembre 2011 ; ceux publiés antérieurement sont consultables sur le site du H3C (www.h3c.org).
Pour obtenir les avis publiés à compter du 1er septembre 2011, se reporter à la Solution **Navis comptable conso/IFRS,** mise à jour mensuellement.

Date de publication	Thème	Renvois MC
1er août 2012	Levée du secret professionnel et communication du dossier de travail	5293
8 juin 2012	Lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable d'une entité	-
9 mai 2012	Possibilité pour le commissaire à la transformation d'être nommé par la suite commissaire aux comptes de l'entité transformée	5275-2
4 mai 2012	Critères d'appartenance à un réseau	5275-2
22 mars 2012	Possibilité pour un commissaire aux comptes d'intervenir en qualité de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010	-
9 février 2012	Répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes	5348-2
15 décembre 2011	Démission d'un commissaire aux comptes devenu expert-comptable de l'entité dont il certifie les comptes	-
28 novembre 2011	Exercice de la mission de commissaire aux comptes dans les partis et groupements politiques	230-11, 5307-3

B. Décisions et délibérations du H3C

5378-1

Les décisions et délibérations mentionnées sont celles publiées à compter du 1er septembre 2010 ; celles publiées antérieurement sont consultables sur le site du H3C (www.h3c.org).
Pour obtenir les décisions publiées à compter du 1er septembre 2010, se reporter à la Solution **Navis comptable conso/IFRS,** mise à jour mensuellement

- Délibération n° 2011-08 relative aux diligences du commissaire aux comptes dans les comités d'entreprise.

C. Accord du H3C

5378-2

- Accord d'échange d'informations entre l'AMF et le H3C concernant le contrôle qualité des travaux des commissaires aux comptes ;

- Accord d'échange d'informations entre l'ACP (Autorité de contrôle prudentiel) et le H3C du 6 avril 2011.

III. Textes de la CNCC

5380

Remarques

1. L'ensemble des textes et normes est repris dans le Mémento Comptable aux différents paragraphes concernés par le problème traité. En outre, par le biais de la Solution **Navis comptable conso/IFRS** (mise à jour mensuellement) qui intègre toutes nos publications, le lecteur aura accès directement aux sources CNCC citées.

2. La loi a assuré l'inscription des normes d'exercice professionnel (NEP, voir n° 5252 et 5376) dans l'ordonnancement juridique, ce qui laisse entière la possibilité offerte à la CNCC de publier, dans le respect des dispositions législatives et réglementaires en vigueur, des éléments de doctrine tels que des guides, des supports de formation ou des instruments techniques. Même si ces éléments n'ont pas de valeur normative, ils bénéficient de l'autorité attachée à la CNCC qui les édicte et contribuent à améliorer l'information des professionnels (Rép. Houillon, AN 24 octobre 2006, p. 13700).

A. Guides d'application

5380-1

Les deux guides listés ci-après ont été publiés avant la révision des NEP.

1. Commissariat aux apports et à la fusion (février 2002)
2. Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit (avril 2003)

B. Notes d'information (NI)

5380-2

Remarque
Mises à jour des NI : les Notes d'information sont progressivement mises à jour (voir n° 5380-1). Elles définissent les modalités pratiques de mise en oeuvre des normes d'exercice professionnel (NEP, voir n° 5376) et fournissent des exemples de rapport ainsi que des outils pratiques.

Nouvelles Notes d'information

I. Les rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés (février 2010), voir n° 5370 s.

II. Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture des comptes (février 2010), voir n° 2832

III. Le commissaire aux comptes et l'alerte (juin 2012), voir n° 3541 s.

IV. Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction (juin 2010), voir n° 5044-1

V. Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations du capital social et les émissions de valeurs mobilières. Tome 1 (décembre 2011) : réduction du capital (voir n° 3179), tome 2 (décembre 2011) : libération d'une augmentation de capital par compensation avec des créances (voir n° 3172), tome 3 (juin 2011) : augmentation de capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription (voir n° 3438 s.), tome 4 (juin 2011) : régimes d'accès au capital en faveur des salariés (voir n° 3197), tome 5 (juin 202) : émission d'actions de préférence (n° 3440-1 s.) et tome 6 (juin 2012) : Emission de valeurs mobilières donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance (n° 3438 s.)

VI. Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés (décembre 2010), voir n° 3535 s.

VII. Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers (décembre 2010), voir n° 679-1

VIII. Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques (décembre 2010), voir n° 5332-1

IX. Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés (juin 2011), voir n° 5373

X. Le commissaire aux comptes et les changements comptables (juin 2011), voir n° 366.

XI. Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés (décembre 2011), voir n° 4855-2 s.

XII. Le commissaire aux comptes et les opérations relatives aux dividendes (décembre 2011), voir n° 2994 (distribution d'acomptes sur dividendes) et n° 3177 (paiement du dividende ou d'un acompte sur dividendes en actions)

XIII. Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat (décembre 2011).

Anciennes notes d'information publiées avant les NEP et non encore remplacées par une nouvelle Note d'information

3. Appréciation du contrôle interne (février 1992)
5. Observation physique (septembre 1992)
8. Le CAC et la continuité de l'exploitation (décembre 1996)
9. Les vérifications spécifiques (décembre 1987)

10. Les documents d'information financière et prévisionnelle (loi du 1/3/84) (décembre 1987)
12-1. Démarche et organisation de la mission générale, tome 1 (septembre 1988)
12-2. Démarche et organisation de la mission générale, tome 2 (septembre 1988)
13. Orientation et planification de la mission de certification (septembre 1988)
17. Aspects particuliers du CAC dans les petites entreprises (novembre 1990)
18. Les sondages en audits (janvier 1991)
23. Le CAC et la révélation des faits délictueux (juin 1994)
24. Le CAC et l'indépendance (décembre 1994)
26. Audit et examen limité des comptes intermédiaires (juin 2000)

C. Guides de contrôle spécialisés

5380-3

- Les spécificités juridiques des coopératives agricoles (1994),

- Les contrôles des entreprises de distribution à points de vente multiples (juin 1987),

- Les contrôles dans les sociétés d'économie mixte locales (juillet 2000),

- Les contrôles dans les comités interprofessionnels du logement (CIL) (janvier 1993),

- Les contrôles dans les coopératives agricoles (mai 1993),

- Les contrôles dans les entreprises d'assurances (en cours de refonte),

- Les contrôles dans les OPCVM (janvier 1995),

- Les contrôles dans les SA d'HLM (septembre 1997),

- Les contrôles dans les établissements de crédit (décembre 1998),

- Les contrôles dans les institutions de prévoyance (juin 2002),

- Les contrôles dans les institutions du régime d'assurance chômage (novembre 1999),

- Les contrôles dans les organismes de formation continue (oct. 1999),

- Les contrôles des mutuelles du Code de la mutualité assumant un risque d'assurance (décembre 2004),

- La mission du commissaire aux comptes auprès des mandataires de justice (juin 2004).

- Le Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes à but non lucratif (février 2012).

D. Notes techniques

5380-4

- Note technique relative à la délivrance d'une attestation de la représentation des fonds détenus pour autrui par les administrateurs judiciaires et les mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises (Bull. CNCC n° 100, décembre 1995, p. 398 s.),

- Note technique à l'attention des commissaires aux comptes investis de la mission prévue à l'art. 30 de la loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative à l'aide juridique (Bull. CNCC, n° 101, mars 1996, p. 13),

- Note technique sur le décret d'application de la 3e partie (régulation de l'entreprise) de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques (Bull. CNCC, n° 126, juin 2002, p. 183),

- Note technique relative à la détermination de la société contrôlant un actionnaire détenant plus de 5 % des droits de vote (Bull. CNCC, n° 126, juin 2002, p. 185),

- Note technique relative à la transformation de SA en SAS (Bull. CNCC, n° 126, juin 2002, p. 186),

- Note technique relative aux centres de formation d'apprentis, rappel des dispositions réglementaires et de leurs conséquences (Bull. CNCC, n° 126, juin 2002, p. 196),

- Note technique relative aux modalités d'application du règlement CRC n° 2002-10 pour certaines catégories d'immeubles (février 2006, EC 2005-93).

E. Avis techniques et pratiques professionnelles

Avis techniques et pratiques professionnelles postérieurs à la LSF (1er août 2003)

5380-5

Les pratiques professionnelles, parmi les textes publiés par la CNCC, regroupent ceux dont l'application par les commissaires aux comptes est considérée nécessaire pour un bon exercice de leurs missions. Du fait de leur caractère ainsi opposable aux commissaires aux comptes, elles sont adoptées par le Conseil national et applicables à la date qu'il fixe.
Ces pratiques professionnelles peuvent être, le cas échéant, sources de bonnes pratiques professionnelles identifiées par le H3C dans le cadre de la mission qui lui a été confiée par la loi de sécurité financière (art. C. com. L 821-1 ; voir n° 5297-1). Quelle que soit la source des bonnes pratiques professionnelles promues par le H3C, celles-ci font partie intégrante du référentiel professionnel qui doit être appliqué par les commissaires aux comptes.
Les pratiques et les bonnes pratiques professionnelles peuvent être sources de normes d'exercice professionnel (NEP, voir n° 5376).
Les pratiques professionnelles représentent l'équivalent des anciens « avis techniques ».

Avis techniques

- « Délais de paiement » (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p. 41 s. et Bull. CNCC n° 160, décembre 2010, p. 613 s., voir n° 3698 IV.).

- « Certification par les commissaires aux comptes des mutuelles du rapport visé à l'article L 114-17 du Code de la Mutualité, détaillant les sommes et avantages au bénéfice de chaque administrateur » (Bull. CNCC n° 157, mars 2010, p. 64 s.).

- « Participation des salariés - Intervention prévue à l'article L 3326-1 du Code du travail - Attestation du bénéfice net et des capitaux propres » publié sur le site de la CNCC le 6 avril 2011, www.cncc.fr, voir n° 2967.

- « La mission du commissaire à la fusion/scission dans les mutuelles ou unions »

- « La mission des commissaires aux comptes dans les partis et groupements politiques entrant dans le champ d'application de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 modifiée » (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, p. 231 s.), voir n° 5307-3.

- « La mission du contrôleur spécifique de société de crédit foncier (SCF) ou de société de financement de l'habitat (SFH) » (Bull. CNCC n° 166, juin 2012, p. 268 s.), voir n° 5307-3.

Bonnes pratiques professionnelles identifiées par le H3C

- pratique professionnelle « Justifiant de leurs appréciations » portant sur la première mise en application des dispositions de l'article C. com. L 823-9, 1er et 2e al. (23 mars 2004) ;

Elle a été remplacée par la norme d'exercice professionnel NEP 705 « Justifiant de leurs appréciations », voir n° 5371-2 ainsi que la NI.I CNCC.

- pratique professionnelle « Communication financière durant la période de transition vers les normes IFRS - Diligences du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2004 » (31 mars 2005) ;

- pratique professionnelle « Rotation en application des dispositions de l'article L 822-14 du Code de commerce » (22 juillet 2010).

- pratique professionnelle « Autorévision » (Bull. CNCC n° 164, décembre 2011, p. 639 s.).

Autres pratiques professionnelles

- pratique professionnelle relative à l'intervention du commissaire aux comptes en application de l'article 1er du décret n° 2000-470 du 31 mai 2000, dans les centres de formation d'apprentis et sections d'apprentissage (23 mai 2005) ;

- pratique professionnelle relative à l'intervention du commissaire aux comptes dans les plans d'épargne retraite populaire (2 juin 2005) ;

- pratique professionnelle « Comptes intermédiaires 2005 : diligences du commissaire aux comptes et incidences sur son rapport » (6 juillet 2005).

Avis techniques antérieurs à la LSF (1er août 2003)

D'autres avis techniques, listés ci-après, avaient été **émis antérieurement à la LSF** :

- avis technique relatif à l'intervention du CAC sur le mode de détermination et la mise en oeuvre des clés de répartition dans les organismes de moyens auxquels participent les institutions de retraite Agirc/Arrco (Bull. CNCC n° 130, juin 2003, p. 292),

- avis technique - Réforme de la procédure de visa de la COB (devenue AMF) (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, p. 465),

- avis technique - Informations sociales et environnementales dans le rapport de gestion (Bull. CNCC n° 128, décembre 2002, p. 475),

- avis technique relatif à l'audit de la valorisation des opérations à terme de gré à gré réalisées par les OPCVM (Bull. CNCC n° 129, mars 2003, p. 73).

F. Etudes techniques

5380-6

Le commissaire aux comptes et le passage aux IFRS (décembre 2005).

G. Etudes juridiques

5380-7

Elles portent sur le droit des sociétés (en relation avec la mission des commissaires aux comptes). Ont été mises à jour ou sont en cours de mise à jour les études suivantes :

- Direction et administration des SA et des SARL (avril 1991)

Cette étude est en rupture de stock. La CNCC ne prévoit pas de nouvelle édition.

- La transformation des sociétés (novembre 1992)
- Le secret professionnel des commissaires aux comptes (février 1994)
- Les titres des sociétés commerciales par actions (autres que les actions) (avril 1995)

Cette étude est en rupture de stock. La CNCC ne prévoit pas de nouvelle édition.

- La responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes (juin 1996)

Cette étude est en rupture de stock. La CNCC ne prévoit pas de nouvelle édition.

- La responsabilité pénale des commissaires aux comptes (décembre 1996)
- La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes (décembre 1998)
- L'information des actionnaires et le commissaire aux comptes (janvier 2003)
- Conventions entre les entités et les personnes « intéressées » (mai 2004)
- La responsabilité civile du commissaire aux comptes (mars 2007)
- La société par actions simplifiée (septembre 2010)

H. Bulletins CNCC

5380-8

Le bulletin de la CNCC donne trimestriellement un panorama de la législation et de la réglementation, des réponses ministérielles, de la jurisprudence, des recommandations et avis du Conseil national. Le bulletin présente également une chronique en réponse aux questions des commissaires aux comptes qui apporte d'intéressants avis doctrinaux sur des points controversés. Ces questions concernent aussi bien la comptabilité, l'audit, le contrôle, les incompatibilités, etc.

I. Guides professionnels CNCC

5380-9

- Responsabilité civile du commissaire aux comptes - Gérer son risque (mai 2011)
- L'évaluation financière expliquée : principes et démarches (novembre 2011)
- Pack EIP (juillet 2012)

IV. Textes de l'OEC

A. Les missions normalisées de l'expert-comptable

5381

- norme professionnelle présentant le nouveau cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable et schéma général du référentiel normatif et déontologique ;
- norme professionnelle NPMQ « Maîtrise de la qualité des missions au sein des structures d'exercice professionnel » ;
- norme « Anti-blanchiment » ;
- norme professionnelle NP 2300 applicable à la mission de présentation de comptes ;
- norme professionnelle NP 2400 applicable à la mission d'examen limité de comptes ;
- norme professionnelle NP 3100 applicable aux attestations particulières ;
- norme professionnelle NP 3400 applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles ;
- norme professionnelle NP 4400 applicable à l'examen d'informations sur la base de procédures convenues ;
- norme professionnelle NP 4410 applicable à la mission de compilation de comptes.
- norme professionnelle applicable à la mission d'audit d'états financiers.

B. Code de déontologie (sommaire)

Le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, applicable depuis le 1er décembre 2007, figure dans le décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, aux articles 141 à 169 (Décret n° 2007-1387 du 27 septembre 2007 abrogé par le décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 ; voir n° 5309-1 à 5309-5).

Remarque
Champ d'application : le Code s'applique aux experts-comptables stagiaires et aux salariés d'AGC autorisés à exercer la profession d'expertise comptable (visés par l'Ord. du 19 septembre 1945, art. 83 ter et 83 quater). A l'exception de celles qui ne peuvent concerner que des personnes physiques, le Code s'applique également aux sociétés d'expertise comptable et aux associations de gestion et de comptabilité (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 141).

5381-1

Section 1. Devoirs généraux
Section 2. Devoirs envers les clients ou adhérents
Section 3. Devoirs de confraternité
Section 4. Devoirs envers l'Ordre

C. Guides d'application

5381-3



- Missions de surveillance auprès de centres de gestion agréés et habilités (1986)

- Assistance à l'implantation des systèmes informatiques (1987)

- Diagnostic des systèmes informatisés (1988)

- Diagnostic évaluation (1989)

- Diagnostic financier du groupe territorial (1995)

- Mission d'examen limité - Guide méthodologique (2001)

- Mission légale de présentation des comptes de campagne - Application des normes générales - Guide méthodologique (2002)

- Mission relative aux comptes intermédiaires - Application des normes générales - Guide méthodologique (2003)

- Mission d'assistance à l'établissement des comptes prévisionnels - Application des normes générales - Guide méthodologique (2003)

- Campagnes électorales - Mission de l'expert-comptable dans le cadre des comptes de campagne - Guide méthodologique (2004)

- Mission légale d'assistance au comité d'entreprise - Application des normes générales - Guide méthodologique (2010)

- Guide pratique de la mission de présentation des comptes annuels (septembre 2012)

- Guide d'évaluation d'un élément d'actif affecté au patrimoine de l'EIRL (à paraître)
Suite à l'adoption du nouveau cadre de référence des missions de l'expert-comptable (voir n° 5312), les guides d'application sont en cours de réécriture.

5381-3



Expertise comptable - Profession comptable - **Mission de présentation des comptes annuels** - Un nouveau guide pratique pour les experts-comptables FRC 10/12 Inf. 13

5381-3

Expertise comptable - Profession comptable - **Mission d'évaluation** - Un nouveau guide pratique pour les experts-comptables *FRC 11/12 Inf. 12*

V. Compléments pratiques européens

Contrôle légal dans les pays de l'Union européenne (UE)

5385

Le contrôle légal des comptes dans les Etats membres de l'Union européenne a fait l'objet d'une directive européenne le 17 mai 2006, qui abroge la « 8e directive » (n° 2006/43/CE - JOUE du 9 septembre 2006).

Cette directive a été transposée en droit français.

VI. Textes de l'Ifac

Les normes d'audit (ISA) de l'IAASB

5391

Pour les exercices ouverts à compter du 15 décembre 2009, sont applicables les normes ISA « clarifiées ». Pour la liste des normes, voir le site de l'Ifac http://fr.ifac.org. Une traduction des « clarified ISA » en français est disponible sur le site de la CNCC (www.cncc.fr) et de l'OEC (www.experts-comptables.fr). La reconnaissance par la Commission européenne de la traduction finale est en cours.

La norme d'examen limité (ISRE) de l'IAASB

5392

Le tableau ci-après, établi par nos soins, présente la norme internationale d'examen limité et ses correspondances au niveau de la norme d'exercice professionnel et de la norme de l'OEC.

Norme ISRE	Norme CNCC	Norme OEC
2400. Engagements to Review Financial Statements (ex-ISA 910) 2410. Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity	NEP 2410 Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires (qui correspond seulement à la norme ISRE 2410, voir n° 5357)	Norme d'examen limité - norme ISRE 2400 transposée

Les normes d'assurance (ISAE) de l'IAASB

5393

- 3000. Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information
- 3400. The Examination of Prospective Financial Information (ex-ISA 810).
- 3402. Assurance reports on controls at a third party service organisation
- 3410. Assurance Engagement on Greenhouse Gas Statements
- 3420. Assurance Engagements to report on the compilation of proforma financial information included in a prospectus.

Les normes sur les procédures convenues (ISR) de l'IAASB

5394

- 4400. Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (ex-ISA 920)
- 4410. Engagements to Compile Financial Information (ex-ISA 930)

Les commentaires des normes ISA (IAPS) de l'IAASB

5395

Se reporter au site de l'Ifac : www.ifac.org

Cadre conceptuel de l'IAASB

5396



Code d'éthique de l'Ifac

5397

Le **Code d'éthique** de l'Ifac (Code of Ethics for Professional Accountants) a été révisé en juillet 2009 par l'IESBA (voir n° 5251-3). Sa nouvelle version est applicable à compter du 1er janvier 2011 (téléchargeable sur www.ifac.org, onglet « IESBA » ou « Store »).

Autres textes de l'Ifac

5398

L'Ifac publie de nombreux guides et autres documents dont les objectifs sont d'harmoniser les pratiques en matière d'audit au niveau international.

Ces textes se trouvent sur le site www.ifac.org

Chapitre 24 Problèmes d'actualité et perspectives

Section I La convergence du PCG vers les IFRS

I. Une nécessité à laquelle les entreprises ont dû s'adapter

5501

5790

Depuis 2000, les règles comptables françaises et le PCG ont évolué en s'inspirant des normes IFRS, cette évolution étant connue sous le vocable de **« convergence ».** La convergence de la comptabilité en France vers les IFRS n'était pas obligatoire mais elle a été rendue nécessaire par les évolutions du monde économique. En effet, elle s'inscrit en parallèle des autres évolutions internationales ou européennes : la transparence financière, l'amélioration de la gouvernance des entreprises, l'harmonisation de l'audit, la mondialisation des transactions commerciales.
La convergence du PCG vers les IFRS a pour principaux mérites :

- de rapprocher les principes comptables français des principes comptables IFRS et donc de **tendre vers un corps de normes homogène,** à défaut d'être unique ;

- **d'être progressive,** ce qui facilite l'adaptation des esprits des parties prenantes (groupes cotés, petites et moyennes entreprises, Administration fiscale, Chancellerie) et celle des textes fiscaux et juridiques ;

- de limiter les retraitements entre comptes individuels et comptes consolidés pour les groupes cotés en limitant les divergences avec les IFRS, même si pour ces groupes la convergence peut être jugée insuffisante ;

- et de permettre de conserver la connexion actuelle comptabilité-fiscalité à partir du PCG (voir n° 5790-4).

Quelle convergence du PCG vers les IFRS a été réalisée ?

5790-1

Le tableau suivant, élaboré par nos soins, recense, thème par thème, les normes IFRS vers lesquelles la convergence du PCG a déjà été réalisée et est désormais inscrite dans les règles comptables françaises :

Convergence déjà réalisée	Normes IFRS concernées
Changements de méthodes comptables (1999)	IAS 8 (Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables
Contrats à long terme (1999)	IAS 11 (Contrats de construction)
Comptes intermédiaires (1999)	IAS 34 (Information financière intermédiaire).
Retraites (2003)	IAS 19 (Avantages du personnel)
Provisions (2002)	IAS 37 (Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)
Composants - PGR/PGE (2003 et 2005)	IAS 16 (Immobilisations corporelles) IAS 37 (Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)
Amortissements (2005)	IAS 16 (Immobilisations corporelles) IAS 38 (Immobilisations incorporelles)
Dépréciations (2005)	IAS 36 (Dépréciation d'actifs)
Actifs (2005)	IAS 2 (Stocks) IAS 16 (Immobilisations corporelles) IAS 38 (Immobilisations incorporelles)

Convergence déjà réalisée	Normes IFRS concernées
	IAS 23 (Coûts d'emprunt)

Chaque évolution récente des règles comptables françaises correspond à une « mise en harmonie » avec une ou plusieurs normes IFRS, en précisant toutefois que, convergence n'étant pas similitude, il reste encore des divergences entre les IFRS concernées et les nouvelles règles françaises.

Quels sont les principes retenus sur le plan comptable pour mettre en oeuvre cette convergence ?

5790-2

Il s'agit de se rapprocher des normes IFRS sans toutefois négliger les spécificités de notre législation (notamment fiscale) et les caractéristiques de la population des entreprises françaises, majoritairement petites et moyennes.

Modification des règles comptables

La convergence du PCG vers les IFRS consiste à modifier les règles comptables figurant dans le PCG, applicables à la fois aux comptes individuels (sociaux) et consolidés, en y intégrant les normes IFRS.
En effet, les principes édictés par les IFRS sont généralement plus précis que les règles qui figuraient antérieurement dans le PCG.

Par exemple, en matière d'actifs, les normes IFRS fournissaient des définitions plus précises, déterminaient des critères de comptabilisation plus stricts, précisaient le traitement comptable de certaines dépenses (dépenses ultérieures, dépenses de recherche et développement, coûts de démantèlement, etc.) ; le règlement du CRC sur les actifs s'en est donc fortement inspiré.

Maintien d'une certaine souplesse

Afin de maintenir le lien entre comptes sociaux (individuels) et fiscalité, les normes IFRS n'ont pas été reprises de manière intégrale dans le PCG. Certaines dispositions IFRS ont ainsi gardé un caractère optionnel dans les comptes sociaux, par exemple l'activation des frais d'acquisition d'immobilisation.
Les comptes consolidés des sociétés cotées doivent toutefois retenir obligatoirement le traitement IFRS : une déconnexion entre comptes individuels et comptes consolidés est donc généralement effectuée lorsqu'une option est maintenue dans les comptes individuels pour des raisons fiscales.

Respect des textes de niveau hiérarchique supérieur

La convergence s'effectue à ce jour au niveau du PCG, c'est-à-dire d'un arrêté-règlement. Les règlements modifiant le PCG doivent donc toujours respecter le Code de commerce.
Ainsi, la convergence se trouve parfois freinée par cette hiérarchie juridique. Ce frein se traduit par :

- le respect du texte supérieur, même s'il est contraire aux normes IFRS,

- mais par l'indication, dans le PCG, que la solution retenue dans les normes IFRS constitue la méthode préférentielle. Parfois même, l'avis du CNC duquel émane un règlement émet un voeu de changement du texte de niveau supérieur.

Approche pragmatique pour les PME

Outre la souplesse évoquée antérieurement, les nouvelles règles comptables ont parfois pris le parti de rester imprécises dans les modalités d'application alors que la méthode à retenir désormais est issue des IFRS.

Par exemple, les dépréciations d'actifs fondées sur la valeur d'usage doivent s'effectuer en fonction des flux futurs de trésorerie (comme IAS 36). Mais aucune précision n'est volontairement fournie pour la détermination de ceux-ci (à la différence d'IAS 36). Ainsi cette méthode est-elle compatible avec celle pouvant ou devant être retenue dans les comptes consolidés IFRS, mais peut aussi être d'application simple pour les PME (sans actualisation par exemple) (voir n° 1450-2).

II. Convergence et fiscalité

Que modifie la convergence sur le plan fiscal ?

5790-4

Du fait de la connexion entre comptabilité et fiscalité, les modifications comptables importantes résultant de la convergence du PCG vers les IFRS ont également des incidences fiscales. C'est pourquoi l'Administration s'est associée aux travaux sur les textes comptables élaborés au CNC et a été conduite à adapter ses propres textes.

Quels sont les principes directeurs suivis par l'Administration pour décider des modifications des textes fiscaux à mettre en oeuvre dans le cadre de la convergence ?

L'Administration a suivi trois principes :
1° Cohérence Maintien de la connexion comptabilité - fiscalité.

Cette volonté de maintenir la connexion entre le résultat comptable et le résultat fiscal se justifie notamment par :

- un souci de sécurité, tant pour les entreprises que pour l'Administration, le résultat comptable étant issu de comptes certifiés par le commissaire aux comptes ;

- la recherche d'une base imposable permettant d'appréhender la richesse produite par les entreprises, les règles comptables étant chargées de transcrire la réalité économique et la performance des entreprises.

2° Simplicité Limitation des retraitements. La tenue de la comptabilité ayant un coût, l'Administration veille à limiter au maximum les retraitements entre le comptable et le fiscal.
3° Neutralité Il s'agit de préserver la neutralité financière ou budgétaire des opérations, à la fois pour l'Etat et pour les entreprises. Lorsque cette neutralité n'est pas parfaite, l'objectif de l'Administration est de minimiser le coût, à la fois pour l'Etat et pour les entreprises.
Ces trois principes devraient continuer à être suivis.

Le rapport d'information sur les enjeux des nouvelles normes comptables remis à l'Assemblée nationale le 10 mars 2009 propose en effet de maintenir le principe d'un lien fort entre la comptabilité et la fiscalité, tempéré par les assouplissements dictés par la nécessité de neutraliser les incidences fiscales de l'évolution de normes comptables (Proposition n° 26 du rapport).

Quels sont les textes fiscaux modifiés pour prendre en compte la convergence ?

La convergence des textes fiscaux est visible à tous les niveaux :

- **au niveau législatif et donc au niveau du CGI,** introduction de l'article 237 septies, relatif à l'étalement sur 5 ans de l'impact de l'approche par composants qui a fait référence pour la première fois à la notion de composant, et de l'article 39 ter C, relatif aux coûts de démantèlement ;

- **au niveau réglementaire,** introduction de l'article 15 bis de l'annexe II qui a défini les composants, aménagement des articles 38 quinquies à undecies de l'Annexe III au CGI afin d'aligner les règles fiscales d'évaluation des stocks et des immobilisations sur les nouvelles règles comptables ;

- **et au niveau des instructions** avec en particulier l'instruction sur les actifs (BOI 4 A-13-05) et celle sur les coûts de démantèlement (BOI 4 E-2-07).

Cette convergence des textes a également des répercussions sur la **jurisprudence fiscale.**

L'arrêt sur les chèques-cadeaux (CE 2 juin 2006 n° 269997, Lever Fabergé France) a ainsi modifié la doctrine antérieure du Conseil d'Etat sur le traitement des chèques-cadeaux en se conformant aux nouvelles règles comptables inspirées des IFRS, voir n° 622.

III. La poursuite de la convergence n'est plus à l'ordre du jour !

Les contraintes pour la poursuite de la convergence

5790-7

La poursuite de la convergence est un chantier ambitieux et les risques d'une convergence plus complète sont de tous ordres : comptables, juridiques, fiscaux, pratiques.
Afin d'identifier les conséquences et donc les risques de la poursuite de cette convergence, le CNC avait constitué 3 groupes de travail :

- « **IAS et PME** » (début 2003),

- « **IAS et Fiscalité** » (début 2003),

- et « **IAS et Droit** » (début 2004).

Ces groupes de travail ont examiné en détail, dans leur domaine respectif :

- les conséquences comptables, fiscales et juridiques d'un PCG convergeant vers les IFRS ;

- la possibilité d'utiliser les IFRS dans les PME, leur intérêt pratique ainsi que la résolution du problème d'égalité de traitement lié à cette possibilité.

Ces trois groupes de travail ont présenté leurs rapports d'étape au cours de l'année 2005. Ces rapports sont disponibles sur le site du CNC : www.cnc.bercy.gouv.fr

1° Contraintes fiscales Le groupe de travail « IAS et Fiscalité », dans son rapport d'étape présenté au CNC en mars 2005, s'est notamment attaché à identifier les impacts des divergences non résolues avec les IFRS, au regard de l'application des principes fiscaux et des conséquences en matière de base imposable.
La DLF a indiqué, pour sa part, que la poursuite de la convergence se ferait dans une approche de neutralité fiscale (comme actuellement) et que ses thèmes prioritaires devraient être : les capitaux propres, l'actualisation, la reconnaissance des produits et les impôts différés.
2° Contraintes juridiques Le groupe « IAS et Droit », dans son rapport d'étape qui a été présenté au CNC en octobre 2005, a relevé la forte déconnexion entre le droit et les IFRS et, constatant l'adoption de paramètres techniques différents de ceux habituellement appliqués en France, s'est attaché à analyser les conséquences de ces constats.

A titre d'exemple peuvent être cités :

- le crédit-bail : que devient l'industrie du crédit-bail si, comme en IFRS, les biens loués sont inscrits au bilan du locataire ;

- la participation et l'intéressement : les charges de personnel incluraient l'ensemble des éléments directs ou indirects, présents et futurs qui forment la contrepartie du travail fourni. Cela réduirait mécaniquement le montant de la participation et de l'intéressement ;

- la question des seuils : en effet, la législation française contient de nombreuses dispositions prévoyant des seuils (en total de bilan, en capitaux propres, en chiffre d'affaires) ;

- les contrats d'intermédiaires : en France, est faite une différence très nette entre la comptabilité d'un mandataire qui n'enregistre que sa marge en chiffre d'affaires et celle d'un commissionnaire qui enregistre les contrats qu'il a passés pour le compte de son commettant. Les normes IFRS retiennent des critères différents.

Plus généralement, le fondement de la problématique juridique provient de ce que, en IFRS, la comptabilité n'est pas « l'algèbre du droit » (comme était qualifiée la comptabilité française jusqu'à présent) mais reflète la valeur du patrimoine économique de l'entreprise (ensemble des droits et avantages économiques à la disposition de l'entreprise).

En effet, une transaction, une opération entre deux entreprises au sens comptable du terme, est différente d'un contrat au sens juridique.
En outre, la situation financière d'une entreprise en IFRS n'est pas équivalente à son patrimoine au sens juridique du terme (substance over form), ni en termes de périmètre ni en termes d'évaluation. Un tel constat pose un problème en France car le bilan patrimonial est représentatif d'une sorte de gage pour les banques, les créanciers, etc. (prêts, liquidation...).

3° Contraintes propres aux PME Le groupe « IAS et PME » a présenté son rapport d'étape en juin 2005.
Le groupe a mis en exergue les impacts des normes qui n'ont pas été intégrées ou transposées dans le PCG et les difficultés pour les PME que cette intégration poserait.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

Plus question de convergence ! Tirant les leçons de l'expérience des IFRS, le pouvoir politique en France a repris la main sur la comptabilité en créant, en janvier 2010, l'ANC (voir n° 210) sous la tutelle du Ministre de l'économie et des finances.
Le **1er mot d'ordre,** vis-à-vis des IFRS, est de **peser de tout son poids au niveau international et européen** pour défendre la stabilité des marchés et l'intérêt des grands groupes via le respect de leur business model.
Le **2e mot d'ordre** est de **s'occuper des PME** en offrant pour leurs comptes sociaux des règles françaises (Plan comptable général) adaptées à l'objectif de **simplification de la vie des entreprises** fixé par le gouvernement.
L'ANC a engagé une large concertation auprès des parties prenantes afin de présenter des propositions de simplification comptable qui ont été intégrées dans la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (Loi n° 2011-525 du 17 mai

2011) et la loi relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives (Loi n° 2012-387 du 22 mars 2012). Voir n° 5871 et 5872.
Concrètement, cela signifie :

- la fin de la poursuite de la convergence vers les IFRS ;

- le refus d'accepter la norme « IFRS pour PME », nouvelle norme que l'IASB a publiée en juillet 2009, considérée comme trop complexe et surtout ayant le défaut de s'appeler IFRS... (voir n° 5872) ;

- surtout ne pas répliquer en France ce que la France critique au niveau de l'IASB ! Ainsi, la seule stabilité des règles est considérée comme une vertu, car c'est simple, non contraignant et sécurisant.

Ce n'est donc plus le besoin technique mais la nécessité politique ou économique qui impulse la mise à jour des règles comptables !

Sur l'évolution attendue du Plan comptable général, voir n° 5874 s.

Section II Les évolutions comptables, fiscales et administratives au service de la dynamique des entreprises

De nouvelles préoccupations

5800

Au cours des dernières années, en réaction aux scandales financiers, l'amélioration de la transparence financière et la sécurité des investisseurs ont été au coeur des travaux menés, en France mais également au niveau européen et international, par les pouvoirs publics, les régulateurs boursiers ainsi que les normalisateurs de l'audit. Ces travaux ont notamment conduit au renforcement de la transparence des comptes, des règles de contrôle interne et de l'audit légal des comptes. Après ces efforts, la tendance est désormais la recherche de simplifications pour les entreprises afin de favoriser leur développement et de relancer la croissance économique.

I. Les mesures de simplification envisagées par l'Europe

5820

Les mesures de simplification envisagées par l'Europe sont de deux ordres :

- simplifications comptables et juridiques (voir n° 5830),

- simplifications fiscales (voir n° 5860).

A. Les mesures de simplification comptable et juridique

Un programme global : réduire de 25 % les charges administratives des entreprises

5830

L'objectif de réduction des charges administratives des entreprises fait désormais partie des 12 leviers prioritaires identifiés par « l'Acte pour le marché unique » pour stimuler la croissance et restaurer la confiance (Communication de la Commission européenne du 13 avril 2011).
Afin de réduire les charges administratives des micro-entités, la Commission européenne a modifié la 4e directive (voir n° 5836).
En outre, la Commission européenne a engagé des **travaux de modernisation plus globale de la 4e et de la 7e directive** (dites « directives comptables », voir n° 5837), dans le but, d'une part, de permettre l'utilisation de la norme IFRS pour PME aux Etats membres qui le souhaitent (en rendant les directives compatibles avec cette norme) et, d'autre part, de moderniser les principes comptables en tenant compte des besoins des PME (« think small first », voir n° 5835).

Priorité aux PME : Un « Small Business Act » pour l'Europe

5835

En juin 2008, la Commission européenne a adopté une communication intitulée « « Think Small First » : Priorité aux PME Un « Small Business Act » pour l'Europe » - SBA [http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/sba_fr.htm - COM(2008) 394]. Selon la Commission, le terme « act » (retenu en anglais pour « loi ») donné symboliquement à cette initiative souligne la volonté politique de reconnaître le rôle fondamental que jouent les PME dans l'économie de l'UE et de mettre en place, pour la première fois, un vaste cadre stratégique pour l'UE et ses Etats membres.
Plusieurs dispositifs sont prévus pour mettre en oeuvre ce nouveau cadre :

- un ensemble de dix principes destinés à guider la conception et la mise en oeuvre des politiques au niveau de l'UE comme à celui des Etats membres ;

Ces principes sont les suivants :

- créer un environnement dans lequel les entrepreneurs et les entreprises familiales peuvent prospérer et où l'esprit d'entreprise est récompensé,

- faire en sorte que les entrepreneurs honnêtes qui ont dû déposer leur bilan bénéficient rapidement d'une seconde chance,

- définir les règles selon le principe « Think Small First » (ou, en français : « Priorité aux PME »),

- assurer la réactivité des administrations aux besoins des PME,

- adapter les outils des pouvoirs publics aux besoins des PME : faciliter la participation des PME aux marchés publics et mieux exploiter les possibilités qui sont offertes aux PME en matière d'aides d'Etat,

- faciliter l'accès des PME au financement et mettre en place un environnement juridique et commercial favorisant la ponctualité des paiements lors des transactions commerciales,

- aider les PME à profiter davantage des potentialités du marché unique,

- promouvoir le renforcement des qualifications au sein des PME et l'innovation sous toutes ses formes,

- permettre aux PME de transformer les défis environnementaux en opportunités,

- encourager et aider les PME à tirer parti de la croissance des marchés.

- de nouvelles propositions législatives guidées par le principe « Think Small First » ;

Ces mesures législatives sont prévues dans quatre domaines : les aides d'Etat, les taux réduits de TVA, les retards de paiement et, plus spécifiquement, une nouvelle forme de société européenne : la société privée européenne ou SPE.

Il est également prévu de nouvelles mesures stratégiques pour mettre en oeuvre ces dix principes en fonction des besoins des PME.
En février 2009, le Parlement européen a adopté à l'unanimité un rapport sur le Small Business Act de 90 résolutions [P6 TA(2009)0100] organisées autour des thèmes suivants :

- encourager la R&D et l'innovation,

- garantir les financements et l'accès aux financements,

- améliorer l'accès au marché,

- lutter contre la bureaucratie et l'accumulation des formalités administratives, et

- faire de la durabilité une entreprise.

La Commission européenne a indiqué en décembre 2009 (Rapport sur la mise en oeuvre du Small Business Act, 15 décembre 2009) que la mise en oeuvre de cette initiative en faveur des PME progressait de manière satisfaisante. Notamment, a été mise en place :

- « un test PME » avant chaque adoption d'un texte législatif européen et dans certains Etats membres destiné à assurer que les dispositions sont adaptées aux besoins des entreprises (sur l'application de ce test au projet de modification des directives comptables, voir n° 5830) ;

- la simplification des dispositions communautaires relatives aux aides publiques ;

- la réduction des délais de paiements dans de nombreux Etats (en France notamment grâce à la loi de modernisation de l'économie) ;

- d'un « Code européen des meilleures pratiques » permettant l'accès aux marchés publics plus simple et plus transparent pour les PME.

En février 2011, afin de donner un nouvel élan au Small business act (SBA), la Commission a entamé un réexamen du SBA et proposé de nouvelles mesures à prendre dans certains domaines prioritaires :

- élaborer une réglementation intelligente pour permettre aux PME de se concentrer sur leur activité principale ;

- tirer pleinement profit du marché unique ;

- aider les PME à relever les défis de la mondialisation et du changement climatique.

Simplifications comptables

Simplifications pour les micro-entités

5836

Premier volet des réformes visant à réduire les charges administratives des entreprises, la directive 2012/6/UE du 14 mars 2012 a **modifié la 4e directive** relative aux comptes annuels de certaines formes de sociétés (par ailleurs en cours de modification pour créer une directive comptable unique, voir n° 5837) afin **d'alléger les obligations comptables pesant sur les micro-entités.**

Sur les seuils définissant une micro-entité, voir n° 5837.

Les allégements comptables sont notamment les suivants :

- bilan et compte de résultat abrégés ;

- dispense d'annexe (à condition que certaines informations figurent à la suite du bilan) ;

- dispense de rapport de gestion ;

- dispense de publication des comptes annuels sous certaines conditions.

Ces allégements constituent des options pour les Etats membres qui peuvent décider ou non de les intégrer dans leur législation nationale.
La France n'a pas encore pris de décision quant à l'adoption de ces simplifications. Cette nouvelle directive ne devrait toutefois avoir que peu d'impact, les entreprises françaises visées par la catégorie des « micro-entités » bénéficiant déjà d'allégements comptables (voir n° 337 s.).

Directive comptable unique

5837

En octobre 2011, la Commission européenne a proposé une directive comptable unique en remplacement des actuelles 4e et 7e directives, respectivement relatives aux comptes individuels et aux comptes consolidés, dans le but de simplifier, harmoniser et moderniser le cadre comptable européen (Proposition de directive 2011/0308 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés).
Depuis l'annonce de cette proposition, les Etats membres ont été nombreux à réagir et à proposer des amendements, qui ont été intégrés dans un nouveau projet (projet n° 11442/12 du 19 juin 2012).

Selon nos informations, l'objectif de l'actuelle présidence européenne est de parvenir à une adoption de ce nouveau projet de directive d'ici fin septembre 2012.

Différentes catégories d'entreprises

La définition des catégories d'entreprises est un enjeu essentiel permettant d'atteindre l'un des objectifs de la nouvelle directive : adapter le niveau d'informations comptables requises (notamment dans l'annexe) à la taille de l'entreprise.
Le tableau suivant, établi par nos soins, indique les catégories d'entreprises définies dans le dernier projet.

Catégorie d'entreprises et de groupes	Seuils prévus (1)		
	CA	Bilan	Salariés
Micro-entités (2)	< 700 K €	< 350 K €	< 10
Petites entreprises et petits groupes	< 8 M € (3)	< 4 M € (4)	< 50
Moyennes entreprises et moyens groupes	< 40 M €	< 20 M €	< 250
Grandes entreprises et grands groupes	> 40 M €	> 20 M €	> 250

(1) Respect de 2 des 3 seuils.
(2) Intégration de la directive n° 2012/6/UE du 14 mars 2012 relative aux micro-entités, dont les dispositions, qui relèvent d'options données aux Etats membres, ne prévoient pas de délai de transposition. Sur les simplifications comptables prévues par la directive n° 2012/6/UE, voir n° 5836
(3) Avec option pour les Etats membres d'augmenter ce seuil jusqu'à 12 millions d'euros.
(4) Avec option pour les Etats membres d'augmenter ce seuil jusqu'à 6 millions d'euros.

Remarques

1. Petites entreprises Selon les informations données par l'ANC, les seuils des petites entreprises concerneraient entre 80 et 85 % des entreprises françaises.

2. EIP Une nouvelle catégorie est prévue par la future directive comptable européenne : celle des entités d'intérêt public dont la définition ne correspond pas à celle donnée dans la directive « Audit » (voir n° 5900).

Une annexe simplifiée

Afin de réduire la charge administrative pesant actuellement sur les petites entreprises lorsqu'elles préparent leurs états financiers, le projet de directive propose une annexe simplifiée avec des informations limitées à cinq domaines.

Ces domaines recouvrent les informations suivantes : méthodes comptables, garanties, engagements, éventualités et arrangements non comptabilisés au bilan, événements postérieurs à la date de clôture, dettes à long terme et dettes garanties et transactions avec les parties liées.

Cohérence entre annexe et liasse fiscale pour les petites entreprises

Afin de maintenir la cohérence entre les états financiers et la liasse fiscale, le dernier projet de directive prévoit une option permettant de demander aux petites entreprises des informations supplémentaires pour des besoins uniquement fiscaux.

Réduction du nombre de modèles de bilan et de compte de résultat

Afin d'assurer une meilleure comparabilité des états financiers d'un Etat membre à l'autre, le projet de directive ne contient plus qu'un seul modèle de bilan (au lieu de deux actuellement) et seulement deux structures de compte de résultat (au lieu de quatre actuellement).

Suppression du résultat exceptionnel

La distinction entre éléments ordinaires et extraordinaires serait supprimée, ce qui conduirait à la disparition du résultat exceptionnel, tant dans les comptes sociaux que dans les comptes consolidés.

Application des principes de matérialité et de « substance over form » sur option des Etats membres

Le projet de directive consacre deux principes généraux :

- application du principe de l'importance relative (« materiality », voir n° 266) aux comptes individuels et aux comptes consolidés de toutes les catégories d'entreprises et de groupes, avec option d'en limiter l'application à l'annexe présentation et information ;

- application du principe de prédominance de la réalité économique sur l'apparence juridique (« substance over form », voir n° 269), avec possibilité pour les Etats membres d'en exempter les entreprises.

Contrôle légal des comptes

Initialement, le projet de directive ne prévoyait le contrôle des comptes que pour les moyennes, les grandes entreprises et les entités d'intérêt public. Dans ses considérants, le nouveau projet précise qu'il n'est pas possible de faire obstacle à l'audit légal des petites entreprises dans les pays membres qui voudraient l'imposer.

Suppression de certaines options dans les comptes consolidés

Le projet de directive prévoit notamment la suppression de la méthode dérogatoire mais maintient le principe d'amortissement du goodwill, qui, lorsque sa durée d'utilité ne pourra être estimée de manière fiable, devra être amorti sur une durée maximale de 5 ans (voir Mémento comptes consolidés n° 1180).

B. Les mesures de simplification fiscale

5860

Le marché européen constitue un formidable réservoir de développement pour les entreprises (notamment les PME), mais la coexistence de multiples régimes fiscaux complique ce développement. Simplifier la fiscalité constitue, à l'évidence, un axe essentiel d'allégement des tâches administratives pour les entreprises. Or, un projet de base fiscale harmonisée, l'Accis (Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés) est actuellement à l'étude au niveau européen.

Le projet de base fiscale harmonisée - l'Accis

5870

La Commission européenne a adopté le 16 mars 2011 une proposition de directive qui ouvre la voie à la mise en place d'une **assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (Accis)** pour les entreprises résidentes de l'Union européenne (Proposition COM (2011) 121 et Note IP/11/319 du 16 mars 2011).

L'Accis vise à réduire la **charge administrative,** les **coûts de mise en conformité** (économie annuelle estimée de 700 M € pour les entreprises européennes) et les **incertitudes juridiques** auxquels les entreprises sont actuellement confrontées lors de l'établissement de leur bénéfice imposable dans les différents Etats membres où elles exercent leur activité.
Ce régime serait facultatif, mais toute entreprise optant pour cette assiette commune ne serait plus sujette au droit national de son pays. Ainsi deux systèmes fiscaux seraient susceptibles de cohabiter dans chaque Etat : l'Accis et le système national.

a. Une assiette commune Cette assiette commune permettrait aux entreprises résidentes de l'Union européenne de déterminer leur base imposable d'après un corps de règles uniques, proprement fiscales et déconnectées de la comptabilité. L'Accis prévoit une assiette commune, **aucune harmonisation des taux d'imposition** n'est prévue. Ainsi, chaque Etat membre conserverait son droit souverain dans la fixation du taux de l'impôt sur les sociétés sur la base taxable lui revenant.

b. Une assiette consolidée La nouvelle assiette serait déterminée à partir d'une comptabilité ayant agrégé les différents résultats de chacune des entités du groupe concerné, ce qui permettrait de :

- compenser les bénéfices et déficits au sein de l'Union européenne (économie annuelle estimée de 1,3 Mds € pour les entreprises européennes) ;

- et limiter les problématiques de prix de transfert.

c. Un mécanisme de répartition L'assiette imposable serait ensuite **répartie entre les différents Etats membres selon une formule particulière** prenant en compte **trois facteurs** : les immobilisations, la main-d'oeuvre et le chiffre d'affaires.

d. Un guichet unique En pratique, les entreprises auraient recours à un système de guichet unique afin de remplir leurs déclarations fiscales.

Selon l'agenda de la Commission, la proposition de directive pourrait au plus tôt être adoptée par le Conseil européen en 2013, puis transposée dans les 2 à 3 ans de son adoption. Dans le meilleur des cas, la directive ne serait donc pas applicable avant 2015.

II. Les mesures de simplification envisagées par la France

5871

Remarque liminaire :
de nombreuses mesures de simplification comptable ont d'ores et déjà été instaurées par deux lois qui font suite au rapport du député Jean-Luc Warsmann sur la simplification du droit au service de la croissance et de l'emploi, remis au Président de la République en juillet 2011 :

- la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011) ;

- la loi relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives (Loi n° 2012-387 du 22 mars 2012).

L'ANC favorable à la modernisation et à la simplification des textes européens, sans introduire les IFRS

5872

L'ANC a élaboré un projet global et original de modernisation et de simplification du référentiel comptable européen dans le cadre des travaux d'actualisation des directives comptables (voir n° 5837) et a formulé **quatre propositions concrètes (Plan stratégique 2011-2012),** avec l'objectif de promouvoir un **dispositif cohérent, lisible et compréhensible pour les PME** elles-mêmes, stable et contrôlé par l'Union européenne et non par les normalisateurs privés :

- assurer la **promotion du référentiel européen** comme un référentiel de qualité, parfaitement adapté aux besoins de PME, sans introduire les IFRS pour PME ;

Selon l'ANC, appliquer les normes IFRS aux PME serait une source de complication et non pas de simplification pour les PME. Conçues explicitement pour les sociétés cotées, elles ne sont pas adaptées aux PME car trop complexes et encore loin d'être finalisées.

- afficher une **véritable stratégie pour les PME** en distinguant trois catégories homogènes d'entreprises : les PME non cotées, les PME cotées, et les micro-entreprises ;

- rappeler aux Etats membres la possibilité de faire évoluer leurs règles comptables librement dans le cadre des directives européennes ;

- engager une stratégie de **réforme de simplification des annexes** afin de les adapter aux trois catégories d'entreprises.

Ces éléments ont été présentés au Commissaire européen, à ses services et aux 26 autres Etats membres. Sur le projet de modification des directives comptables qui ont pris en compte un certain nombre de ces propositions, voir n° 5837.

Un objectif clair pour les règles françaises : simplifier et actualiser

Simplifier les règles françaises

5874

Dans le cadre de la mission confiée par le Président de la République au député Jean-Luc Warsmann (voir n° 5871), l'ANC a conduit en 2011 une large concertation afin de mesurer les besoins en matière de simplification de la comptabilité. Trois axes de simplification et neuf propositions ont été présentés en ce sens :

- réduire le volume de l'annexe des comptes. Un premier pas a été franchi par la publication du règlement relatif à l'annexe abrégée (voir n° 3685) ;

- tenir compte des besoins des entreprises et de leur environnement dans le processus d'élaboration des normes comptables. Notamment, les études d'impact devraient être instaurées avant toute approbation d'un projet de règlement ; ce qui a été fait pour la première fois en 2012 pour le projet de règlement sur les instruments financiers (voir ci-après) ;

- surveiller le volume et la nature des autres informations chiffrées. L'idée est de rationnaliser les informations d'origine comptable demandées dans les divers documents et rapports produits par les entreprises afin d'harmoniser les demandes et d'éviter les redondances.

En outre, dans son **Plan stratégique 2011-2012** publié en décembre 2011, l'ANC a réaffirmé la nécessité de moderniser les règles comptables françaises en poursuivant ses travaux de **codification des textes réglementaires français à droit constant.**

L'objectif de l'ANC est de produire un recueil organisé autour d'une architecture thématique (principes généraux, actifs corporels, incorporels, actifs financiers, produits, charges...), qui regrouperait l'ensemble des textes comptables en vigueur. Pour chaque thème, ce recueil intégrerait les textes règlementaires ainsi que les éléments de doctrine (avis du CNC, avis du Comité d'urgence, note de présentation). A cette occasion, serait clarifié le statut des adaptations professionnelles, des plans comptables particuliers et des plans comptables professionnels.

Actualiser les règles françaises pour faire face à des besoins identifiés

5875



L'ANC a entrepris un travail de fond sur les sujets qu'elle avait identifiés comme faisant actuellement défaut dans le Plan comptable général. Il s'agit en particulier de la comptabilité des instruments financiers (voir **a.** ci-après), et des quotas de gaz à effet de serre (voir **b.** ci-après).

a. Les instruments financiers Les dispositions actuelles relatives aux opérations de couverture sont très succinctes et ne sont plus adaptées aux nouveaux instruments financiers dérivés. L'ANC a donc lancé un groupe de travail afin de moderniser le PCG en matière de comptabilité de couverture pour répondre aux nouveaux besoins et pratiques des entreprises. Après avoir mené une étude d'impact auprès des entreprises au cours du 1er semestre 2012, l'ANC devrait publier un règlement définitif avant fin 2012 (application prévue au plus tôt en 2013). Les principales dispositions du règlement de l'ANC seraient les suivantes :

- généralisation de la comptabilité de couverture (reconnaissance symétrique dans le compte de résultat des effets de l'instrument de couverture avec la réalisation de l'élément couvert), dès lors qu'une relation de couverture est identifiée en gestion (voir n° 2141-3) ;

- possibilité de désigner un instrument déjà existant comme instrument de couverture et précision du traitement comptable en cas de rupture d'une relation de couverture avant le terme de l'élément couvert (en lien avec la gestion financière de l'entreprise) (voir n° 2141-3) ;

- prime d'option : choix entre un étalement sur la durée de la couverture ou une comptabilisation symétrique à la comptabilisation de l'élément couvert ;

- traitement spécifique des opérations de couverture ayant une composante d'optimisation dans le but de traduire le risque pris ;

- comptabilisation des opérations de couverture dans la même rubrique que l'élément couvert (voir n° 2160 II) ;

- documentation en annexe des stratégies de couverture ;

- établissement de la position globale de change devise par devise (voir n° 2083-3) ;

- lorsqu'un instrument dérivé n'est pas utilisé dans une relation de couverture (« position ouverte isolée »), constatation des variations de sa juste valeur au bilan, provision des moins-values latentes mais interdiction de comptabiliser les plus-values en résultat, même si l'instrument est négocié sur un marché réglementé (voir n° 2142-2).

b. Les quotas de CO_2 L'ordonnance n° 2012-827 du 28 juin 2912, transposant en droit national la directive européenne 2009/29/CE, prévoit une modification du fonctionnement du système d'échange de quotas d'émission de CO2 à compter du **1er janvier 2013.** Ainsi, le système ne reposera plus sur une allocation gratuite mais sur la mise aux enchères des quotas d'émission de CO_2. Compte tenu de ces évolutions, l'ANC a émis des propositions pour la comptabilisation des quotas de CO_2 (livre de proposition publié sur son site le 23 mai 2012, www.anc.gouv.fr), qui seront reprises, avant la fin de l'année, dans un règlement qui changera les règles françaises (voir n° 1638-2 et 1697).
Les quotas seront comptabilisés en fonction de leur usage (achat des quotas pour se conformer aux obligations ou achat volontaire en vue du négoce) et non plus de l'activité principale de l'entreprise (entreprises industrielles ou de négoce). Ainsi, deux modèles économiques pourront coexister au sein d'une même entité (sans être exclusifs l'un de l'autre) :

- un modèle dominant « Production » ou « own use » (achat des quotas pour se conformer aux obligations) ; le tableau ci-après, établi par nos soins, indique les grands changements qui seront apportés par le projet de texte dans ce modèle :

	Règles actuelles	Nouvelles règles
Entrée des quotas acquis	Immobilisations incorporelles	Stocks
Entrée des quotas alloués	Immobilisations incorporelles en valeur de marché en contrepartie d'un compte de régularisation 489	Entrée en stocks pour une valeur nulle. Suivi extra-comptable
Constatation du passif de restitution des quotas	Pour la totalité des émissions de la période	Uniquement à hauteur des émissions excédant les quotas en portefeuille
Sortie des quotas	A la date de leur restitution	Dès leur consommation du fait d'émissions de CO_2
Extinction du passif	A la date de leur restitution	A l'acquisition des quotas sur le marché et à l'allocation gratuite des quotas
Résultat	Résultat divers de gestion	Coût de production

- un modèle « Trading » (achat volontaire en vue du négoce) dans lequel les quotas seront gérés comme des actifs détenus en vue de la vente et comptabilisés en stocks.

c. De nouveaux groupes de travail ont également été créés pour répondre à des besoins ponctuels.

Sur la liste complète des groupes de travail de l'ANC relatifs au PCG, voir n° 5999-1.

- **Engagements de retraites et avantages similaires** L'ANC a été saisie afin d'examiner l'opportunité de faire évoluer la recommandation relative à la comptabilisation des retraites et avantages accordés au personnel (Rec. CNC R 2003-01) suite aux différentes révisions de la norme IAS 19 dont est issue la recommandation du CNC (voir n° 945 s.).

- **Contrats de location** L'ANC examine la possibilité de modifier le PCG afin de permettre, dans les comptes sociaux et consolidés (en règles françaises), une répartition dans le temps des loyers inégalement répartis dans le temps (loyers croissants, franchises, premier loyer majoré, etc.), conformément à l'utilisation réelle du bien et non à la lettre du contrat. En effet, cette répartition n'est, à l'heure actuelle, prévue que par la doctrine de la CNCC (Bull. n° 162, juin 2011, EC 2010-69, p. 509 et 510) et de l'OEC (Avis n° 29 de 1995 sur la comptabilisation des contrats de location). Les conclusions de l'ANC devraient concerner à la fois les bailleurs (voir n° 586) et les locataires (voir n° 816 et 819).

5875

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Plan stratégique de l'ANC pour 2011** - L'heure du bilan *FRC 11/12 Inf. 3*

Section III Les réformes attendues en matière d'audit

Propositions de la Commission européenne pour réformer l'audit en Europe

5900

Suite à la publication d'un Livre vert pour consultation publique par la Commission européenne en octobre 2010, la Commission européenne a publié le 30 novembre 2011 une **proposition de directive** (2011/0389 COD) visant à modifier la directive « Audit » 2006/43/CE du 17 mai 2006, ainsi qu'une **proposition de règlement** (2011/0359 COD) **spécifique aux commissaires aux comptes des entités d'intérêt public (EIP).**

Remarque
Définition élargie des Entités d'intérêt public (EIP) : la proposition de directive prévoit d'inclure dans la définition des EIP, outre les sociétés cotées sur un marché réglementé, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance :

- les établissements de paiement,

- les établissements de monnaie électronique,

- les entreprises d'investissements,

- les fonds d'investissement alternatifs,

- et les OPCVM.

Les principales modifications proposées par la Commission européenne portent sur les points suivants :

- libéralisation des **règles de détention du capital social** au sein des cabinets d'audit ;

- institution d'un **passeport européen** pour les contrôleurs légaux et les cabinets d'audit ;

- **adaptation de la mission d'audit** pour les sociétés de taille moyenne et pour les petites sociétés ;

En outre, pour les **cabinets d'audit d'EIP,** les mesures spécifiques suivantes sont notamment prévues :

- **interdiction des services non-audit** à destination des entités auditées ;

- **cabinets d'audit pur** pour les cabinets d'audit dont plus d'un tiers des honoraires annuels d'audit proviennent de grandes EIP, et dont le réseau a un chiffre d'affaires audit annuel combiné en Europe supérieur à 1,5 milliard d'euros ;

- **rotation obligatoire** des cabinets ;

- **appels d'offres obligatoires** en cas de rotation obligatoire, avec obligation d'inviter au moins un cabinet dont la part du chiffre d'affaires audit provenant des grandes EIP est supérieur à 15 %.

Ces propositions spécifiques au contrôle légal des comptes des EIP ont toutefois été **modifiées ou supprimées** par le Parlement européen dans son **projet de rapport** du 12 septembre 2012, sur la proposition de règlement de la Commission européenne. Ce projet devrait être voté en décembre 2012 par la commission des affaires juridiques du Parlement européen. Après avoir réuni les parties prenantes françaises afin de recueillir leurs observations sur ces projets, le H3C a publié un rapport dans lequel il présente son avis et ses recommandations quant aux mesures proposées (Rapport sur les propositions de réforme du contrôle légal des comptes en Europe du 3 juillet 2012).

Le **vote final** de la directive et du règlement par le Parlement et le Conseil devrait intervenir en 2013, et l'obligation de transposer la nouvelle directive européenne dans les droits nationaux pourrait être prévue pour fin 2014.

Section IV Les travaux en cours à l'ANC

5999

Afin d'aider les lecteurs dans le suivi des textes français et dans l'anticipation des effets de leur mise en oeuvre, il nous a paru opportun de proposer un tableau présentant le détail des travaux en cours à l'ANC, avec, si possible, une indication de leur avancement (Commission des normes comptables privées, Collège) et leur future date d'application. Sont actuellement en cours à l'ANC notamment les travaux suivants :

Evolution des règles comptables françaises

5999-1



Thème	Commentaires	Avancement des travaux	Références de nos publications
		Actif	
TIAP	Définition des TIAP	**En cours**	Voir n° 1813
Vente en l'état futur d'achèvement	Traitement comptable des frais de commercialisation	**En cours**	Voir n° 567
		Passif	
Capitaux propres	Comptabilisation des variations du capital social	**En cours**	Voir n° 1918-4
Impôts et taxes	- Fait générateur de la comptabilisation des impôts et taxes - Traitement comptable de la CET	**En cours** - règlement ANC 2010-11 du 5 novembre 2011 relatif au traitement comptable de la CET	Voir n° 860 s. Voir n° 872

Thème	Commentaires	Avancement des travaux	Références de nos publications
Engagements de retraite et avantages similaires	Prise en compte de la norme IAS 19 révisée	**En cours**	Voir n° 946-1
	Instruments financiers		
Instruments financiers	En particulier, traitement comptable des couvertures et des positions ouvertes isolées	**En cours**	Voir n° 2141-1
	Autres		
Contrats de location et loyers inégalement répartis	Traitement comptable des loyers inégalement répartis dans le temps et des franchises de loyers, à la fois chez le bailleur et chez le locataire	**En cours**	Voir n° 586 (bailleur), 816 et 819 (locataire)
Quotas de gaz à effet de serre (CO_2)	Révision des dispositions comptables actuelles afin de les adapter à la nouvelle réglementation	**En cours**	Voir n° 1638-2 et 1697
Certificats d'économie d'énergie	Révision de l'avis CU CNC n° 2006-D suite aux modifications du mécanisme des CEE	**En cours**	Voir n° 879
Concessions et partenariats public/privé (PPP)	Règles comptables applicables aux concédants et aux opérateurs privés	Groupe devant être réactivé	Voir n° 4142

5999-1

En bref... - Comptabilité et fiscalité - **Plan stratégique de l'ANC pour 2011** - L'heure du bilan *FRC 11/12 Inf. 3*

6000

Appendice 1 Modèles de bilan et de compte de résultat avec passage des comptes aux postes

6005

Sont présentés ci-après :

- les modèles du PCG,

- avec, en regard de chaque poste, l'indication des comptes correspondants (D : débiteur ; C : créditeur), fournie par nos soins.

Pour le système de base :

- Bilan-actif, n° 6005-1 (PCG, art. 521-1) ;

- Bilan-passif avant répartition, n° 6005-2 (PCG, art. 521-1) ;

- Compte de résultat en liste, n° 6006-1 (PCG, art. 521-4) ;

- Compte de résultat en compte, n° 6006-2 (PCG, art. 521-3).

Pour le système abrégé :

- Bilan avant répartition, n° 6007 (PCG, art. 522-1) ;

- Compte de résultat en compte, n° 6008 (PCG, art. 522-2).

Pour le système développé Afin de mettre en évidence les différences avec le système de base, l'ensemble des ventilations supplémentaires est fourni, accompagné également du passage des comptes aux postes :

- Bilan, n° 6009 ;

- Compte de résultat (en liste ou en compte), n° 6010 s.

Des modèles sont présentés dans le PCG (art. 523-1 et 523-2).

Remarque
Les modèles de tableaux présentés ci-après sont également accompagnés de nos commentaires mis en évidence par des renvois en couleur. Les autres renvois correspondent à ceux des modèles du PCG.

Voir également notre ouvrage « Code Comptable », mis à jour mensuellement, disponible en version électronique dans la **Solution Navis comptable conso/IFRS** (Ed. Francis Lefebvre).

Système de base

6005-1

ACTIF	Exercice N			Exercice N - 1
	Brut	Amort. et dépréciations	Net	Net
Capital souscrit non appelé	109			
ACTIF IMMOBILISE **(a)**				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement	201	2801		
Frais de recherche et de développement	203	2803		
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	205	2805 - 2905		
Fonds commercial (1)	206 - 207	2807 - 2906 - 2907		
Autres	208	2808 - 2908		
Immobilisations incorporelles en cours	232	2932		
Avances et acomptes	237			
Immobilisations corporelles :				
Terrains	211 - 212 - 22	2811 - 2812 - 2911 - 282 - 292		
Constructions	213 - 214 - 22	2813 - 2814 - 282 - 292		
Installations techniques, matériel et outillage industriels	215 - 22	2815 - 282 - 292		
Autres	218	2818		
Immobilisations corporelles en cours	231	2931		

ACTIF	Exercice N			Exercice N - 1
	Brut	**Amort. et dépréciations**	**Net**	**Net**
Avances et acomptes	238			
Immobilisations financières (2) :				
Participations **(b)**	261 - 266	2961 - 2966		
Créances rattachées à des participations	267 - 268	2967 - 2968		
TIAP (h)	273 (h)	2973		
Autres titres immobilisés	271 - 272 - 27682 - 277	2971 - 2972		
Prêts	274 - 27684	2974		
Autres	275 - 2761 - 27685 - 27688	2975 - 2976		
Total I	X	X	X	X
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours **(a)** :				
Matières premières et autres approvisionnements	31 - 32 - 36 - 38	391 - 392		
En-cours de production (biens et services) **(c)**	33 - 34 - 36 - 38	393 - 394		
Produits intermédiaires et finis	35 - 36 - 38	395		
Marchandises	37 - 36 - 38	397		
Avances et acomptes versés sur commande	4091			
Créances (3) :				
Créances Clients **(a)** et Comptes rattachés **(d)**	411 - 413 - 416 - 418 (i)	491		
Autres	4096 - 4097 - 4098 (f) - 425 - 4287 - 4387 - 441 - 443D - 444D - 4452 - 4456 - 44581 - 44582 - 44583 - 44586 - 4487 - 451D - 455D - 456D (sauf 4562) - 458D - 462 - 465 - 467D - 4687 -	495 - 496		

ACTIF	Exercice N			Exercice N - 1
	Brut	Amort. et dépréciations	Net	Net
	478D			
Capital souscrit - appelé, non versé	4562			
Valeurs mobilières de placement **(e)** :				
Actions propres	502	59		
Autres titres	50 (sauf 502 - 509)	59		
Instruments de trésorerie	52D			
Disponibilités	51D (sauf 5181 - 519) (g) - 53 - 54			
Charges constatées d'avance (3)	486			
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices **(III)**	481 X	X	X	X
Primes de remboursement des emprunts **(IV)**	169		X	X
Ecarts de conversion Actif **(V)**	476		X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail (2) Dont à moins d'un an (brut) (3) Dont à plus d'un an (brut)				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont... € avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.
(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2e colonne. La colonne « Net » présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.
(c) A ventiler, le cas échéant, entre biens d'une part et services d'autre part.
(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

ACTIF	Exercice N			Exercice N - 1
	Brut	Amort. et dépréciations	Net	Net
(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.				
(f) Voir commentaires n° 980. (g) Voir principe de non-compensation avec soldes créditeurs n° 2276. (h) TIAP : Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (voir n° 1813). (i) Le compte 417 a été enlevé par nos soins, la méthode du bénéfice partiel ayant été supprimée par le Règl. CRC n° 99-08.				

6005-2

PASSIF	Exercice N	Exercice N - 1
CAPITAUX PROPRES		
Capital (dont versé...) **(a)**	101 - 108 (dont versé : 1013)	
Primes d'émission, de fusion, d'apport	104	
Ecarts de réévaluation **(b)**	105	
Ecart d'équivalence **(c)** (n)	107 (n)	
Réserves :		
Réserve légale	1061	
Réserves statutaires ou contractuelles	1063	
Réserves réglementées	1062 - 1064	
Autres	1068	
Report à nouveau **(d)**	11	
Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) **(e)**	12	

PASSIF	Exercice N	Exercice N - 1
Subventions d'investissement	13	
Provisions réglementées	14	
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques	151	
Provisions pour charges	15 (sauf 151)	
AUTRES FONDS PROPRES*		
Produits des émissions de titres participatifs	1671	
Avances conditionnées	1674	
Autres		
Total I bis	X	X
Total II	X	X
DETTES (1) **(g)**		
Emprunts obligataires convertibles	161 - 16881 (h)	
Autres emprunts obligataires	163 - 16883 (h)	
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)	164 - 16884 (i) - 512C (i) - 514C (i) - 517C (i) - 5181 - 519	
Emprunts et dettes financières diverses (3)	165 - 166 - 1674 - 1675 - 168 (sauf 16881) - 16883 - 16884 (h) - 17 - 426 (j) - 45C (k) (sauf 457)	
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	4191	
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés **(f)**	401 - 403 - 4081 - 4088 (en partie)	
Dettes fiscales et sociales	421 - 422 - 424 - 427 - 4282 - 4284 - 4286 - 43 (sauf 4387) - 442 - 443C - 444C - 4455 - 4457 - 44584 - 44587 - 446 - 447 - 4482 - 4486 - 449 - 457 (l)	
Dettes sur immobilisations et	269 - 279 - 404 - 405 - 1685 - 4084 - 4088 (en partie)	

PASSIF	Exercice N	Exercice N - 1
Comptes rattachés		
Autres dettes	4196 - 4197 - 4198 (m) - 464 - 467C - 4686 - 478C - 509	
Instruments de trésorerie	52C	
Produits constatés d'avance (1)	487	
Quotas d'émission alloués par l'Etat	489	
Total III	X	X
Ecarts de conversion Passif **(IV)**	477	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X

* A ne faire figurer que si nécessaire.

(1) Dont à plus d'un an
Dont à moins d'un an

(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques

(3) Dont emprunts participatifs

(a) Y compris capital souscrit non appelé.
(b) A détailler conformément à la législation en vigueur.
(c) Postes à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.
(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.
(e) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.
(f) Dettes sur achats ou prestations de services.
(g) A l'exception, pour application de (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

(h) Rattachement des comptes d'intérêts courus aux comptes d'emprunts concernés (tableau complémentaire du CNC Bull., n° 57, 4e trimestre 1983, p. 7).
(i) Voir principe de non-compensation avec soldes débiteurs, n° 2276.
(j) A notre avis, constitue une dette sociale à classer au poste « Dettes fiscales et sociales » (idem Guide professionnel des transports).
(k) A notre avis, constitue des « autres dettes » au même titre que les comptes débiteurs 45 constituent des « autres créances ».
(l) A notre avis ce compte ne constitue pas une dette « sociale » et devrait être classé en « Autres dettes » (idem Guide professionnel des transports).
(m) Voir commentaires n° 681.
(n) Voir commentaires n° 1855-3.

6006-1

	Exercice N	Exercice N - 1
Produits d'exploitation [1] :		
Ventes de marchandises	707 - 708 (en partie) (f) - 7097	
Production vendue (biens et services) **(a)**	70 (sauf 707 - 708 en partie - 7097)	
Montant net du chiffre d'affaires (j)	X	X
dont à l'exportation : ...		
Production stockée **(b)**	713	
Production immobilisée	72	
Subventions d'exploitation	74	
Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges	781 - 791	
Autres produits	75 (sauf 755)	
Total I	X	X
Charges d'exploitation [2]		
Achats de marchandises **(c)**	607 - 6087 (h) - 6097	
Variation de stocks **(d)**	6037	
Achats de matières premières et autres approvisionnements **(c)**	601 - 602 - 6081 (h) - 6082 (h) - 6091 - 6092	
Variation de stock **(d)**	6031 - 6032	
Autres achats et charges externes*	604 - 605 - 606 - 6084 (h) - 6085 (h) - 6086 (h) - 6094 - 6095 - 6096 - 61 - 62	
Impôts, taxes et versements assimilés	63	
Salaires et traitements	641 - 644 - 648 (i)	
Charges sociales	645 - 646 - 647 - 648 (i)	
Dotations aux amortissements et dépréciations :		

	Exercice N	Exercice N - 1
Sur immobilisations : dotations aux amortissements **(e)**	6811 - 6812	
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations	6816	
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	6817	
Dotations aux provisions	6815	
Autres charges	65 (sauf 655)	
Total II	X	X
1. RESULTAT D'EXPLOITATION (I - II)	± X	± X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun :		
Bénéfice ou perte transféré **III**	755	X
Perte ou bénéfice transféré **IV**	655	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres (2) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres		
* Informations sur les redevances de crédit-bail à fournir, voir n° 6006-2. **(a)** A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes. **(b)** Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-). **(c)** Y compris droits de douane. **(d)** Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-). **(e)** Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.		
(f) Voir commentaires n° 682. (h) Si les frais accessoires sont rattachés aux comptes correspondants, voir n° 800. (i) Le compte 648 est réparti selon les cas entre « Salaires et traitements » et « Charges sociales ». (j) Voir définition n° 480.		

	Exercice N	Exercice N - 1
Produits financiers :		
De participation [3]	761	

	Exercice N	Exercice N - 1
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé [(3)]	762	
Autres intérêts et produits assimilés [(3)]	763 - 764 - 765 - 768	
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges	786 - 796	
Différences positives de change	766	
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767	
Total V	X	X
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	686	
Intérêts et charges assimilées [(4)]	661 - 664 - 665 - 668	
Différences négatives de change	666	
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667	
Total VI	X	X
2. RESULTAT FINANCIER (V - VI)	± X	± X
3. RESULTAT COURANT avant impôts (I - II + III - IV + V - VI)	± X	± X
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion	771	
Sur opérations en capital	775 - 777 - 778	
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges	787 - 797	
Total VII	X	X
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion	671	

	Exercice N	Exercice N - 1
Sur opérations en capital	675 - 678	
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	687	
Total VIII	X	X
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII - VIII)	± X	± X
Participation des salariés aux résultats (IX)	691	X
Impôts sur les bénéfices (X)	695 (d) - 696 - 697 - 689 (a) - 698 (c) - 699 (b) - 789 (a)	X
Total des produits (I + III + V + VII)	X	X
Total des charges (II + IV + VI + VIII + IX + X)	X	X
Bénéfice ou perte	± X	± X
(3) Dont produits concernant les entités liées (4) Dont intérêts concernant les entités liées		
NB : Outre le résultat exceptionnel avant impôts que les sociétés de capitaux doivent faire ressortir, les entités ont la faculté de faire apparaître distinctement le résultat d'exploitation et le résultat financier. Le bénéfice ou la perte résulte alors de la somme algébrique des résultats courant et exceptionnel (3 + 4) et des charges IX et X.		
(a) Provision pour impôt : compte que nous proposons, voir n° 2852. (b) Créance provenant du carry-back, voir n° 2863-1, et du crédit d'impôt recherche, voir n° 1691-1. (c) Intégration fiscale, voir n° 2875. (d) Inclus la contribution exceptionnelle et la CSB de 3,3 %, voir n° 2855 et s. ainsi que la contribution additionnelle sur les revenus distribués, voir n° 2857.		

6006-2

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N - 1
Charges d'exploitation [1] :		
Achats de marchandises **(a)**	607 - 6087 (d) - 6097	
Variation des stocks **(b)**	6037	

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N - 1
Achats de matières premières et autres approvisionnements **(a)**	601 - 602 - 6081 (d) - 6082 (d) 6091 - 6092	
Variation des stocks **(b)**	6031 - 6032	
Autres achats et charges externes*	604 - 605 -606 - 6084 (d) - 6085 (d) - 6086 (d) - 6094 - 6095 - 6096 - 61 - 62	
Impôts, taxes et versements assimilés	63	
Salaires et traitements	641 - 644 - 648 (g)	
Charges sociales	645 - 646 - 647 - 648 (g)	
Dotations aux amortissements et dépréciations : Sur immobilisations : dotations aux amortissements **(c)**	6811 - 6812	
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations	6816	
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	6817	
Dotations aux provisions	6815	
Autres charges	65 (sauf 655)	
Total I	X	X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)	655	X
Charges financières : Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	686	
Intérêts et charges assimilées [(2)]	661 - 664 - 665 - 668	
Différences négatives de change	666	
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667	
Total III	X	X

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N - 1
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion	671	
Sur opérations en capital	675 - 678	
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	687	
Total IV	X	X
Participation des salariés aux résultats (V)	691	X
Impôts sur les bénéfices (VI)	695 (i) - 696 - 697 - 689 (e) - 698 (h) - 699 (f) - 789 (e)	X
Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)	X	X
Solde créditeur = **bénéfice** [3]	X	X
TOTAL GENERAL	X	X
* Y compris :		
- redevances de crédit-bail mobilier	6122	
- redevances de crédit-bail immobilier	6125	
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres (2) Dont intérêts concernant les entreprises liées (3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		
(a) Y compris droits de douane. **(b)** Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-). **(c)** Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.		
(d) Si les frais accessoires sont rattachés aux comptes correspondants, voir n° 800. (e) Provision pour impôt, compte que nous proposons, voir n° 2852. (f) Créance provenant du carry-back, voir n° 2863-1 et du crédit d'impôt recherche, voir n° 1691-1. (g) Le compte 648 est réparti selon les cas entre « Salaires et traitements » et « Charges sociales ». (h) Intégration fiscale, voir n° 2875. (i) Inclus la contribution exceptionnelle et la CSB de 3,3 %, voir n° 2855 ainsi que la contribution additionnelle sur les revenus distribués, voir n° 2857.		

PRODUITS (hors taxes)	Exercice	Exercice N - 1
Produits d'exploitation [1] :		
Ventes de marchandises	707 - 708 (en partie) (c) - 7097	
Production vendue (biens et services) **(a)**	70 (sauf 707 - 708 en partie - 7097) (d)	
Sous-total A - Montant net du chiffre d'affaires (e)	X	X
dont à l'exportation : ...		
Production stockée **(b)**	713	
Production immobilisée	72	
Subventions d'exploitation	74	
Reprises sur provisions, dépréciations (et amortissements), transferts de charges	781 - 791	
Autres produits	75 (sauf 755)	
Sous-total B	X	X
Total I (A + B) I	X	X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)	755	X
Produits financiers :		
De participation [2]	761	
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé [2]	762	
Autres intérêts et produits assimilés [2]	763 - 764 - 765 - 768	
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges	786 - 796	
Différences positives de change	766	
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767	
Total III	X	X
Produits exceptionnels :		

PRODUITS (hors taxes)	Exercice	Exercice N - 1
Sur opérations de gestion	771	
Sur opérations en capital	775 - 777 - 778	
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges	787 - 797	
Total IV	X	X
Total des produits (I + II + III + IV)	X	X
Solde débiteur = **perte** (3)	X	X
TOTAL GENERAL	X	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres (2) Dont produits concernant les entités liées (3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		
(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes. **(b)** Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-). NB : Poste des « Produits nets partiels sur opérations à long terme » supprimé par le Règl. CRC n° 99-08, art. 3 : voir article 380-1.		
(c) Voir commentaires n° 682. (d) A inscrire sur une ligne distincte, voir commentaires n° 682. (e) Voir définition n° 480.		

Système abrégé

6007



6008



Système développé

Détails supplémentaires par rapport au bilan du système de base

6009

Le bilan du système développé du PCG est **identique** à celui du système de base (présenté aux n° 6005-1 et 6005-2), **sauf** en ce qui concerne les **créances et dettes.**

Le regroupement des comptes présenté ci-après est issu du document CNC n° 30 (supplément au Bull. CNC n° 54, 1er trimestre 1983).

	POSTES DU BILAN	COMPTES
CREANCES	**Créances d'exploitation** :	
	Créances clients et comptes rattachés	411 - 413 - 416 - 418
	Autres	4096 - 4097 - 4098 - 425 - 4287 - 4387 - 4417 - 4456 - 4458D - 4487
	Créances diverses	4411 - 4418 - 443D - 444D - 4487 - 4456 - 451D - 456D (sauf 4562) - 458D - 462 - 465 - 467D - 4687
	Capital souscrit et appelé, non versé	4562
DETTES	**Dettes d'exploitation** :	
	Dettes fournisseurs et comptes rattachés	401 - 403 - 4081
	Dettes fiscales et sociales	421 - 422 - 427 - 4282 - 4286 - 431 - 437 - 4386 - 4455 - 4458C - 446 - 447 - 4486
	Autres	4196 - 4197 - 4198 - 4419 (pour partie)
	Dettes diverses :	
	Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	269 - 279 - 404 - 405 - 4084
	Dettes fiscales (impôts sur les bénéfices)	444C

	POSTES DU BILAN	COMPTES
	Autres	424 - 426 - 4284 - 4419 (pour partie) - 442 - 443C - 4486 - 449 - 451C - 455C - 456C - 457 - 458C - 464 - 467 - 4686 - 509

Compléments à apporter par rapport au compte de résultat du système de base

6010

La structure d'ensemble du compte de résultat (en liste ou en compte) est la même qu'en système de base. Les compléments à apporter par rapport aux comptes de résultat de base (voir n° 6006-1 et 6005-2) sont :

- d'une part, des totalisations partielles de comptes,

- d'autre part, des détails pour certains postes.

Totaux partiels supplémentaires

6010-1

Ils sont à fournir pour les deux exercices N et N - 1 :

- **pour N - 1,** ils se substituent à la colonne N - 1 du système de base ;

- **pour N,** ils font l'objet d'une colonne spécifique supplémentaire.

Totaux partiels concernant les charges

Libellé	Comptes correspondants	N	N - 1
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice	607 - 6087 - 6097 - 6037		
Consommations de l'exercice en provenance des tiers	601 - 602 - 6081 - 6082 - 6091 - 6092 - 6031 - 6032 - 604 - 605 - 606 - 6084 - 6085 - 6086 - 6094 - 6095 - 6096 - 6162		
Impôts, taxes et versements assimilés	Idem poste du système de base		
Charges de personnel	641 - 644 - 645 - 646 - 647 - 648		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (charges d'exploitation)	681		
Autres charges (exploitation)	Idem postes du système de base		

Libellé	Comptes correspondants	N	N - 1
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (charges)			
Charges financières			
Charges exceptionnelles			
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise			
Impôts sur les bénéfices			
Solde créditeur = bénéfice			

Totaux partiels concernant les produits

Libellé	Comptes correspondants	N	N - 1
Ventes de marchandises	Idem postes du système de base		
Production vendue			
Production stockée			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions	781		
Transferts de charge (exploitation)	791		
Autres produits (exploitation)	Idem postes du système de base		
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (produits)			
Produits financiers			
Produits exceptionnels			
Solde débiteur (perte)			

Détails supplémentaires

6010-2

Ils ne sont à fournir que pour l'**exercice N** (les totaux partiels étant seulement repris pour l'exercice N - 1). Ils concernent les postes et les lignes suivantes :

Libellé	Comptes
I. Charges	
Achats de matières premières et autres approvisionnements :	
- matières premières	601 - 6081 - 6091
- autres approvisionnements	602 - 6082 - 6092
Autres charges et charges externes :	
- achats de sous-traitance	604 - 6084 - 6094 - 6095
- achats non stockés de matières et fournitures	605 - 606 - 6085 - 6086 - 6096
- services extérieurs :	
• personnel extérieur	621
• loyers en crédit-bail mobilier	6122
• loyers en crédit-bail immobilier	6125
• autres	61 (sauf 6122 et 6125) - 62 (sauf 621)
Impôts, taxes et versements assimilés :	
- sur rémunérations	631 - 633
- autres	635 - 637
Charges exceptionnelles sur opérations en capital :	
- valeurs comptables des éléments immobiliers et financiers cédés	675
- autres	678
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (charges exceptionnelles) :	
- dotations aux provisions réglementées	6872 - 6873 - 6874
- dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux autres provisions	6871 - 6875 - 6876
II. Produits	

Libellé	Comptes
Production vendue :	
- ventes	701 - 702 - 703 - 708 en partie - 7091 - 7092 - 7098 en partie
- travaux	704 - 708 en partie - 7094 - 7098 en partie
- prestations de services	705 - 706 - 708 en partie - 7095 - 7096 - 7098 en partie
Production stockée :	
- en-cours de production de biens	7133
- en-cours de production de services	7134
- produits	7135
Reprises sur provisions, amortissements, dépréciations et provisions et transferts de charges :	
- reprises sur provisions, amortissements, dépréciations et provisions	781
- transferts de charges	791
Produits exceptionnels sur opérations en capital :	
- produits des cessions d'éléments d'actif	775
- subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	777
- autres	778

Appendice 2 Listes des comptes du PCG

7000

Sont présentées successivement :

- **la liste des comptes du système de base** avec, en italique, les comptes complémentaires du système développé, telle que définie par l'article 432-1 du PCG, (voir n° 7001 à 7009) ; **chaque n° représentant une classe de comptes** :

Exemple

Exemple *classe 1* : ***7001*** ; *classe 2* : ***7002*** ; *classe 3* : ***7003*** ; *etc.* ;

- **la liste des comptes abrégés, telle que définie par l'article 432-1 du PCG** : voir n° 7999.

A. Système de base et compléments du système développé

(les compléments du système développé sont portés en caractères italiques)

Classe 1 - Comptes de capitaux

(Capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées)

7001

10. Capital et réserves.

101. Capital.

1011. *Capital souscrit - non appelé*.

1012. *Capital souscrit - appelé, non versé*.

1013. *Capital souscrit - appelé, versé*.

10131. *Capital non amorti.*

10132. *Capital amorti.*

1018. *Capital souscrit soumis à des réglementations particulières*.

102. Fonds fiduciaires.

104. Primes liées au capital social.

1041. *Primes d'émission*.

1042. *Primes de fusion*.

1043. *Primes d'apport*.

1044. *Primes de conversion d'obligations en actions*.

1045. *Bons de souscription d'actions*.

105. Ecarts de réévaluation.

1051. *Réserve spéciale de réévaluation*.

1052. *Ecart de réévaluation libre*.

1053. *Réserve de réévaluation*.

1055. *Ecarts de réévaluation (autres opérations légales)*.

1057. *Autres écarts de réévaluation en France*.

1058. *Autres écarts de réévaluation à l'étranger*.

106. Réserves.

1061. *Réserve légale*.

10611. *Réserve légale proprement dite*.

10612. *Plus-values nettes à long terme*.

1062. *Réserves indisponibles*.

1063. *Réserves statutaires ou contractuelles*.

1064. *Réserves réglementées*.

10641. *Plus-values nettes à long terme*.

10643. *Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement*.

10648. *Autres réserves réglementées*.

1068. *Autres réserves*.

10681. *Réserve de propre assureur*.

10688. *Réserves diverses*.

107. Ecart d'équivalence.

108. Compte de l'exploitant.

109. Actionnaires : Capital souscrit - non appelé.

11. Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur).

110. *Report à nouveau (solde créditeur)*.

119. *Report à nouveau (solde débiteur)*.

12. Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte).

120. *Résultat de l'exercice (bénéfice)*.

129. *Résultat de l'exercice (perte)*.

13. Subventions d'investissement.

131. Subventions d'équipement.

1311. *Etat*.

1312. *Régions*.

1313. *Départements*.

1314. *Communes*.

1315. *Collectivités publiques*.

1316. *Entreprises publiques*.

1317. *Entreprises et organismes privés*.

1318. *Autres*.

138. Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 131).

139. Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat.

1391. Subventions d'équipement.

13911. *Etat*.

13912. *Régions*.

13913. *Départements*.

13914. *Communes*.

13915. *Collectivités publiques*.

13916. *Entreprises publiques*.

13917. *Entreprises et organismes privés*.

13918. *Autres*.

1398. Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 1391).

14. Provisions réglementées.

142. Provisions réglementées relatives aux immobilisations.

1423. *Provision pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers*.

1424. *Provision pour investissement (participation des salariés)*.

143. Provisions réglementées relatives aux stocks.

1431. *Hausse des prix*.

1432. *Fluctuation des cours.*

144. Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif.

145. Amortissements dérogatoires.

146. Provision spéciale de réévaluation.

147. Plus-values réinvesties.

148. Autres provisions réglementées.

15. Provisions.

151. Provisions pour risques.

1511. *Provisions pour litiges*.

1512. *Provisions pour garanties données aux clients*.

1513. *Provisions pour pertes sur marchés à terme*.

1514. *Provisions pour amendes et pénalités*.

1515. *Provisions pour pertes de change*.

1516. *Provisions pour pertes sur contrats.*

1518. *Autres provisions pour risques.*

153. Provisions pour pensions et obligations similaires.

154. Provisions pour restructurations.

155. Provisions pour impôts.

156. Provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires).

157. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

1572. *Provisions pour gros entretien ou grandes révisions*.

158. Autres provisions pour charges.

1581. *Provisions pour remise en état*.

16. Emprunts et dettes assimilées.

161. Emprunts obligataires convertibles.

162. Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie.

163. Autres emprunts obligataires.

164. Emprunts auprès des établissements de crédit.

165. Dépôts et cautionnements reçus.

1651. *Dépôts*.

1655. *Cautionnements*.

166. Participation des salariés aux résultats.

1661. *Comptes bloqués*.

1662. *Fonds de participation*.

167. Emprunts et dettes assortis de conditions particulières.

1671. *Emissions de titres participatifs*.

1674. *Avances conditionnées de l'Etat*.

1675. *Emprunts participatifs*.

168. Autres emprunts et dettes assimilées.

1681. *Autres emprunts*.

1685. *Rentes viagères capitalisées*.

1687. *Autres dettes*.

1688. *Intérêts courus*.

16881. *Sur emprunts obligataires convertibles*.

16884. *Sur emprunts auprès des établissements de crédit*.

16885. *Sur dépôts et cautionnements reçus*.

16886. *Sur participation des salariés aux résultats*.

16887. *Sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières*.

16888. *Sur autres emprunts et dettes assimilées*.

169. Primes de remboursement des obligations.

17. Dettes rattachées à des participations.

171. Dettes rattachées à des participations (groupe).

174. Dettes rattachées à des participations (hors groupe).

178. Dettes rattachées à des sociétés en participation.

1781. *Principal*.

1788. *Intérêts courus*.

18. Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation.

181. Compte de liaison des établissements.

186. Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges).

187. Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits).

188. Comptes de liaison des sociétés en participation.

Classe 2 - Comptes d'immobilisations

7002

20. Immobilisations incorporelles.

201. Frais d'établissement.

2011. *Frais de constitution*.

2012. *Frais de premier établissement*.

20121. *Frais de prospection*.

20122. *Frais de publicité*.

2013. *Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations)*.

203. Frais de recherche et de développement.

205. Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.

206. Droit au bail.

207. Fonds commercial.

208. Autres immobilisations incorporelles.

21. Immobilisations corporelles.

211. Terrains.

2111. *Terrains nus*.

2112. *Terrains aménagés*.

2113. *Sous-sols et sur-sols*.

2114. *Terrains de gisements*.

21141. *Carrières*.

2115. *Terrains bâtis*.

21151. *Ensembles immobiliers industriels (A, B...)*.

21155. *Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B...)*.

21158. *Autres ensembles immobiliers*.

211581. *- affectés aux opérations professionnelles (A, B...)*.

211588. *- affectés aux opérations non professionnelles (A, B...)*.

2116. *Compte d'ordre sur immobilisations* (art. 6 du décret n° 78-737 du 11 juillet 1978).

212. Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 211).

213. Constructions.

2131. *Bâtiments*.

21311. *Ensembles immobiliers industriels (A, B...)*.

21315. *Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B...)*.

21318. *Autres ensembles immobiliers*.

213181. *- affectés aux opérations professionnelles (A, B...)*.

213188. *- affectés aux opérations non professionnelles (A, B...)*.

2135. *Installations générales - Agencements-aménagements des constructions (même ventilation que celle du compte 2131)*.

2138. *Ouvrages d'infrastructure*.

21381. *Voies de terre*.

21382. *Voies de fer*.

21383. *Voies d'eau*.

21384. *Barrages*.

21385. *Pistes d'aérodrome*.

214. Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 213).

215. Installations techniques, matériel et outillage industriels.

2151. *Installations complexes spécialisées*.

21511. *- sur sol propre*.

21514. *- sur sol d'autrui*.

2153. *Installations à caractère spécifique*.

21531. *- sur sol propre*.

21534. *- sur sol d'autrui*.

2154. *Matériel industriel*.

2155. *Outillage industriel*.

2157. *Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels*.

218. Autres immobilisations corporelles.

2181. *Installations générales, agencements, aménagements divers*.

2182. *Matériel de transport*.

2183. *Matériel de bureau et matériel informatique*.

2184. *Mobilier*.

2185. *Cheptel*.

2186. *Emballages récupérables*.

22. Immobilisations mises en concession.

23. Immobilisations en cours.

231. Immobilisations corporelles en cours.

2312. *Terrains*.

2313. *Constructions*.

2315. *Installations techniques, matériel et outillage industriels*.

2318. *Autres immobilisations corporelles*.

232. Immobilisations incorporelles en cours.

237. Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles.

238. Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles.

2382. *Terrains*.

2383. *Constructions*.

2385. *Installations techniques, matériel et outillage industriels*.

2388. *Autres immobilisations corporelles*.

25. Entreprises liées - Parts et créances.

26. Participations et créances rattachées à des participations.

261. Titres de participation.

2611. *Actions*.

2618. *Autres titres*.

266. Autres formes de participation.

2661. *Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie*.

267. Créances rattachées à des participations.

2671. *Créances rattachées à des participations (groupe)*.

2674. *Créances rattachées à des participations (hors groupe)*.

2675. *Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appels de fonds)*.

2676. *Avances consolidables*.

2677. *Autres créances rattachées à des participations*.

2678. *Intérêts courus*.

268. Créances rattachées à des sociétés en participation.

2681. *Principal*.

2688. *Intérêts courus*.

269. Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés.

27. Autres immobilisations financières.

271. Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété).

2711. *Actions*.

2718. *Autres titres*.

272. Titres immobilisés (droit de créance).

2721. *Obligations*.

2722. *Bons*.

273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille.

274. Prêts.

2741. *Prêts participatifs*.

2742. *Prêts aux associés*.

2743. *Prêts au personnel*.

2748. *Autres prêts*.

275. Dépôts et cautionnements versés.

2751. *Dépôts*.

2755. *Cautionnements*.

276. Autres créances immobilisées.

2761. *Créances diverses*.

2768. *Intérêts courus*.

27682. *Sur titres immobilisés (droit de créance)*.

27684. *Sur prêts*.

27685. *Sur dépôts et cautionnements*.

27688. *Sur créances diverses*.

277. Actions propres ou parts propres.

2771. *Actions propres ou parts propres*.

2772. *Actions propres ou parts propres en voie d'annulation*.

279. Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés.

28. Amortissements des immobilisations.

280. Amortissements des immobilisations incorporelles.

2801. *Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)*.

2803. *Frais de recherche et de développement*.

2805. *Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires*.

2807. *Fonds commercial*.

2808. *Autres immobilisations incorporelles*.

281. Amortissements des immobilisations corporelles.

2811. *Terrains de gisement*.

2812. *Agencements, aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)*.

2813. *Constructions (même ventilation que celle du compte 213)*.

2814. *Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)*.

2815. *Installations techniques, matériel et outillage industriels (même ventilation que celle du compte 215)*.

2818. *Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)*.

282. Amortissements des immobilisations mises en concession.

29. Dépréciations des immobilisations.

290. Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles.

2905. *Marques, procédés, droits et valeurs similaires*.

2906. *Droit au bail*.

2907. *Fonds commercial*.

2908. *Autres immobilisations incorporelles*.

291. Dépréciations des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21).

2911. *Terrains (autres que terrains de gisement)*.

292. Dépréciations des immobilisations mises en concession.

293. Dépréciations des immobilisations en cours.

2931. *Immobilisations corporelles en cours*.

2932. *Immobilisations incorporelles en cours*.

296. Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations.

2961. *Titres de participation*.

2966. *Autres formes de participation*.

2967. *Créances rattachées à des participations (même ventilation que celle du compte 267)*.

2968. *Créances rattachées à des sociétés en participation (même ventilation que celle du compte 268)*.

297. Dépréciations des autres immobilisations financières.

2971. *Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille - droit de propriété (même ventilation que celle du compte 271)*.

2972. *Titres immobilisés - droit de créance (même ventilation que celle du compte 272)*.

2973. *Titres immobilisés de l'activité de portefeuille*.

2974. *Prêts (même ventilation que celle du compte 274)*.

2975. *Dépôts et cautionnements versés (même ventilation que celle du compte 275)*.

2976. *Autres créances immobilisées (même ventilation que celle du compte 276)*.

Classe 3 - Comptes de stocks et en-cours

7003

31. Matières premières (et fournitures)

311. Matière (ou groupe) A.

312. Matière (ou groupe) B.

317. Fournitures A, B, C...

32. Autres approvisionnements.

321. Matières consommables.

3211. *Matière (ou groupe) C*.

3212. *Matière (ou groupe) D*.

322. Fournitures consommables.

3221. *Combustibles*.

3222. *Produits d'entretien*.

3223. *Fournitures d'atelier et d'usine*.

3224. *Fournitures de magasin*.

3225. *Fournitures de bureau*.

326. Emballages.

3261. *Emballages perdus*.

3265. *Emballages récupérables non identifiables*.

3267. *Emballages à usage mixte*.

33. En-cours de production de biens.

331. Produits en cours.

3311. *Produits en cours P 1*.

3312. *Produits en cours P 2*.

335. Travaux en cours.

3351. *Travaux en cours T 1*.

3352. *Travaux en cours T 2*.

34. En-cours de production de services.

341. Etudes en cours.

3411. *Etude en cours E 1*.

3412. *Etude en cours E 2*.

345. Prestations de services en cours.

3451. *Prestation de services S 1*.

3452. *Prestation de services S 2*.

35. Stocks de produits.

351. Produits intermédiaires.

3511. *Produit intermédiaire (ou groupe) A*.

3512. *Produit intermédiaire (ou groupe) B*.

355. Produits finis.

3551. *Produit fini (ou groupe) A*.

3552. *Produit fini (ou groupe) B*.

358. Produits résiduels (ou matières de récupération).

3581. *Déchets*.

3585. *Rebuts*.

3586. *Matières de récupération*.

36. Stocks provenant d'immobilisations.

37. Stocks de marchandises.

371. Marchandise (ou groupe) A.

372. Marchandise (ou groupe) B.

38. Stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation.

(utilisé lorsque l'entreprise tient un inventaire permanent en comptabilité générale).

39. Dépréciations des stocks et en-cours.

391. Dépréciations des matières premières (et fournitures).

3911. *Matière (ou groupe) A*.

3912. *Matière (ou groupe) B*.

3917. *Fourniture A, B, C...*

392. Dépréciations des autres approvisionnements.

3921. *Matières consommables (même ventilation que celle du compte 321)*.

3922. *Fournitures consommables (même ventilation que celle du compte 322)*.

3926. *Emballages (même ventilation que celle du compte 326)*.

393. Dépréciations des en-cours de production de biens.

3931. *Produits en cours (même ventilation que celle du compte 331)*.

3935. *Travaux en cours (même ventilation que celle du compte 335)*.

394. Dépréciations des en-cours de production de services.

3941. *Etudes en cours (même ventilation que celle du compte 341)*.

3945. *Prestations de services en cours (même ventilation que celle du compte 345)*.

395. Dépréciations des stocks de produits.

3951. *Produits intermédiaires (même ventilation que celle du compte 351)*.

3955. *Produits finis (même ventilation que celle du compte 355)*.

397. Dépréciations des stocks de marchandises.

3971. *Marchandise (ou groupe) A*.

3972. *Marchandise (ou groupe) B*.

Classe 4 - Comptes de tiers

7004

40. Fournisseurs et comptes rattachés.

400. Fournisseurs et comptes rattachés.

401. Fournisseurs.

4011. *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services*.

4017. *Fournisseurs - Retenues de garantie*.

403. Fournisseurs - Effets à payer.

404. Fournisseurs d'immobilisations.

4041. *Fournisseurs - Achats d'immobilisations*.

4047. *Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie*.

405. Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer.

408. Fournisseurs - Factures non parvenues.

4081. *Fournisseurs*.

4084. *Fournisseurs d'immobilisations*.

4088. *Fournisseurs - Intérêts courus*.

409. Fournisseurs débiteurs.

4091. *Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commande*.

4096. *Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre*.

4097. *Fournisseurs - Autres avoirs*.

40971. *Fournisseurs d'exploitation*.

40974. *Fournisseurs d'immobilisation*.

4098. *Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus*.

41. Clients et comptes rattachés.

410. Clients et comptes rattachés.

411. Clients.

4111. *Clients - Ventes de biens ou de prestations de services*.

4117. *Clients - Retenues de garantie*.

413. Clients - Effets à recevoir.

416. Clients douteux ou litigieux.

418. Clients - Produits non encore facturés.

4181. *Clients - Factures à établir*.

4188. *Clients - Intérêts courus.*

419. Clients créditeurs.

4191. *Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes*.

4196. *Clients - Dettes pour emballages et matériel consignés*.

4197. *Clients - Autres avoirs*.

4198. *Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir*.

42. Personnel et comptes rattachés.

421. Personnel - Rémunérations dues.

422. Comités d'entreprise, d'établissement...

424. Participation des salariés aux résultats.

4246. *Réserve spéciale* (C. trav. art. L 442-2).

4248. *Comptes courants.*

425. Personnel - Avances et acomptes.

426. Personnel - Dépôts.

427. Personnel - Opposition.

428. Personnel - Charges à payer et produits à recevoir.

4282. *Dettes provisionnées pour congés à payer*.

4284. *Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats*.

4286. *Autres charges à payer*.

4287. *Produits à recevoir*.

43. Sécurité sociale et autres organismes sociaux.

431. Sécurité sociale.

437. Autres organismes sociaux.

438. Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir.

4382. *Charges sociales sur congés à payer*.

4386. *Autres charges à payer*.

4387. *Produits à recevoir*.

44. Etat et autres collectivités publiques.

441. Etat - Subventions à recevoir.

4411. *Subventions d'investissement*.

4417. *Subventions d'exploitation*.

4418. *Subventions d'équilibre*.

4419. *Avances sur subventions*.

442. Etat - Impôts recouvrables sur des tiers.

4424. *Obligataires*.

4425. *Associés*.

443. Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux.

4431. *Créance sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA*.

4438. *Intérêts courus sur créance figurant au compte 4431*.

444. Etat - Impôts sur les bénéfices.

445. Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires.

4452. *TVA due intracommunautaire*.

4455. *Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser*.

44551. *TVA à décaisser*.

44558. *Taxes assimilées à la TVA*.

4456. *Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles*.

44562. *TVA sur immobilisations*.

44563. *TVA transférée par d'autres entreprises*.

44566. *TVA sur autres biens et services*.

44567. *Crédit de TVA à reporter*.

44568. *Taxes assimilées à la TVA*.

4457. *Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise*.

44571. *TVA collectée*.

44578. *Taxes assimilées à la TVA*.

4458. *Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente*.

44581. *Acomptes - Régime simplifié d'imposition*.

44582. *Acomptes - Régime de forfait*.

44583. *Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé*.

44584. *TVA récupérée d'avance*.

44586. *Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues*.

44587. *Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir*.

446. Obligations cautionnées.

4461. *Obligations cautionnées*.

447. Autres impôts, taxes et versements assimilés.

448. Etat - Charges à payer et produits à recevoir.

4482. *Charges fiscales sur congés à payer*.

4486. *Charges à payer*.

4487. *Produits à recevoir*.

449. Quotas d'émission à restituer à l'Etat.

45. Groupe et associés.

451. Groupe.

455. Associés - Comptes courants.

4551. *Principal*.

4558. *Intérêts courus*.

456. Associés - Opérations sur le capital.

4561. *Associés - Comptes d'apport en société*.

45611. *Apports en nature*.

45615. *Apports en numéraire*.

4562. *Apporteurs - Capital appelé, non versé*.

45621. *Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé*.

45625. *Associés - Capital appelé, non versé*.

4563. *Associés - Versements reçus sur augmentation de capital*.

4564. *Associés - Versements anticipés*.

4566. *Actionnaires défaillants*.

4567. *Associés - Capital à rembourser*.

457. Associés - Dividendes à payer.

458. Associés - Opérations faites en commun et en GIE.

4581. *Opérations courantes*.

4588. *Intérêts courus*.

46. Débiteurs divers et créditeurs divers.

462. Créances sur cessions d'immobilisations.

464. Dettes sur acquisition de valeurs mobilières de placement.

465. Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement.

467. Autres comptes débiteurs ou créditeurs.

468. Divers - Charges à payer et produits à recevoir.

4686. *Charges à payer*.

4687. *Produits à recevoir*.

47. Comptes transitoires ou d'attente.

471 à 475 Comptes d'attente.

476. Différences de conversion - Actif.

4761. *Diminution des créances*.

4762. *Augmentation des dettes*.

4768. *Différences compensées par couverture de change*.

477. Différences de conversion - Passif.

4771. *Augmentation des créances*.

4772. *Diminution des dettes*.

4778. *Différences compensées par couverture de change*.

478. Autres comptes transitoires.

48. Comptes de régularisation.

481. Charges à répartir sur plusieurs exercices.

4816. *Frais d'émission des emprunts*.

486. Charges constatées d'avance.

487. Produits constatés d'avance.

488. Comptes de répartition périodique des charges et des produits.

4886. *Charges*.

4887. *Produits*.

489. Quotas d'émission alloués par l'Etat.

49. Dépréciations des comptes de tiers.

491. Dépréciations des comptes de clients.

495. Dépréciations des comptes du groupe et des associés.

4951. *Comptes du groupe*.

4955. *Comptes courants des associés*.

4958. *Opérations faites en commun et en GIE*.

496. Dépréciations des comptes de débiteurs divers.

4962. *Créances sur cessions d'immobilisations*.

4965. *Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement*.

4967. *Autres comptes débiteurs*.

Classe 5 - Comptes financiers

7005

50. Valeurs mobilières de placement.

501. Parts dans des entreprises liées.

502. Actions propres.

502-1. Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés.

502-2. Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse.

503. Actions.

5031. *Titres cotés*.

5035. *Titres non cotés*.

504. Autres titres conférant un droit de propriété.

505. Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle.

506. Obligations.

5061. *Titres cotés*.

5065. *Titres non cotés*.

507. Bons du Trésor et bons de caisse à court terme.

508. Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées.

5081. *Autres valeurs mobilières*.

5082. *Bons de souscription*.

5088. *Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées*.

509. Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées.

51. Banques, établissements financiers et assimilés.

511. Valeurs à l'encaissement.

5111. *Coupons échus à l'encaissement*.

5112. *Chèques à encaisser*.

5113. *Effets à l'encaissement*.

5114. *Effets à l'escompte*.

512. Banques.

5121. *Comptes en monnaie nationale*.

5124. *Comptes en devises*.

514. Chèques postaux.

515. « Caisses » du Trésor et des établissements publics.

516. Sociétés de bourse.

517. Autres organismes financiers.

518. Intérêts courus.

5181. *Intérêts courus à payer*.

5188. *Intérêts courus à recevoir*.

519. Concours bancaires courants.

5191. *Crédit de mobilisation de créances commerciales (CMCC)*.

5193. *Mobilisations de créances nées à l'étranger*.

5198. *Intérêts courus sur concours bancaires courants*

52. Instruments de trésorerie.

53. Caisse.

531. Caisse siège social.

5311. *Caisse en monnaie nationale*.

5314. *Caisse en devises*.

532. Caisse succursale (ou usine) A.

533. Caisse succursale (ou usine) B.

54. Régies d'avances et accréditifs.

59. Dépréciations des comptes financiers.

590. Dépréciations des valeurs mobilières de placement.

5903. *Actions*.

5904. *Autres titres conférant un droit de propriété*.

5906. *Obligations*.

5908. *Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées*.

Classe 6 - Comptes de charges

7006

60. Achats et variation des stocks

601. Achats stockés - Matières premières (et fournitures).

6011. *Matière (ou groupe) A*.

6012. *Matière (ou groupe) B*.

6017. *Fournitures A, B, C...*

602. Achats stockés - Autres approvisionnements.

6021. *Matières consommables*.

60211. *Matière (ou groupe) C*.

60212. *Matière (ou groupe) D*.

6022. *Fournitures consommables*.

60221. *Combustibles*.

60222. *Produits d'entretien*.

60223. *Fournitures d'atelier et d'usine*.

60224. *Fournitures de magasin*.

60225. *Fournitures de bureau*.

6026. *Emballages*.

60261. *Emballages perdus*.

60265. *Emballages récupérables non identifiables*.

60267. *Emballages à usage mixte*.

603. Variation des stocks (approvisionnements et marchandises).

6031. *Variation des stocks de matières premières (et fournitures)*.

6032. *Variation des stocks des autres approvisionnements*.

6037. *Variation des stocks de marchandises*.

604. Achats d'études et prestations de services.

605. Achats de matériel, équipements et travaux.

606. Achats non stockés de matières et fournitures.

6061. *Fournitures non stockables (eau, énergie...)*.

6063. *Fournitures d'entretien et de petit équipement*.

6064. *Fournitures administratives*.

6068. *Autres matières et fournitures*.

607. Achats de marchandises.

6071. *Marchandise (ou groupe) A*.

6072. *Marchandise (ou groupe) B*.

608. Frais accessoires d'achat.

609. Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats.

6091. *- de matières premières (et fournitures)*.

6092. *- d'autres approvisionnements stockés*.

6094. *- d'études et prestations de services*.

6095. *- de matériel, équipements et travaux*.

6096. *- d'approvisionnements non stockés*.

6097. *- de marchandises*.

6098. *Rabais, remises et ristournes non affectés*.

61/62. Autres charges externes.

61. Services extérieurs.

611. Sous-traitance générale.

612. Redevances de crédit-bail.

6122. *Crédit-bail mobilier*.

6125. *Crédit-bail immobilier*.

613. Locations.

6132. *Locations immobilières*.

6135. *Locations mobilières*.

6136. *Malis sur emballages*.

614. Charges locatives et de copropriété.

615. Entretien et réparations.

6152. *sur biens immobiliers*.

6155. *sur biens mobiliers*.

6156. *Maintenance*.

616. Primes d'assurance.

6161. *Multirisques*.

6162. *Assurance obligatoire dommage-construction*.

6163. *Assurance-transport*.

61636. *sur achats*.

61637. *sur ventes*.

61638. *sur autres biens*.

6164. *Risques d'exploitation*.

6165. *Insolvabilité clients*.

617. Etudes et recherches.

618. Divers.

6181. *Documentation générale*.

6183. *Documentation technique*.

6185. *Frais de colloques, séminaires, conférences*.

619. Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs.

62. Autres services extérieurs.

621. Personnel extérieur à l'entreprise.

6211. *Personnel intérimaire*.

6214. *Personnel détaché ou prêté à l'entreprise*.

622. Rémunérations d'intermédiaires et honoraires.

6221. *Commissions et courtages sur achats*.

6222. *Commissions et courtages sur ventes*.

6224. *Rémunérations des transitaires*.

6225. *Rémunérations d'affacturage*.

6226. *Honoraires*.

6227. *Frais d'actes et de contentieux*.

6228. *Divers*.

623. Publicité, publications, relations publiques.

6231. *Annonces et insertions*.

6232. *Echantillons*.

6233. *Foires et expositions*.

6234. *Cadeaux à la clientèle*.

6235. *Primes*.

6236. *Catalogues et imprimés*.

6237. *Publications*.

6238. *Divers (pourboires, dons courants...)*.

624. Transports de biens et transports collectifs du personnel.

6241. *Transports sur achats*.

6242. *Transports sur ventes*.

6243. *Transports entre établissements ou chantiers*.

6244. *Transports administratifs*.

6247. *Transports collectifs du personnel*.

6248. *Divers*.

625. Déplacements, missions et réceptions.

6251. *Voyages et déplacements*.

6255. *Frais de déménagement*.

6256. *Missions*.

6257. *Réceptions*.

626. Frais postaux et frais de télécommunications.

627. Services bancaires et assimilés.

6271. *Frais sur titres (achats, vente, garde)*.

6272. *Commissions et frais sur émission d'emprunts*.

6275. *Frais sur effets*.

6276. *Location de coffres*.

6278. *Autres frais et commissions sur prestations de services*.

628. Divers.

6281. *Concours divers (cotisations...)*.

6284. *Frais de recrutement de personnel*.

629. Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs.

63. Impôts, taxes et versements assimilés.

631. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administrations des impôts).

6311. *Taxe sur les salaires*.

6312. *Taxe d'apprentissage*.

6313. *Participation des employeurs à la formation professionnelle continue*.

6314. *Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction*.

6318. *Autres*.

633. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes).

6331. *Versement de transport*.

6332. *Allocation logement*.

6333. *Participation des employeurs à la formation professionnelle continue*.

6334. *Participation des employeurs à l'effort de construction*.

6335. *Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage*.

6338. *Autres*.

635. Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts).

6351. *Impôts directs (sauf impôts sur les bénéfices)*.

63511. *Taxe professionnelle*.

63512. *Taxes foncières*.

63513. *Autres impôts locaux*.

63514. *Taxe sur les véhicules des sociétés*.

6352. *Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables*.

6353. *Impôts indirects*.

6354. *Droits d'enregistrement et de timbre*.

63541. *Droits de mutation*.

6358. *Autres droits*.

637. Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes).

6371. *Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés*.

6372. *Taxes perçues par les organismes publics internationaux*.

6374. *Impôts et taxes exigibles à l'étranger*.

6378. *Taxes diverses*.

64. Charges de personnel.

641. Rémunérations du personnel.

6411. *Salaires, appointements*.

6412. *Congés payés*.

6413. *Primes et gratifications*.

6414. *Indemnités et avantages divers*.

6415. *Supplément familial*.

644. Rémunération du travail de l'exploitant.

645. Charges de sécurité sociale et de prévoyance.

6451. *Cotisations à l'Urssaf*.

6452. *Cotisations aux mutuelles*.

6453. *Cotisations aux caisses de retraites*.

6454. *Cotisations aux Assedic (Ndlr : Pôle emploi)*.

6458. *Cotisations aux autres organismes sociaux*.

646. Cotisations sociales personnelles de l'exploitant.

647. Autres charges sociales.

6471. *Prestations directes*.

6472. *Versements aux comités d'entreprise et d'établissement*.

6473. *Versements aux comités d'hygiène et de sécurité*.

6474. *Versements aux autres oeuvres sociales*.

6475. *Médecine du travail, pharmacie*.

648. Autres charges de personnel.

65. Autres charges de gestion courante.

651. Redevances pour concessions, brevets, licences, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.

6511. *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels*.

6516. *Droits d'auteur et de reproduction*.

6518. *Autres droits et valeurs similaires*.

653. Jetons de présence.

654. Pertes sur créances irrécouvrables.

6541. *Créances de l'exercice*.

6544. *Créances des exercices antérieurs*.

655. Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

6551. *Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)*.

6555. *Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)*.

658. Charges diverses de gestion courante.

66. Charges financières.

661. Charges d'intérêts.

6611. *Intérêts des emprunts et dettes*.

66116. *- des emprunts et dettes assimilées*.

66117. *- des dettes rattachées à des participations*.

6612. *Charges de la fiducie, résultat de la période*.

6615. *Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs*.

6616. *Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte...)*.

6617. *Intérêts des obligations cautionnées*.

6618. *Intérêts des autres dettes*.

66181. *- des dettes commerciales*.

66188. *- des dettes diverses*.

664. Pertes sur créances liées à des participations.

665. Escomptes accordés.

666. Pertes de change.

667. Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.

668. Autres charges financières.

67. Charges exceptionnelles.

671. Charges exceptionnelles sur opérations de gestion.

6711. *Pénalités sur marchés (et dédits payés sur achats et ventes)*.

6712. *Pénalités, amendes fiscales et pénales*.

6713. *Dons, libéralités*.

6714. *Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice*.

6715. *Subventions accordées*.

6717. *Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)*.

6718. *Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion*.

672. Charges sur exercices antérieurs (en cours d'exercice seulement).

674. Opérations de constitution ou liquidation des fiducies.

6741. *Opérations liées à la constitution de la fiducie-transfert des éléments*.

6742. *Opérations liées à la liquidation de la fiducie*.

675. Valeurs comptables des éléments d'actif cédés.

6751. *Immobilisations incorporelles*.

6752. *Immobilisations corporelles*.

6756. *Immobilisations financières*.

6758. *Autres éléments d'actif*.

678. Autres charges exceptionnelles.

6781. *Malis provenant de clauses d'indexation*.

6782. *Lots*.

6783. *Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même*.

6788. *Charges exceptionnelles diverses*.

68. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions.

681. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation.

6811. *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles*.

68111. *Immobilisations incorporelles*.

68112. *Immobilisations corporelles*.

6812. *Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir*.

6815. *Dotations aux provisions d'exploitation*.

6816. *Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles*.

68161. *Immobilisations incorporelles*.

68162. *Immobilisations corporelles*.

6817. *Dotations aux dépréciations des actifs circulants*.

68173. *Stocks et en-cours*.

68174. *Créances*.

686. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières.

6861. *Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations*.

6865. *Dotations aux provisions financières*.

6866. *Dotations aux dépréciations des éléments financiers*.

68662. *Immobilisations financières*.

68665. *Valeurs mobilières de placement*.

6868. *Autres dotations*.

687. Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles.

6871. *Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations*.

6872. *Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)*.

68725. *Amortissements dérogatoires*.

6873. *Dotations aux provisions réglementées (stocks)*.

6874. *Dotations aux autres provisions réglementées*.

6875. *Dotations aux provisions exceptionnelles*.

6876. *Dotations aux dépréciations exceptionnelles*.

69. Participation des salariés - Impôts sur les bénéfices et assimilés.

691. Participation des salariés aux résultats.

695. Impôts sur les bénéfices.

6951. *Impôts dus en France*.

6952. *Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices*.

6954. *Impôts dus à l'étranger*.

696. Suppléments d'impôt sur les sociétés liés aux distributions.

697. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés.

698. Intégration fiscale d'impôt (voir n° 2855).

6981. *Intégration fiscale - Charges*.

6989. *Intégration fiscale - Produits*.

699. Produits - report en arrière des déficits.

Classe 7 - Comptes de produits

7007

70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises.

701. Ventes de produits finis.

7011. *Produit fini (ou groupe) A*.

7012. *Produit fini (ou groupe) B*.

702. Ventes de produits intermédiaires.

703. Ventes de produits résiduels.

704. Travaux.

7041. *Travaux de catégorie (ou activité) A*.

7042. *Travaux de catégorie (ou activité) B*.

705. Etudes.

706. Prestations de services.

707. Ventes de marchandises.

7071. *Marchandise (ou groupe) A*.

7072. *Marchandise (ou groupe) B*.

708. Produits des activités annexes.

7081. *Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel*.

7082. *Commissions et courtages*.

7083. *Locations diverses*.

7084. *Mise à disposition de personnel facturée*.

7085. *Ports et frais accessoires facturés*.

7086. *Bonis sur reprises d'emballages consignés*.

7087. *Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes*.

7088. *Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements...)*.

709. Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise.

7091. *- sur ventes de produits finis*.

7092. *- sur ventes de produits intermédiaires*.

7094. *- sur travaux*.

7095. *- sur études*.

7096. *- sur prestations de services*.

7097. *- sur ventes de marchandises*.

7098. *- sur produits des activités annexes*.

71. Production stockée (ou déstockage).

713. Variation des stocks (en-cours de production, produits).

7133. *Variation des en-cours de production de biens*.

71331. *Produits en cours*.

71335. *Travaux en cours*.

7134. *Variation des en-cours de production de services*.

71341. *Etudes en cours*.

71345. *Prestations de services en cours*.

7135. *Variation des stocks de produits*.

71351. *Produits intermédiaires*.

71355. *Produits finis*.

71358. *Produits résiduels*.

72. Production immobilisée.

721. Immobilisations incorporelles.

722. Immobilisations corporelles.

74. Subventions d'exploitation.

75. Autres produits de gestion courante.

751. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.

7511. *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels*.

7516. *Droits d'auteur et de reproduction*.

7518. *Autres droits et valeurs similaires*.

752. Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles.

753. Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants...

754. Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents).

755. Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

7551. *Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)*.

7555. *Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non gérants)*.

758. Produits divers de gestion courante.

76. Produits financiers.

761. Produits de participations.

7611. *Revenus des titres de participation*.

7612. *Produits de la fiducie, résultat de la période*.

7616. *Revenus sur autres formes de participation*.

7617. *Revenus de créances rattachées à des participations*.

762. Produits des autres immobilisations financières.

7621. *Revenus des titres immobilisés*.

7624. *Revenus des prêts*.

7627. *Revenus des créances immobilisées*.

763. Revenus des autres créances.

7631. *Revenus des créances commerciales*.

7638. *Revenus des créances diverses.*

764. Revenus des valeurs mobilières de placement.

765. Escomptes obtenus.

766. Gains de change.

767. Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.

768. Autres produits financiers.

77. Produits exceptionnels.

771. Produits exceptionnels sur opérations de gestion.

7711. *Dédits et pénalités perçus sur achats et sur ventes*.

7713. *Libéralités perçues*.

7714. *Rentrées sur créances amorties*.

7715. *Subventions d'équilibre*.

7717. *Dégrèvement d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices*.

7718. *Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion*.

772. Produits sur exercices antérieurs (en cours d'exercice seulement).

774. Opérations de constitution ou liquidation des fiducies.

7741. *Opérations liées à la constitution de la fiducie-transfert des éléments*.

7742. *Opérations liées à la liquidation de la fiducie*.

775. Produits des cessions d'éléments d'actif.

7751. *Immobilisations incorporelles*.

7752. *Immobilisations corporelles*.

7756. *Immobilisations financières*.

7758. *Autres éléments d'actif*.

777. Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice.

778. Autres produits exceptionnels.

7781. *Bonis provenant de clauses d'indexation*.

7782. *Lots*.

7783. *Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même*.

7788. *Produits exceptionnels divers*.

78. Reprises sur amortissements, aux dépréciations et provisions.

781. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation).

7811. *Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles*.

78111. *Immobilisations incorporelles*.

78112. *Immobilisations corporelles*.

7815. *Reprises sur provisions d'exploitation*.

7816. *Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles*.

78161. *Immobilisations incorporelles*.

78162. *Immobilisations corporelles*.

7817. *Reprises sur dépréciations des actifs circulants*.

78173. *Stocks et en-cours*.

78174. *Créances*.

786. Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits financiers).

7865. *Reprises sur provisions financières*.

7866. *Reprises sur dépréciations des éléments financiers*.

78662. *Immobilisations financières*.

78665. *Valeurs mobilières de placement*.

787. Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels).

7872. *Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)*.

78725. *Amortissements dérogatoires*.

78726. *Provision spéciale de réévaluation*.

78727. *Plus-values réinvesties*.

7873. *Reprises sur provisions réglementées (stocks)*.

7874. *Reprises sur autres provisions réglementées*.

7875. *Reprises sur provisions exceptionnelles*.

7876. *Reprises sur dépréciations exceptionnelles*.

79. Transferts de charges.

791. Transferts de charges d'exploitation.

796. Transferts de charges financières.

797. Transferts de charges exceptionnelles.

Classe 8 - Comptes spéciaux

7008

80. Engagements.

Voir n° 2691.

88. Résultat en instance d'affectation.

89. Bilan.

890. Bilan d'ouverture.

891. Bilan de clôture.

Classe 9 - Comptes analytiques

7009

Voir n° 1273-6.

B. Système abrégé

Comptes de bilan

7999

Classe 1 : Comptes de capitaux.

101. Capital.

105. Ecarts de réévaluation.

106. Réserves.

1061. Réserve légale.

1063. Réserves statutaires ou contractuelles.

1064. Réserves réglementées.

1068. Autres réserves.

108. Compte de l'exploitant.

12. Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte).

145. Amortissements dérogatoires.

146. Provisions spéciales de réévaluation.

147. Plus-values réinvesties.

148. Autres provisions réglementées.

15. Provisions.

16. Emprunts et dettes assimilées.

Classe 2 : Comptes d'immobilisations.

20. Immobilisations incorporelles.

201. Frais d'établissement.

206. Droit au bail.

207. Fonds commercial.

208. Autres immobilisations incorporelles.

21. Immobilisations corporelles.

210. Immobilisations corporelles.

23. Immobilisations en cours.

230. Immobilisations en cours.

27. Autres immobilisations financières.

270. Immobilisations financières.

280. Amortissements des immobilisations incorporelles.

281. Amortissements des immobilisations corporelles.

290. Dépréciations des immobilisations incorporelles.

291. Dépréciations des immobilisations corporelles.

297. Dépréciations des immobilisations financières.

Classe 3 : Comptes de stocks et en-cours.

31. Matières premières.

32. Autres approvisionnements.

33. En-cours de production de biens.

34. En-cours de production de services.

35. Stocks de produits.

391. Dépréciations des stocks d'approvisionnement.

392. Dépréciations des autres approvisionnements.

393. Dépréciations des en-cours de production de biens.

394. Dépréciations des en-cours de production de services.

395. Dépréciations des stocks de produits.

397. Dépréciations des stocks de marchandises.

Classe 4 : Comptes de tiers.

400. Fournisseurs et comptes rattachés.

409. Fournisseurs débiteurs.

410. Clients et comptes rattachés.

419. Clients créditeurs.

421. Personnel - Rémunérations dues.

428. Personnel - Charges à payer et produits à recevoir.

43. Sécurité sociale et autres organismes sociaux.

430. Sécurité sociale et autres organismes sociaux.

444. Etat - Impôts sur les bénéfices.

445. Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires.

447. Etat - Autres impôts, taxes et versements assimilés.

45. Groupes et associés.

455. Associés - Comptes courants.

46. Débiteurs divers et créditeurs divers.

460. Débiteurs divers et créditeurs divers.

47. Comptes transitoires ou d'attente.

470. Comptes transitoires ou d'attente.

481. Charges à répartir sur plusieurs exercices.

486. Charges constatées d'avance.

487. Produits constatés d'avance.

491. Dépréciations des comptes de clients.

496. Dépréciations des comptes de débiteurs divers.

Classe 5 : Comptes financiers.

50. Valeurs mobilières de placement.

500. Valeurs mobilières de placement.

51. Banques, établissements financiers et assimilés.

510. Banques, établissements financiers et assimilés.

53. Caisse.

530. Caisse.

54. Régies d'avances et accréditifs.

540. Régies d'avances et accréditifs.

58. Virements internes.

580. Virements internes.

590. Dépréciations des valeurs mobilières de placement.

Comptes de gestion

Classe 6 : Comptes de charges.

600. Achats (sauf 603).

603. Variation des stocks (approvisionnements, marchandises).

610. Services extérieurs.

620. Autres services extérieurs.

630. Impôts, taxes et versements assimilés.

Classe 6 : Comptes de charges.

60. Achats (sauf 603).

603. Variations des stocks (approvisionnement et marchandises).

61. Services extérieurs.

62. Autres services extérieurs.

63. Impôts, taxes et versements assimilés.

641. Rémunérations du personnel.

644. Rémunération du travail de l'exploitant.

645. Charges de sécurité sociale et de prévoyance.

646. Cotisations sociales personnelles de l'exploitant.

65. Autres charges de gestion courante.

67. Charges exceptionnelles.

681. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation.

686. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières.

687. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles.

691. Participation des salariés aux résultats.

695. Impôts sur les bénéfices.

697. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés.

699. Produits - Reports en arrière des déficits.

Classe 7 : Comptes de produits.

701. Ventes de produits finis.

706. Prestations de services.

707. Ventes de marchandises.

708. Produits des activités annexes.

709. Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise.

713. Variation des stocks (en-cours de production, produits).

72. Production immobilisée.

74. Subventions d'exploitation.

75. Autres produits de gestion courante.

753. Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants...

754. Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents).

755. Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

76. Produits financiers.

77. Produits exceptionnels.

781. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation).

786. Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits financiers).

787. Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire sur les produits exceptionnels).

79. Transferts de charges.

Appendice 3 Préparation des comptes et du résultat fiscal 2012

Arrêté des comptes sociaux et détermination du résultat fiscal 2012
8000

Conséquences des principales nouveautés comptables et fiscales de l'année 2012 (y compris des lois de finances de décembre 2012).

Remarque
Afin de pouvoir être à jour des textes parus jusqu'à fin décembre, cette étude se trouve dans notre Feuillet Rapide Comptable (FRC 2/13 février 2013) et dans la Solution Navis comptable conso/IFRS mise à jour mensuellement.

Pour l'étude Arrêté des comptes sociaux et détermination du résultat fiscal 2011, voir la pratique d'experts publiée dans le FRC 2/12, inf. 12.

Cette étude a pour principal objectif d'aider le lecteur à maîtriser l'actualité comptable et fiscale de l'année 2012, en offrant un panorama documenté de ses principales incidences pour l'établissement des comptes 2012. L'étude :

- **recense,** par poste du bilan et du compte de résultat, **les principales nouveautés comptables et fiscales de l'année 2012** (textes législatifs et réglementaires, jurisprudence, doctrine et questions pratiques), y compris celles résultant de la loi de finances pour 2013 et des lois de finances rectificatives pour 2012 ;

- **met en évidence les solutions et conseils pratiques à retenir** pour l'arrêté des comptes et la détermination du résultat fiscal ;

- **facilite les recherches** des motifs et argumentations des solutions par des renvois aux FRC et au Mémento Comptable 2013.

Pour que cette étude soit la plus « autorisée » possible, sont interrogés, dans le cadre de la journée « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2012 », Les Echos Conférences - PwC du 23 novembre 2012, les membres et représentants de l'ANC, du Conseil d'Etat et de la Direction de la législation fiscale (DLF).

Du résultat comptable au résultat fiscal 2012

8010

Imprimé n° 2058-A - Inventaire des divergences et retraitements... A jour des lois de finances de 2012 (liens avec le Mémento Comptable et le Mémento Fiscal).

Remarque
Afin de pouvoir être à jour des textes parus jusqu'à fin décembre, cette étude se trouve dans le Hors Série au Feuillet Rapide Comptable (FRC 2/13 février 2013) et dans la Solution Navis comptable conso/IFRS mise à jour mensuellement.

Cette étude a pour objet de dresser, sous forme de tableaux comparatifs, pour les exercices ouverts et clos en 2012, la liste des 220 principales divergences entre les règles comptables applicables dans les comptes individuels et les règles fiscales. **Elle est divisée en trois parties** :

- une première partie « Imprimé n° 2058-A annoté », qui suit la présentation du formulaire 2012, indique, sur chaque ligne du tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal, les retraitements à reporter ainsi que les paragraphes correspondants de ce Hors Série ;

- une deuxième partie, « Divergences sur la base » (voir FRC 2/13 Hors série n° 1 à 396) est consacrée, en suivant l'ordre des comptes du bilan, puis du compte de résultat, aux principales divergences définitives ou temporaires affectant les bases et nécessitant un retraitement pour passer du résultat comptable au résultat fiscal ;

- une troisième partie « Divergences sur les taux » (voir FRC 2/13 Hors série n° 400 à n° 424) est réservée aux retraitements résultant de l'application d'un taux d'imposition réduit, voire une exonération.

Un index alphabétique à la fin de l'étude permet un accès rapide par mot-clé au retraitement recherché.

Echéanciers comptables et financiers 2013

8020

Informations à fournir au titre des comptes 2012 (SA cotées, SA non cotées, SARL, SNC, SAS)

Remarque
Afin de pouvoir être à jour des textes parus jusqu'à fin décembre, ces échéanciers se trouvent dans notre Feuillet Rapide Comptable (FRC 3/13 mars 2013) et dans la Solution Navis comptable conso/IFRS mise à jour mensuellement.

Pour les échéanciers comptables et financiers 2012, voir la pratique d'experts publiée dans le FRC 3/12, inf. 7.

Présentés sous forme de tableaux commentés les **échéanciers comptables et financiers 2013** portent sur toutes les opérations (établissement, présentation, communication, mise à disposition, certification, attestation, approbation, publication, dépôt) concernant les **comptes annuels sociaux et consolidés** (et documents s'y rattachant), les **documents liés à la prévention des difficultés des entreprises** (documents prévisionnels, tableau de financement, etc.) ainsi que les **documents semestriels et trimestriels.**
Ces échéanciers :

- concernent les types suivants de sociétés : les SA dont les actions sont inscrites à la cote Euronext Paris et à la cote Alternext et les SA non cotées, les SAS, les SARL, les SNC ;
Ne sont pas visés dans ces échéanciers, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance, les GIE ainsi que les personnes morales non commerçantes.

- concernent aussi bien les sociétés dont la date de clôture est en cours ou en fin d'année civile ;

- mentionnent pour chaque type de société les obligations liées à l'établissement de comptes consolidés, y compris lorsque la société les établit volontairement.

SOMMAIRE DETAILLE